

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій**  
**Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності**

**Римар Роман Степанович**

**Організація і методика обліку та оподаткування оплати  
праці**

**спеціальність: 071 - Облік і оподаткування**  
**магістерська програма – Облік, оподаткування та правове забезпечення**  
**підприємництва**

**Магістерська робота**

Виконала студентка групи  
ОПДм – 21  
Р.С. Римар

---

Науковий керівник:

---

Магістерську роботу допущено

До захисту  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_р.

Зав.кафедри  
\_\_\_\_\_ **Н.В. Починок**

**ТЕРНОПІЛЬ – 2018**

## ЗМІСТ

|                                                                                                                         |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Вступ.....</b>                                                                                                       | <b>3</b>  |
| <b>Розділ 1. Економічна суть, завдання і принципи організації обліку<br/>праці та пов'язаних з нею розрахунків.....</b> | <b>6</b>  |
| 1.1. Поняття, роль та функції оплати праці в умовах ринкової<br>економіки.....                                          | 6         |
| 1.2. Види, форми та системи заробітної плати.....                                                                       | 21        |
| 1.3. Завдання і принципи організації обліку та оподаткування<br>заробітної плати.....                                   | 33        |
| Висновки до розділу 1.....                                                                                              | 43        |
| <b>Розділ 2. Організація та методика обліку і оподаткування оплати<br/>праці.....</b>                                   | <b>43</b> |
| 2.1. Документальне оформлення і облік відпрацьованого часу й<br>виробітку робітників.....                               | 43        |
| 2.2. Організація синтетичного і аналітичного обліку<br>розрахунків з оплати<br>праці.....                               | 54        |
| 2.3. Методика нарахувань і утримань із заробітної плати.....                                                            | 68        |
| Висновки до розділу 2.....                                                                                              | 81        |
| <b>Розділ 3. Аналіз і аудит заробітної плати та пов'язаних з нею<br/>розрахунків.....</b>                               | <b>85</b> |
| 3.1. Об'єкти та джерела аналізу та аудиту оплати<br>праці.....                                                          | 85        |
| 3.2. Методика проведення аудиту обов'язкових нарахувань та<br>пов'язаних з нею<br>розрахунків.....                      | 98        |
| 3.3. Аналіз виплат персоналу й ефективності використання<br>трудоу ресурсів<br>підприємства.....                        | 103       |

|                                        |            |
|----------------------------------------|------------|
| Висновки до розділу 3.....             | 111        |
| <b>Висновки та пропозиції.....</b>     | <b>112</b> |
| <b>Список використаних джерел.....</b> | <b>116</b> |

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В умовах ринкової економіки відповідно до змін в економічному і соціальному розвитку країни суттєво змінюється політика в сфері оплати праці, соціальної підтримки і захисту працівників. Багато функцій держави по реалізації цієї політики передані безпосередньо підприємствам, що самостійно встановлюють форми, системи і розміри оплати праці, матеріального стимулювання його результатів. Поняття «заробітна плата» наповнилося новим змістом і охоплює всі види заробітків, а також різних премій, доплат, надбавок і соціальних пільг, нарахованих у грошовій й натуральній формах незалежно від джерел фінансування, включаючи грошові суми, нараховані працівникам відповідно до законодавства за невідпрацьований час (щорічна відпустка, святкові дні).

Таким чином, трудові доходи кожного працівника визначаються по особистих внесках, з урахуванням кінцевих результатів роботи підприємства, регулюються податками і максимальними розмірами не обмежуються. Мінімальний розмір оплати праці працівників підприємств всіх організаційно-правових форм встановлюється законодавством.

Новими напрямками в області соціальних гарантій стали індексація доходів й компенсація втрат населення в зв'язку з інфляцією у вигляді встановленої суми мінімальної заробітної плати. Важливе місце в соціальному захисті і підтримці населення займають державні цільові фонди (Фонд соціального страхування України, Пенсійний фонд України й інші). Порядок їхнього формування і використання регламентується відповідним законодавством. Усі вони утворюються за рахунок спеціальних цільових

відрахувань і інших джерел, функціонують автономно від державного бюджету, мають визначену самостійність і використовуються на фінансування найважливіших соціальних заходів і програм.

Актуальність обраної теми пояснюється тим, що облік праці і заробітної плати по праву займає одне з центральних місць у всій системі обліку на підприємстві, що обумовлено значною питомою вагою витрат на оплату праці персоналу в загальній сумі витрат підприємства на здійснення господарської діяльності.

Облік праці і заробітної плати займає одне з центральних місць в системі обліку на підприємстві. Питання облікових процесів заробітної плати висвітлені в працях провідних вчених-економістів, а саме: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, В.А. Дерія, В.П. Завгороднього, З.В. Задорожного, Я.Д. Крупки, В.М. Пархоменко, Н.В. Починок, М.С. Пушкаря, П. Самуельсона, Н.Т. Ткаченка, Я. Фінценц, Е. Фламхольтц, та інших. Роботи цих авторів носять дискусійний характер з деяких питань та потребують подальших досліджень й наукових розробок. Тому удосконалення теорії і практики ведення обліку заробітної плати та пов'язаних з нею розрахунків в сучасних умовах соціально-економічного розвитку стає нагальною потребою та визначає **актуальність** теми дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Метою даної роботи є теоретичне дослідження та практичне застосування методики обліку і оподаткування розрахунків за заробітною платою. Для досягнення поставленої мети було поставлено наступні завдання:

- ✓ визначити економічну сутність заробітної плати та методу її нарахування;
- ✓ дослідити організацію бухгалтерського обліку та оподаткування заробітної плати на підприємствах будівельної галузі;
- ✓ вивчити методику синтетичного та аналітичного обліку нарахування і виплати заробітної плати;

✓ дослідити методику проведення, аудиту та аналізу розрахунків за заробітною платою.

**Об'єкт і предмет дослідження.** Предметом дослідження даної роботи є проблеми організації обліку і аудиту заробітної плати. Об'єкт дослідження – дані поточного обліку і звітності досліджуваного підприємства. Досліджуваним підприємством виступає БМУ «Промбуд».

**Методи дослідження:** У дипломній роботі використані такі методи як: системний аналіз – для деталізації об'єкта дослідження на окремі важливі складові елементи; синтез – для узагальнення розрізнених аспектів методики формування показників праці і заробітної плати. Інформаційне моделювання – для забезпечення дослідження нормативно – довідковими матеріалами. Абстрагування – для формування узагальнених висновків на основі системного аналізу і синтезу, теорії і практики організації системи облікового забезпечення формування показників праці і заробітної плати; конкретизація – для обґрунтування змісту форм облікового забезпечення; дослідження документів та реєстрів обліку за формою та змістом – для виявлення їхньої відповідності щодо інформаційної ємності адекватно вимогам стандартів. Статистичні та аналітичні розрахунки – для дослідження фактографічної облікової інформації; порівняння – для зіставлення даних підприємства у динаміці щодо формування показників праці та заробітної плати. Інформаційну базу становлять законодавчі та нормативно-правові акти, наукові праці та методичні розробки вітчизняних, зарубіжних вчених-економістів з бухгалтерського обліку та аудиту.

**Наукова новизна і практична значущість отриманих результатів.** В результаті проведеної роботи ставиться за мету отримати позитивні результати щодо впровадження в БМУ «Промбуд» пропозиції щодо покращення обліково-аналітичного забезпечення в сфері оплати праці, яка надасть можливість суттєво покращити якість роботи бухгалтерії досліджуваного підприємства.

**Апробація наукових досліджень.** За результатами дослідження була

опублікована стаття на тему: «Особливості обліку та оподаткування заробітної плати» в Збірнику наукових праць студентів «Проблеми обліку, контролю та аудиту в умовах проведення системних реформ» (Тернопіль, 2018).

## **РОЗДІЛ 1.**

### **ЕКОНОМІЧНА СУТЬ, ЗАВДАННЯ І ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ПРАЦІ ТА ПОВ'ЯЗАНИХ З НЕЮ РОЗРАХУНКІВ**

#### **1.1. Поняття, роль та функції оплати праці в умовах ринкової економіки**

В сучасних умовах господарювання відбулися помітні зміни в оплаті праці, яка залежить вже не тільки від результатів праці робітників, а й від ефективності діяльності виробничих підрозділів, а саме з провадженням нових державно-соціальних новацій та ПСБО 26 «Виплати працівникам» збільшилась кількість виплат працівникам і гарантійних виплат, які закріпились законодавчо.

Заробітна плата як показник, залежний безпосередньо від ефективності виробництва, продуктивності праці, конкурентоспроможності продукції, є не лише індикатором, що визначає загальний життєвий рівень працівників. Від її стану та форм реалізації, частки у ВВП багато в чому залежать також можливості розвитку економіки взагалі.

В умовах сучасного ринкового механізму через формування сукупного попиту заробітна плата забезпечує не лише основи відтворення робочої сили. Вона стає дедалі вагомішим чинником відтворення суспільного виробництва.

Одним із основних регулювальників ринку праці виступає заробітна плата. На жаль, аналізу і оцінці впливу доходів працівників на ринок праці й,

передусім, на зайнятість в Україні не приділялася належна увага, що привело до негативних наслідків, а саме – збільшення частки безробітних, руйнування мотивів й стимулів до праці, зниження рівня життя більшості працездатного населення.

Відповідно до ст. 94 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [44]. Дана категорія була, є і ще тривалий час буде важливим якісним показником ефективності господарювання.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства (ст. 1 Закону України «Про оплату праці»).

У законодавстві вживаються два терміни – «оплата праці» і «заробітна плата». Традиційно щодо оплати праці найманих працівників застосовується термін «заробітна плата», ним підкреслюється те, що грошова винагорода виплачується за витрачену працю, за роботу, яка виконана. Крім того, тут підкреслюється також результативність праці.

На даний час в законодавстві терміни «оплата праці» й «заробітна плата» застосовуються як синоніми. Однак, на нашу думку, термін «оплата праці» більш широкий і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів і всієї системи правових засобів в цій сфері. Тоді, як термін «заробітна плата» спрямований на права працівника в трудових відносинах, на отримання грошової винагороди.

Слід зауважити, що основним джерелом доходів найманих працівників є заробітна плата. Сутність заробітної плати можна розглядати з п'яти позицій:

По-перше, заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства (або його представником) й

найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості (доходу).

По-друге, заробітна плата – це винагорода, обчислена, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник чи уповноважений ним орган сплачує працівникові за виконану ним роботу. Заробітна плата залежить від складності та умов роботи, що виконується, кваліфікаційних якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

По-третє, заробітна плата – це елемент ринку праці, що виступає як ціна, за якою найманий працівник продає свою робочу силу.

По-четверте, для найманого працівника заробітна плата – це його трудовий дохід, який він отримує у результаті реалізації здатності до праці та який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.

По-п'яте, для суб'єкта господарювання заробітна плата – це елемент витрат на виробництво, який є складовою собівартості продукції робіт (послуг), і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.[105, 170]

Світова економічна наука по різному трактує визначення поняття заробітної плати. За концепцією В. Петті, Д. Рікардо, заробітна плата є грошовим виразом «мінімуму засобів існування». За А. Смітом, заробітна плата включає в себе вартість життєвих засобів людини, щоб вона могла «працювати». А. Маршал в «життєво необхідні засоби» включає вже засоби «щоб працювати» і «щоб жити». В. Петті в XVII ст. вважав, що зарплата – це ціна праці. [30, 35]

К. Маркс розробив теорію заробітної плати як грошового виразу вартості і ціни, робочої сили, тобто робітник продає не працю, а робочу силу (здатність до праці).

На початку XIX століття була поширена теорія заробітної плати, що ґрунтується на теорії «трьох факторів» Ж.Б. Сея. [30, 36]

Дж. М. Кейнс обґрунтував необхідність прямого втручання в регулювання величини і динаміки заробітної плати, щоб уникнути



соціальних потрясінь, він запропонував замість зниження заробітної плати шляхом перегляду колективних угод використати поступове або автоматичне зниження реальної заробітної плати в результаті зростання цін. Також, Дж. М. Кейнс обґрунтував необхідність політики жорсткої грошової заробітної плати. [40, 19]

В.С. Толуб'як зазначає, що заробітна плата – це плата робітнику за виконану роботу, яка дає йому можливість забезпечувати себе та свою сім'ю необхідними засобами до життя, а також заощаджувати на майбутнє, в тому числі здійснювати страхування на пенсійне забезпечення» [94, 242].

Під заробітною платою в сучасній економічній науці розуміється ціна, що виплачується за використання праці найманого працівника.

Слід зауважити, що науковці визначають «заробітну плату» та «оплату праці» як тотожні поняття. В. Лукашевич вважає, що ці поняття – рівноцінні, хоча між ними і є певна відмінність: видатки на заробітну плату здійснюють із фонду заробітної плати, а інші заохочувальні виплати проводять за рахунок підприємства або «коштів спеціального призначення та цільових надходжень» [59].

На відміну, С.В. Глухова вважає, що термін «оплата праці» ширший, і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів та всієї системи правових засобів у цій сфері, тоді як поняття «заробітна плата» спрямоване на право окремого працівника отримувати грошову винагороду [28, 698].

Таким чином, заробітна плата як соціально-економічна категорія, з одного боку, є основним джерелом грошових доходів працівників, тому її величина значною мірою характеризує рівень добробуту всіх членів суспільства. З іншого боку, її правильна організація зацікавлює працівників підвищувати ефективність виробництва, отже, безпосередньо впливає на темпи й масштаби соціально-економічного розвитку країни.

В країнах з ринковою економікою більшість науковців розглядає заробітну плату як ціну, що виплачується за застосування праці. Відповідно

тракується поняття «праця». У широкому розумінні праця – це застосування фізичних і розумових здібностей людей у виробництві товарів і послуг.

З усього зазначеного можна зробити висновок, що заробітна плата – це об'єктивно необхідний для відтворення робочої сили та ефективного функціонування виробництва обсяг вираженої в грошовій формі основної частини життєвих засобів, що відповідає досягнутому рівневі розвитку продуктивних сил і зростає пропорційно ефективності праці робітників.

Розрізняються два аспекти заробітної плати:

- ✓ економічний;
- ✓ правовий.

З економічної точки зору заробітною платою вважається вартість або ціна праці в грошовій формі як частка працівника в національному доході, що на еквівалентній основі виплачується йому за виконану роботу.

Юридичною категорією заробітна плата стає тоді, коли правовими нормами визначаються розмір та порядок її виплати за виконану роботу. Для правового визначення заробітної плати має значення обов'язок роботодавця виплачувати працівникові винагороду за його працю, з одного боку, і наявність у працівника суб'єктивного права на одержання цієї винагороди за попередньо встановленими нормами праці, – з іншого.

Політика винагороди за працю організовується так, щоб свідома ініціатива працівників була спрямована на підвищення його продуктивності праці, удосконалення своєї кваліфікації, надавала працівнику можливість своєю працею збільшувати свій трудовий доход.

Отже, заробітна плата є винагородою в грошовому виразі, яку працівник одержує від суб'єкта господарювання, для яких виконує обумовлену трудовим договором роботу. Розмір такої винагороди залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

У ст. 94 Кодексу законів про працю України, міститься правове

визначення заробітної плати, відповідно до неї заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. [44, 57]

Основними показниками праці і заробітної плати є:

- ✓ чисельність робітників;
- ✓ фонд оплати праці;
- ✓ їх професії та кваліфікації;
- ✓ преміальні виплати;
- ✓ витрати робочого часу, тобто кількість відпрацьованих годин;
- ✓ кількість виготовленої продукції або обсяг виконаних робіт;
- ✓ розрахунки з кожним працівником згідно діючого законодавства. [44]

Слід зауважити, що розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконаної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Заробітна плата є формою розподілу за працю – грошовим виразом основної частини створюваного на підприємствах необхідного продукту, який надається в індивідуальне споживання працівників у відповідності з кількістю й якістю затраченої ними праці у процесі виробництва. [20, 86]

Формування заробітної плати здійснюється на основі наступних принципів:

- ✓ розподіл за кількістю і якістю праці;
- ✓ матеріальна зацікавленість у високих кінцевих результатах праці;
- ✓ поєднання індивідуальних інтересів з колективними;
- ✓ постійне підвищення заробітної плати працівників і службовців;
- ✓ випереджаючі темпи росту продуктивності праці у порівнянні із зростанням її оплати;
- ✓ поєднання централізованого регулювання заробітної плати із самостійністю підприємств.

Закон України «Про оплату праці» визначає економічні та

організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями всіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сфери державного і договірної регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення усіх функцій заробітної плати.

Відтворювальна (відновлююча) функція досліджуваної категорії полягає у забезпеченні працівників та членів їхніх сімей необхідними життєвими благами для відновлення робочої сили. Оскільки, розмір заробітної плати тісно пов'язаний з рівнем життя населення, з таким важливим соціальним стандартом, як прожитковий рівень, який характеризує мінімально допустимі умови відновлення активного фізичного стану людини. Рівень заробітної плати багато в чому зумовлює купівельну здатність працівників. [68, 112]

Та зважаючи на складну економічну ситуацію, що склалася в Україні на сьогоднішній день, важко говорити про відновлюючу функцію заробітної плати, адже значна частина населення знаходиться за межею бідності.

Фахівці стверджують, що середній рівень доходів з розрахунку середньої заробітної плати не дає можливості навіть нормально харчуватися, не говорячи вже про розширене відтворювання робочої сили. Погане харчування негативно впливає на фізіологію організму людини та призводить до незворотних змін у стані її здоров'я. Тому необхідним чинником забезпечення економічного прогресу, прискорення економічних реформ є підвищення номінальної зарплати, її платоспроможності, що призведе до реального відтворювання робочої сили – людини – не тільки головної рушійної сили всякої реформи, але, головним чином, цілі будь-якої реформи.

Стимулююча функція заробітної плати полягає у встановленні залежності її розміру від кількості й якості праці конкретного працівника, його трудового внеску в результати роботи підприємства. Правильна організація оплати праці, дотримання справедливих пропорцій,

співвідношень, обліку розмірів заробітної плати з умовами і результатами праці служать могутнім чинником стимулювання продуктивності праці, зацікавленості працівника в підвищенні результативності та якості роботи. Так, дослідження, проведені на предмет виявлення пріоритетів у мотивації трудової діяльності працівників на підприємствах різних форм власності, показали, що головним пріоритетом у праці в сучасних умовах є оплата праці, зокрема висока заробітна плата.

Нині політика щодо грошових доходів населення, у структурі яких найбільшу питому вагу становить оплата праці, є одним із найважливіших напрямків соціально-економічної політики держави і має охоплювати всі верстви населення, сприяти зростанню реальних доходів працюючого та непрацюючого населення.

Регулююча функція заробітної плати полягає в оптимізації розміщення робочої сили за регіонами, галузями господарства, підприємствами з урахуванням ринкової кон'юнктури.

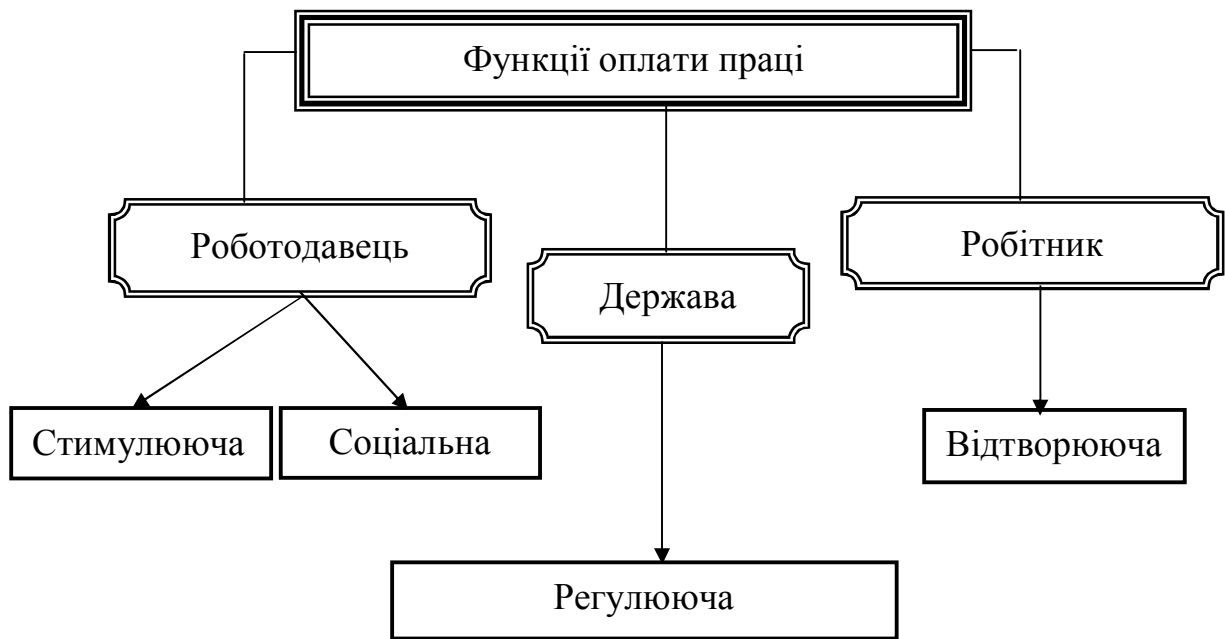
Соціальна функція заробітної плати відображає міру живої праці при розподілі фонду споживання між найманими працівниками і власниками засобів виробництва. [93, 208]

Функція формування платоспроможного попиту населення, її призначення – узгодження платоспроможного попиту, під яким розуміємо форму виявлення потреб, забезпечених грошовими коштами покупців, з одного боку, і виробництва споживчих товарів – з іншого.

Проведений аналіз дозволяє сформулювати ще одну функцію заробітної плати – соціальну. Вплив зарплати на якість робочої сили здійснюється не тільки безпосередньо, зарплата має великий і опосередкований вплив на розвиток соціальних процесів. Адже саме від заробітної плати здійснюються відрахування – страхові внески до різних соціальних фондів, формуються податки. Таким чином, зарплата багато в чому зумовлює рівень охорони здоров'я, соціального забезпечення, освіти, підготовки кадрів.

Потрібно визнати, що заробітна плата є провідним інструментом соціальної політики. Вона зумовлює рівень соціальності суспільства, здатності держави підтримувати рівень якості життя соціуму загалом і кожної людини окремо.

Оплата праці повинна бути так організована, щоб забезпечити усі із вище вказаних функцій Основні функції заробітної плати систематизовано на рис.1.1.



**Рис. 1.1. Основні функції заробітної плати [42, с. 125]**

На нашу думку, сьогодні заробітна плата в Україні повною мірою не виконує жодну із зазначених функцій.

Вже впродовж багатьох років заробітна плата в Україні підтримується на соціально низькому рівні. Нині витрати на заробітну плату в розрахунку на одиницю валового національного продукту майже вдвоє нижчі, ніж в країнах з розвиненою ринковою економікою.

Слід зауважити, що існує ряд проблем в системі організації заробітної плати, а саме:

- розміри зарплати практично відірвані від кінцевих результатів праці працівників і підприємств;

- недосконала диференціація оплати праці;
- не визначена роль мінімальної зарплати.

Таким чином, сучасне соціально-економічне становище в сфері оплати праці є кризове, що вимагає негайних конструктивних втручань з боку держави.

Низький рівень заробітної плати є однією з найголовніших причин тривалого перебування економіки України у кризовому стані.

Заробітна плата поділяється на основну, додаткову, інші заохочувальні і компенсаційні виплати [104, с.170]:

- основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу працівникам за тарифними ставками чи окладами і за відрядними розцінками за обсяг роботи;
- додаткова заробітна плата – винагорода за роботу понад встановлені норми, за окремі показники й особливі умови праці. Сюди відносять доплати, надбавки, компенсації, що передбачені законодавством, премії за виконання виробничих завдань;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати – виплати за результатами роботи за рік, премії за спеціальними системами, компенсаційні грошові та матеріальні виплати, що не передбачені законодавством або виплачуються понад встановлені законом норми.

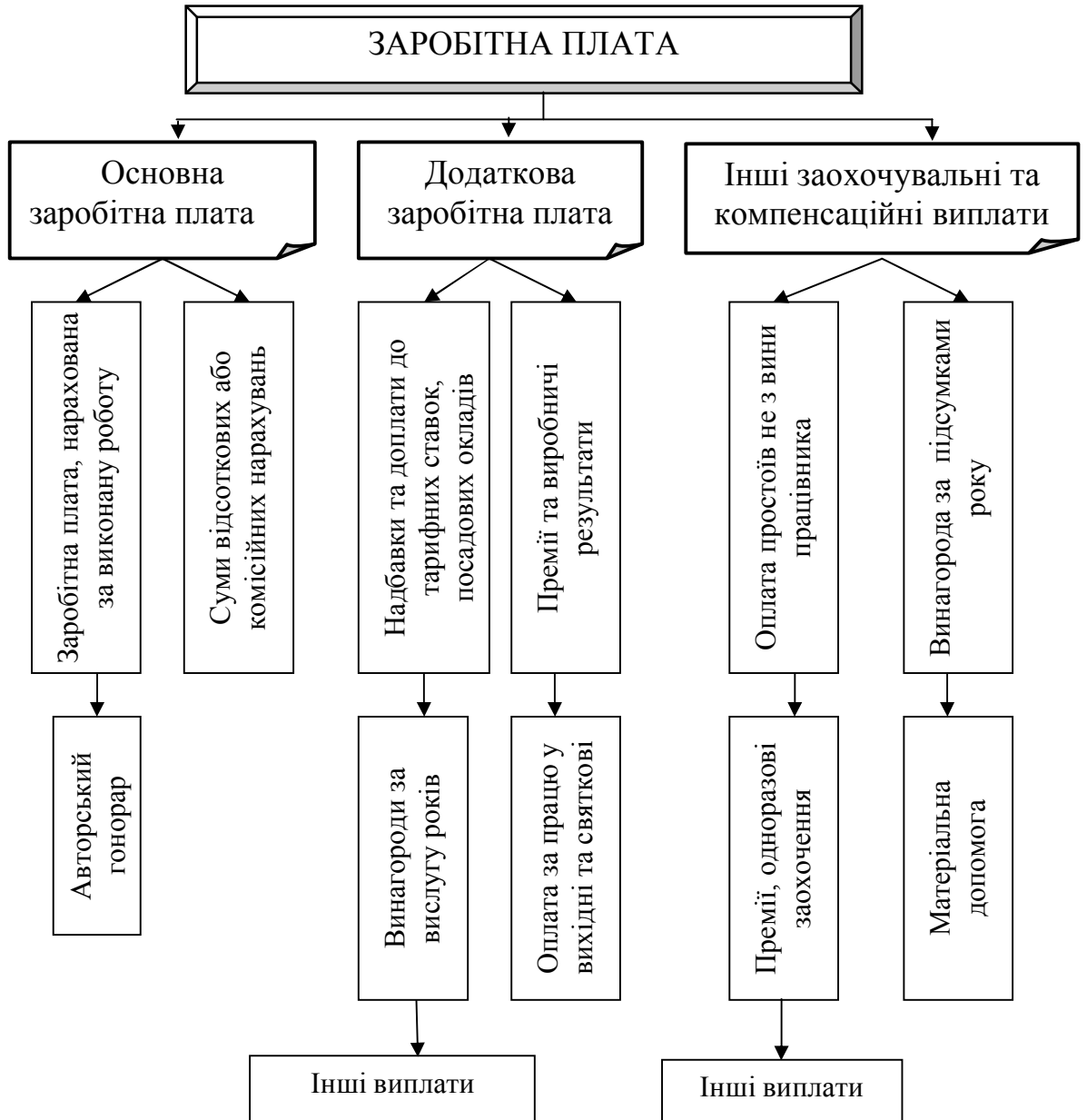
Для кращого розуміння суті заробітної плати нами було систематизовано основні елементи її структури на рис. 1.2.

Якщо працівникові, котрий виконав місячну (годинну) норму праці, нарахована заробітна плата нижче законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати, підприємство здійснює доплату до її рівня.

Мінімальна заробітна плата – законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може здійснюватися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт). [93, 216]

Розмір мінімальної заробітної плати визначається з урахуванням:

- ✓ вартісної величини мінімального споживчого бюджету з поступовим зближенням рівнів цих показників залежно від стабільності та розвитку економіки країни;
- ✓ загального рівня середньої заробітної плати;
- ✓ продуктивності праці, рівня зайнятості та інших економічних умов.



**Рис. 1.2. Структура заробітної плати**

Мінімальна заробітна плата встановлюється у розмірі, не нижчому за вартісну величину межі малозабезпеченості в розрахунку на працездатну особу, і є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території



України для підприємств усіх форм власності й господарювання.

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України, як правило, один раз на рік під час затвердження Державного бюджету України. Враховуються також пропозиції, вироблені завдяки переговорам представників професійних спілок, роботодавців, які об'єдналися для ведення колективних переговорів та укладення генеральної угоди.

Розмір мінімальної заробітної плати на 2017 рік згідно Закону України «Про державний бюджет України» становив – 3200 грн., а на 2018 рік – 3723 грн., що на 17% більше ніж у базовому році. [45]

Мінімальні розміри ставок (окладів) заробітної плати, як мінімальні гарантії в оплаті праці, визначаються генеральною угодою.

До мінімальної заробітної плати не включаються доплати за роботу в надурочний час, у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах праці, на роботах з особливими природними географічними і геологічними умовами та умовами підвищеного ризику для здоров'я, а також премії до ювілейних дат, за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, матеріальна допомога.

Визначення міри праці, контроль за її виконанням є одним із завдань організації праці. Конкретним фактором міри праці є норми праці, які встановлюються у процесі нормування.

Нормування праці – це вид діяльності з управління виробництвом, пов'язаний з визначенням необхідних затрат праці та її результатів, контролем за мірою праці. [40, 136]

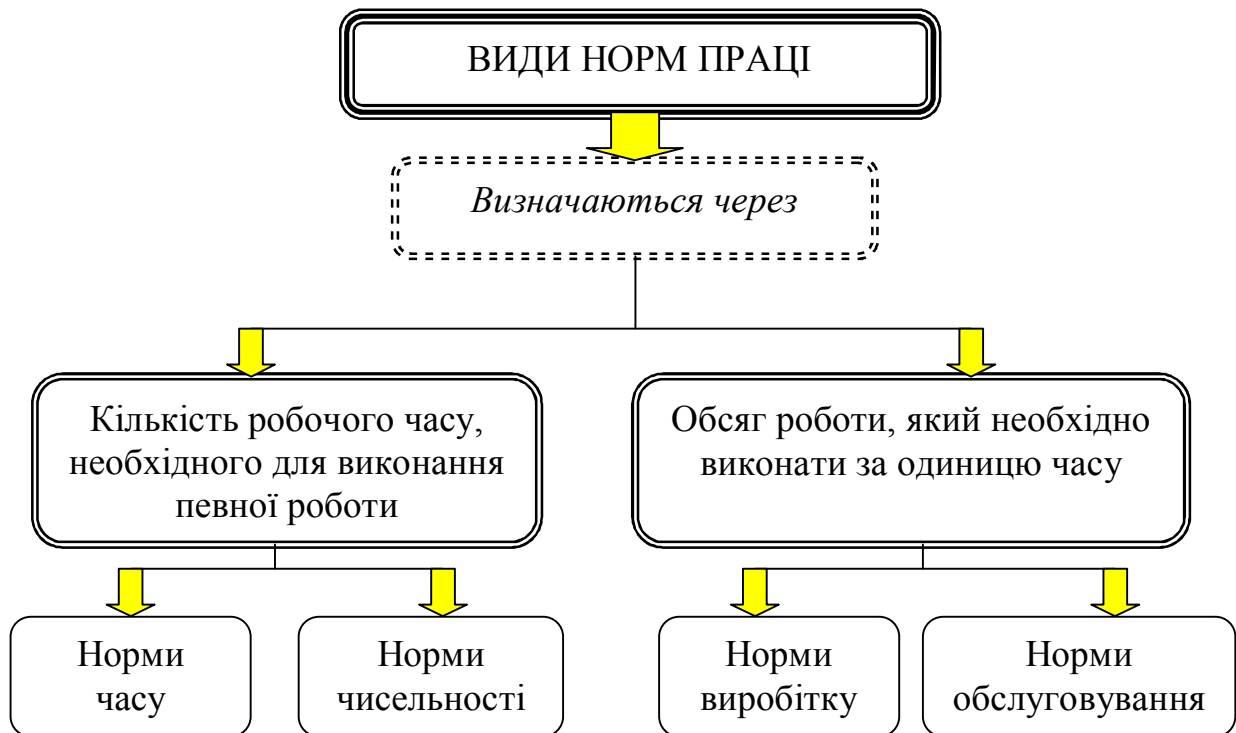
Норми праці – норми виробітку, часу, обслуговування, чисельності – встановлюються для працівників згідно з досягнутим рівнем техніки, технології, організації виробництва та праці.

В умовах колективних форм організації та оплати праці можуть застосовуватися також укрупнені й комплексні норми.

У випадку атестації та раціоналізації робочих місць, впровадження нової техніки, технології та організаційно-технічних заходів, які

забезпечують підвищення продуктивності праці, необхідно змінювати норми праці новими. Досягнення високого рівня виробітку продукції окремим працівником, бригадою за рахунок застосування з власної ініціативи нових прийомів праці й передового досвіду, вдосконалення своїми силами робочих місць не є підставою для перегляду норм. [47, 154]

Використання того чи іншого виду норм залежить від конкретних умов виробництва (рис. 1.3.).



**Рис. 1.3. Чинники, що визначають види норм праці**

Нормування праці забезпечує здійснення ряду наступних функцій:

- раціональний процес виробництва та використання праці на підприємстві;
- облік індивідуальних та колективних результатів праці, поширення досвіду роботи;
- організація заробітної плати всіх категорій працівників.

Кожна із зазначених функцій реалізує важливі завдання нормування праці.

Потрібно зауважити, що ст. 85 КЗпП визначено порядок

запровадження, заміни та перегляду норм праці. Запровадження, заміна та перегляд норм праці може бути обумовлено і в колективному договорі.

Працівників, щодо яких запроваджуються, замінюються чи переглядаються норми праці, належить офіційно повідомити про це (письмово) за два місяця до початку дії змін.

Трудові спори з цих питань вирішуються у порядку, визначеному чинним законодавством про працю. Порухення встановлених ст. 85 КЗпП правових вимог дає підстави працівникові вимагати оплати праці за раніше встановленими нормами.

Згідно із ст. 87 КЗпП, в якій визначено види норм праці залежно від строку їх дії, окрім норм праці, встановлених на невизначений термін (стабільні) та діючих до моменту їх перегляду у зв'язку зі зміною умов, на які вони були розраховані, розрізняють:

- тимчасові норми, що встановлюються на період освоєння тих чи інших робіт за відсутності затверджених нормативних матеріалів для нормування праці;

- одноразові норми, які встановлюються на окремі роботи, що мають одиничний характер (позапланові, аварійні). [36, 355]

Відповідно до ст. 89 КЗпП заміна та перегляд єдиних та типових (міжгалузевих, галузевих, відомчих) норм здійснюється органами, що їх затвердили.

У випадку, якщо роботодавець не виконує своїх зобов'язань щодо забезпечення нормальних умов праці, внаслідок чого працівник не виконує встановлених норм праці, працівник не вважається винним у невиконанні норм праці.

Для правильної організації праці та її оплати на будь-якому підприємстві бухгалтер керується документами з даного питання, до яких належать законодавчі та нормативні акти. Нормативна база, що регулює організацію та методику обліку заробітної плати, містить значний (з огляду на галузеві особливості) перелік:

- ✓ Конституція України від 28.06.1996р. № 254 к/96-ВР;
- ✓ Кодекс законів про працю України;
- ✓ Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР (108/95-ВР);
- ✓ Закон України «Про охорону праці» від 14.10.1992р. № 2694-ХІІ;
- ✓ Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 18.09.2018 р. № 2542-VIII;
- ✓ Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» зі змінами від 19.06.2018р. №2462-VIII;
- ✓ Закон України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування» зі змінами від 03.06.2008р. № 309-VI;
- ✓ Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне, соціальне страхування» зі змінами від 10.07.2018 р. № 2497-VIII;
- ✓ Постанова Правління Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійного захворювання в Україні від 30.11.2010 № 40;
- ✓ Постанова про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, зі змінами від 26.09.2001р. № 1266;
- ✓ Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р
- ✓ Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати, Постанова № 100, зі змінами від 29.07.2015 р. № 542;
- ✓ інші накази та постанови, що стосуються організації праці, її оплати й розрахунків, пов'язаних з нею.

Таким чином, у сфері обліку і оподаткування оплати праці функціонує складний правовий механізм регулювання, формування і виплат заробітної плати та інших компенсаційних виплат. Це підвищує трудозатрати і законодавчу відповідальність бухгалтерської служби в даній обліковій

ділянці.

## **1.2. Види, форми та системи заробітної плати**

Відповідно до ст. 97 КЗпП правове регулювання оплати праці передбачає вибір і застосування системи її оплати – способу визначення оплати праці щодо величини її затрат. Оплата праці працівників здійснюється за почасовою, відрядною або іншими системами оплати праці (ст. 97 КЗпП).

Система оплати праці – спосіб встановлення співвідношення між затраченою працівником працею, що вимірюється певним показником, та розміром нарахованої йому заробітної плати. [68, 108]

Міра праці визначається або кількістю і якістю виробленої продукції, або кількістю часу, що витрачається на виконання робіт. Співвідношення міри праці з мірою винагороди становить систему оплати праці.

Оскільки існує дві міри праці, то є і дві системи оплати праці, а саме:

- якщо мірою праці є кількість відпрацьованого часу, то створюється почасова система заробітної плати (ст. 88 КЗпП);
- якщо мірою праці є кількість і якість виробленої продукції, то оплата праці є відрядною.

Поряд із зазначеними основними системами оплати праці застосовується преміальна форма, що доповнює почасову чи відрядну та не є самостійною.

Оплата праці може провадитися за результатами індивідуальних і колективних робіт.

Системи оплати праці встановлюються організаціями самостійно у колективному договорі з дотриманням норм та гарантій, які передбачено законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами.

У випадку, якщо колективний договір в організації не укладено, роботодавець зобов'язаний погодити ці питання з виборним профспілковим органом, що представляє інтереси більшості працівників, а в разі його відсутності – з іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом. [38, 60]

Системи та форми оплати праці встановлюються роботодавцем, виходячи з їх доцільності й ефективності в конкретних умовах використання найманих працівників (рис. 1.4).



### Рис. 1.4. Форми й системи оплати праці

Проте, світовий досвід з організації праці засвідчує про доцільність розширення сфери застосування погодинних форм оплати. Законодавством передбачено, що при погодинній оплаті праці для працівників встановлюються нормовані завдання, тобто визначається обсяг робіт за годину праці. Це вимагає обґрунтування норм часу на всі операції з виготовлення продукції, норм обслуговування обладнання, норм на прибирання приміщень

Основою організації оплати праці є тарифна система, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик (довідників).

Зазначимо, що тарифно-кваліфікаційні довідники містять характеристику робіт і вимоги щодо знань і вміння їх виконавців, тарифну сітку з порозрядними тарифними коефіцієнтами, що відображають відмінність оплати кожного тарифу, порівняно з першим і тарифну ставку І-го розряду. [102, 399]

Тарифна система відображає поділ працівників за професіями та кваліфікаціями. Професія характеризує трудову діяльність і зайнятість працівника відповідно до одержаної ним підготовки, придбаних теоретичних знань і практичних навичок. Спеціальність відображає внутрішньо-професійний поділ праці. Це поняття є вужчим порівняно з поняттям «професія» (наприклад слюсар-водопровідник).

Отже, спеціальність вимагає глибших знань і надбання спеціальних практичних навичок. На відміну, кваліфікація – це сукупність вироблених знань, умінь, певних практичних навичок. Вона виражає ступінь підготовленості працівника до виконання професійних функцій обумовленої складності.

Тарифна система є основою для установлення правильного

співвідношення між темпами зростання продуктивності праці та середньої заробітної плати працівників. З її допомогою визначається необхідна кількість працівників відповідної кваліфікації чи спеціальності, а також співвідношення заробітної плати різних категорій працівників.

Нормування дозволяє врахувати кількість затраченої праці, а форма оплати праці дозволяє визначити порядок розрахунку заробітної плати.

В процесі нормування праці розробляють і запроваджують норми затрат праці і норми часу на виконання робіт, норми виробітку за одиницю часу, норми обслуговування, чисельність працівників.

Основними елементами тарифної системи є тарифно-кваліфікаційні довідники робіт і професій робітників, кваліфікаційні довідники посад керівників, спеціалістів і службовців, тарифні сітки та ставки і схеми посадових окладів, або єдина тарифна сітка.

У сучасних економічних умовах кожне підприємство може самостійно розробляти тарифну систему, дотримуючись державних гарантій та вимог генеральної, галузевої, регіональної тарифних угод з діючим законодавством.

Зауважимо, що тарифно-кваліфікаційні довідники – це нормативні документи, згідно яких усі види робіт, що виконуються на тому чи іншому виробництві, розподіляються на групи залежно від їхньої складності. Вони служать для тарифікації робіт та встановлення кваліфікаційних розрядів робітникам.

Таким чином, тарифно-кваліфікаційний довідник використовується для визначення кількості розрядів за кожною професією (спеціальністю), складності робіт, кваліфікаційних розрядів робітників; забезпечення єдності в оплаті праці робітників, що мають однакову кваліфікацію; складання програм з підготовки і підвищення кваліфікації робітників.

Тарифна сітка як важливий елемент тарифної системи слугує для визначення оплати праці робітників при виконанні робіт різної складності. Вона містить певну кількість розрядів і відповідних їм тарифних



коефіцієнтів. Тарифний розряд відображає рівень кваліфікації робітника, тобто у робітника вищої кваліфікації – вищий тарифний розряд сітки. Тарифні коефіцієнти показують, у скільки разів оплата праці кожного розряду кваліфікаційних робітників вища від оплати праці робітника 1-го розряду.

Співвідношенням тарифних коефіцієнтів розрядів є діапазоном тарифної сітки. Тарифна сітка відображає також темпи абсолютного і відносного зростання тарифних коефіцієнтів, яке може бути прогресивним, постійним і регресивним залежно від фінансових можливостей підприємства і професійно-кваліфікаційного складу кадрів.

Прогресивне зростання тарифних коефіцієнтів доцільне в умовах дефіциту кваліфікованих кадрів, що створює матеріальну зацікавленість робітників у підвищенні кваліфікації та переході на більш складні і високооплачувані роботи. У випадку дефіциту малокваліфікованих робітників і їхньої високої плинності доцільно підвищувати тарифні коефіцієнти нижчих розрядів.

В сучасних умовах господарювання більшість підприємств застосовуює шести-розрядні та восьми-розрядні тарифні сітки. Тарифні коефіцієнти та їхні співвідношення можуть установлюватися галузевими угодами. Вирізняють чотири групи уніфікованих тарифних сіток, які диференційовані по галузях економіки:

- восьми-розрядна із співвідношенням тарифів 1-го та 8-го розрядів 1:24 (використовується при оплаті праці робітників цехів основного виробництва підприємств чорної металургії);

- восьми-розрядна тарифна сітка із співвідношенням 1-го та 8-го розрядів 1,0:2,01 (використовується для оплати праці робітників, безпосередньо зайнятих на виконанні відповідальних робіт підприємств машинобудування, включаючи електротехнічну, електронну, радіотехнічну, промисловість і виробництво засобів зв'язку);

- семи-розрядна тарифна сітка із співвідношенням тарифів 1-го та 7-го

розрядів 1,0:2,01 (використовується для оплати праці робітників, безпосередньо зайнятих обслуговуванням, налагоджуванням і ремонтом основного устаткування теплових та електричних систем, атомних, теплових та гідроелектростанцій);

- шести-розрядна тарифна сітка із співвідношенням тарифів 1-го та 6-го розрядів 1,0:1,8 – для всіх інших видів виробництв та робіт.

Тарифна ставка визначає розмір заробітку за годину, день або місяць роботи. Ставка 1-го розряду залежить від економічного стану підприємства, це мінімальна заробітна плата працівника, визначена в колективному договорі, тобто вона відбиває законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, кваліфіковану працю, нижче від якого не може здійснюватись оплата праці за виконану працівником місячну або годинну норму праці.

Ставку 1-го розряду підприємства встановлюють самостійно, але не нижче мінімальної, в залежності від фінансового становища. Тарифні ставки наступних розрядів розраховують множенням тарифної ставки 1-го розряду на відповідний тарифний коефіцієнт.

На підприємстві тарифні ставки диференціюються за складністю праці, кваліфікацією робітників. Вища ставка надається робітникам вищих розрядів.

Тарифні ставки (оклади) робітників можуть бути годинні, денні та місячні. Годинні тарифні ставки застосовуються в більшості галузей виробництва, де завдання робітнику установлюються у вигляді норм часу на одиницю виробу або операцію. Денні тарифні ставки установлюються в тих галузях, де розраховуються змінні норми виробітку. Місячні тарифні ставки використовуються для певних категорій допоміжних робітників, а також робітників, зайнятих експлуатацією електроенергетичних установок.

Оплата праці керівників, фахівців і службовців здійснюється за допомогою посадових окладів, основою яких є мінімальна тарифна ставка.

Посадові оклади службовцям встановлює власник або уповноважений ним орган відповідно до посади і кваліфікації працівника. За результатами

атестацій власник має право змінювати посадові оклади службовців у межах затверджених мінімальних та максимальних розмірів окладів на відповідній посаді.

Мінімальні оклади щодо посади встановлюють тим працівникам, які починають діяльність в тій чи іншій сфері, виконуючи відносно вузьке коло завдань у межах регламентованого загального завдання під безпосереднім керівництвом старшого фахівця, або керівника, а також працівникам, які відповідають посаді, що обіймають, однак їм необхідно покращити роботу.

Максимальні оклади встановлюються працівникам, що володіють необхідною для їх посади кваліфікацією, мають досвід роботи, самостійні у виконанні робіт у межах даної функції, ініціативні та з творчим ставленням до роботи.

На основі тарифної системи оплати праці створюються погодинна та відрядна форми оплати праці.

Погодинна форма оплати праці – це сукупність правил, які визначають співвідношення між мірою праці та мірою винагороди працівників.

Погодинна оплата праці має дві системи: просту погодинну, формула якої залежить тільки від окладу та фактично відпрацьованого часу, та погодинно-преміальну, яка дає змогу винагороджувати працівників з допомогою премій та доплат за досягнення певних кількісних або якісних показників. [107, 396]

Застосування такої системи оплати потребує правильної оцінки кваліфікації працівників, використання обґрунтованих норм обслуговування, нормативів чисельності та нормативних завдань, максимального врахування показників роботи працівника для обґрунтованої виплати премій та доплат.

При відрядній формі оплати праці заробіток нараховується на кожен одиницю виготовленої продукції за встановленими відрядними зразками.

Відрядна форма оплати праці може застосовуватись, якщо необхідно збільшити обсяг виробництва на даному робочому місці, кількісні показники виробітку, що відображають затрати праці, та, якщо є можливість, врахувати

такі затрати з достатньою точністю. Залежно від способу обчислення виробітку та застосовуваних видів додаткового заохочення розрізняють наступні системи відрядної заробітної плати [57, 256]:

- пряма відрядна, коли оплата нараховується тільки за кількість виготовленої продукції за відрядними розцінками. Вона забезпечує значну зацікавленість робітників у підвищенні продуктивності своєї праці, але мало стимулює до поліпшення якості продукції, що випускається, та досягнення високих загальних показників ефективності;

- непряма відрядна, коли розмір заробітку працівника прямо залежний від результатів праці інших працівників, які його обслуговують (наладчиків, настроювачів, ремонтних робітників, помічників майстрів тощо);

- відрядно-преміальна, коли працівник, крім основного заробітку за прямими відрядними розцінками, додатково отримує премію за досягнення певних кількісних та якісних показників;

- відрядно-прогресивна, яка дає змогу працю робітника в межах норми оплачувати за прямими відрядними розцінками, а при виробітку понад норму – за підвищеними;

- акордно-відрядна – дає змогу встановити розцінку на весь обсяг робіт, а не на окрему операцію.

Отже, відрядна оплата праці залежно від застосування видів відрядних розцінок, може бути як колективною, так і індивідуальною. Відмінність полягає в тому, що при колективній формі оплати праці використовуються колективні розцінки, що розраховуються здебільшого на весь обсяг робіт або на весь колектив працівників (бригаду, дільницю), які беруть участь у виготовленні певного виду продукції, а при індивідуальній формі оплати праці застосовуються індивідуальні відрядні розцінки на окремого працівника певного розряду.

Вважаємо за необхідне більш детально дослідити структуру заробітної плати для кращого розуміння її поділу на види.

Розрізняють наступні види заробітної плати:

- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- інші заохочення та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу згідно встановлених норм (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді ставок (окладів) і відпускних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців. [57, 256]

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи й винахідливість та за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантовані компенсаційні виплати, передбачені діючим законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій. [57, 256]

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають виплати у формі винагород по наслідкам роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які передбачені актами діючого законодавства або ті, що проводяться понад встановлені затверджені акти норм. [57, 256]

До фонду основної заробітної плати відносяться [68, 106]:

✓ заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) за відпускними розцінками, тарифними ставками (окладами) робітників і посадовими окладами, незалежно від форм і систем оплати праці, прийнятих на підприємстві.

✓ суми процентних чи компенсаційних нарахувань в залежності від об'єму доходів (прибутків), одержаних від реалізації продукції (робіт, послуг) у випадках, коли вони є основною заробітною платою.

✓ суми авторського гонорару робітникам мистецтва, редакцій газет і журналів, телеграфного агентства, видавництва, радіо, телебачення і інших підприємств та (чи) оплата їх праці, яка відбувається за ставками

(розцінками) авторської винагороди, нарахованої на даному підприємстві.

Фонд додаткової заробітної плати включає [73, 86]:

1. Надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством:

- ✚ кваліфікованим робітникам, що зайняті на особливо відповідальних роботах, за високу кваліфікаційну майстерність;
- ✚ за класність водіям автомобілів;
- ✚ персональні надбавки;
- ✚ керівникам, спеціалістам, службовцям за високі досягнення в праці або за виконання особливо важливих завдань на строк їх виконання;
- ✚ за сумісництво професій (посад).

2. Премії робітникам, керівникам, спеціалістам і іншим службовцям за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів:

- ✚ винагороди (процентні надбавки) за вислугу років, стаж роботи;
- ✚ оплата праці робітників, які не входять до штату підприємства, за виконання робіт згідно договору громадсько-правового характеру, включаючи договір-підряд;
- ✚ оплата праці у вихідні і святкові (неробочі) дні;
- ✚ вартість безкоштовно виданих предметів (включаючи спецодяг, обмундирування), які залишаються в особистому постійному користуванні;
- ✚ оплата щорічних і додаткових відпусток згідно законодавства, грошових компенсацій за невикористану відпустку;
- ✚ суми заробітної плати по основному місцю роботи робітникам, керівникам і спеціалістам підприємств під час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації і перепідготовки кадрів;
- ✚ оплата навчальних відпусток, передбачених робітникам, які навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх навчальних закладах, а також

навчаються без відриву від виробництва у вечірніх, заочних загальноосвітніх школах.

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат відносяться:

- ✓ оплата простоїв не з вини робітника;
- ✓ суми, які виплачуються робітникам, які знаходяться у відпустці за ініціативою адміністрації з частковим збереженням заробітної плати;
- ✓ суми, які виплачуються робітникам, що приймають участь у страйках;
- ✓ матеріальна допомога (оздоровлення, екологічні й інші виплати);
- ✓ сума наданої підприємством трудової й соціальної допомоги робітникам:
  - оплата додаткових відпусток, в т.ч. жінкам, що виховують дітей;
  - одноразова допомога робітникам, що виходять на пенсію;
  - вартість путівок на лікування й відпочинок або суми компенсації, виданої замість путівок;
  - витрати на погашення позик, виданих робітникам для покращення житлових умов;
  - інші виплати [24, 87].

Важливим елементом механізму визначення індивідуальної заробітної плати є форми й системи оплати праці. Останні виступають, з одного боку, з'єднувальною ланкою між нормуванням праці і тарифною системою, а з іншого – засобом досягнення певних якісних показників. Ці елементи організації оплати праці є способом установаження залежності величини заробітної плати від кількості, якості праці та її результатів.

Власник має право самостійно визначати системи, форми і види оплати праці та посадові оклади. Держава гарантує лише дотримання власниками мінімальних розмірів та передбачених законодавством про працю гарантій і компенсацій.

Таким чином, для бухгалтера важливо знати основи законодавства про працю, контролювати правильність застосування менеджерами затверджених тарифних ставок і посадових окладів, заповнення первинних документів про

відпрацьований час, виробіток, наявність документів, що підтверджують право на доплати за невідпрацьований час. Заробітна плата є в центрі уваги різних зацікавлених сторін – найманих працівників, власників, Пенсійного Фонду, Державної фіскальної служби, профспілок, державних структур. Для кожної із сторін значення заробітної плати оцінюється по-різному, але повільність нарахування та утримання зачіпає інтереси всіх.

В основу організації оплати праці покладено колективні договори між роботодавцями та найманими працівниками. Вони укладаються двома сторонами зобов'язань із метою регулювання виробничих, трудових і соціально-економічних відносин, узагальнення інтересів працівників та підприємств.

Центральним поняттям організації праці є визначення сфери застосування адекватних умов підприємства систем та форм оплати за виконану роботу.

На етапі розвитку ринкових відносин важливою умовою регулювання розмірів заробітної плати є використання системи угод і колективних договорів. Договірний спосіб регулювання заробітної плати базується на цивілізованих відносинах роботодавців, найманих працівників і держави, дозволяє збалансувати їх інтереси.

Кризовий період розвитку економіки характеризується періодичною інфляцією. В цих умовах вкрай необхідно використовувати ефективний механізм захисту купівельної спроможності заробітної плати працівників підприємств, який включає розміри, строки і умови інфляції.

Найбільш детально механізм зменшення негативних наслідків інфляції може бути розроблений в колективному договорі. При щомісячних темпах росту цін, які перевищують 15% доцільно передбачити в колективному договорі індексацію заробітної плати один раз в місяць.

Одним з основних факторів, які впливають на ефективність системи стимулювання, є розмір винагород за результати праці. Для того, щоб зацікавити працівників в результатах діяльності підприємства і його



структурних підрозділів, важливо використовувати ефективну систему стимулювання праці.

### **1.3. Завдання і принципи обліку та оподаткування заробітної плати**

В умовах переходу України до ринкової економіки й водночас в умовах економічної кризи, спаду виробництва, зниження продуктивності праці, звільнення з виробництв значної кількості працівників відбуваються значні зміни в організації праці та її оплати.

Здійснення будь-якого господарського процесу обов'язково пов'язане із застосуванням праці та її оплатою. Облік цього процесу має забезпечити контроль за використанням праці, рівнем її оплати, здійсненням розрахунків з робітниками і службовцями. Зрозуміло, що саме цей облік потребує особливої точності, оскільки він зачіпає матеріальні інтереси людей.

Спад виробництва і поглиблення кризових явищ в економіці України, а також зниження життєвого рівня населення, безробіття та розлад фінансової системи, вимагає пошук шляхів забезпечення високого рівня добробуту народу на основі раціональної організації оплати праці і створення достатньої кількості робочих місць, комплексного реформування всіх складових систем економічних відносин, включаючи відносини власності Система оплати праці і матеріального стимулювання має відповідати вимогам прискорення науково-технічного прогресу, переходу на інтенсивні методи господарювання, підвищення якості продукції. Тому усе це може бути досягнуто за умови створення належної системи обліку і контролю за витратами праці та її оплатою. Ці завдання щодо організації оплати праці стоять перед бухгалтерським обліком.

На кожному підприємстві, галузі України має бути реальна й достовірна інформація про трудомісткість вироблюваної продукції, про

нарахування заробітної плати. Таку інформацію повинен забезпечити бухгалтерський облік.

Облік розрахунків з оплати праці здійснюється на основі типових форм, затверджених наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» №489 від 05. 12. 2008р. На виконання заходів щодо реалізації державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики.

Трудові правовідносини з працівниками регулюються Кодексом Законів про працю (КЗпП) України. На підставі КЗпП України на підприємстві повинен бути встановлений єдиний порядок оформлення приймання, звільнення і переведення співробітників.

Згідно Закону України «Про оплату праці» система оплати праці повинна прийматися на підприємстві в складі колективного договору між власником (або адміністрацією) і профспілкою (або самим колективом) підприємства. Колективні договори підлягають реєстрації в місцевих органах самоврядування.

Правила внутрішнього трудового розпорядку (або положення про персонал) є внутрішнім документом підприємства, який передбачає організацію роботи підприємства, внутрішньо об'єктивний режим роботи, взаємні обов'язки підприємства та працівників, порядок направлення працівників у відрядження, порядок надання відпусток та інше.

Необхідність цього документу на підприємстві передбачена КЗпП. Кожному підприємству необхідно розробити свої правила, які будуть більш наближені до дійсності.

У відповідності до статуту підприємства розробляється його структура, визначається штатний склад та кількість, що оформлюється спеціальним документом, на підставі якого складається штатний розклад підприємства.

Він складається на бланку підприємства і містить перелік посад, відомості про кількість штатних одиниць, посадові оклади, надбавки та

місячний фонд заробітної плати.

Зміни до штатного розкладу вносяться наказом керівника підприємства.

Посадова інструкція – це нормативний документ, в якому визначено завдання, права, обов'язки і відповідальність посадової особи, її розробляють щодо конкретної штатної посади [57, 38].

У посадовій інструкції розкривають функціональну структуру діяльності посадової особи як комплексу елементів: цілей, завдань і програм; функцій, форм і методів управління; інформації, технічних засобів управління.

Структура типової посадової інструкції облікового працівника може бути такою: назва посади; загальні положення, цілі й завдання, права та обов'язки; відповідальність; взаємозв'язок з іншими посадовими особами; критерії оцінки виконання обов'язків; оклад й премія; порядок призначення, звільнення і заміщення посади; висновок.

У посадовій інструкції докладно висвітлюють права, обов'язки і відповідальність посадової особи. Основою для визначення завдань і обов'язків є кваліфікаційний довідник посад службовців.

Окрім цього в наказі про облікову політику визначається, якими документами буде оформлюватись процес руху працівників на підприємстві. Сукупність документів, в яких зафіксовані етапи трудової діяльності працівників, називається документацією з особового складу (кадрів, персоналу) або кадровою документацією.

Всі оригінали наказів з особового складу накопичуються та зберігаються у відділі кадрів. Якщо на підприємстві численність працівників невелика і немає спеціальної кадрової служби, тоді наказом керівника одному з працівників доручається вести кадрову документацію.

Основним документом, який визначає застосування на підприємстві оплати прав, розміри основної, додаткової заробітної плати, преміювання працівників тощо, є Положення про оплату праці на підприємстві.

Даний документ містить:

- ✓ загальні принципи організації оплати праці на підприємстві, системи і форми оплати праці, які застосовуються до різних категорій працівників;
- ✓ штатний розклад працівників підприємства;
- ✓ побудову основної оплати праці з інструкціями по посадах і професіях тарифних ставок і окладів або порядку розрахунку в залежності від показників роботи працівника і підприємства в цілому;
- ✓ обумовлені доплати, надбавки і компенсації із зазначенням їх розмірів;
- ✓ інші преміальні системи, що використовуються на підприємстві;
- ✓ визначений стимулюючий показник, шкала преміювання.

У заключній частині Положення можуть бути викладені питання оскарження працівниками розміру нарахованого їм заробітку, порядок і строк перегляду.

Права та обов'язки власника підприємства щодо організації оплати праці регулюються КЗпП.

Облік праці та заробітної плати має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, повному використанню робочого часу, зміцненню дисципліни праці, а також правильному обчисленню чисельності працівників для обліку заробітної плати з метою оподаткування. Для цього на підприємстві повинні бути чітко розподілені функції обліку між відділами.

Організація обліку праці та заробітної плати забезпечує:

- ✚ точність, достовірність надходження інформації щодо працівників;
- ✚ безперервність інформаційних потоків між структурними підрозділами і бухгалтерією установи щодо праці;
- ✚ своєчасність обробки первинних документів з обліку праці і виробітку;
- ✚ повноту облікової реєстрації;
- ✚ своєчасність нарахувань і виплат заробітної плати.
- ✚ Перелічені завдання вирішуються в розрізі таких складових організації

обліку:

- ✚ організації обліку особового складу працівників;
- ✚ організація обліку виробітку;
- ✚ організація обліку нарахування заробітної плати;
- ✚ організація обліку стипендії.

Основними завданням обліку праці та її оплати є:

- документальне оформлення відпрацьованого часу;
- своєчасне і точне оформлення документами обсягу виконаних робіт, одержаної продукції й нарахування заробітної плати відповідно до кількості та якості затраченої праці;
- контроль за використанням фонду оплати праці і премій;
- контроль за дисципліною праці і повним використанням робочого часу;
- контроль за виконанням завдань по росту продуктивності праці;
- своєчасний і правильний розподіл нарахованої заробітної плати і відрахувань на соціальне страхування по напрямках затрат при визначенні вартості продукції;
- здійснення правильних й своєчасних розрахунків по заробітній платі;
- збір інформації і групування показників по праці заробітної плати для складання бухгалтерської і статичної звітності.
- контроль за дотриманням чисельності працівників та їх участі у виробничому процесі;
- суворе дотримання порядку витрачання фонду оплати праці за категоріями працівників по підприємству в цілому і по кожному виробничому підрозділу та правильного розподілу витрат за культурами, видами тварин, робіт і послуг;
- своєчасне й правильне нарахування і виплата заробітної плати (оплати праці) та матеріального стимулювання кожного працівника, контроль за утриманням із заробітної плати;

- використання обґрунтованої системи оплати праці;
- оцінка трудових затрат;
- точний облік заробітку кожного працюючого і всіх розрахунків, пов'язаних з оплатою праці;
- обґрунтований розподіл фонду заробітної плати між галузями та виробництвами.

Виконання цих завдань забезпечується правильно організованим:

- ✓ обліком особового складу підприємства;
- ✓ обліком робочого часу;
- ✓ обліком виробітку продукції та нарахуванням заробітної плати;
- ✓ точністю та своєчасністю розрахунків [90, 256].

Завданням обліку праці та її оплати є :

- своєчасне і точне оформлення документами обсягу виконаних робіт, одержаної продукції й нарахування заробітної плати відповідно до кількості та якості затраченої праці;
- контроль за дотриманням чисельності працівників та їх участі у виробничому процесі;
- суворе дотримання порядку витрачання фонду оплати праці за категоріями працівників по підприємству в цілому і по кожному виробничому підрозділу та правильного розподілу витрат за культурами, видами тварин, робіт і послуг;
- своєчасне й правильне нарахування і виплата заробітної плати (оплати праці) та матеріального стимулювання кожного працівника, контроль за утриманням із заробітної плати;
- своєчасне складання звітності по заробітній платі та подання її у відповідні органи;
- використання обґрунтованої системи оплати праці;
- оцінка трудових затрат;
- поточний облік заробітку кожного працюючого і всіх розрахунків, пов'язаних з оплатою праці.

Заробітна плата є формою розподілу за працю – грошовим виразом основної частини створюваного на підприємствах необхідного продукту, який поступає в індивідуальне споживання працівників у відповідності з кількістю і якістю затраченої ними праці у виробництві.

Формування заробітної плати здійснюється на основі таких принципів:

- ✓ розподіл за кількістю і якістю праці;
- ✓ матеріальна зацікавленість у високих кінцевих результатах праці;
- ✓ поєднання індивідуальних інтересів з колективними;
- ✓ постійне підвищення реальної заробітної плати працівників і службовців;
- ✓ випереджаючі темпи росту продуктивності праці у порівнянні із зростанням її оплати;

Держава визначає лише загальні умови оплати праці і регулює величину заробітної плати. Розподіл життєвих благ з урахуванням матеріальної зацікавленості працівників в результатах своєї праці передбачає диференціацію заробітної плати в залежності від кількості і якості праці, затраченої в суспільному виробництві.

Міра праці являє собою єдність взаємозв'язок його кількісних і якісних характеристик. Кількість праці – маса затраченої в процесі виробництва діяльності мускульної і нервової енергії людини. Вона вимірюється робочим часом. Але відпрацьований час не дає повного уявлення про кількість праці, потрібно враховувати його інтенсивність.

Якість праці – це показник, що визначається освітнім і професійним рівнем працівників, суспільним поділом праці, ступенем особистої свободи. Виконана норма являє собою кількість праці відповідної якості, відданої працівником суспільству [21, 257].

Диференціація заробітної плати в залежності від складності праці, досвіду і кваліфікації працівника здійснюється на основі тарифної системи, яка включає в себе тарифно-кваліфікаційні довідники, тарифні сітки (для працівників) і схеми посадових окладів (для керівників, спеціалістів і





службовців), тарифні ставки. Всі елементи тарифної системи розробляються в централізованому порядку.

Удосконалення оплати праці передбачає необхідність більш правильного обліку в ній кількісних і якісних затрат праці й покращення використання заробітної плати з метою стимулювання розвитку продуктивності праці, підвищення ефективності виробництва в цілому.

Для забезпечення розширеного відтворення і створення засобів для подальшого зростання заробітної плати важливе значення має випереджаюче значення зростання продуктивності праці у порівнянні із ростом середньої заробітної плати. Якщо заробітна плата буде зростати швидше або такими ж темпами, як продуктивність праці, то кошти фонду накопичення стануть менше необхідних розмірів, внаслідок чого знизяться темпи розширеного відтворення і будуть ліквідовані умови для подальшого збільшення заробітної плати.


Важливе значення має поєднання централізованого регулювання заробітної плати із самостійністю підприємств і організацій. Держава в централізованому порядку здійснює єдине державне нормування заробітної плати, встановлює обов'язкові для всіх підприємств і організацій нормативи оплати праці, тобто тарифні ставки, посадові оклади, максимальні розміри доплат і надбавок, що дозволяє проводити єдину політику в оплаті праці в масштабах всієї країни.

Підприємства мають право самостійно:

-  визначати форми і системи оплати праці;
-  встановлювати доплати за суміщення професій, посад, розширення зон обслуговування або розширення об'єму виконуваних робіт, за умови і інтенсивність праці, надбавки працівникам за професійну майстерність і керівникам, спеціалістам і службовцям – за високі досягнення в праці;
-  встановлювати посадові оклади без дотримання середніх окладів;
-  визначати напрямки використання фонду матеріального



заохочення;

 розробляти і затверджувати порядок преміювання всіх категорій працівників.

У відповідності з вказаними принципами на підприємствах здійснюється оплата праці.

При кожній виплаті заробітної плати власник або уповноважений ним орган повинен повідомити працівника про такі дані, що належать до періоду, за який провадиться оплата праці:

- а) загальна сума заробітної плати з розшифровкою за видами виплат;
- б) розміри і підстави утримань із заробітної плати;
- в) сума заробітної плати, що належить до виплати.

На кожному підприємстві, галузі в Україні має бути реальна й достовірна інформація про трудомісткість вироблюваної продукції, про нарахування заробітної плати. Таку інформацію повинен забезпечити бухгалтерський облік.

Облік розрахунків з оплати праці здійснюється на основі типових форм, затверджених наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» № 489 від 05. 12. 2008 р. На виконання заходів щодо реалізації державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики.

Слід також зазначити, що з моменту нарахування заробітної плати виникають зобов'язання за розрахунками зі страхування, а також податками й платежами, а саме, це – єдиний соціальний внесок (ЄСВ), який нараховується на фонд оплати праці у розмірі 22% та 8,41% – у випадку, якщо на підприємстві працюють інваліди.

Базою для нарахування єдиного соціального внеску є: заробітна плата, допомоги по тимчасовій непрацездатності та вагітності і пологах, ЄСВ сплачує роботодавець [104, 178].

Оскільки, утримання із заробітної плати, пов'язані з оподаткуванням

оплати праці, які вираховуються з суми доходу, яка виплачується працівнику підприємства це:

- податок з доходів фізичних осіб (ПДФО);
- військовий збір.

В Україні система оподаткування за останні роки переживає не кращий період, оскільки, на підприємствах ускладнюється процес обліку та оподаткування заробітної плати, відбувається незадоволення соціальних потреб населення та мінімізація поповнення бюджету країни через кризові процеси, а також спостерігається недосконалість нормативно-правової бази та відсутність обґрунтованого економічного складника щодо оподаткування заробітної плати у системі обліку суб'єктів господарювання.

На нашу думку, найстабільнішим об'єктом оподаткування є заробітна плата, а постійні зміни, які відбуваються у податковому законодавстві України є причиною помилок в її обліку та оподаткуванні, причиною неповного та несвоєчасного перерахування належних податків.

Вважаємо, що для усунення недоліків вітчизняної податкової системи необхідно в умовах євроінтеграції досліджувати європейський досвід у контексті оподаткування заробітної плати у системі обліку та здійснювати адаптацію тих елементів, які доцільно використовувати в Україні, узгоджуючи інтереси всіх учасників процесу.

## **Висновки до розділу 1**

В процесі написання першого розділу дипломної роботи ми ознайомилися з працями вітчизняних та зарубіжних науковців, присвячених вивченню праці та її оплати. В результаті нами було зроблено ряд наступних висновків.

1. Праця та її оплата відіграють чи не найважливішу роль в економічному житті, як держави і суб'єктів господарювання з одного боку, так і кожної працездатної людини з іншого. Оплата праці є дієвим важелем регулювання відносин між працедавцем і найманим робітником. Адже,

заробітна плата є винагородою в грошовому виразі, яку працівник одержує від підприємства чи фізичної особи, для яких виконує обумовлену трудовим договором роботу. Розмір цієї винагороди залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Разом з тим, вивчаючи економічну суть заробітної плати на основі аналізу праць вітчизняних і іноземних вчених-економістів пропонується наступне визначення: заробітна плата – це об'єктивно необхідний для відтворення робочої сили та ефективного функціонування виробництва обсяг вираженої в грошовій формі основної частини життєвих засобів, що відповідає досягнутому рівневі розвитку продуктивних сил і зростає пропорційно ефективності праці робітників.

2. В ринкових умовах заробітна плата повинна виконувати відновлюючу і стимулюючу функцію. Заробітна плата – це дохід, який формує сукупний платіжний попит населення. Тому зменшення реальних доходів, відрив ціни праці від його вартості приводить до скорочення внутрішнього ринку, спаду виробництва.

Все це показує необхідність корінних змін в організації заробітної плати, для того, щоб вивести її на рівень, який дозволить їй в повній мірі виконувати свої функції – стимулюючу й відновлюючу.

3. Варто зазначити, що Україна потребує швидкої та ефективної трансформації соціально-економічних процесів відповідно до умов євроінтеграційного процесу. Одним із елементів цієї трансформації є оподаткування заробітної плати. Вирішення цієї проблеми потребує дослідження та аналізу європейського досвіду, що дасть змогу врахувати, аргументувати та поєднати найкращі методи та способи виконання соціальних потреб населення та ефективного поповнення бюджету країни, а також належного оподаткування заробітної плати у системі обліку суб'єктів господарювання.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ

#### **2.1. Документальне оформлення і облік відпрацьованого часу й виробітку робітників**

Облік робочого часу є необхідною умовою ефективного використання працівниками робочого часу, дотримання роботодавцем і працівниками нормативів робочого часу та організації оплати праці працівників. Облік робочого часу – це виявлення і фіксація виходу працівника на роботу, отримання відомостей про фактично відпрацьований час кожним працівником [14, 507].

Обліку у відповідних облікових документах (табелях, табельних картках тощо) підлягає фактично відпрацьований (фактичний) і втрачений час (прогули, запізнення, дочасне закінчення роботи тощо). В облікових документах максимально чітко відображаються як час виконання працівником роботи (наприклад, відрядження, простій, надурочні роботи тощо), так і час відпочинку (наприклад, відгул або відпустка).

Для контролю за використанням трудових ресурсів ведеться поточний облік чисельності персоналу та затрат робочого часу. Ці показники є об'єктами оперативного обліку та статистичного узагальнення, в той же час вони органічно пов'язані з обліком заробітної плати і тому обробляються та контролюються бухгалтерією.

Безпосередньо на підприємствах організацію бухгалтерського обліку

за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» покладено на власників цих підприємств [84].

В сучасних умовах господарювання на кожному підприємстві, галузі в Україні має бути реальна і достовірна інформація про трудомісткість вироблюваної продукції, про нарахування заробітної плати. Таку інформацію повинен забезпечити бухгалтерський облік.

Облік особового складу робітників БМУ «Промбуд» здійснює відділ кадрів разом з відділом праці і заробітної плати за допомогою типових форм первинного обліку, затверджених Наказом Міністерством статистики України від 05.12.2008 р. № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» (див. табл. 2.1).

**Таблиця 2.1**

**Типові форми первинних документів з обліку  
розрахунків з оплати праці [14, 509]**

| № п/п                                                     | Номер типової форми | Назва типової форми                                                     |
|-----------------------------------------------------------|---------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| <i>Кадрова документація</i>                               |                     |                                                                         |
| 1                                                         | П-1                 | Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу                           |
| 2                                                         | П-2                 | Особова картка                                                          |
| 3                                                         | П-3                 | Наказ (розпорядження) про надання відпустки                             |
| <i>З обліку використання робочого часу</i>                |                     |                                                                         |
| 4                                                         | П-4                 | Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту) |
| 5                                                         | П-5                 | Табель обліку використання робочого часу                                |
| <i>З обліку розрахунків з працівниками з оплати праці</i> |                     |                                                                         |
| 6                                                         | П-6                 | Розрахунково-платіжна відомість працівника                              |
| 7                                                         | П-7                 | Розрахунково-платіжна відомість (зведена)                               |

Зазначимо, що станом на 31 грудня 2017 року середньо облікова чисельність працівників БМУ «Промбуд» згідно штатного складу складає

132 осіб. Протягом 2017 року прийнято 9 працівників, а звільнено 27.

В основу організації оплати праці покладено колективні договори між роботодавцями та найманими працівниками. Вони укладаються на основі законодавства, прийнятих двома сторонами зобов'язань із метою регулювання виробничих, трудових і соціально-економічних відносин, узагальнення інтересів працівників та підприємств. Колективні договори укладаються всіма юридичними особами, незалежно від форм власності і господарювання, які використовують найману працю.

Колективні договори регламентують такі питання:

- ✓ використання систем, форм і видів оплати праці;
- ✓ нормування праці та розцінки;
- ✓ схеми посадових окладів;
- ✓ умови введення та розміри надбавок до заробітної плати;
- ✓ доплати, премії та винагороди; гарантії та компенсації. [2, 161]

Між працівником і підприємством під час оформлення на роботу (роботодавцем) укладається трудовий договір (контракт) – це «угода між працівником і власником підприємства, установи, організації або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з підляганням внутрішньому трудовому розпорядку, а власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін» (стаття 21 Кодексу законів про працю України (КЗпП) [44]

Трудовий договір складається у письмовій формі, якщо це передбачено законодавством, якщо на цьому наполягає працівник, якщо цей працівник неповнолітній, а також при особливих умовах праці (геологічних, географічних і підвищеного ризику для здоров'я). В інших випадках складання трудового договору в письмовій формі необов'язкове, можливе

складання в усній формі [73, 148]. БМУ «Промбуд» за 2017 рік було укладено 29 договорів. В той же час колективними договорами охоплено 132 працівників.

Особливою формою трудового договору є контракт. У ньому угодою сторін встановлюється строк дії, права, обов'язки і відповідальність сторін (у тому числі матеріальна), умови матеріального забезпечення та організації праці й умови розірвання договору з працівником. Вимоги контракту двосторонні, конкретніші й чіткіше обумовлені порівняно з трудовим договором як стосовно працівника, так і підприємства.

БМУ «Промбуд» має позаштатних працівників, при цьому роботи виконуються відповідно до цивільно-правових договорів. У договорі чітко визначаються форми роботи, її фізичні обсяги, а також термін, після закінчення якого робота повинна бути виконана. Роботодавець зобов'язаний прийняти роботу за актом, на підставі якого проводиться оплата винагороди в розмірі, обумовленому договором.

Передує укладенню договору, контракту подання заяви особою, яка працевлаштовується, та видання після її розгляду разом з іншими необхідними документами «Наказу (розпорядження) про прийняття на роботу» за формою П-1 [93, 211]. Підписаний та завізований начальником відділу кадрів наказ є підставою для заповнення форми П-2 «Особова картка працівника» – основного документу з обліку особового складу на підприємстві та трудової книжки.

Після заповнення всіх необхідних документів формується особова справа – сукупність документів, що містять найповніші відомості про працівника [93, 212].

При оформленні переведення працівника з одного структурного підрозділу до іншого видається на підставі заяви «Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу», на основі чого відділ кадрів робить позначки в особовій картці форми № П-2 та трудовій книжці.

При наданні працівникам відпусток видається «Наказ

(розпорядження) про надання відпустки» (форма № П-3). Оформлюючи щорічну відпустку та інші види відпусток, які надаються працівникам згідно з чинними законодавчими актами й положеннями, колективними договорами, контрактами та графіками відпусток, заповнюють уніфіковану форму № П-3. Підставою для наказу є заява, в тексті якої обов'язково зазначають дату початку відпустки. Коли надається відпустка без збереження заробітної плати, крім зазначення кількості днів відпустки роблять позначку: «без оплати». На підставі форми № П-3 відділ кадрів робить позначки у формі № П-2.

Відповідно на звільнення з роботи в результаті припинення трудового договору (контракту) видається «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)» (форма № П-4). Наказ заповнюється на підставі заяви, поданої працівником.

У Книгу бланків трудових книжок і вкладок до них заносяться всі операції, пов'язані з одержанням і витрачанням бланків трудових книжок і вкладок до них із зазначенням серії та номера кожного бланка. Книга ведеться бухгалтерією підприємства. Книга обліку руху трудових книжок і вкладок до них, ведеться відділом кадрів або іншим підрозділом підприємства, який оформлює прийняття і звільнення працівників. В ній реєструються всі трудові книжки, що прийняті від працівників при влаштуванні на роботу, а також трудові книжки і вкладки до них із записом серії і номера, що видані працівникам вперше.

Важливе значення для бухгалтерії є Табелі обліку використання робочого часу (ф. № П-5), в якому відображаються дані про кожного працюючого щодо явок і неявок на роботу за кожен день і разом за місяць. Явки і неявки мають відповідні буквені та цифрові коди, це [93, 214]:

- ✓ години (дні) роботи кодуються відповідно "р" або "01";
- ✓ нічні години роботи кодуються відповідно "н" або "02";
- ✓ цілозмінні простої кодуються відповідно "цп" або "30".

У таблиці за місяць вказується кількість відпрацьованих днів разом,



годин разом, у тому числі надурочних, нічних, вечірніх, кількість днів неявок (з них за причинами), кількість вихідних та святкових днів. Такі дані важливі не лише для нарахування робочого часу персоналові підприємства.

Використання обліку робочого часу на БМУ «Промбуд» реалізується веденням табельного обліку. Кожному працівнику при прийманні на роботу присвоюється табельний номер, який використовується надалі в усіх документах з обліку робочого часу, виробітку і розрахунків з оплати праці. Якщо працівник звільнився, його табельний номер не може бути присвоєний іншому працівнику, він повинен залишатися вільним не менше трьох років. Унесення змін і доповнень до табеля проводиться на підставі відповідних документів з обліку особового складу (накази про приймання, переведення, відрядження, звільнення, надання відпусток, лікарняні листки, довідки тощо).

Залежно від специфіки роботи будівельного підприємства визначають самостійно, якими видами типових форм табеля слід користуватися. Так, зокрема, з обліку відпрацьованого часу використовують первинні документи, перелік яких подано в табл.2.2.

**Таблиця 2.2**

**Первинні документи з обліку відпрацьованого часу в  
БМУ «Промбуд»**

| (код) документа | Назва документа                                                        | Для яких робіт використовується                                   |
|-----------------|------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| П-5             | Табель обліку використання робочого часу                               | Для обліку робочого часу адміністративно-господарського персоналу |
| П-3             | Наказ (розпорядження) про надання відпустки                            | Для нарахування суми відпускних виплат                            |
| №25             | Наряд завдання                                                         | Для обліку робочого часу робітників                               |
|                 | Табель-розрахунок аналогічний табелю обліку використання робочого часу | Для обліку робочого часу робітників у бригадах, дільницях         |

Ці форми дають змогу проконтролювати за дотриманням працюючих встановленого режиму робочого часу, а також отриманням даних про відпрацьований час, розрахунку заробітної плати, для складання статистичної звітності з праці.

Тому табельник чи бригадир будівельного підприємства повинен чітко й правильно вести табельний облік робочого часу, а головне не відхилятися від своїх обов'язків щодо заповнення табеля робочого часу. Таким чином, чітка організація первинного обліку праці сприяє підвищенню її продуктивності зміцненню трудової дисципліни, удосконаленню організації праці і покращенню використання робочого часу.

Може вести табельний облік наступними способами:

- жетонним – із застосуванням табельних марок;
- карточним – при використанні контрольних годинників;
- пропуску – шляхом здачі та видачі пропусків;
- за допомогою контрольно-пропускних засобів.

На БМУ «Промбуд» використовується пропускна система. Табельні номери встановлюються на підприємстві в цілому, при цьому кожному виробничому підрозділу відводиться своя серія номерів.

Основними документами з обліку використання робочого часу є:

- Табель обліку використання робочого часу (тип. ф. № П-5);
- Список осіб, які працювали в надурочний час;
- Листок обліку простоїв;
- Розрахунково-платіжна відомість (тип. ф. № П-6);
- Розрахунково-платіжна відомість (зведена) (тип. ф. № П-7);
- Розрахунок зарплати;
- Платіжна відомість;
- Особовий рахунок;
- Накопичувальна картка виробітку та зарплати;
- Накопичувальна картка обліку зарплати.

Оперативний облік явок робітників та облік їх перебування на

роботі ведеться в цілому по підприємству або по кожному виробничому підрозділу в спеціальній книзі обліку використання робочого часу. По цій формі, крім обліку використання робочого часу, проводиться розрахунок заробітної плати, а за формою № П-5 – тільки для обліку робочого часу. В таблиць вносять прізвища всіх робітників, незалежно від форм оплати праці. Відображаються в ньому тільки відхилення від нормального використання робочого часу (хвороба, прогул тощо). У верхній частині строки відповідний робітник, у якого є відхилення від нормального використання робочого часу, записують кількість годин відхилення, а в кожній частині строки – повне зазначення відхилення. У кінці місяця у таблиці по кожному робітнику підраховується та зазначається загальний календарний фонд робочого часу, кількість неявок по різних причинах, інші втрати, а також фактично відпрацьований час. Все це робиться за допомогою комп'ютера. Пізніше повністю оформлений таблиць передається в бухгалтерію, де використовується для розрахунку заробітної плати робітникам підприємства.

Слід зазначити що, на практиці використовується два способи заповнення таблиць з обліку відпрацьованого робочого часу:

- ✓ суцільної реєстрації;
- ✓ реєстрації за відхиленнями.

При першому способі, який використовується в БМУ «Промбуд» заповнюються всі реквізити таблиця, а при другому – проставляються тільки відхилення від нормативного часу. На нашу думку, з метою економії трудозатрат працівників, які складають таблиця, доцільно на практиці використовувати другий спосіб їх заповнення.

Форма № П-5 використовується тільки для обліку використання робочого часу працівників з твердим місячним окладом або ставкою. При понаднормовій роботі відпрацьований час ураховується в Табелі за списком осіб, які працювали в понаднормовий час. Облік таких працівників ведеться на БМУ «Промбуд» особою, якій доручене його

ведення і надання до бухгалтерії. У невеликих підприємствах табель, як правило, ведеться на одному бланку, його форма спрощена з урахуванням специфіки, умов роботи даного підприємства.

На будівельному підприємстві облік виробітку являє собою сполучення способів одержання інформації, порядку її запису і застосування форм первинних документів.

Облік виробітку продукції і виконаних робіт повинен забезпечити:

- ✓ отримання даних про кількість і якість виробленої продукції і виконаних робіт;
- ✓ контроль на відповідність виробленої продукції і виконаних робіт кількості матеріалів і напівфабрикатів, виданих у виробництво (які втрачені під час проведення робіт);
- ✓ правильне визначення рівня виконання норм виробітку і нормованих завдань робітниками у точній відповідності до фактично відпрацьованого і нормованого часу і розміру їхньої заробітної плати.

Форми, що застосовуються для обліку виробітку працівників-відрядників, залежать від особливостей будівельного виробництва в організації, системи організації та оплати праці.

До таких форм належать: рапорт про виробіток, маршрутні листи, відомості обліку виробітку, наряди та інші документи, прийняті на підприємстві.

Первинними документами про виробіток є рапорти або бригадні відомості виробітку. При заповненні цих форм вказуються: цех, дільниця, прізвища, табельні номери працівників, розряд і кількість відпрацьованого часу, а при заповненні бригадної відомості виробітку – ще й коефіцієнт трудової участі кожного члена бригади.

Основним документом є наряд, яким оформляється виконана робота, який є індивідуальним чи бригадним. В наряді вказується об'єм виконаної роботи, сума заробітної плати, склад бригади, відпрацьований час кожним членом бригади. Наряд випикується до початку роботи і закривається після її

завершення, підписується виконробом (майстром), нормувальником, бухгалтером. На деяких підприємствах замість бригадних нарядів використовують наряди-книжки, які видаються на місяць. В наряді чітко вказуються строки виконання робіт, за своєчасне або дострокове виконання яких робітникам нараховується премія.

При серійному характері виробництва облік виробітку продукції слід здійснювати за допомогою маршрутних карт, адже, маршрутна карта використовується як документ з обліку виробітку продукції і розрахунку заробітної, плати. Для цієї мети в маршрутних картах передбачаються необхідні показники. Маршрутні карти, як правило, виписуються заздалегідь робітниками планово – диспетчерського цеху на партії деталей, визначені попереднім розрахунком згідно з графіком запуску деталей у виробництво, технологічними картами та ін. Маршрутна система обліку виробітку може застосовуватися в поєднанні з рапортом про виробіток за зміну.

Для обліку оплати праці у зв'язку з відхиленнями від нормальних умов роботи (заміна обладнання, матеріалів та ін.) оформляють листок на доплату, у якому вказується найменування додатково виконаних робіт, причина і винуватець доплати, затрачений час, розцінка, сума доплати.

Для обліку часу простою до 2008 року використовується типова форма № П-16, однак ця форма скасована Державним комітетом статистики України від 05.12.2008 року.

У випадку, виробництва продукції, що виявилася браком, на БМУ «Промбуд» оформляється акт на брак або Відомість про брак, де вказуються бракована продукція, причини і винні особи, собівартість і сума втрат від браку.

Облік виконання норм виробітку (норм часу), нормованих завдань здійснюється на підставі первинних документів з обліку виробітку продукції і виконання робіт за звітний період відповідними особами, на яких це покладено (нормувальниками, економістами та ін.). В цих документах поряд з

даними про кількість виготовленої продукції відображається також час, встановлений за нормою на виконання цього обсягу роботи; фактичний час, витрачений на його здійснення, за звітний період визначається за даними табельного обліку.

Відповідно до Кодексу законів про працю оплата працівникам часу, протягом якого вони не працювали (виконання державних або громадських обов'язків, оплата пільгових годин матерям для догляду за дітьми до одного року, доплата підліткам до середнього заробітку за скорочений робочий день, оплата чергових відпусток, тимчасової непрацездатності тощо), здійснюється за даними довідок-розрахунків та інших додаткових документів (наказів директора підприємства, лікарняних листків тощо).[44]

Після перевірки первинні документи з обліку виробітку продукції, і виконаних робіт, в яких містяться показники нормованого часу і розцінок, підписуються нормувальником і передаються разом з усіма необхідними додатками до них подаються в бухгалтерію, а саме бухгалтеру з обліку розрахунків заробітної плати.

Для спрощення обліку, як правило, фактично відпрацьований час в первинних документах не проставляється, а обліковується за табелем обліку використання робочого часу.

На нашу думку з метою оперативності обліку трудових показників необхідно удосконалювати облікову документацію, яка є основою всього облікового процесу з метою забезпечення фіксування в них не лише кількісної, а й якісної сторони процесу. Оскільки обліковий процес трудових показників передбачає традиційну обробку документів в кінці місяця, тому важливе значення має процес забезпечення ритмічності у роботі, щоденне оформлення і передача в бухгалтерію усіх розрахункових документів. Відхилення від планового графіка роботи (невихід, спізнення) табельник повинен реєструвати в «Повідомленнях про неявку на роботу», де необхідно вказати прізвище, табельний номер, дату.

Підвищенню ефективності облікової роботи на БМУ «Промбуд»

сприяє використанню технічних засобів та програмних продуктів.

## **2.2. Організація синтетичного і аналітичного обліку розрахунків із заробітної плати**

В управлінні виробничим процесом важливу роль відіграють дані аналітичного та синтетичного обліку, характеризуючи розміщення та склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований й невідпрацьований час, обсяг продукції, виконання норм виробітку, фонд заробітної плати і його структуру, динаміку заробітної плати за категоріями персоналу, місцями витрат, видами продукції.

На БМУ «Промбуд», для здійснення розрахунків з оплати праці з робітниками та службовцями всі первинні документи, що надходять в бухгалтерію, ретельно перевіряються і опрацьовуються. Після перевірки документи групуються і сумуються по об'єктах, а всередині них – за табельними номерами працюючих.

Вважаємо, що таке групування дозволяє прискорити заповнення реєстрів аналітичного обліку. Для обліку розрахунків з працівниками з оплати праці Наказом Мінстату України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» № 489 від 05.12.2008р. затверджені типові форми аналітичного обліку (див. табл. 2.3).

Застосування цих форм залежить від варіанту обліку розрахунків з оплати праці, що застосовується на БМУ «Промбуд».

**Таблиця 2.3**

**Типові форми аналітичного обліку [14, 456]**

| Типова форма | Назва документу                              |
|--------------|----------------------------------------------|
| П-6          | «Розрахунково-платіжна відомість працівника» |
| П-7          | «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)»  |

П-2

«Особова картка працівника»

Для обліку сум авансу, виданого за першу половину місяця, на БМУ «Промбуд» використовується Платіжна відомість.

Якщо розрахунки проводяться із застосуванням Розрахунково-платіжної відомості (форма № П-6), яка використовується і при виплаті заробітної плати в невеликих організаціях, відомість виписується в одному примірнику. В інших організаціях така відомість оформляється у двох примірниках, причому перший з них є платіжним документом.

На особових рахунках працівників відомості про суми виплачених працівникам авансів, утриманих податків, внесків та інших відрахувань протягом розрахункового періоду збираються й переносяться в Розрахунково-платіжну відомість.

Ведеться підрахунок відрядного заробітку із застосуванням накопичувальних карток обліку виробітку і заробітної плати або накопичувальних карток обліку заробітної плати. Якщо при нарахуванні заробітної плати застосовується Розрахункова відомість, то у цьому випадку виплата заробітної плати проводиться за платіжною відомістю. За наявності великої кількості первинних документів з обліку виробітку для підрахунку відрядної заробітної плати застосовуються накопичувальні картки.

При застосуванні для розрахунку спеціальних листів Розрахунку заробітної плати, які виписуються за розрахунковий період на кожного працюючого, записи здійснюються у двох примірниках. Зворотний бік другого примірника такої форми може бути використаний для розрахунку сум відпусткових. Із цих форм суми, що належать працівникам до видачі, переносяться до платіжної відомості.

Отже, крім перелічених форм, для отримання інформації про заробітну плату працівникам за минулий період рекомендується вести особовий рахунок, у якому крім загальних відомостей про працівника щомісяця відображаються суми нарахованої заробітної плати за видами.



При погодинній оплаті праці розрахунок зарплати проводиться на основі місячного окладу у працівника і фактично відпрацьованого часу по таблицю.

На БМУ «Промбуд» при бригадній (колективній) відрядній оплаті праці робітників, спочатку, на основі нарядів за місяць визначається загальна сума зарплати всієї бригади, яку потрібно розподілити в кінці місяця між всіма членами колективу.

При цьому потрібно врахувати наступні фактори, а саме:

- кваліфікацію робітника (його розряд);
- кількість відпрацьованого часу кожним працівником (згідно табеля);
- умови колективного підряду – це трудовий вклад в загальні результати кожного працівника.

Спочатку кожному працівникові нараховується зарплата по тарифних ставках. По КТУ розподіляється тільки відрядний приробіток до тарифу і премії. По КТУ не розподіляються, а видаються кожному працівнику персонально надбавки за роз'їзний характер роботи; надбавки за керівництво бригадою; доплати за роботу в вихідні і святкові дні; виплати по лікарняний листках; надбавки, премії разового характеру.[93, 273]

Коефіцієнт трудової участі встановлюється на рівні 1. Він може підвищуватися до 1,5 за деякі позитивні фактори і показники:

- високу якість виконаних робіт – 1,2-1,4;
- скорочення строків виконання робіт – 1,1-1,3;
- виконання сумісних операцій чи сумісництва професій – 1,1-1,2;
- виконання більш складних робіт – 1,1-1,3;
- за ініціативу і попередження простоїв – 1,2-1,3.

Понижуючі показники КТУ до 0:

- прогул, поява на робочому місці в нетверезому стані – 0 0,5;
- запізнення, самовільне відлучення від роботи – 0,5-0,7;
- брак з вини робітника – 0,6-0,7;
- невиконання в строк розпоряджень бригадира – 0,6-0,8;

- халатне відношення до інструментів, розбазарювання матеріалів – 0,8-0,9;
- порушення техніки безпеки і протипожежної техніки – 0,8-0,9;
- притягнення до адміністративної відповідальності – 0,8-0,9 [93, 273].

Також окрім заробітної плати працівники машинобудівного заводу отримують доплати, зокрема:

- за бригадирство, розміри доплати встановлюються в колективному договорі (як правило, 20% до основної заробітної плати);

- за роботу в нічний час, годинами нічної роботи вважається час з 22 до 6 години (стаття 54 КЗпП). При цьому встановлена тривалість роботи (зміни) скорочується на одну годину. Робота працівників в такому випадку оплачується в підвищеному розмірі, установленому генеральною, галузевою (регіональною) угодою і колективним договором у розмірі до 40% тарифної ставки (окладу), але повинна бути не нижче 20% тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи в нічний час (стаття 108 КЗпП). До роботи в нічний час не допускаються: вагітні жінки та жінки, що мають дітей віком до трьох років; працівники до 18 років; працівники інших категорій (відповідно до чинного законодавства).

- за час, відпрацьований понад установлену норму. Час, відпрацьований працівником понад установлену норму, є понаднормовим і оплачується працівнику з урахуванням норм статті 106 КЗпП. [44] За погодинною системою оплати праці робота у понаднормовий час оплачується за перші 2 години на 50% більше, а за наступні години – в подвійному розмірі погодинної ставки. За відрядною системою оплати праці за роботу у понаднормовий час виплачується доплата в розмірі 100% тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою, – за весь відпрацьований понаднормовий час. Згідно статті 106 КЗпП заборонено компенсувати понаднормову роботу шляхом надання відгулів та відпустки.

- за роботу у святкові та неробочі дні. Робота у святкові та неробочі дні оплачується у подвійному розмірі відрядникам – за подвійними відрядними

розцінками; працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками, – у розмірі подвійної годинної або денної ставки; працівникам, які отримують місячний оклад, – у розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святкові та неробочі дні проводиться в межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота проводиться понад місячну норму.

- за час простою. Не оплачується час простою з вини працівника. За час простою не з вини працівника оплата проводиться з розрахунку не нижче  $\frac{2}{3}$  тарифної ставки встановленого працівнику розряду. У випадку, якщо простій виник у зв'язку з виробничою ситуацією, небезпечною для життя і здоров'я працівника або оточуючих його людей й навколишнього природного середовища не з вини працівника, за ним зберігається середній заробіток.

- за зміну умов роботи. Проводиться згідно листка на доплату, в якому дається обґрунтування відхилень від нормальних умов. Доплата здійснюється у випадку, якщо зміна умов привела до зниження заробітку. При цьому виплачується заробіток, який мав би бути нарахований без зміни умов.

- за вислугу років. Розмір та періодичність виплати встановлюється колективним договором.

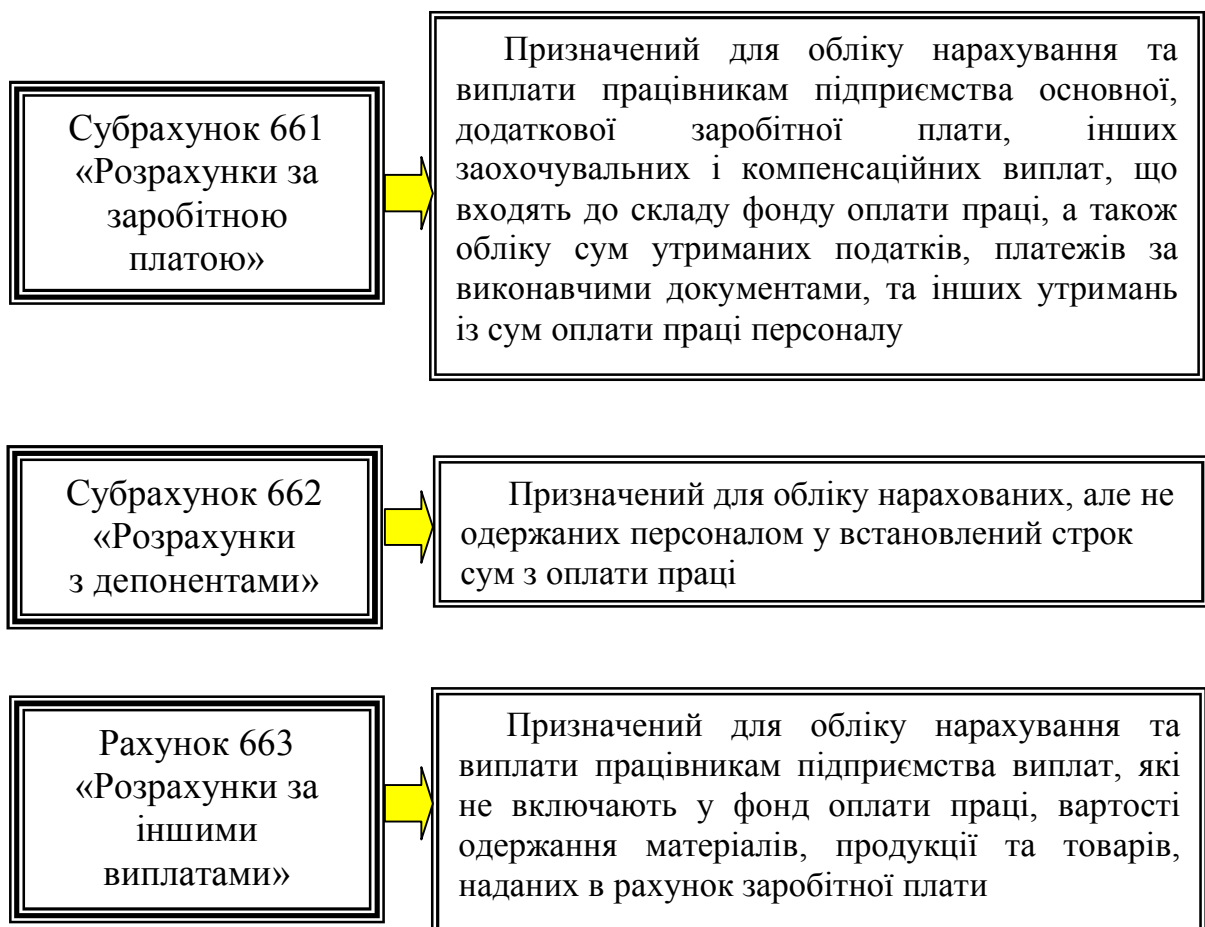
Також, крім цього працівникам можуть здійснюватись доплати за виконання державних і громадських обов'язків, пов'язані з індексацією зарплати.

На БМУ «Промбуд» протягом 2015 року фонд оплати праці працівників становив 238 тис. грн., а за 2016 рік – 157 тис. грн. У 2017 році підприємство виплатило 246 тис. грн. у зв'язку із збільшенням штату працівників. Регістрами обліку за заробітною платою є журнали 5 та 5 А.

Оскільки, частина витрат на робочу силу відноситься до загально виробничих та адміністративних накладних витрат, а тому підлягає розподілу згідно прийнятої на підприємстві методики (зазвичай, пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників).

У плані рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом (як облікового, так і не облікового складу будівельного підприємства) з оплати праці, а також про розрахунки за не отриману персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами) передбачений балансовий рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», що має три субрахунки (рис. 2.1):

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 662 «Розрахунки з депонентами»;
- 663 «Розрахунки за іншими виплатами».



**Рис. 2.1. Організація синтетичного обліку заробітної плати**

Витрати підприємства на оплату праці є одним з головних елементів витрат операційної діяльності підприємства. Вони пов'язані практично з усіма видами діяльності підприємства, тому при їх відображенні слід керуватися нормами Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає, що до первісної вартості основних засобів включають витрати на оплату праці за роботи, пов'язані з установленням, монтажем, налагодженням основних засобів, а також доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Витрати на оплату праці працівників, які виконують вантажно-розвантажувальні роботи та транспортування запасів, входять до складу первісної вартості запасів, придбаних за плату (П(С)БО 9 «Запаси»).

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) суми оплати праці включають у складі прямих та у складі розподілених змінних та постійних загальновиробничих витрат (П(С)БО 16 «Витрати»). До прямих витрат на оплату праці включають заробітну плату та інші виплати працівникам, які зайняті виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Такі витрати відображають за дебетом рахунка 23 «Виробництво».

До загальновиробничих витрат належить заробітна плата апарату управління цехами, дільницями; оплата праці працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності; оплата праці загальновиробничого персоналу; оплата простоїв, браку тощо. Відображають такі витрати за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

Витрати підприємства на оплату праці, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства, але не включені до виробничої собівартості продукції, поділяють на:

- 1) адміністративні витрати (рахунок 92);
- 2) витрати на збут (рахунок 93);
- 3) інші операційні витрати (рахунок 94).

До адміністративних витрат належать витрати на оплату апарату управління підприємства і витрати на його утримання. До витрат на збут включають оплату праці та комісійну винагороду продавцям, торговельним

агентам і працівникам, які забезпечують збут продукції (робіт, послуг).[104, 177]

Отже, як елемент витрат виробництва заробітна плата повинна бути віднесена на відповідні рахунки витрат в залежності від характеру і призначення використаної на підприємстві праці.

Для обліку заробітної плати застосовують пасивний рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Нарахування заробітної плати відображається за кредитом цього рахунку, а виплата її по дебету, окрім того, за дебетом рахунку 66 відображаються і утримання із заробітної плати.

Після розрахункової обробки первинних документів по обліку виробітку, відпрацьованого часу та іншої вихідної інформації для розрахунків по оплаті праці, складаються розрахункові відомості, які узагальнюють статистичні дані за розрахунками з робітниками та службовцями.

Наступним етапом розрахункової роботи по розрахунках з робітниками та службовцями є формування даних синтетичного обліку розрахунків та звітності.

При нарахуванні заробітної плати кредитується рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» й дебетуються рахунки в залежності від:

- видів виробництв (основного, допоміжного);
- де виконувались роботи;
- характер цих робіт;
- категорії робітників;
- виду заробітної плати (основна, додаткова).

По кредиту рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються нараховані суми. По дебету рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються суми, утримані з усіх видів оплати праці й виплата заробітної плати. Залишок по кредиту рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображає суму невиплаченої

працівникам заробітної плати.

Нараховані працівникам підприємства суми основної і додаткової заробітної плати, премій, допомоги з тимчасової непрацездатності, матеріальної допомоги, індексації заробітної плати у зв'язку з інфляцією, компенсації втрати працівниками частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати та інші нарахування, що є доходом працівника відображаються по кредиту рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». По дебету рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображається сума виплаченої працівникам заробітної плати, премій, допомоги, дивідендів, доходів, депонованих сум, а також суми отриманих податків, платежів за виконавчими листами, вартість отриманих в рахунок оплати праці матеріалів, продукції, товарів та інші утримання з нарахованих сум оплати праці персоналу.

БМУ «Промбуд» здійснює нарахування заробітної плати із використанням рахунків восьмого та дев'ятого класу. Слід відмітити, що методика синтетичного обліку оплати праці підприємств України відрізняється від методики на підприємствах інших країн. Так, в дебет рахунка «Виробництво» відноситься тільки сума заробітної плати до видачі. Обов'язкові нарахування і утримання із заробітної плати відносяться на собівартість окремих видів продукції через розподіл непрямих витрат, який здійснюється в системі управлінського обліку. Витрати на оплату праці можна класифікувати в залежності від виду діяльності, у процесі якої нараховується заробітна плата.

Так, О. Юрченко, пропонує облік витрат на робочу силу здійснювати за наступними напрямками:

- ✓ Облік витрат на основну заробітну плату.
- ✓ Облік витрат на додаткову заробітну плату.
- ✓ Облік нарахувань на заробітну плату і утримань з неї.
- ✓ Облік інших витрат на робочу силу.
- ✓ Облік майбутніх витрат на робочу силу.

Витрати на робочу силу можна класифікувати шляхом поділу їх на прямі і накладні. Такий поділ дасть можливість чітко визначити склад витрат праці як робітників, так і працівників, зайнятих організацією та управлінням виробництва (див. рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Класифікація витрат на робочу силу**

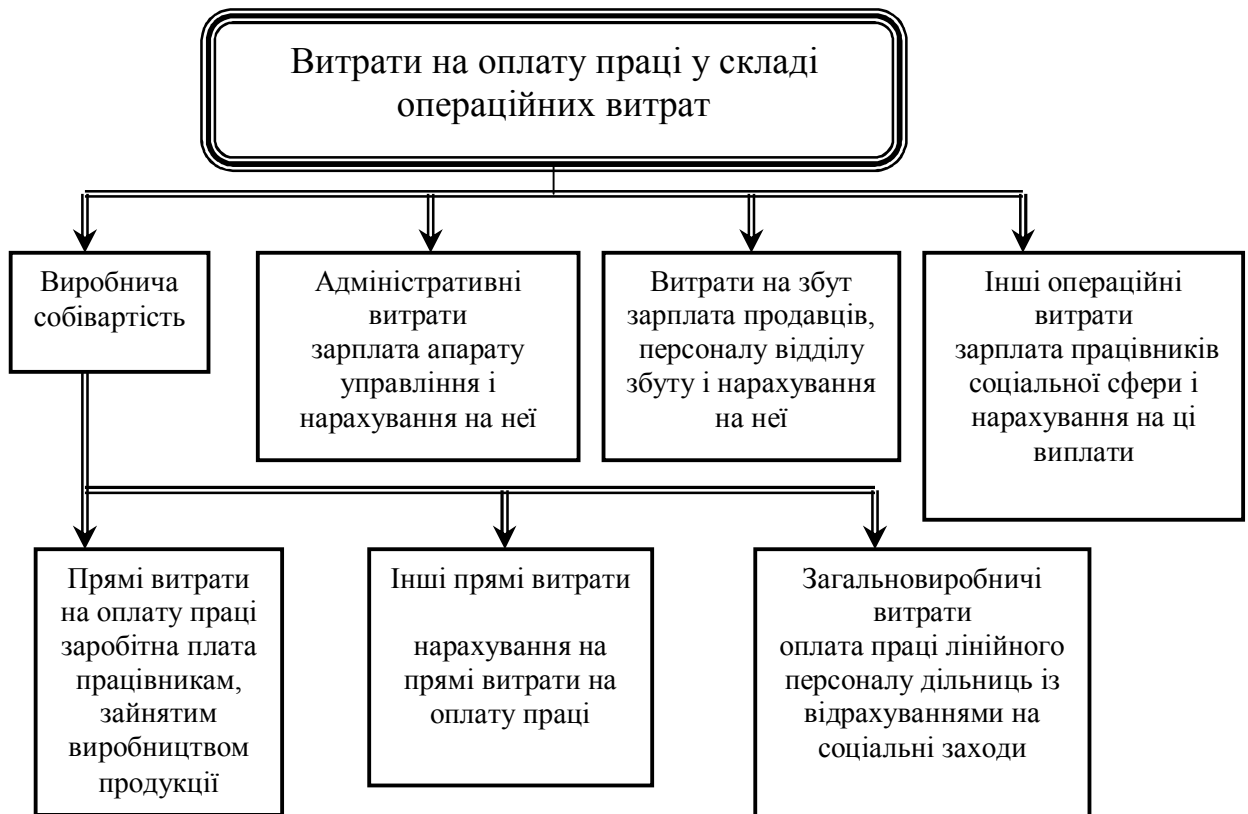
Витрати підприємства в обліку можна здійснювати трьома способами:

- 1) за допомогою рахунків тільки класу 9 «Витрати діяльності»



(див рис. 2.3);

- 2) за допомогою рахунків класів 8 і 9;
- 3) за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами».



**Рис. 2.3. Блок-схема класифікації витрат на оплату праці**

При нарахуванні заробітної плати кредит рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» кореспондує з рахунками відповідних витрат. Коли підприємство використовує в обліку тільки рахунки класу 9 «Витрати діяльності», то нарахування витрат на оплату праці і обов'язкових зборів буде відноситись в дебет рахунків: 23 «Виробництво» (оплата праці працівників безпосередньо зайнятих у виробництві товарів, робіт, послуг), 91 «Загальновиробничі витрати» (оплата праці лінійного персоналу дільниць), 92 «Адміністративні витрати» (оплата праці апарату управління), 93 «Витрати на збут» (оплата праці продавців, персоналу відділу збуту), 94

«Інші витрати операційної діяльності» (оплата праці працівників об'єктів соціально-культурного призначення).

Підприємства, які використовують порядок обліку витрат із застосуванням одночасно рахунків класу 8 «Витрати за елементами» і рахунків класу 9 «Витрати діяльності» спочатку обліковують свої витрати на оплату праці за елементами операційних витрат «Витрати на оплату праці» і «Відрахування на соціальні заходи», що характерно і для досліджуваного підприємства.

В даному випадку нарахування заробітної плати у БМУ «Промбуд» відображається по кредиту рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і дебету відповідних субрахунків рахунка 81 «Витрати на оплату праці»: 811 «Виплати за окладами і тарифами» (основна заробітна плата), 812 «Премії та заохочення» (додаткова заробітна плата), 813 «Компенсаційні виплати» (компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством), 814 «Оплата відпусток» (виплати за відпустку, нарахування резерву відпусток), 816 «Інші витрати на оплату праці» (інші виплати). Потім з кредиту цих субрахунків витрати на оплату праці списуються на відповідні витрати діяльності (рахунки класу 9 «Витрати діяльності»: 23, 91, 92, 93, 94). Порядок обліку утримань із заробітної плати і нарахування податків не залежать від застосування рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Підприємства малого бізнесу, а також неприбуткові організації не мають необхідності у розподілі витрат за напрямками, всі їх витрати фактично можна вважати прямими. Тому такі підприємства здебільшого обліковують витрати із застосуванням тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами». При такому варіанті ведення обліку витрати в кінці звітного періоду у повній сумі списуються на рахунок фінансових результатів, тобто з кредиту відповідного субрахунку рахунка 81 «Витрати на оплату праці» у дебет рахунка 791 «Результат операційної діяльності». Проте не залежно від класу застосовуваного рахунка обліку, необхідно насамперед достовірно обліковувати витрати на оплату праці та правильно здійснювати їх розподіл.

До фонду основної заробітної плати відноситься виплата працівникові відпускних. [17, 236]

Щороку працівник має право на отримання основної відпустки в розмірі 24 календарних днів. Її розмір може збільшуватися до 28 днів, зважаючи на умови праці та інші чинники.

Для нарахування відпускних обчислюється середній заробіток працівника за попередніх 12 місяців, виключаючи з розрахунку час:

- ✓ адміністративних відпусток;
- ✓ відпусток по догляду за дитиною;
- ✓ простоїв.

Середньоденний заробіток обчислюється так: сума виплат працівнику за попередні 12 місяців (розрахунковий період) ділиться на кількість календарних днів за цей період, за винятком святкових та неробочих днів, встановлених згідно чинному законодавству.

Для розрахунку суми відпускних користуються формулою:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{сума} \\ \text{відпускних} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{середній заробіток} \end{array}} * \boxed{\begin{array}{c} \text{кількість календарних} \\ \text{днів відпустки} \end{array}} \quad (2.1)$$

Так як відпускні входять до складу основної заробітної плати, то і облік таких виплат проводиться в аналогічному порядку, наведеному в вище розглянутих таблицях.

Слід зазначити, що окрім основної заробітної плати працівникам можуть нараховуватися інші виплати. Такі нарахування знаходять своє відображення на субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Основним видом таких виплат, з яким зустрічаються на сьогоднішній день бухгалтери є допомога по тимчасовій втраті працездатності (лікарняні).

Право на допомогу по тимчасовій непрацездатності мають всі особи, які підлягають загальнообов'язковому соціальному страхуванню і з'являється воно з настанням страхового випадку в період роботи працівника (включаючи випробувальний термін та день звільнення).

Підставою для нарахування лікарняних являється листок непрацездатності, виданий в установленому порядку.

Для розрахунку допомоги по тимчасовій непрацездатності використовують наступну формулу:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{сума} \\ \text{допо-} \\ \text{моги} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{зарплата за} \\ \text{розрахунко-} \\ \text{вий період} \\ \hline \end{array} / \begin{array}{|c|} \hline \text{кількість} \\ \text{робочих днів за} \\ \text{розрахунковий} \\ \text{період} \\ \hline \end{array} * \begin{array}{|c|} \hline \text{робочі дні за} \\ \text{графіком} \\ \text{підприємства,} \\ \text{які} \\ \text{припадають на} \\ \text{дні} \\ \text{непрацездат-} \\ \text{ності} \\ \hline \end{array} * \begin{array}{|c|} \hline \text{відсоток} \\ \text{оплати} \\ \text{лікарня-} \\ \text{ного} \\ \hline \end{array} \quad (2.2)$$

Загальний розрахунковий період з 4.07.2015 року становить 12 повних календарних місяців до настання страхового випадку. [104, 189]

Відповідно до чинного законодавства України перші 5 днів тимчасової непрацездатності оплачуються за рахунок коштів підприємства і тільки, починаючи з шостого дня непрацездатності і до відновлення працездатності сума допомоги виплачується за рахунок коштів Фонду соціального страхування на випадок тимчасової непрацездатності. [31, 82]

Для обліку допомоги по тимчасовій непрацездатності здійснюються наступні проведення (табл. 2.4):

**Таблиця 2.4**

**Облік допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності**

| № п/п | Зміст господарської операції                                   | Кореспонденція рахунків |     | Сума, грн. |
|-------|----------------------------------------------------------------|-------------------------|-----|------------|
|       |                                                                | Дт                      | Кт  |            |
| 1     | Нараховано лікарняні за рахунок підприємства (за перші 5 днів) | 949                     | 663 | 816,15     |
| 2     | Нарахована допомога з тимчасової непрацездатності              | 378                     | 663 | 415,87     |

Слід зазначити, що при нарахуванні працівнику допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності з нього утримується податок з доходів

фізичних осіб у розмірі 18%, та військовий збір у розмірі 1,5%. [104, 186]

Страховий стаж – це період, протягом якого особа підлягає соціальному страхуванню у зв'язку із тимчасовою втратою працездатності і сплачує єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування в порядку встановленому законодавством.

Допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується застрахованим особам залежно від страхового стажу в таких розмірах:

- 50% середньої заробітної плати (доходу) отримують застраховані особи, як мають страховий стаж до 3 років;
- 60% середньої заробітної плати (доходу) отримують застраховані особи, як мають страховий стаж від 3 до 5 років;
- 70% середньої заробітної плати (доходу) отримують застраховані особи, як мають страховий стаж від 5 до 8 років;
- 100% середньої заробітної плати (доходу) отримують застраховані особи, як мають страховий стаж понад 8 років. [104, 190]

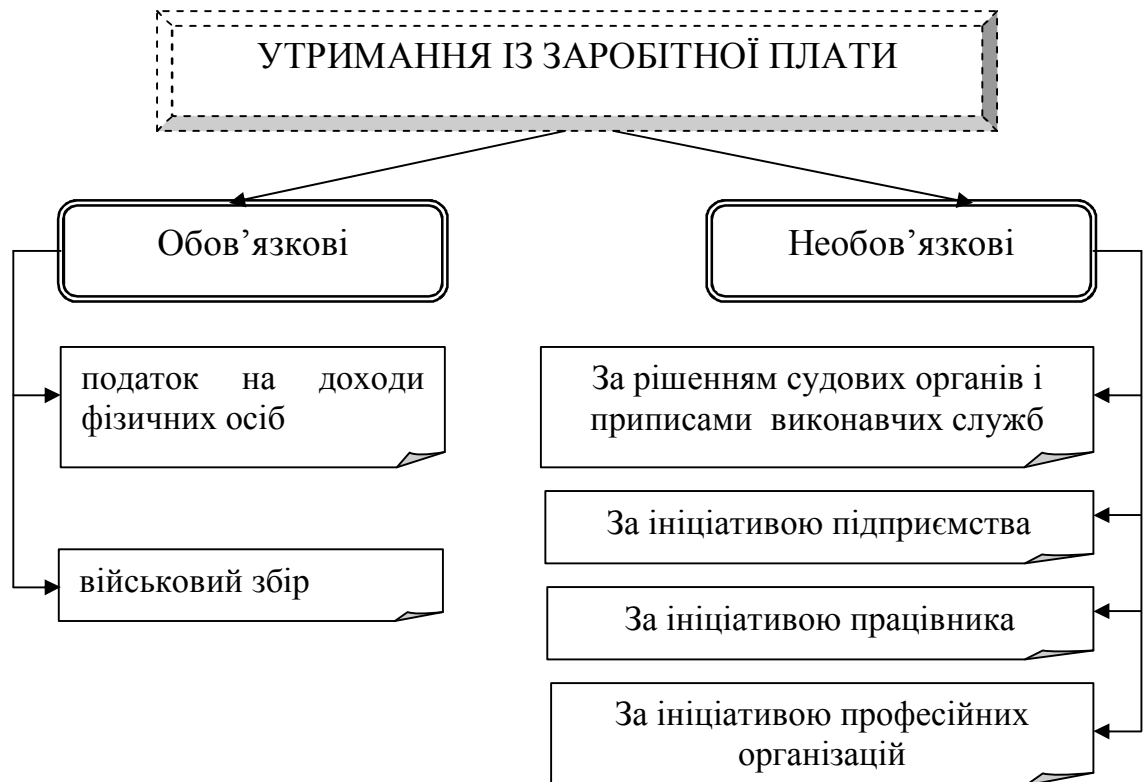
Отже, в сфері нарахування заробітної плати за відпрацьований і невідпрацьований час відбулось багато законодавчих змін, які потребують детального аналізу і обґрунтування методики обліку розрахунків за заробітною платою.

### **2.3. Методика нарахувань і утримань із заробітної плати**

Із сум нарахованої заробітної плати членів трудового колективу, осіб, що працюють на підприємстві за трудовими угодами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові роботи, здійснюються різноманітні утримання. Їх поділяють на (рис. 2.4)

- ✓ обов'язкові утримання;
- ✓ необов'язкові утримання [104, 191].

Найбільшу питому вагу в структурі обов'язкових утримань займає податок на доходи фізичних осіб. Порядок нарахування, сплати, забезпечення виконання податкових зобов'язань щодо його сплати визначений у IV розділі Податкового кодексу України.



**Рисунок 2.4. Види утримань із заробітної плати [104, 193]**

Платником податку є будь-яка фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи.

Об'єктом оподаткування є загальний місячний оподатковуваний дохід. До складу загального місячного оподаткованого доходу включають доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати та винагороди, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору.

До місячного оподаткованого доходу не включають суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вноситься за рахунок його роботодавця.

Ставка податку на доходи фізичних осіб з 1.01.2016 року і до тепер незалежно від суми нарахованої заробітної плати становить 18 відсотків бази

оподаткування.

Слід зазначити, що платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги. Розмір податкової соціальної пільги, визначений Податковим кодексом, дорівнює одному прожитковому мінімуму на працездатну особу на 1 січня поточного року. Проте на перехідному етапі – він складатиме 50 % прожиткового мінімуму на працездатну особу, встановленого Законом України про Державний бюджет, на 1 січня звітного податкового року. У 2016 році – це  $1378 \times 50\% = 689$  грн., в 2017 році – це  $1600 \times 50\% = 800$  грн., а в 2018 році – це  $1762 \times 50\% = 881$  грн. (табл.2 5)

**Таблиця 2.5.**

**Розміри податкових соціальних пільг із сплати податку на доходи фізичних осіб [104, 193]**

| Категорії осіб, що можуть скористатись правом зменшення суми місячного оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати на суму податкової соціальної пільги з податку на доходи фізичних осіб                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Розмір податкової соціальної пільги |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| Для будь-якого платника податку                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 100 %                               |
| Для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, - у розрахунку на кожну дитину зокрема                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 100 %                               |
| Для платника податку, який:<br>- є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном чи піклувальником – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;<br>- утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;<br>- є особою, віднесеною законом до першої або другої категорії, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;<br>- є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;<br>- є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства;<br>- є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;<br>є учасником бойових дій на території інших країн у період після | 150 %                               |

|                                                                                                                                                                                                                            |       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту».                                                                                              |       |
| Для платника податку, який є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу» | 200 % |

Податкову соціальну пільгу застосовують до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та відшкодування), якщо його розмір не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень. Тобто, максимальний розмір заробітної плати, до якого може бути застосована податкова соціальна пільга у 2018 році становить  $1762 \times 1,4 = 2470$  грн.

При цьому граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків, визначають як добуток граничного доходу, визначеного за вищенаведеним правилом, та відповідної кількості дітей.

Формула розрахунку податку на доходи фізичних осіб [104, 196]:

$$ПДФО = (ЗП - ПСП) \times С, \quad (2.3)$$

де *ПДФО* — податок з доходів фізичних осіб,

*ЗП* — нарахована місячна заробітна плата,

*ПСП* — податкова соціальна пільга,

*С* — ставка податку.

У разі, якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, то податкову соціальну пільгу застосовують один раз з підстави, що передбачає її найбільший розмір. Податкову соціальну пільгу застосовують до нарахованого місячного доходу платнику податку у вигляді заробітної плати виключно за одним місцем його нарахування (виплати). Податкову соціальну пільгу починають застосовувати з дня отримання працедавцем заяви платника податку про застосування



пільги.

З серпня 2014 року в Україні запроваджено утримання із нарахованої заробітної плати працівників підприємства військовий збір. дана ставка військового збору становить 1,5 % від об'єкта оподаткування.

Слід зазначити, що оподаткування військовим збором підлягають доходи у формі заробітної плати та інших заохочувальних виплат, що нараховуються платнику податку в зв'язку із трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами та без застосування податкової соціальної пільги.

Даному оподаткуванню підлягає загальний місячний дохід, що оподатковується та утримується із заробітної плати працівника підприємства. Військовий збір перераховують до бюджету під час виплати заробітної плати одночасно зі сплатою податку з доходів фізичних осіб.

Також, окрім обов'язкових, із суми заробітної плати працівників також можуть бути не обов'язкові утримання.

Ініціаторами таких утримань можуть бути судові органи та виконавчі служби. Ці утримання здійснюють, як правило, на користь окремих фізичних чи юридичних осіб у примусовому порядку на основі виконавчих листів. Прикладом таких вирахувань є утримання аліментів. Розмір аліментів визначає суд. У разі сплати аліментів за місцем роботи заборгованість за аліментами погашають за заявою платника шляхом утримання з його заробітної плати або стягують за рішенням суду.

Також, керівництво підприємства може ініціювати проведення утримань із сум заробітної плати працівників:

- утримання несвоєчасно повернених підзвітних сум;
- утримання для відшкодування матеріальних збитків;
- утримання профспілкових внесків тощо.

Необов'язкові утримання здійснюють із сум нарахованої заробітної плати та інших виплат працівникам за мінусом обов'язкових утримань.

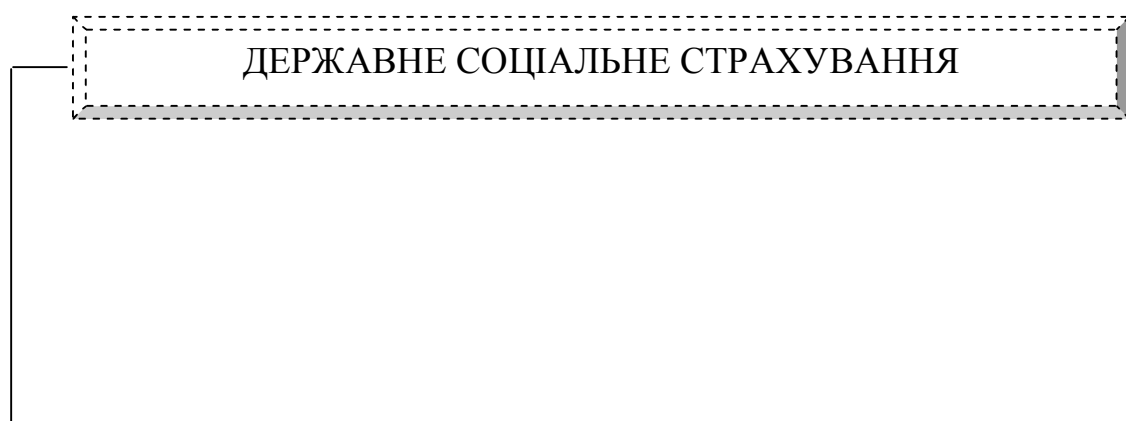
При кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх утримань

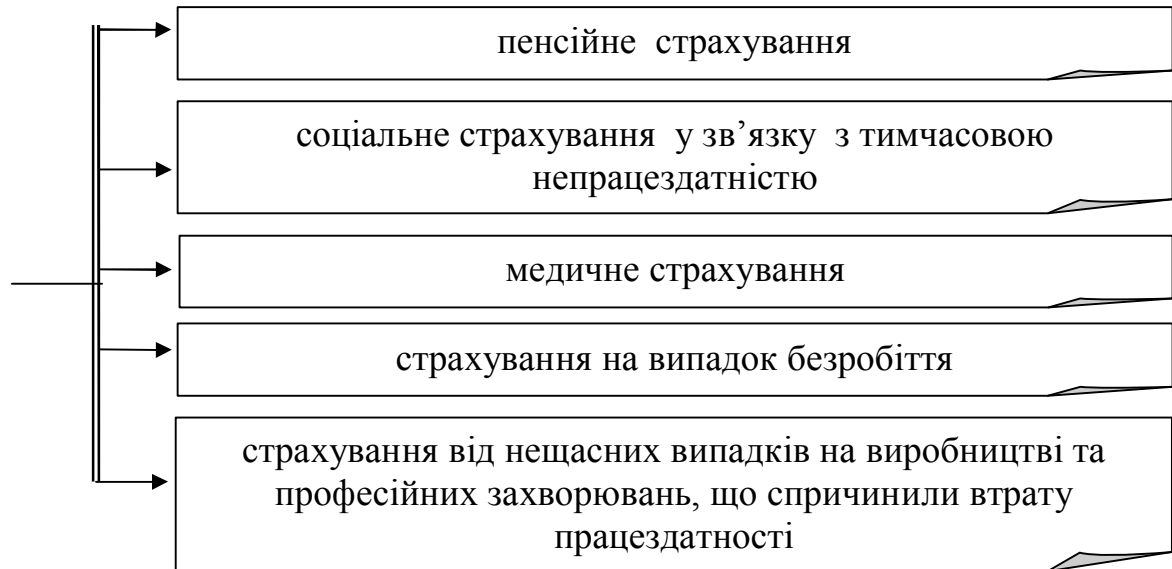
не може перевищувати 20 %, а у випадках, передбачених законодавством, 50% заробітної плати, що належить до виплати працівникам. Таке обмеження не поширюється на утримання із зарплати при відбуванні виправних робіт та при стягненні аліментів на неповнолітніх дітей – у цих випадках розмір утримань не може перевищувати 70 %.

Також, відповідно до Конституції України громадяни мають право на соціальний захист. Право на соціальний захист гарантує загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Загальнообов'язкове державне соціальне страхування – це система прав, обов'язків і гарантій, що передбачає надання соціального захисту, що включає матеріальне забезпечення громадян у випадку хвороби, повної, часткової чи тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття за незалежними від них причинами, а також у старості й в інших випадках, передбачених законом, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати страхових внесків власником чи уповноваженим ним органом (роботодавцем), громадянами, а також з бюджетних та інших джерел, передбачених законом. [105, с. 200]

Система загальнообов'язкового державного соціального страхування включає (рис. 2.5).





**Рис. 2.5. Система загальнообов'язкового соціального страхування в Україні [104, 201]**

Центральним органом виконавчої влади, що здійснює керівництво та управління солідарною системою загальнообов'язкового державного пенсійного страхування є Пенсійний фонд України.

Основним призначенням Пенсійного фонду є забезпечення збирання та акумулювання внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, ведення їх обліку; призначення (перерахунок) пенсій; забезпечення своєчасного і в повному обсязі фінансування та виплати пенсій, інших виплат, які згідно із законодавством здійснюються за рахунок коштів Пенсійного фонду України.

Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування» від 8.07.2010 р. № 2464-VI підприємства перераховують в Пенсійний фонд суму нарахованого єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування.

З 1.01.2018 року нарахування та сплата єдиного соціального внеску відбуватиметься за новими правилами. Максимальна величина бази єдиного соціального внеску за 2018 рік підвищиться до 15 мінімальних заробітних плат – 55845 грн. на місяць. Мінімальний страховий внесок визначається як

добуток мінімальної заробітної плати та розміру єдиного соціального внеску (в основному 22 %) і за 2018 рік становить  $3723 \times 22\% = 819,06$  грн.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюють відповідно до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Базою для його нарахування є сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Нарухування єдиного внеску здійснюють в розмірі 22 % та 8,41 % для працюючих на підприємстві інвалідів.

Сплату єдиного соціального внеску здійснюють шляхом перерахування відповідних сум єдиного внеску на рахунки територіальних органів Пенсійного фонду, відкриті в органах Державного казначейства України для його зарахування. Платники єдиного внеску повинні сплачувати єдиний внесок, нарахований за відповідний базовий звітний період, не пізніше 20 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом. Базовим звітним періодом є календарний місяць.

За наявності у платника єдиного внеску одночасно з зобов'язаннями із сплати єдиного внеску зобов'язань із сплати податків, інших обов'язкових платежів, передбачених законом, або зобов'язань перед іншими кредиторами зобов'язання із сплати єдиного внеску виконуються в першу чергу і мають пріоритет перед усіма іншими зобов'язаннями, крім зобов'язань з виплати заробітної плати (доходу).

Облік єдиного соціального внеску здійснюють на рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням».

За кредитом рахунка 65 відображають нарахування єдиного

соціального внеску, за дебетом – перерахування його до Державної фіскальної служби та нарахування допомоги за рахунок коштів соціального страхування.

Відрахування на соціальне страхування відображаються по кредиту 65 і дебету рахунків, на які відноситься нарахована заробітна плата, премії і таке інше (23, 91, 92, 93).

Суми нарахованого єдиного соціального внеску підлягають перерахуванню на рахунки органів Міндоходів, відкриті в Головних управліннях Державної казначейської служби України. Спочатку функція адміністрування на Пенсійний Фонд України (до 2013 року). Після утворення Державної фіскальної служби і з веденням відповідного Положення № 236 від 21.05.2014 року, на даний орган покладено функцію адміністрування єдиного соціального внеску (ЄСВ).

Суми нарахованих платежів за ЄСВ відносяться у дебет тих рахунків витрат, на які віднесено нараховану заробітну плату:

Д-т 23, 92, 93      К-т 65.1 – нараховано платежі ЄСВ на фонд заробітної плати робітників основного виробництва, адміністрації, відділу збуту. [93, с. 225]

При нарахуванні заробітної плати об'єкт оподаткування податком з доходів фізичних осіб визначається як сума нарахованої заробітної плати та військового збору, які відповідно до закону справляються за рахунок доходу найманої особи.

Для переважної більшості видів доходів працівників підприємства фізичних осіб передбачено ставку податку з доходів фізичних осіб (ПДФО) у розмірі 18% від отриманого доходу.

Підприємства виступають податковими агентами, обов'язком яких є стягнення із працівників даного виду податку. [93, 248]

Податкові агенти при утриманні ПДФО реалізують право фізичних осіб на податкову соціальну пільгу згідно поданих працівниками заяв.

Слід зазначити, що соціальна пільга застосовується до доходу,

отриманого платником податку (нарахованого на його користь) як заробітна плата (інші, прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та відшкодування), якщо його розмір не перевищує суми місячного мінімального прожиткового рівня для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень. Не застосовується також податкова пільга і до доходу, отриманого як заробітна плата у місяці припинення трудових відносин. У разі, якщо платник податку має право на одержання додаткової пільги з кількох підстав, йому надається лише одна, найбільша.

Д-т 66 К-т 64 – утримано із заробітної плати податок на доходи фізичних осіб [67, 118].

Крім вищезазначених, утримання із заробітної плати проводяться тільки за наявності однієї з двох обов'язкових умов [64, 197]:

1. Згода працівника на здійснення відповідних утримань із його заробітної плати (утримання за товари куплені в кредит, погашення позички, внески в різні недержавні і благодійні фонди тощо);
2. Рішення суду (утримання аліментів, відшкодування матеріального збитку нанесеного працівником підприємству та інше).

Слід зазначити, що оформляються такі утримання по різному. Якщо ці утримання ініційовані працівником, то для їх здійснення необхідна заява працівника із вказівкою періодичності здійснення утримань (щомісяця, щокварталу і т.д.), суми і призначення утриманих коштів (на який рахунок утримані кошти повинні бути перераховані чи в оплату чого).

Якщо ці утримання ініційовані адміністрацією підприємства, то це оформляється, як правило, наказом (розпорядженням) керівника. При цьому бухгалтеру необхідно пам'ятати, що ніякий наказ керівника про здійснення утримань із заробітної плати працівника не має юридичної сили, якщо на здійснення таких утримань немає згоди працівника. Отже, здійснювати такі утримання тільки на підставі наказу не можна. Навіть якщо заборгованість працівника документально підтверджена, все рівно він повинний дати свою

згоду на її погашення в письмовому вигляді. Це може бути оформлено окремим документом або розписом працівника на наказі (розпорядженні) керівника про здійснення утримань. У випадку, коли працівник не дивлячись на наявність документальних свідчень його заборгованості підприємству (це може бути неповернені кошти, видані працівнику під звіт, нестача товарно-матеріальних цінностей, виявлена в результаті інвентаризації та інше) не дає своєї згоди на здійснення утримань, то підприємство повинне звернутися до суду.

Також до утримань за ініціативою підприємства відносяться: суми, утримані з членів трудового колективу за заподіяну матеріальну шкоду, допущений брак, своєчасно неповернуті суми, одержані у підзвіт, безвідсоткові позики, видані членам трудового колективу, за спеодяг [57, 306].

У випадку, якщо утримання здійснюються на підставі рішення суду, то бухгалтер, перш ніж він приступить до здійснення утримань, повинен мати відповідний документ, наприклад виконавчий лист.

Відразу помітимо, що розмір вищевказаних утримань обчислюється із суми зарплати, що залишається після утримання податків і зборів, зокрема: податку з доходів фізичних осіб та військового.

При цьому законодавством про працю встановлені обмеження щодо розміру утримань.

Стягнення з зарплати й інших доходів боржника здійснюється, якщо:

1. У боржника відсутні інші кошти або майно для повного погашення сум, що підлягають стягненню;
2. Виконується рішення про стягнення періодичних платежів і утримань на суму, що не перевищує 2 мінімальні зарплати.

Стягувачем може бути фізична особа чи юридична особа, на користь або в інтересах якої виданий виконавчий документ. Причини стягнень можуть бути найрізноманітнішими, наприклад: заподіяний матеріальний збиток, несплата аліментів та ін. Вони є наслідком протиправних дій або

бездіяльності винуватця. Як згадувалося вище, граничний розмір щомісячних відрахувань із зарплати боржника строго регламентується законодавством і залежить від характеру стягнень. Так, до 50 % зарплати працівника-боржника може бути утримане за виконавчими документами (до повного погашення заборгованості) у випадку:

1. стягнення аліментів;
2. відшкодування збитку, заподіяного каліцтвом чи ушкодженням здоров'я, а також утратою годувальника;
3. відшкодування збитків, заподіяних злочином.

Не виключено, що в одного боржника стягувачів може бути декілька. Тому при утриманні з зарплати по декількох виконавчих документах заробіток, отриманий працівником «на руки», повинний складати не менш 50% заробітку, що залишається після утримання всіх обов'язкових податків і зборів. Зазначені обмеження не стосуються відрахувань із зарплати при відбуванні покарання у вигляді виправних робіт і при утриманні аліментів на неповнолітніх дітей. У таких випадках розмір утримання допускається в межах 70%.

Необхідно помітити, що існує ряд виплат, з яких відповідно до чинного законодавства утримання не провадяться. Перелік таких виплат наведемо нижче:

1. Вихідна допомога, що виплачується у випадку звільнення працівника;
2. Компенсація працівнику за невикористану відпустку, крім випадків отримання зазначеної компенсації за кілька років;
3. Компенсація працівнику витрат, пов'язаних з переведенням, направленням на роботу або відрядженням в іншу місцевість;
4. Польове забезпечення, надбавки до зарплати, інші кошти, що виплачуються замість добових і квартирних;
5. Матеріальна допомога особам, що втратили право на допомогу по безробіттю;



6. Допомога по вагітності і родам;
7. Одноразова допомога при народженні дитини;
8. Допомога по догляду за дитиною;
9. Допомога особам по догляду за трьома і більш дітьми у віці до 16 років, по догляду за дитиною-інвалідом, по тимчасовій непрацездатності в зв'язку з доглядом за хворою дитиною; інша допомога на дітей, передбачена законодавством;
10. Допомога на лікування;
11. Допомога на поховання;
12. Щомісячна грошова допомога в зв'язку з обмеженням споживання продуктів харчування місцевого виробництва й особистого підсобного господарства громадян, які проживають на території радіоактивного забруднення;
13. Дотації на обіди, придбання путівок у санаторії і будинки відпочинку за рахунок коштів споживання;
14. Сума неоподаткованого розміру матеріальної допомоги;
15. Грошова компенсація за видане обмундирування і натуральне постачання.
16. Вихідна допомога у випадку звільнення (виходу у відставку) з військової служби, а також грошове забезпечення, що не має постійного характеру й в інших випадках, передбачених законодавством. [23, 328]

Законодавством встановлені обмеження при проведенні утримань із сум виплачуваних допомог з державного соціального страхування та допомог по безробіттю. Утримання з таких виплат допускаються тільки за рішеннями про стягнення аліментів, про відшкодування шкоди, заподіяного каліцтва або іншим ушкодженням здоров'я, а також утратою годувальника.

Підставою для проведення утримань із зарплати у вищевказаних випадках є документи на примусове виконання рішень – виконавчі документи.

До них, зокрема, відносяться:

а) виконавчі листи, що видаються судами на підставі рішень, вироків, постанов судів, а також рішень іноземних судів і арбітражем, якщо вони визнані і допущені до виконання на території України у встановленому законом порядку;

б) постанови судів;

в) накази і постанови господарських судів;

г) виконавчі написи нотаріусів;

д) рішення Конституційного Суду України;

е) рішення третейських судів;

є) посвідчення комісій із трудових суперечок;

ж) постанови органів (посадових осіб), уповноважених розглядати справи про адміністративні правопорушення;

з) рішення органів державної влади, прийняті з питань володіння і користування культовими будівлями і майном;

и) рішення Антимонопольного комітету України і його територіальних відділень;

і) платіжні вимоги, акцептовані платником;

ї) постанови державного виконавця про стягнення виконавчого збору, витрат на проведення виконавчих дій і накладення штрафу;

к) рішення інших органів державної влади чи недержавних органів у випадках, якщо за законом їхнє виконання покладене на Державну виконавчу службу [24, 230].

Порядок оформлення виконавчих документів, у залежності від їхнього виду, регламентується спеціальними законами, а також виданими відповідно до них постановами, інструкціями, наказами, положеннями.

Утримання з заробітної плати громадян провадиться адміністрацією (бухгалтерією) підприємства, де працює боржник, на підставі спрямованих судовим виконавцем виконавчих документів. При одержанні виконавчого листа бухгалтер або інша відповідальна особа підприємства реєструє його в спеціальному журналі із вказівкою дати одержання. При поверненні

виконавчого документа в журналі також робиться відповідна позначка з указівкою дати його вибуття.

Отже, облік розрахунків за обов'язковим страхуванням і оподаткуванням доходів працівників є окремими об'єктами бухгалтерського обліку. Порядок відображення в обліку розрахунків за обов'язковими податками і зборами, пов'язаних із заробітною платою постійно зазнає змін і потребує детального вивчення і оновлення методики обліку даної облікової ділянки.

## Висновки до розділу 2

1. Облік використання робочого часу на БМУ «Промбуд» реалізується веденням табельного обліку. Кожному працівнику при прийманні на роботу присвоюється табельний номер, який використовується надалі в усіх документах з обліку робочого часу, виробітку і розрахунків з оплати праці.

2. Порядок нарахування заробітної плати, належної працівникам підприємства, залежить від форм оплати праці, що застосовуються на підприємстві, і організації виконання самих робіт (в індивідуальному порядку чи бригадою).

3. При погодинній оплаті праці основним документом, який служить підставою для нарахування заробітної плати, є табель використання робочого часу (ф. № П-5). У цьому разі для розрахунку погодинного заробітку працівника достатньо знати його розряд, погодинну тарифну ставку даного розряду і кількість відпрацьованих годин за табелем. При розрахунку заробітної плати за посадовим окладом останній зберігається при відпрацюванні всіх робочих днів місяця. Якщо відпрацьована неповна кількість робочих днів, середньоденний заробіток перемножується на кількість відпрацьованих днів. Негативним моментом в організації документального оформлення операцій з особовим складом і розрахунком заробітної плати є картка виробітку, наказ (розпорядження) про переведення

на іншу роботу, листок обліку простоїв та інші, акумулювали необхідну аналітичну інформацію щодо обліку руху й особового складу, обліку розрахунку заробітної плати тощо. Тому попри втрати чинності, все ж вважаємо за необхідне вести дану документацію для внутрішньогосподарського обліку з метою ефективного управління трудовими ресурсами і виплатами персоналу.

4. Після нарахування заробітної плати у витрати діяльності підприємства відносять нарахування на фонд оплати праці робітників, а саме зміни в нормативних актах за якими втратили чинність такі форми первинного обліку, як розрахункова відомість, платіжна відомість, особовий рахунок.

З 1.01.2018 року нарахування та сплата єдиного соціального внеску відбуватиметься за новими правилами. Максимальна величина бази єдиного соціального внеску за 2018 рік підвищиться до 15 мінімальних заробітних плат – 55845 грн. на місяць. Мінімальний страховий внесок визначається як добуток мінімальної заробітної плати та розміру єдиного соціального внеску (в основному 22 %) і за 2018 рік становить  $3723 \times 22\% = 819,06$  грн.

Із заробітної плати працівників в свою чергу теж здійснюється ряд утримань, обов'язковими з яких є – податок на доходи фізичних осіб, ставка якого на сьогоднішній день становить 18% та військовий збір у розмірі 1,5%.

5. В умовах комп'ютеризації при правильній постановці завдань для організації бухгалтерського обліку можна оперативно отримувати будь-які аналітичні показники, необхідні для управління діяльністю підприємства. При цьому, відкриття аналітичних рахунків в різних розрізах повинно враховувати лише суттєві властивості об'єктів обліку, які відображають суттєві фактори діяльності підприємства, але вони не повинні бути надлишковими.

## **РОЗДІЛ 3**

### **АНАЛІЗ ТА АУДИТ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ПОВ'ЯЗАНИХ З НЕЮ РОЗРАХУНКІВ**

#### **3.1. Об'єкти та джерела аналізу та аудиту оплати праці**

Винагорода за працю є основним стимулом працівників, які здійснюють процес виробництва та виробляють матеріальні блага. Витрати на оплату праці як складова собівартості безпосередньо впливають на результати фінансово-господарської діяльності підприємства, однак їх збільшення при нормальній організації виробничого процесу є наслідком підвищення рівня продуктивності праці, якісних характеристик продукту, що виробляється, та доходу.

Розгалужена система аналітичної роботи в народному господарстві, промисловості, будівництві та інших підприємствах потребує відповідної

організації, тобто упорядкування, налагодження координації та погодження її здійснення з метою попередження дублювання, внесення єдності в роботу окремих посадових осіб чи аналітичних органів. Під організацією аналітичної роботи розуміють систему заходів з метою вивчення господарської діяльності. Загальні методичні принципи організації аналітичної роботи включають:

- організаційні форми;
- планування аналітичної роботи;
- етапи економічного аналізу;
- узагальнення та форми реалізації результатів аналізу.

В практиці організації аналітичної роботи розрізняють централізовану та децентралізовану форми. При централізованій формі організації вся робота з аналізу господарської діяльності концентрується у спеціальному структурному підрозділі в системі управління виробництвом відповідної назви. Відповідно, децентралізована форма організації передбачає, що аналізом господарської діяльності займаються всі структурні підрозділи з питань, які входять до їх компетенції, виходячи з розмежування прав та обов'язків між ними, передбачених відповідними нормативними документами – внутрішніми чи галузевими.

Вищестоящі органи господарчого управління здійснюють аналіз на основі консолідованих звітних форм. Це зумовлює необхідність організації збору додаткової інформації та розрахунків, що потребує розробки спеціальних програм досліджень, додаткових затрат ресурсів. Статистичні, фінансові та кредитні органи здійснюють аналіз у межах офіційної звітності, що не завжди достатньо, а в окремих випадках необ'єктивна відображає дійсний стан справ у господарській діяльності, що, у свою чергу, є однією з причин уживання запобіжних заходів (страхування ризиків, застосування фіскальних інструментів впливу, жорсткі форми розрахунків), порушення довіри між суб'єктами господарських відносин.

Аналітична робота на підприємстві БМУ «Промбуд» починається з

планування.

Розрізняють план аналітичної роботи та план (програму) конкретного аналізу.

Оскільки, план аналітичної роботи складається на рік з розбивкою по кварталах: вказуються розділи господарської діяльності та об'єкти, які включені в план періодичного контролю, терміни проведення, відповідальні виконавці, технічні засоби й джерела інформації, які необхідні для аналізу.

В плані конкретного аналізу, який складається відповідно до плану аналітичної роботи, розділи та об'єкти аналізу деталізуються по конкретних виконавцях, визначаються мета й завдання, розробляються необхідні методики розрахунку впливу конкретним факторів, досліджується їх взаємозв'язок, розробляються таблиці схеми, графіки, зведення, узагальнення резервів та результаті аналізу. Також, до аналітичної роботи залучаються працівники технічних технологічних та інших служб, які працюють під керівництвом аналітиків.

Відповідно, всю аналітичну роботу можливо розбити на три етапи:

- попередній;
- основний;
- заключний.

Попередній етап: здійснюється вибір об'єкта аналізу, вивчаються матеріали попередніх аналітичних досліджень та інших перевірок, визначаються мета й напрям використання результатів аналізу, розробляються програма, календарний план та розподіляються функції серед виконавців, визначаються джерела інформації розробляються макети аналітичних таблиць, графіків, схем і методичні вказівки до їх складання, до розрахунків впливу окремих факторів тощо.

Основний етап передбачає, збір, відбір, класифікацію джерел інформації, перевірку їх доброякісності, створення допоміжної інформації, попереднє ознайомлення з показниками, складання аналітичних таблиць та аналітичну їх обробку, розрахунок впливу факторів, визначення кола

взаємодіючих факторів та встановлення причин, які зумовлюють вплив окремих факторів, їх взаємозв'язку та взаємозалежності, встановлення та обрахування резервів підвищення ефективності виробництва.

На заключному етапі дається узагальнююча оцінка діяльності узагальнюються та оформлюються результати аналізу, підраховується зведені резерви виробництва, розробляються пропозиції щодо їх використання, видаються розпорядчі акти по результатах аналізу:

- проводиться обговорення їх у колективі та здійснюється контроль;
- виконанням вимог розпорядчих документів.

Узагальнення результатів економічного аналізу є його кінцевим результатом і оформляється у вигляді аналітичної записки чи звіту.

Можна прийняти наступну структуру записки: спочатку характеризуються загальні показники, потім часткові, характеристика та розмір впливу факторів; визначаються резерви, причини позитивних та негативних змін, резерви виробництва та шляхи їх мобілізації.

Цілі та завдання аналізу витрат на оплату праці відображено на рисунку 3.1.





**Рис. 3.1. Завдання та цілі аналізу витрат на оплату праці**

Результати аналізу реалізуються через підготовку та видачу наказів та розпоряджень, в яких містяться найменування заходів, терміни початку та закінчення їх здійснення, визначаються необхідні матеріальні та грошові ресурси, називаються виконавці, відповідальні та контролюючі службові особи чи підрозділи підприємства.

Вирішення проблем фінансово-господарської діяльності для оцінки ефективності формування та використання трудових ресурсів забезпечується на основі аудиту в сфері оплати праці.

Р.Адамс дав класичне визначення суті аудиту, за яким аудит (auditing) – це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник

нагромаджує і оцінює свідчення про інформацію, яка піддається кількісній оцінці і стосується специфічної господарської системи, з тим щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації установленим стандартам [6, 19].

Серед зарубіжних економістів популярна думка про те, що аудит – це процес зменшення до прийнятного рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів [29, 189].

На сьогоднішній день більшість українських вчених-економістів схиляються до визначення аудиту як підприємницької діяльності, що полягає у виконанні комплексу заходів, необхідних для формування та висловлення думки аудитора про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання [39, 87].

Згідно з МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів» мета аудиторської перевірки фінансових звітів полягає в наданні аудиторіві можливості висловити свою думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності [72, 48].

Основною метою аудитора при перевірці оплати праці є визначення сильних сторін контролю, щоб переконатися, що істотні помилки відсутні.

Основне завдання аудиту оплати праці – перевірка дотримання нормативно-правових актів при нарахуванні оплати праці, утриманнях з її і правильності ведення бухгалтерського обліку по оплаті праці [71, 356].

Завдання аудитора:

1. Перевіряючи правильність оплати праці, аудитор повинен перевірити:

- наявність і відповідність законодавству первинних документів по обліку робочого часу, обсягу виконаних робіт, послуг, випущеної продукції;

- відповідність показників аналітичного обліку із записами в Головній книзі і бухгалтерському балансі на одну і ту ж саму дату.

2. При перевірці використання фонду оплати праці, аудитор повинен перевірити:

- дотримання встановлених штатним розкладом посадових окладів працівників підприємства;
- своєчасність їхньої індексації з урахуванням росту цін в умовах інфляції;
- чи затверджений штатний розклад на раді правління зборів акціонерів, засновників;
- правильність оплати по відпусткам робітників, чи були випадки приписки невиконаних робіт;
- правильність виплати премій працівникам підприємства (на підставі затвердженого положення довільно-вольовим діям керівника). [71]

До найважливіших завдань аудиту розрахунків з працівниками з оплати праці відносяться:

- перевірка правильності нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат;
- перевірка обґрунтованості віднесення витрат на оплату праці на собівартість продукції або на витрати операційної діяльності, які не включаються до собівартості реалізованої продукції;
- вивчення правильності розподілу витрат на оплату праці між видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) та по звітних періодах;
- перевірка своєчасності розрахунків з працівниками з оплати праці;
- перевірка правильності нарахувань на фонд оплати праці та утримань із заробітної плати та своєчасності їх сплати єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування;
- перевірка стану обліку розрахунків з працівниками з оплати праці.

Джерелами інформації при перевірці розрахунків з оплати праці виступають наступні законодавчо-нормативні акти та документи:

- Кодекс законів про працю України (КЗпП);

- Закон України «Про охорону праці» від 14. 10. 1992 р. № 2694-ХІ;
- Закон України «Про відпустки» від 15. 11. 1996 р. № 504/96-ВР;
- Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування» від 8.07. 2010 р. № 2464-VI ВР;
- нормативно-довідникова інформація з обліку праці і заробітної плати;
- колективна угода підприємства;
- первинні документи з обліку праці і заробітної плати, накази, трудові угоди, контракти, особові картки, наряди, рапорти тощо);
- облікові реєстри (журнали 3, 5, 5А), розрахунково-платіжні відомості, таблиці обліку робочого часу, Головна книга;
- фінансова звітність [72, 65].

Аудитор повинен розпочати роботу з вивчення організації і ефективності праці та її охорони, з правильного застосування та дотримання умов оплати праці, економічної обґрунтованості норм виробітку тощо.

Аудитор повинен впевнитися в наявності на підприємстві колективного договору – документа, у якому узагальнюються і деталізуються основні вимоги законодавства, встановлюються загальні для всіх професій на підприємстві вимоги, у т.ч. з охорони праці, та узгоджуються питання, які відповідно до законодавства вимагають спільного рішення власника та трудового колективу (профспілкової організації).

Заробітна плата – це винагорода, яку виплачує підприємство працівнику за виконану ним роботу [1, 250].

Методом вибіркової перевірки аудитор аналізує правильність нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам підприємства. Під час перевірки аудитор повинен встановити відповідність аналітичного обліку заробітної плати синтетичному по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

При цьому необхідно порівняти залишок, який відображається в балансі (звіті про фінансовий стан) за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» на 1-е число з даними розрахунково-платіжної

або розрахункової відомості, а суму заборгованості по розрахункових відомостях з сумами особових рахунків та з сумами платіжних відомостей, по яких заробітна плата виплачена працівникам.

Перевіряючи розрахунково-платіжні, платіжні відомості, аудитор повинен впевнитися, чи отримували певну суму грошей особи, вказані в платіжній відомості. Під час дослідження виплати заробітної плати за роботи за трудовими угодами аудитор повинен перевірити чи дійсно виконувалася така робота.

Крім того, дуже важливо перевірити правильність підрахунків підсумків до виплати на руки працівникам як по вертикалі, так і по горизонталі. На практиці часто мають місце такі випадки: при арифметичній перевірці правильності підсумків в розрахунковій відомості суми нарахованої заробітної плати вказані правильно, вірно відображені суми відрахувань та утримань, правильно визначена заборгованість на кінець місяця. Однак, підраховуючи окремі суми в графі «Разом нараховано», аудитор з'ясовує, що в рядку «Разом» проставлена більша сума, таку саму різницю аудитор визначить при перевірці графи «До видачі» і рядка «Разом». Таким чином, при арифметичній перевірці даних розрахунково-платіжних відомостей аудитор розкриває крадіжки грошових коштів [6, 279].

Перевіряючи розрахунково-платіжні, платіжні відомості, аудитор повинен впевнитися, чи отримували певну суму грошей особи, вказані в платіжній відомості. Під час дослідження виплати заробітної плати за роботи за трудовими угодами аудитор повинен перевірити чи дійсно виконувалася така робота.

Крім того, дуже важливо перевірити правильність підрахунків підсумків до виплати на руки працівникам як по вертикалі, так й по горизонталі. На практиці часто мають місце такі випадки: при арифметичній перевірці правильності підсумків в розрахунковій відомості суми нарахованої заробітної плати вказані правильно, вірно відображені суми

відрахувань та утримань, правильно визначена заборгованість на кінець місяця. Однак, підраховуючи окремі суми в графі «Разом нараховано», аудитор з'ясовує, що в рядку «Разом» проставлена більша сума, таку саму різницю аудитор визначить при перевірці графи «До видачі» і рядка «Разом».

Таким чином, при арифметичній перевірці даних розрахунково-платіжних відомостей аудитор розкриває крадіжки грошових коштів.

Аудитор повинен перевірити правильність розрахунку сум заробітної плати різним категоріям працівників та правильність віднесення цих сум на відповідні рахунки витрат.

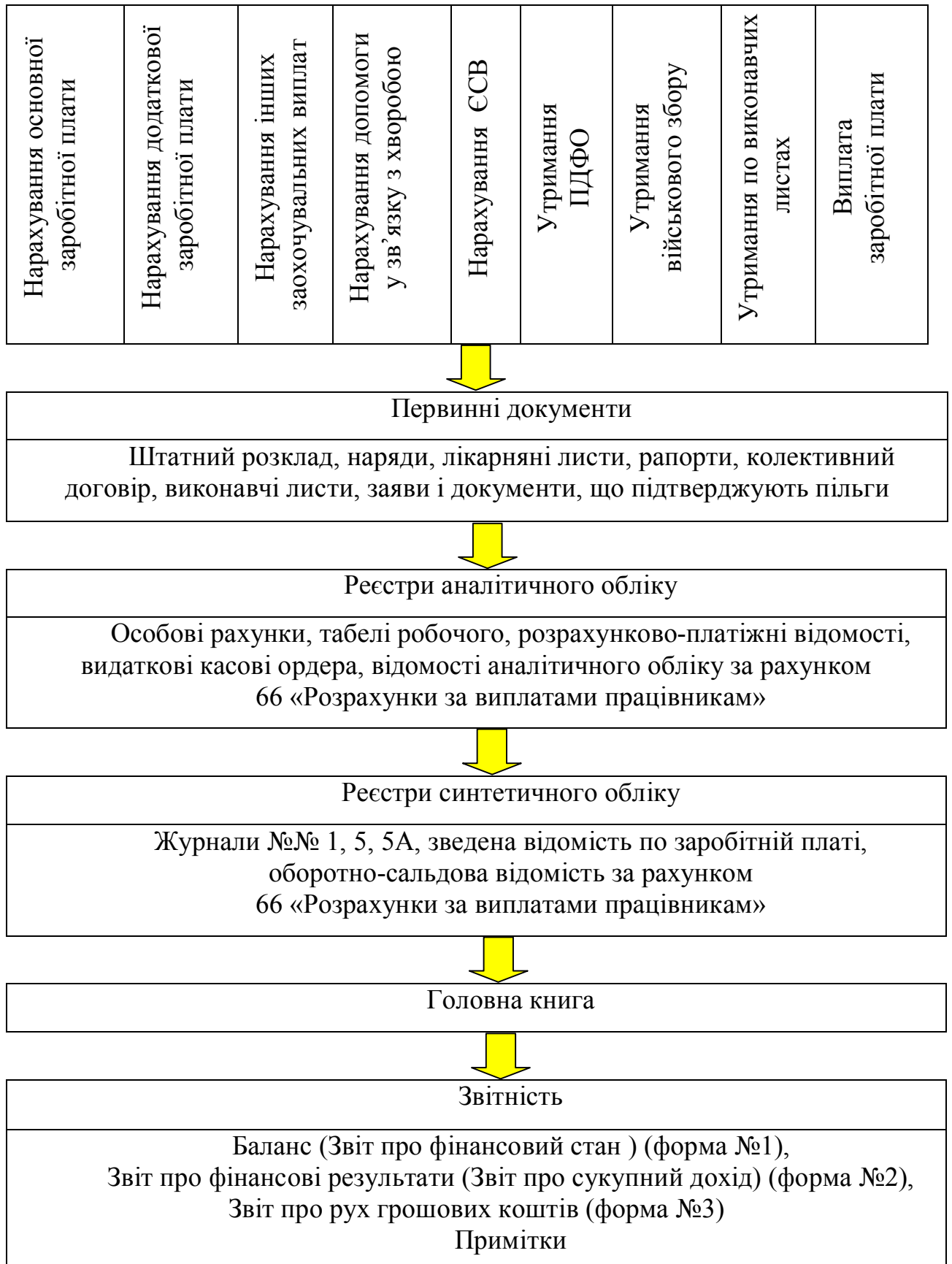
Проведення аудиту заробітної плати та пов'язаних із нею розрахунків технологічно складний процес.

Порядок проведення аудиту зарплати представимо на рис. 3.2.

Для цього аудитор порівнює первинні документи, що є підставою для нарахування заробітної плати робітникам основного виробництва, (при погодинній формі оплати праці: відомості про посадові оклади (штатний розпис), присвоєні розряди (накази), годинні тарифні ставки (тарифна сітка) та кількість фактично відпрацьованого часу (табелі обліку робочого часу); при відрядній формі оплати праці: інформацію про обсяг виробітку і розцінки за одиницю продукції (наряди, акти виконаних робіт, накладні на задачу продукції на склад) з розрахунково-платіжними відомостями та журналами 5 і 5А.

В першу чергу, аудитор повинен з'ясувати, чи не має у відомостях підставних осіб та приписок невиконаних обсягів, які підтверджуються актами приймання або закритими нарядами. Особливу увагу аудитор повинен звернути витрачання коштів на оплату вантажно-розвантажувальних робіт, робіт з поточного або капітального ремонту, з'ясовуючи при цьому, які норми та розцінки застосовувалися за виконані роботи.

|               |
|---------------|
| Види операцій |
|---------------|



**Рис. 3.2. Аудит заробітної плати**

Слід зазначити, що для перевірки правильності нарахування заробітної

плати іншим категоріям працівників аудитор повинен проаналізувати штатний розпис де вказані посадові оклади або відповідні розряди робітників допоміжного, підсобного виробництва, збуту тощо. Правильність винесення сум нарахованої заробітної плати іншим категоріям працівників аудитор перевіряє за журналами 5 і 5А.

Особливо ретельно аудитор зобов'язаний перевірити нарахування заробітної плати тимчасовим працівникам, а саме, з'ясувати доцільність таких затрат та впевнитися, що нарахування заробітної плати тимчасовим працівникам не здійснювалося на підставі фіктивних документів.

При дослідженні виплат додаткової заробітної плати (доплати, надбавки, премії, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством) аудитор повинен з'ясувати, чи існували (виконувалися) умови, за яких може бути виплачена додаткова заробітна плата, перевірити наявність відповідних розпорядчих документів (Положення про преміювання, наказів, розпоряджень).

Ретельному дослідженню підлягають виплати, передбачені законодавством про оплату праці за невідпрацьований на виробництві час. Аудитор вивчає дотримання порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України зі змінами і доповненнями у випадках:

- ✓ надання працівникам щорічної, додаткової, творчої відпустки;
- ✓ виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час;
- ✓ службових відряджень;
- ✓ вимушеного прогулу;
- ✓ забезпечення допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та допомогою по вагітності і пологах;
- ✓ та інших випадках, передбачених чинним законодавством.

При цьому аудитор перевіряє період, за який розраховується середня заробітна плата, виплати, що включаються до її складу, порядок розрахунку



виплат у всіх випадках збереження заробітної плати.

Перевіряючи правильність нарахування додаткової заробітної плати та час відпустки важливо з'ясувати:

- її вид (основна, додаткова, творча, соціальна);
- правильність її оформлення (заява працівника, документи, що підтверджують право на додаткову відпустку, довідка-виклик навчального закладу, рекомендації вченої ради, наказ (розпорядження) про надання відпустки [67, 258];

- тривалість відпустки;

- правильність розрахунку виплат за час відпустки:

$$СВ = (В(12)/(365-ДСН)) \times Кдв, \quad (3.1)$$

де СВ – сума відпускних;

В(12) – виплати за 12 місяців, що передують відпустці;

ДСН – святкові і неробочі дні;

Кдв – календарні дні відпустки;

- правильність відображення розрахованих сум в бухгалтерському обліку.

При дослідженні останнього пункту аудитор повинен звернути увагу на наявність або відсутність в обліковій політиці підприємства рішення про створення резерву на оплату відпусток [67, 258].

Якщо на підприємстві створюється такий резерв, аудитор повинен перевірити правильність розрахунку щомісячної суми забезпечення відпусток:

$$РВ = ЗПфм * (ОВрп / ФОПрп) * КН, \quad (3.2)$$

де РВ – резерв відпусток;

ЗПфм – фактична зарплата за місяць;

ОВрп – річна планова сума оплати відпусток;

ФОПрп – річний плановий фонд оплати праці;

КН – коефіцієнт нарахувань до фондів, який враховує нарахування на заробітну плату до цільових.

Аудитор перевіряє правильність відображення в обліку сум виплат за відпустку при створенні резерву та при відсутності резерву.

При розгляді цього питання аудитор також повинен з'ясувати причини ненадання відпусток працівникам, особливо матеріально відповідальним особам.

При дослідженні правильності виплат допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та по вагітності і пологах аудитор перевіряє наявність лікарняних листків, оформлення їх підписами і печаткою, правильність встановлення стажу роботи, відповідного розміру і розрахунку допомоги [67, 259]:

$$Д = (В(12) / Др) * Крх * С , \quad (3.3)$$

де Д – допомога в зв'язку з тимчасовою непрацездатністю;

В(12) – виплати за 12 місяців, що передують хворобі;

Др – кількість відпрацьованих днів за 12 місяців;

Крх – кількість днів за лікарняним листом;

С – відсоток допомоги, що враховує стаж роботи.

Особливу увагу аудитор повинен приділити правильності джерел виплат допомоги по тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві – за перші п'ять днів непрацездатності допомога повинна оплачуватися власником за рахунок коштів підприємства, починаючи з шостого дня непрацездатності до її відновлення – за рахунок Фонду соціального страхування, окрім ситуацій, в яких допомогу виплачують за рахунок Фонду соціального страхування з першого дня (при догляді за хворою дитиною, за хворим членом сім'ї, у зв'язку з карантинном тощо).

### **3.2. Методика проведення аудиту обов'язкових нарахувань**

## та пов'язаних з нею розрахунків

В тісному взаємному зв'язку з оплатою праці знаходяться нарахування на фактичні витрати на оплату праці, які включають витрати на виплату основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, в тому числі в натуральній формі. Аудитор встановлює правильність обов'язкових нарахувань за встановленими законодавством нормами:

- єдиний збір на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – 22 % для усіх працівників, 8,41 % – для працюючих інвалідів.

Основними джерелами аудиту розрахунків з фондами соціального страхування можуть бути:

- ✓ таблиці обліку робочого часу;
- ✓ наряди на відрядні роботи;
- ✓ рапорти про вироблення;
- ✓ акти приймання виконаних робіт;
- ✓ розрахункові й платіжні відомості;
- ✓ відомості нарахувань й утримань по окремих групах працівників;
- ✓ відомості (книги) обліку депонованої заробітної плати;
- ✓ журнал-ордер №5;
- ✓ головна книга й Баланс (Звіт про фінансовий стан) [29, 82].

При виконанні перевірки розрахунків з утримань і нарахувань на заробітну плату найчастіше використовуються такі прийоми контролю:

- ✓ взаємна перевірка;
- ✓ нормативна перевірка;
- ✓ техніко-економічні розрахунки;
- ✓ логічна перевірка;
- ✓ арифметична перевірка;
- ✓ перевірка кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку [35, 81].

Виходячи з наведеного переліку використовуваних прийомів, можна

сміливо стверджувати, що на цій ділянці контрольних робіт переважає документальна перевірка. Фактичний контроль використовується в основному для підтвердження обґрунтованості нарахування заробітної плати за виготовлення певного обсягу продукції.

Аудиторська перевірка нарахування ЄСВ (22 % чи 8,41 %) та утримань із заробітної плати здійснюється за такими напрямками:

- ✓ формування та використання фонду оплати праці;
- ✓ розрахунки з оплати праці.

Перевіряючи правомірність нарахування заробітної плати і віднесення її на собівартість продукції, аудитору необхідно перевірити правильність відрахувань до Державної фіскальної служби України, а саме єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Крім того при аудиторській перевірці з'ясовується повнота та правомірність розрахунків за встановленими ставками (22 % або 8,41 %).

Наступним етапом аудиторської перевірки є правильність утримань із заробітної плати. Згідно зі статтею 127 Кодексу законів про працю України утримання із заробітної плати можуть здійснюватися тільки у випадках, передбачених законодавством України. [44]

При дослідженні документів по нарахуванню основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат важливо встановити своєчасність та правильність утримань із заробітної плати. Відповідно до чинного законодавства з заробітної плати робітників і службовців бухгалтерія підприємства утримує:

- обов'язкові утримання:
  - податок на доходи фізичних осіб (18 %);
  - військовий збір (1,5 %);
- необов'язкові утримання:
  - аліменти (виконавчі листи суду);
  - перекази на особові рахунки в банку (заява працівника);
  - відшкодування завданих підприємству збитків (наказ керівника

підприємства, виконавчий лист суду) та інших [93, 250].

В даному випадку, аудитору необхідно перевірити, чи правильно визначений сукупний оподатковуваний дохід громадян. Перевірити, чи не включаються до сукупного доходу громадян допомога по вагітності і пологах, одноразова допомога при народженні дитини, допомога при догляді за дитиною до 3-х років, допомога при догляді за дитиною-інвалідом, на поховання, суми отриманих аліментів, державні пенсії та компенсаційні виплати в грошовій та натуральній формі.

Сукупний оподатковуваний дохід додатково зменшується також на суму, що не перевищує за 1 місяць встановленого розміру одного неоподаткованого мінімуму на кожну дитину у віці до 16 років для одного з її батьків, якщо місячний сукупний дохід його не перевищує розміру десяти мінімальних розмірів заробітної плати. Сукупний оподатковуваний дохід зменшується до 10 неоподатковуваних мінімумів для громадян, що постраждали від наслідків Чорнобильської катастрофи і віднесені до 1 або 2 категорії. Але при цьому необхідно звернути увагу на те, що загальна сума всіх утримань із заробітної плати працівника не повинна перевищувати 50 % місячної заробітної плати [74, 35].

В першу чергу перевіряється правомірність утримання ПДФО з кожного працюючого та загальної суми податку.

При наявності у окремих категорій працівників пільг щодо оподаткування податком аудитор повинен перевірити відповідні підтверджуючі документи.

При цьому аудитор з'ясовує відповідність ставок податку, встановлених постановою Кабінету Міністрів України, ставкам, що застосовуються в розрахунках утримань з заробітної плати з окремого працівника.

При перевірці правильності визначення сукупного доходу, що підлягає оподаткуванню, отриманого як в натуральній так і в грошовій формі, аудитору необхідно перевірити повноту оподаткування доходу і

правомірність застосування ставок оподаткування [87, 103].

Якщо підприємство сплачує працівникам дивіденди, аудитор повинен перевірити правильність ведення обліку з нарахування і виплати дивідендів та з'ясувати, чи не утримало помилково підприємство податок з доходів фізичних осіб із суми нарахованих дивідендів (дивіденди не включаються до сукупного оподатковуваного доходу громадян).

Особливу увагу аудитору слід приділити перевірці повноти включення в оподаткований доход сум, що підлягають оподаткуванню (сум матеріальної допомоги, що перевищує встановлений норматив; правильності проведення перерахунків прибуткового податку по закінченні року і відповідних донарахувань або утримань). Аудитору слід пам'ятати, що не пізніше строку отримання коштів у банку на оплату праці, повинні перераховуватись до бюджету суми нарахованого і утриманого ПДФО за попередній місяць. При перевірці необхідно звірити суми платіжного доручення на перерахування до бюджету ПДФО з фактично нарахованих сумою податку.

Аудиторській перевірці підлягають суми утримані із заробітної плати за виконавчими листами, за письмовими дорученнями про переказ страхових внесків, відшкодування матеріального збитку, заподіяного матеріально відповідальними особами тощо.

Джерелами перевірки є розрахункові, платіжні відомості, книги особових рахунків, виконавчі листи та інші первинні документи. Крім цього, аудитор повинен перевірити своєчасність перерахування утриманих сум за призначенням [94, 453].

Аудитор зобов'язаний:

- перевірити правильність відображення сум з нарахування та утримань із заробітної плати в облікових регістрах по відповідних кореспондентських рахунках. Окремо аудитором перевіряються суми виплат, що не включаються до розрахунково-платіжних відомостей і не входять до фонду оплати праці. Ці суми визначаються окремо по платіжних відомостях або за видатковими касовими ордерами;

- перевірити розрахунки з депонентами: встановити причини і реальність виникнення заборгованості, правильність відображення її в обліку та законність списання депонованої заборгованості. Для цього необхідно здійснити взаємозвіряння реєстру депонованих сум, книги обліку розрахунків з депонентами, а також розрахунково-платіжними відомостями з нарахування і виплати таких сум, та здійснити вибіркове звіряння підписів у документах з виплати депонованої заробітної плати з підписом у трудовій книжці, заяві про приймання на роботу та платіжних відомостях за попередні періоди. За необхідності запрошуються окремі депоненти для підтвердження ними окремих депонованих сум [99, 131].

В обов'язковому порядку аудитор перевіряє відповідність сальдо за рахунками 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням» та 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» даним реєстрів синтетичного обліку, Головної книги та балансу підприємства. [108] Вибірково перевіряється правильність перенесення залишків на початок місяця. На практиці зустрічаються випадки, коли на початок періоду під час відкриття оборотних відомостей працівники бухгалтерії роблять помилки при перенесенні залишків: замість колонки «за робітником» дебету рахунку ставлять суму в колонку «за підприємством» кредиту рахунку. Для виявлення помилок необхідно зіставити окремо залишки за дебетом та кредитом рахунків окремо на початок та на кінець звітного періоду.

Перевіряючи правильність розрахунку середньої заробітної плати, необхідно визначити період, за який нараховується заробітна плата, виплати, які включаються до середньої заробітної плати, порядок розрахунку виплат за всіма випадками збереження заробітної плати і для надання допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Аудитор вивчає, чи відповідає порядок нарахування середньої заробітної плати на час надання працівникам щорічної і додаткової відпустки або оплати їм компенсації за невикористану відпустку, надання працівникам, які навчаються без відриву від виробництва, відпусток у зв'язку з

навчанням, виконанням ними державних громадських завдань у робочий час, службових відряджень.

Аудитор вивчає також своєчасність та повноту утримань з нарахованої заробітної плати. Основна увага приділяється податку з доходів фізичних осіб. Під час перевірки здійснюється арифметичний контроль сум утриманого податку.

Підтверджується законність застосування пільг, які передбачені чинним законодавством. Установлюються випадки неутримань або часткових утримань податку на доходи фізичних осіб з сум матеріальної допомоги, подарунків та компенсаційних виплат.

Утримання за виконавчими листами повинні здійснюватися тільки у разі їх наявності або особистої заяви працівника. Утримання за товари, які продані в кредит, і за позиками здійснюються на основі доручення – зобов'язання або договорів.

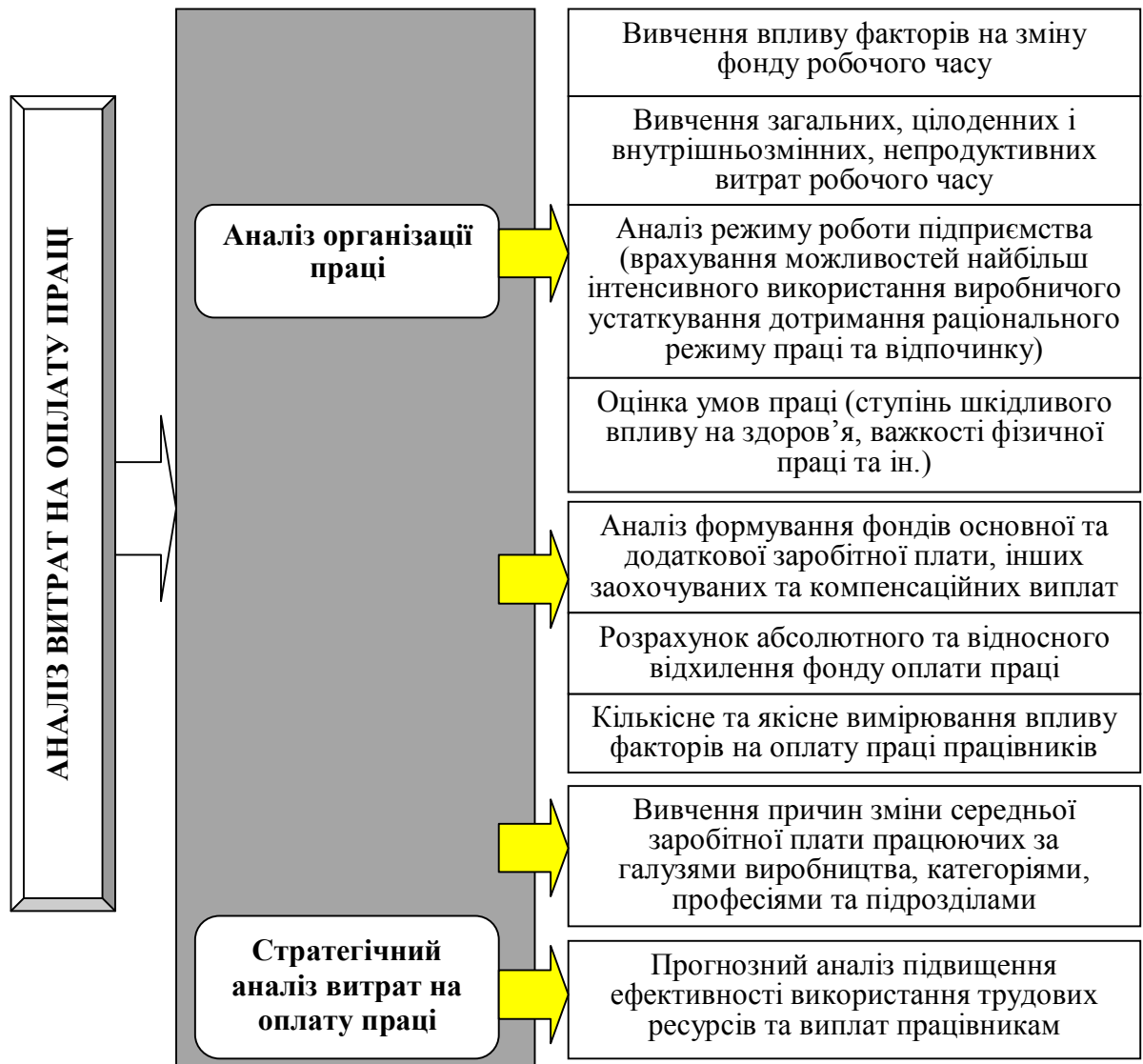
Аудитор перевіряє своєчасність перерахування до Державної фіскальної служби України.

### **3.3. Аналіз виплат персоналу й ефективності використання трудових ресурсів підприємства**

Проведення повноцінного економічного аналізу використання трудових ресурсів, зростання продуктивності праці є неможливим без адекватної оцінки витрат на оплату праці. Зі зростанням продуктивності праці створюються реальні передумови підвищення її оплати і при цьому кошти на оплату праці потрібно використовувати таким чином, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи зростання її оплати.

Визначивши та проаналізувавши методичне забезпечення економічного аналізу виплат працівникам наступним є чітке визначення етапів (рис. 3.3).





**Рис. 3.3. Методика проведення економічного аналізу оплати праці працівникам**

Структура витрат на оплату праці залежить від рівня важкості робіт, кваліфікації та інформованості працівника. Підвищення будь-якого виду витрат призведе до більш якісного виконання завдань працівником, оскільки працівник буде наділений усією необхідною інформацією для виробництва та управління й зможе усунути негативні наслідки від непередбачуваних ситуацій. У випадку збільшення витрат на забезпечення інформацією, це є свідченням того, що в конкурентному середовищі

підприємство нарощує обсяги інформації для удосконалення свого продукту.

Обов'язковою стадією аналізу оплати праці є визначення структури і динаміки соціальних витрат, пов'язаних з розрахунками працівниками. Зростання соціальних витрат, на відміну від інших видів витрат, є позитивним для підприємства, оскільки свідчить про високий рівень соціальної захищеності його працівників. Соціальні витрати слугують на підприємстві своєрідним стимулом і сприяють підвищенню продуктивності праці, зменшенню плинності кадрів тощо.

Оцінку ефективності використання трудового потенціалу, збільшення продуктивності праці слід вивчати нерозривно з витратами на оплату праці. Зростання виробітку працівників передбачає підвищення їх заробітної плати. Однак кошти на оплату праці слід використовувати так, щоб темпи підвищення продуктивності праці випереджали темпи зростання її оплати. Тільки за такої умови створюються реальні можливості для нарощування темпів розширеного виробництва.

Оцінка структури оплати праці за категоріями працівників обумовлює визначення раціонального розподілу коштів між ними. Щодо аналізу відповідності між темпами зростання середньої заробітної плати та продуктивністю праці, то вважаємо його не менш важливим, оскільки лише володіючи цією аналітичною інформацією можна приймати рішення щодо розширення обсягів виробництва.

Найменша частка припадає на такі напрями аналізу, як:

- 1) вивчення причин зміни середньої заробітної плати працюючих за галузями виробництва, підрозділами, категоріями та професіями;
- 2) аналіз використання кошторису з оплати праці;
- 3) оцінка обґрунтованості зміни суми витрат на оплату праці.

Таким чином, аналіз трудових ресурсів підприємства має будуватися на основі економічних оцінок здібностей людей створювати певний дохід. Це забезпечить підвищення ринкової вартості суб'єкта господарювання та

забезпечення умов для продовження його господарської діяльності.

Проводячи аналіз витрат на оплату праці в операційній діяльності БМУ «Промбуд», їх питомої ваги та динаміки порівняємо їх величин у 2014-2017 рр. та групування висновків щодо причин їх змін, представимо результати у рис. 3.4. – 3.6.

Аналіз витрат на оплату праці показує, що у підприємства спостерігається тенденція до збільшення фонду оплати праці. Динаміку витрат на витрат на оплату праці БМУ «Промбуд» представлено на рис. 3.4.

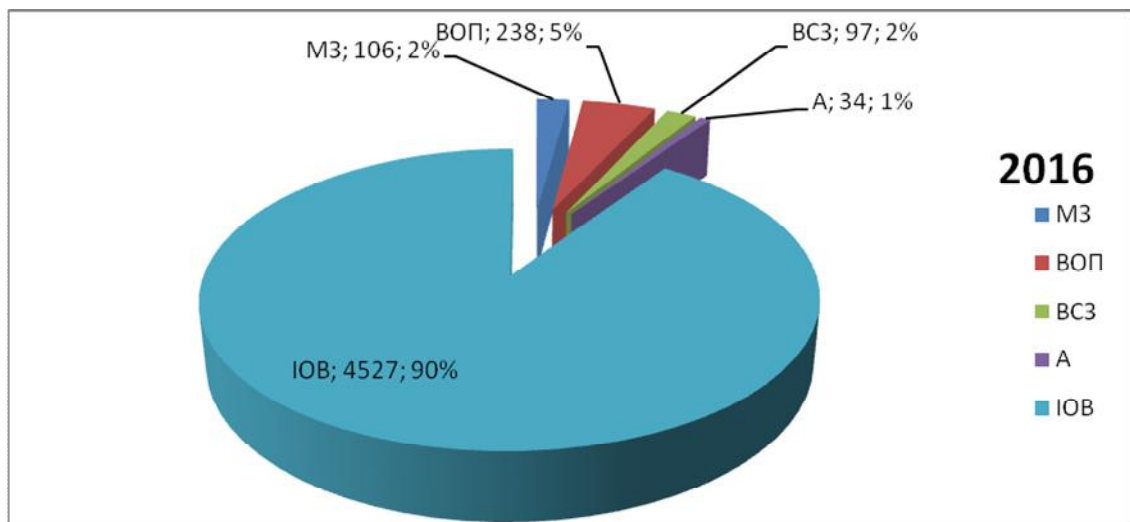


**Рис 3.4. Динаміка витрат на оплату праці БМУ «Промбуд» за 2014-2017 рр.**

Відтак, витрати на оплату праці станом на 31.12.2016 р. становили 263,3 тис. грн., що на 25,3 тис. грн. (або 9,51 %) більше, ніж у 2015 р. На нашу думку, якщо підприємство проводило скорочення працівників, то і витрати на оплату праці повинні були б зменшитись. Така ситуація може означати збільшення розрахунків за виплатами у зв'язку з вихідними виплатами після скорочення працівників.

Витрати на оплату праці у 2016 р. складають незначну частку у операційних витратах БМУ «Промбуд» (5%), а саме 263,3 тис. грн., в тому

числі 248,7 тис. грн. складає фонд основної заробітної плати (або 94,35 %), хоча подібний елемент витрат у 2015 році складав 6 %. Відрахування на соціальні заходи в загальній структурі операційних витрат займають 1,94 %, матеріальні затрати – 2,12 %, а основну частку в витратах підприємства займають інші операційні витрати (90,50 %), найменшу частку займає амортизація – 34 тис.грн. або 0,68 %. В цілому операційні витрати БМУ «Промбуд» за 2015 р., порівняно з попереднім 2014 р., зросли на 902 тис.грн. або у 1,2 рази, в основному за рахунок однозначного збільшення у 1,2 рази інших операційних витрат, однак структура та питома вага операційних витрат майже не змінилась (рис. 3.5).



**Рис. 3.5. Питома вага витрат на оплату праці в структурі операційних витрат БМУ «Промбуд» за 2016 р.**

Таким чином, БМУ «Промбуд» має задовільний фінансовий стан, який характеризується збільшенням фонду оплати праці (на 11,58 %), однак це є нормальною ситуацією при зменшенні собівартості продукції на 24,93 % і обсягів виконання та реалізації бмр на 28,03 %.

В процесі аналізу оплати праці доцільно оцінити обсяги і тенденції кредиторської заборгованості за заробітною платою працівників підприємства (рис. 3.6).

Аналіз кредиторської заборгованості з оплати праці проводиться на основі використання даних фінансової звітності, а саме окремої статті 1630

форми № 1 Балансу (Звіту про фінансовий стан) і відповідного розділу щодо виплат персоналу форми №5 «Примітки до фінансової звітності». Для того щоб співвіднести динаміку величини поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці із змінами масштабів діяльності підприємства, при розрахунку ряду коефіцієнтів оборотності кредиторської заборгованості використовуються показники фінансових результатів (форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»).



**Рис. 3.6. Обсяги і тенденції кредиторської заборгованості за заробітною платою працівників підприємства**

Таким чином, БМУ «Промбуд» має задовільний фінансовий стан, який характеризується нормальною структурою та динамікою витрат на оплату праці. Крім того, прямо пропорційно до витрат на оплату праці збільшились витрати на відрахування за соціальним страхуванням працівників, що є позитивним моментом, який характеризує соціальну направленість і відповідальність підприємства, раціональну організацію розрахунків за ЄСВ в частині однозначного співвідношення сум ЄСВ з нарахованою заробітною платою. Відтак, на БМУ «Промбуд» облік і контроль витрат на оплату праці

та пов'язаних з нею розрахунків організований відповідно до чинного законодавства та в межах нормативних значень в середньому по галузі. За 2016 р. операційні витрати діяльності підприємства збільшились, однак це є природно, оскільки так само збільшився фонд оплати праці та обсяг виробництва, собівартість наданих послуг.

Для правильної оцінки ефективності здійснення виплат працівникам слід з'ясувати забезпеченість підприємства робочими місцями; вивчити ефективність витрат підприємства на збільшення та використання коштів на оплату праці. Для вирішення окреслених аналітичних завдань запропоновано дотримуватися таких основних напрямів економічного аналізу виплат працівникам є:

- 1) аналіз забезпеченості трудовими ресурсами;
- 2) аналіз витрат на оплату праці;
- 3) стратегічний аналіз виплат працівникам.

Дотримання вказаної послідовності забезпечить розробку прогнозних показників продуктивності праці, доходності людського капіталу на основі стратегічних моделей.

Ефективне стратегічне управління трудовими ресурсами не можливе без гармонійної та узгодженої дії всіх управлінських функцій, серед яких далеко не останнє місце посідає стратегічне вимірювання, адже неможливо здійснити повноцінний стратегічний аналіз без належного розуміння методології вимірювання параметрів та результатів досягнення стратегії, без застосування економічно обґрунтованих методів оцінки ефективності та результативності бізнес-процесів. Відповідно, заключним етапом економічного аналізу виплат працівникам є їх стратегічний аналіз.

У сучасних умовах господарювання великого значення набуває пошук резервів подальшого зростання продуктивності праці, так як цей показник характеризує якісний бік використання робочої сили на підприємстві.

Основним напрямом щодо підвищення ефективного управління персоналом та оплати праці можуть бути мотиваційні процеси, які керують

людиною в здійсненні його трудовій діяльності. Працівник підприємства є заручником своїх соціальних і матеріальних потреб, мотивів, цінностей. Вивчення даної проблеми заохочення персоналу та підвищення їхньої ефективності займалися вчені, які намагалися дати відповідь на питання, що визначає поведінку працівника: 1) ієрархія потреб А. Маслоу; 2) розробка двофакторної концепції Ф. Герцберга; 3) теорія «Х» та «У» Мак Грегора; 4) концепція ERG К. Альдерфера і ряд інших теорій.

Крім цього, слід мати на увазі, що продуктивність праці є одним із найважливіших узагальнюючих показників діяльності кожного підприємства. Зокрема І. І. Демко вважає, що першочерговими заходами підвищення ефективності реалізації трудового потенціалу мають бути стимулювання продуктивності праці на рівні окремого підприємства за рахунок заохочення раціоналізаторства, підвищення якості продукції, зниження її матеріаломісткості; стимулювання; скорочення нефункціонуючих робочих місць [34, 301].

Таким чином, досліджуючи різноманітні аспекти мотивації, які змушують людину діяти та активізувати її дії, система мотивації дозволить менеджерам формувати необхідну поведінку співробітників, підвищити продуктивність, зацікавленість і лояльність персоналу. Отже, необхідно розробити організаційно-технічні заходи щодо поліпшення структури чисельності працівників і підвищення продуктивності праці.

### **Висновки до розділу 3**

1. Аудит розрахунків з оплати праці відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що облік праці і заробітної плати є трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу.

Під час аудиту використовуються різні методи й методичні прийоми:

перерахунок, перегляд, оцінка фактичної наявності, зіставлення, оцінка. Так, для перевірки розрахунків з оплати праці застосовують методи зіставлення даних бухгалтерського обліку з первинними документами (оклади, затвержені в штатному розкладі, і фактичні нарахування, таблиць обліку робочого часу і розрахунок зарплати), перерахунки (аудитор перераховує суми, які були утримані, і порівнює з нормами чинного законодавства) тощо.

2. Розпочинаючи перевірку розрахунків з оплати праці, аудитор повинен з'ясувати, які форми та системи оплати праці застосовуються на даному підприємстві, чи має підприємство внутрішні положення про оплату праці робітників, колективний трудовий договір, як організовано облік розрахунків з оплати праці, чи здійснюється на підприємстві видача позик робітникам, продаж товарів у кредит, і як оформлені ці операції.

Після тестування аудитор розробляє програму перевірки, згідно з якою здійснюється детальне вивчення операцій.

3. Аналіз використання трудових ресурсів, зростання продуктивності праці є неможливим без адекватної оцінки витрат на оплату праці. Зі зростанням продуктивності праці створюються реальні передумови підвищення її оплати і при цьому кошти на оплату праці потрібно використовувати таким чином, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи зростання її оплати.

4. В сучасних умовах господарювання аналіз розрахунків з оплати праці здійснюється за наступними напрямками:

- 1) вивчення причин зміни середньої заробітної плати працюючих за галузями виробництва, підрозділами, категоріями та професіями;
- 2) аналіз використання кошторису з оплати праці;
- 3) оцінка обґрунтованості зміни суми витрат на оплату праці.

Таким чином, БМУ «Промбуд» має задовільний фінансовий стан, який характеризується збільшенням фонду оплати праці (на 11,58 %), однак це є нормальною ситуацією при зменшенні собівартості продукції на 24,93 %.

## **ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ**



У результаті проведеного дослідження законодавчої та наукової бази методики обліку та оподаткування оплати праці, а також практики організації і ведення обліку на підприємстві БМУ «Промбуд» можна зробити наступні висновки і пропозиції.

1. Сучасний етап переходу економіки України до ринку, що характеризується спадом виробництва і поглиблення кризових явищ в економіці, зниженням життєвого рівня населення, офіційним безробіттям та розладом фінансової системи, вимагає пошуку шляхів забезпечення високого рівня добробуту народу на основі раціональної організації оплати праці і створення достатньої кількості робочих місць, комплексного реформування всіх складових систем економічних відносин, включаючи відносини власності та присвоєння тощо. Система оплати праці і матеріального стимулювання має відповідати вимогам прискорення науково-технічного прогресу, переходу на інтенсивні методи господарювання, підвищення якості продукції. Усе це може бути досягнуто за умови створення належної системи обліку і контролю за витратами праці та її оплатою.

2. В сучасних умовах відсутній механізм зацікавленості персоналу в підвищенні продуктивності праці і розширенні обсягів виробництва.

З метою виходу з даної ситуації потрібно здійснити комплекс заходів, спрямованих на те, щоб трудовим колективам була надана повна самостійність у питаннях організації оплати праці, застосування гнучких систем матеріального заохочення, мати право самостійно розробляти тарифні ставки та оклади з врахуванням кваліфікації складності умов праці на базі єдиної тарифної сітки, встановленою державою.

3. З метою посилення контролю за використанням робочого часу на підприємстві необхідно покращити табельний облік. До завдань табельного обліку входять контроль за своєчасною явкою робітників та службовців на роботу і виявлення всіх, хто не з'явився чи спізнився; контроль за використанням робочого часу протягом дня; своєчасне встановлення причин

неявки на роботу або запізень; виявлення порушень трудової дисципліни і пов'язаних з ними втрат робочого часу; одержання даних про час, фактично відпрацьований робітниками підприємства.

4. Сьогодні розвинута форма отримання зарплати через ощадні каси, в яких на кожного робітника відкрито особовий рахунок для зарахування заробітної плати. В таких випадках в розрахунково-платіжній відомості відсутні розписи в отриманні грошей.

Бухгалтерія БМУ «Промбуд» не лише здійснює розрахунки сум заробітної плати робітникам і службовцям, премій, допомог, пенсій, але і організовує облік цих сум на рахунки бухгалтерського обліку у відповідних регістрах. Суми нарахованої заробітної плати відносяться на рахунки виробництва і включаються у собівартість продукції.

Після автоматизації облікових процесів на БМУ «Промбуд» значно спростився і синтетичний облік основної і додаткової заробітної плати.

5. Спрощення обліку заробітної плати, можна домогтися за рахунок його комп'ютеризації. В даний час на практиці на БМУ «Промбуд» триває процес переходу на автоматизовану систему обліку «1-С Бухгалтерія 7.7». До цього нарахування заробітної плати здійснювалось також автоматизовано, але було досить громіздким і займало багато часу.

6. В результаті проведеної роботи отримано позитивні результати щодо впровадження в БМУ «Промбуд» автоматизованої системи обліку, яка надала можливість суттєво покращити якість роботи бухгалтерії досліджуваного підприємства. На сьогоднішній день на підприємстві повністю здійснюється автоматизований облік. Використання автоматизованого обліку у бухгалтерії дозволяє скоротити час на складання та обробку первинної документації, а також прискорює розрахунок внесків та складання фінансової та бухгалтерської звітності.

7. Аудит розрахунків з оплати праці відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що облік праці і заробітної плати є трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості,

оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу.

8. Під час проведення аудиту розрахунків з оплати праці слід використовувати такі джерела інформації: трудове законодавство, Кодекс законів про працю, законодавчі акти про підприємство і підприємництво, розрахунково-платіжну відомість, платіжну відомість, особистий рахунок, нормативно-довідкову інформацію до обліку праці і заробітної плати, первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, акти перевірок, накази, картки, особисті справи робітників, трудові договори і контракти, відомості обліку, нормативні документи для нарахування заробітної плати, відпускних та інші документи стосовно об'єкта дослідження. Вивчаються всі документи, які додаються до журналу, відомості, на основі яких складається бухгалтерське проведення як за дебетом, так і за кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

9. Основними завданнями аудиту розрахунків з оплати праці повинні бути:

- підтвердження достовірності нарахувань та виплат робітникам та службовцям, відображення даних процесів в обліку;
- з'ясування законності та повноти утримань із заробітної плати та інших виплат працівникам на користь підприємства, інших суб'єктів;
- перевірка організації аналітичного обліку розрахунків з оплати праці та взаємозв'язку аналітичного та синтетичного обліку;
- оцінка заходів, яких вживає адміністрація з метою своєчасного стягнення заборгованості працівників, є важливими джерелами інформації для перевірки цих питань.

10. Аналіз використання трудових ресурсів, зростання продуктивності праці є неможливим без адекватної оцінки витрат на оплату праці. Зі зростанням продуктивності праці створюються реальні передумови підвищення її оплати і при цьому кошти на оплату праці потрібно використовувати таким чином, щоб темпи зростання продуктивності праці

випереджали темпи зростання її оплати.

11. В сучасних умовах господарювання аналіз розрахунків з оплати праці здійснюється за наступними напрямками:

- 1) вивчення причин зміни середньої заробітної плати працюючих за галузями виробництва, підрозділами, категоріями та професіями;
- 2) аналіз використання кошторису з оплати праці;
- 3) оцінка обґрунтованості зміни суми витрат на оплату праці.

Таким чином, БМУ «Промбуд» має задовільний фінансовий стан, який характеризується збільшенням фонду оплати праці (на 11,58 %), однак це є нормальною ситуацією при зменшенні собівартості продукції на 24,93 %

Застосування вищевказаних пропозицій, на нашу думку, сприятиме більш ефективній і раціональній організації обліку, аналізу та аудиту оплати праці на підприємстві, посилить контроль за своєчасністю розрахунків по оплаті праці, підвищить ступінь системи внутрішнього контролю.

## Список використаних джерел

1. Андросова, О. Ф. Шляхи удосконалення обліку нарахувань на заробітну плату / О. Ф. Андросова, Ю. Є. Аскерова // Актуальні проблеми економіки. – 2016. – №9. – С. 250-254.
2. Бойко М.Д. Трудове право України: навч. посіб./2-ге вид. доп. і переробл. / М.Д. Бойко.– К.: Атіка, 2015. – 316 с.
3. Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навчальний посібник. / Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – Київ: ЦНЛ, 2014. – 300 с.
4. Бізілінська О.Я. Фінансовий аналіз теорія та практика: підручник / О.Я. Бізілінська. – К.: ЦУЛ, 2012. – 328с.
5. Бутинець Т.А. Бухгалтерський облік / Т.А. Бутинець, Л.С. Чижевська, С.Л. Береза; за ред. Бутинця Ф.Ф. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 672с.
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. – 3-тє видання, доп. і перероб. – / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 512 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. / Ф.Ф. Бутинець.– Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. – 3-є вид., доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 444 с.
9. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: навчальний посібник для студентів вищих навч. закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / За ред. проф Бутинця Ф.Ф. – 3-є вид., перероб. і доп. / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга. – Житомир: "Рута", 2001. – 512 с.
10. Бухгалтерський облік в торгівлі / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2002. – 576 с.

11. Бухгалтерський облік в Україні: Нормативи. Коментарі: навчальні матеріали. / В.С. Лень. – Київ: ЦНЛ, 2004. – 397 с.
12. Бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посіб. / за ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського – Львів: "Ажур", 2008. – 1112 с.
13. Болюх М.А. Економічний аналіз: навчальний посібник / М.А. Болюх, М.І. Бурчевський, В.З. Горбатюк. К.: КНЕУ, 2015. – 540с.
14. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 832 с.
15. Бухгалтерський фінансовий облік. – Вид. 6-е, доп. і перероб. / за ред. Ф.Ф. Бутинця – Житомир: Рута, 2005. – 756 с.
16. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК: На основі національних стандартів / За ред. В.В. Сопка. – Київ: Фенікс, 2001. – 468 с.
17. Бухгалтерський облік: Основи обліку. Фінансовий облік. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: навч. посіб. / В.В. Сопко, З.В. Гуцайлюк, М.Т. Щирба, М. Бенько. – Тернопіль: Астон, 2005. – 495с.
18. Васюта-Беркут О.І. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / О.І. Васюта-Беркут, Г.Ф. Шепітко, Н.О. Ромашевська, за заг. ред. В.Б. Захожая. – 2-ге видання. – Київ: МАУП, 2013. – 176 с.
19. Войтко С.В., Ангелов К.П. Менеджмент у телекомунікаціях: навч. посіб. / За ред. Гарасимчука В.Г. – Київ: "Знання", 2007. – 295 с.
20. Вступ до економічної теорії. Підручник. Видання 3-тє доповнене. / За ред. З. Ватаманюка. – Львів: "Новий Світ-2000", 2007. – 504 с.
21. Гадзевич О.І. Оплата праці в умовах ринку: теорія, практика: навч. посіб. / О.І. Гадзевич. – К.: Кондор, 2016. – 400 с.
22. Гарасим П.М. Курс фінансового обліку: навчальний посібник. / П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. – Київ: Знання, 2007. – 566 с.
23. Гарасим П.М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП). / П.М. Гарасим,

- Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 480 с.
- 24.Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посіб. / Т.В. Гладких. – Київ: ЦУЛ, 2015. – 480 с.
- 25.Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. / С.Ф. Голов. – Київ: "Лібра", 2008. – 704 с.
- 26.Голов С.Ф. Фінансовий облік: підручник. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко. – Київ: "Лібра", 2015. – 976с.
- 27.Гольцова С.М. Звітність підприємства (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування): навчальний посібник. / С.М. Гольцова, І.Й. Плікус. – К.: ЦНЛ, 2004. – 292 с.
28. Глухова С.В. Підходи до сутності заробітної плати / С.В. Глухова, А.А. Зотова. // «Молодий вчений». – № 12.1 – 2016. – С. 698-701.
- 29.Гончарук Я.А. Аудит: навч. посіб./3-тє вид., перероб. і доп. / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Київ: "Знання", 2007. – 443 с.
- 30.Грیشнова О.А. Економіка праці та соціально-трудова відносини: підручник. [Текст] / О.А. Грیشнова. – К.: Знання, 2014. – 535 с.
- 31.Губіна, І. Середня зарплата: основні принципи розрахунку / І. Губіна // Збірник систематизованого законодавства. – 2017. – №10 : Оплата праці: організація та облік. – С. 80-82.
- 32.Данилюк І.В. Аудит. / І.В. Данилюк, І.Є. Прибега. – Тернопіль: Прінт-офіс, 2003. – 127с.
- 33.Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік в галузях економіки. / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. – Ужгород: ПП "Графіка", 2002. – 142 с.
- 34.Демко І. Основні методичні підходи до оцінки ефективності використання трудового потенціалу / І. Демко : [Збірник наук.праць] // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів: ЛКА, 2014. – Вип. 46. – С. 301-306.
- 35.Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навчальний посібник. / Л.В. Дікань. – Київ: ЦНЛ, 2004. – 245с.
- 36.Должанський М.І., Бухгалтерський облік в Україні з використанням

Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: навчальний посібник. / М.І., Должанський, А.М. Должанський. – Львів: Вид-во ЛБІ, 2003. – 494 с.

37.Дружиніна В.В. Оптимізація фонду заробітної плати на підприємствах в умовах кризи / В.В. Дружиніна, О.І. Черноус // Актуальні проблеми економіки. — 2011. — № 9. — С. 112—117.

38.Жарков Г.М. Трудове право України: підручник. / Г.М. Жарков. – Київ: Ленвіт, 2007. – 428 с.

39.Завитій О.П. Організація і методика аудиту: опорний конспект лекцій. / О.П. Завитій, І.М. Лукава. – Тернопіль: "Тайп", 2006. – 251 с.

40.Завіновська Г.Т. Економіка праці: навч. посібник. / Г.Т. Завіновська. – К.: КНЕУ, 2003. – 300 с.

41.Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: підручник. – 4-те вид., перероб. і доп. / А.Г. Загородній, Г.О. Партин, Л.М. Пилипенко. – Київ: "Знання", 2009. – 550 с.

42.Заробітна плата як соціально-економічна категорія / В.В. Сьомченко, К.О. Засипко // Вісник Запорізького національного університету. – № 1 (29), –2016. – С. 121-127.

43.Зайцева Т.В. Управление персоналом: учеб. / Т.В. Зайцева. А.Т. Зуб. – Москва: Инфра-М, 2008. – 336 с.

44.Збірник законів України про працю / Упоряд Н.Б. Болотіна. – К.: Знання, 2006. – 349с.

45.Закон України «Про Державний бюджет України на 2018 рік». 02.01.2018р./ 16:20. № 2246-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [ukrainepravo.com/.../proekt-zakonu-pro-derzhavniy-byudzhnet-ukraini-na-2018-rik/](http://ukrainepravo.com/.../proekt-zakonu-pro-derzhavniy-byudzhnet-ukraini-na-2018-rik/)

46. Кириченко В.М. Правознавство: модул. курс. / В.М. Кириченко.– К.: ЦУЛ, 2017. – 328 с.

47.Кіндрацька Л.М. Бухгалтерський облік в банках: методологія і практика. / Л.М. Кіндрацька. – Київ: КНЕУ, 2002. – 286с.

48.Коблянська О.І. Фінансовий облік: навчальний посібник. / О.І. Коблянська. – Київ: Знання, 2004. – 473с.



- 49.Коблянська О.І. Фінансовий облік: навч.посіб. – Київ: Знання, 2007. – 471с.
- 50.Кодекс законів про працю України. – Київ: Атіка, 2007. – 100с.
- 51.Кодекс законов о труде Украины: научно-практический комментарий. – Издание шестое, дополненное и переработанное. – Харків: "Одиссей", 2007. – 720с.
- 52.Контроль і ревізія: підручник / Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.
- 53.Кочерга С.В. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навчальний посібник. / С.В. Кочерга, К.А. Пилипенко. – Житомир: ЦНЛ, 2005. – 216с.
- 54.Краснокутська, Л. Розрахунок та оподаткування відпускних: запитання платників податків / Л. Краснокутська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. – №7. – С. 38-43.
- 55.Крупка Я.Д. Облік в будівництві: підруч. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник. – Київ: "Знання", 2008. – 631с.
- 56.Кундря-Висоцька О.П. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. / О.П. Кундря-Висоцька. – Київ: Алерта, 2004. – 303с.
- 57.Лишеленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: навч. посіб. / О.В. Лишеленко. – Київ: Вид-во "Центр Учбової літератури", 2003. – 524с.
- 58.Лисак В.Ю. Сутність заробітної плати та її значення в процесі економічного управління підприємством / В.Ю.Лисак // Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика. – Випуск. № 4. – 2016. С.264-269.
- 59.Лукашевич В. М. Економіка праці та соціально-трудова відносини: навч. посіб. / В.М. Лукашевич. – Львів: Новий світ. – 2004. – 248с.
- 60.Маркевич А.Є. Економічний зміст та підходи до поняття «заробітна плата». / А.Є. Маркевич // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.economy.ayka.com.ua/?op=1&z=3815](http://www.economy.ayka.com.ua/?op=1&z=3815)

- 61.Мойсеєнко Т. Лікарняні та декретні за мінімальну заробітну плату / Т. Мойсеєнко //Бізнес-консультант, 2017. – №4 – С. 16-19.
- 62.Мороз В.С. Організація виробництва: навч. посіб. / В.С. Мороз, А.С. Тельнов. – Львів: "Новий Світ-2000", 2007. – 256с.
- 63.Нашкерська Г.В. Фінансовий облік: навч. посіб. / Г.В. Нашкерська. – Київ: Кондор, 2009. – 503с.
- 64.Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво: Навчальний посібник / Авт. кол. Н.Малюга, Я.Лебедзевич, Л.Горецька, Т.Давидюк. За ред. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 480с.
- 65.Немодрук, Н. Удосконалення обліку, аналіз і аудит розрахунків з оплати праці / Н. Немодрук // Економіка та держава. – 2016. – №8. – С. 36-38.
- 66.Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепції: Збірник наукових праць Міжнародної науково-практичної конференції 28-29 травня 2004р. – Тернопіль: ТАНГ, 2004. – 395с.
- 67.Організація і методика проведення аудиту: навчально-практичний посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. / В.В. Сопко, В.П. Шило, Н.І. Верхоглядова, С.Б. Ільїна, О.М. Брадул. – К.: ВД "Професіонал", 2006. – 576с.
- 68.Онищенко Т. Оплата праці: податковий та бухгалтерський облік. / Т. Онищенко. – Х.: Фактор, 2001. – 204с.
- 69.Основи трудового права України: навч. посіб. /За ред. П.Д. Пилипенка. – Львів: " Новий Світ-2000", 2007. – 152с.
- 70.Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку. – Вища освіта ХХІст. / М.Я. Остап'юк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків. – Київ: "Знання", 2005. – 276с.
- 71.Організація і методика проведення аудиту. / В.В. Сопко, Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна, О.М. Брадул. – Київ: Професіонал, 2004. – 624с.
- 72.Організація і методика аудиту підприємницької діяльності. /За ред. проф. Труша В.Є. – Херсон: "Олді-плюс", 2012. – 128с.
- 73.Павлюк І.М. Бухгалтерський облік основних господарських

операцій на підприємствах і організаціях: навчальний посібник. / І.М. Павлюк. – Київ: "ЦНЛ", 2004. – 308с.

74.Пантелійчук Л. Особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам / Лариса Пантелійчук // Фінансова справа. – 2016. – травень (№17-18). – С. 31-36.

75.Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії: навч. посібник. / Г.О. Партин. – Київ: Заня, КОО, 2000. – 245с.

76.Пашутинський Є.К. Діловодство кадрової служби: кадри підприємства. – 3-е вид. / Є.К. Пашутинський. – Київ: КНТ, 2014. – 288с.

77.Пащенко І.Н. Економіка праці та соціально-трудова відносини: навч. посіб. / І.Н. Пащенко. – Львів: "Магнолія 2006", 2007. – 260с.

78.Петрик О.А., Фенченко М.Т. Аудит у зарубіжних країнах: навчально-методичний посібник / За заг. ред. О.А. Петрик. – Київ: КНЕУ, 2005. – 168с.

79.Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

80. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 // Все про бухгалтерський облік. № 10 від 30.01.2009. – С. 75-80.

81.Порядок обчислення середньої заробітної плати, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100 – [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/100-95> .

82.Право соціального забезпечення України: навч. посібник / За ред. П.Д.Пилипенка. – Київ: Істина, 2007. – 224с.

83.Правознавство: підручник. / А.І. Берлач, С.С. Бичкова, Д.О. Карпенко, А.М. Колодій, та ін. – Київ: "Правова єдність", 2008. – 792 с.

84.Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. – Закон України. №996-XIV від 16.07.1999р. // Все про бухгалтерський облік. №10 від

30.01.2009. – С. 3-8.

85. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР: станом на 01.01.2009 [Електронний ресурс] Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : zakon1.rada.gov.ua.

Пушкар М.С. Фінансовий облік: підруч. / М.С. Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628с.

86. Проблеми заробітної плати в Україні та шляхи їх вирішення. / Є.Б. Хаустова, І.В. Маринченко. // Международный научный журнал // № 9. – 2015. – С. 159-163.

87. Римар, Г.А. Окремі аспекти контролю витрат у житловому будівництві / Г. А. Римар // Стан і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку : монографія / З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецінська, Н. В. Гудзь ; за наук. ред. З.-М. В. Задорожного, Я. Д. Крупки. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – С. 197-212.

88. Сивко В.Й. Правові та організаційні основи охорони праці в Україні: Навч. посіб. / В.Й. Сивко. – Київ: Кондор, 2008. – 140с.

89. Скирпан О.П. Бухгалтерський облік: Курс лекцій, навч. посіб. [Текст] / О.П. Скирпан. – Тернопіль: Видавець Стародубець, 2003. – 252с.

90. Скирпан О.П. Фінансовий облік: навч. посіб. / О.П. Скирпан, М.С. Палюх. – К.: ТНЕУ, 2008. – 407с.

91. Строїч С. У яких випадках розраховують середню зарплату / С. Строїч // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – 18 вересня (№86) : Спецвипуск: Середній заробіток. – С. 3-11.

92. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Знання, 2010. – 631 с.

93. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. / Н.М. Ткаченко – Київ: Алерта, 2008. – 1080с.

94. Толуб'як В. С. Заробітна плата та її вплив на формування фінансових ресурсів системи пенсійного забезпечення / В. С. Толуб'як // Теорія та практика державного управління. – 2015. – Вип. 2. – С. 242–249.

95. Трудове право України: Навч. посіб. / За ред. П.Д.Пилипенка. – 2-ге вид. – Київ: Істина, 2007. – 208с.
96. Тучак, О. Помилки при нарахуванні лікарняних: як виправити / О. Тучак // Баланс. – 2009. – 31 серпня (№70) : Спецвыпуск. – С. 20-22.
97. Усач Б.Ф. Аудит за міжнародними стандартами: [Монографія]./Б.Ф. Усач. – Київ: Знання-Прес, 2005. – 247с.
98. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посіб. – 3-тє вид., доп. і перероб. / Б.Ф. Усач. – К.: Знання, 2014. – 231с.
99. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підручник. – 7-е вид., переробл. і доп. [Текст] / Б.Ф. Усач. – Київ: Знання-Прес, 2012. – 253с.
100. Фаріон І.Д., Бухгалтерський облік у бюджетних установах та фінансових органах: навч. посіб. / І.Д. Фаріон. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 528с.
101. Федоренко В.Г. Політична економія: підручник / За науковою ред. доктора економ. наук, проф. Федоренка В.Г. – Київ: "Алерта", 2008. – 487с.
102. Федоренко В.Г. Основи економічної теорії: підручник/ За науковою ред. проф. Федоренка В.Г. – К.: Алерта, 2005. – 511с.
103. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей / Гарасим П., Кізима А., Забчук В., Кушнірик І., Хомин П. – Тернопіль: Астон, 2000. – 288с.
104. Фінансовий облік: підруч. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.В. Гудзь та ін. – 4 – те вид. доп. і перероб. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017 – 451 с.
105. Харченко Н.В. Мінімальна заробітна плата як державна гарантія оплати праці / Н.В. Харченко. [Електронний ресурс]. – Режим доступу [www.economy.nauka.com.ua/pdf/1\\_2018/253.pdf](http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/1_2018/253.pdf)
106. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік. / Н.В. Чебанова, Ю.А. Василенко. – Київ: Академія, 2002. – 672с.
107. Чебанова Н.В. Фінансовий облік: підручник. / Н.В. Чебанова, Т.І. Єфіменко. – Київ: «Академія», 2007. – 704с.
108. Чернелєвський Л.М., Беренда Н.І. Аудит: навчальний посібник. /

Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда.– Київ: Міленіум, 2014. – 466с.

109. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз: підручник / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2008. – 566 с.

110. Цивінська Т.М. Актуалізація питань оплати праці на підприємствах / Т.М. Цивінська // Ринок праці та зайнятість населення. – 2013. – № 1 (34). – С. 17-20.

111. Шевченко Л.С. Ринок праці: сучасний економіко-теоретичний аналіз. / Л.С. Шевченко. – Харків: Видавець ФО-П Вапнярчук Н. М., 2007. – 336 с.

112. Шило Ж. С. Проблеми заробітної плати та вартості робочої сили в Україні / Ж. С. Шило, О. Ю. Поліщук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc\\_gum/prvse/2010\\_1/45](http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/prvse/2010_1/45).

113. Ярмолюк О.Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства / О.Ф. Ярмолюк // Ефективна економіка. – 2014. – № 4. – С. 78-93.