

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ

Тимчак Назарій Михайлович
ОБЛІК І АУДИТ ПРАЦІ І ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

Спеціальність 071– Облік і оподаткування
випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «бакалавр»

Студент групи ОПД-41
Тимчак Н.М.

Науковий керівник
к.е.н., доцент Фаріон В.Я.

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:
« ____ » _____ 2019 р.

В.о. зав. кафедри обліку і оподаткування
підприємницької діяльності
к.е.н., доцент
Починок Н.В. _____

ТЕРНОПІЛЬ – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПРАЦІ Й ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ.....	6
1.1. Заробітна плата, її сутність, форми та системи	6
1.2. Документальне оформлення оплати праці.....	10
1.3. Облік заробітної плати в сучасних умовах	13
1.4. Облік виплат працівникам за невідпрацьований час	16
1.5. Облік утримань із заробітної плати.....	22
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА АУДИТУ ПРАЦІ ТА ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ.....	28
2.1. Методика аудиту оплати праці	28
2.2. Узагальнення інформації про результати аудиту оплати праці.....	34
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	40

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах ринкової економіки відбулися помітні зміни в оплаті праці, яка залежить вже не тільки від результатів праці робітників, а й від ефективності діяльності виробничих підрозділів.

Облік та аудит праці і заробітної плати є однією з найважливіших складових системи обліку та контролю на підприємстві. Облік праці і заробітної плати додатково ускладнюється тим, що різні види оплати праці мають різні джерела фінансування. Це ж саме стосується і оплати праці різним категоріям працівників.

Законодавство України встановлює норми мінімальної оплати праці та певних доплат за роботу в позаурочний час, в святкові та вихідні дні тощо. Через це з метою дотримання чинного законодавства необхідно і важливо правильно здійснювати облік праці і заробітної плати. Важливим є правильний облік праці і заробітної плати і з точки зору податкових розрахунків. В сучасних умовах правильний і головне дієвий облік праці і заробітної плати повинен стати не лише як засіб дотримання вимог чинного законодавства, а й як джерело надійної інформації для подальшого контролю та управління витратами на оплату праці.

Облік праці і заробітної плати має бути організований таким чином, щоб не лише забезпечувати складання фінансової, статистичної та інших видів звітності, а й подавати інформацію про витрати на оплату праці у вигляді, придатному для подальшого аналізу та обґрунтування управлінських рішень. На жаль на більшості підприємств бухгалтерія виконує роль простого центру обліку інформації. Проте в сучасних умовах функції бухгалтерського обліку повинні не обмежуватися обліком тієї чи іншої інформації, а й доповнюватися аналізом її та контролем.

Аналіз останніх досліджень. Питання обліку й аудиту оплати праці завжди викликали зацікавленість вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема, таких відомих українських вчених-економістів: Акімова Н.В., Білухи М.Т., Богині Д., Бутинця Ф.Ф., Дороша Н.І., Іваненко С.В., Сопко В.В.,

Ткаченко Н.М., Усача Б.В. Питання реформування оплати праці в Україні висвітлювали А. Калина, А. Колот, Крищенко, С. Соломонов, Н. Ткаченко та інші. Проблемні питання привертають увагу і зарубіжних авторів таких, як Андреева В.А., Данилевського Ю.А., Соколова Я.В., Шеремета А.Д., Саліна В.Н. та інших.

Проте у вітчизняній економічній літературі відсутній єдиний підхід до суті заробітної плати, особливостей її обліку, до вирішення проблем, що виникають на ринку праці в царині визнання рівня заробітної плати, її диференціації, інструментів державного регулювання заробітної плати, що спонукає до подальшого вивчення цього питання.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є теоретичне обґрунтування й розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку й аудиту праці та заробітної плати.

Для досягнення зазначеної мети передбачено виконання таких **завдань**:

- уточнити економічну сутність праці та заробітної плати та вивчити діючі системи та форми оплати праці;
- проаналізувати особливості документального оформлення оплати праці;
- дослідити сучасний рівень обліку праці та заробітної плати за фактично відпрацьований час;
- розкрити особливості обліку виплат працівникам за невідпрацьований час;
- з'ясувати діючу практику обліку обов'язкових та не обов'язкових утримань із заробітної плати;
- узагальнити методичні підходи аудиту праці та заробітної плати;
- дати оцінку діючій методиці узагальнення інформації про результати аудиту оплати праці.

Об'єктом дослідження є процес обліку й аудиту праці та заробітної плати на ТОВ «Тафір ЛТД».

Предметом дослідження визначено теоретико-методичні та

організаційно-практичні аспекти обліку та аудиту праці та заробітної плати.

Методи дослідження. Основою проведення дослідження є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку і взаємозв'язку. При вирішенні поставлених завдань застосовувались загальнонаукові методи дослідження: логічного аналізу, експертних оцінок і контрольних запитань, наукової абстракції, індукції, дедукції, синтезу, групування, порівняння та узагальнення.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти, Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту, праці вітчизняних та зарубіжних учених із проблем обліку й аудиту праці та заробітної плати, практичні дані досліджуваного підприємства .

Публікації. За результатами дослідження опубліковано тези у збірнику наукових праць студентів ТНЕУ.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПРАЦІ Й ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

1.1. Заробітна плата, її сутність, форми та системи

Заробітна плата відіграє важливу роль в стимуляції поведінки персоналу, так як, отримуючи заробітну плату, людина задовольняє свої потреби.

У Законі України «Про оплату праці» заробітна плата визначається як «винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [30]. Однак таке визначення є достатньо поверховим, що не дає змогу глибоко проаналізувати і зрозуміти як економічні, так і соціальні аспекти цього поняття.

Слід також відмітити, що структура зарплати складається із наступних її різновидів:

- основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу, згідно із встановленими нормами праці. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) й відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців.

- додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи й винахідливість та за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані із виконанням виробничих завдань та функцій.

- інші компенсаційні та заохочувальні виплати – це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачено актами діючого законодавства, або які проводяться понад встановлені такими актами норми.

Важливим елементом механізму визначення індивідуальної заробітної плати є форми і системи оплати праці.

Система оплати праці – це визначений взаємозв'язок між показниками, що характеризують норму праці та міру її оплати в межах і понад норми праці, які гарантують одержання працівником зарплати відповідно до фактично досягнутих результатів праці (відносно норми), погодженої між працівником і роботодавцем ціною його робочої сили.

Відповідно до чинних законодавчих актів, основою організації оплати праці в Україні є тарифна система, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів й тарифно-кваліфікаційні довідники. Суть згаданої системи оплати полягає у тому, що роботи розподіляються залежно від їх складності, а працівники – залежно від їхньої кваліфікації відповідно до розрядів тарифної сітки, що є основою для формування розмірів персональної заробітної плати.

У сучасних умовах на підприємствах застосовуються різні форми і системи оплати праці, але найбільше поширення отримали три форми оплати праці: відрядна, погодинна і тарифна.

Відрядна оплата праці – це оплата праці за кількість виготовленої продукції (робіт, послуг), вона заснована на оплаті праці у прямій залежності від її результатів. Відрядну систему оплати праці на підприємстві найбільше доцільно застосовувати, коли є можливість точного обліку обсягів виконуваних робіт. є значні замовлення на виготовлювану продукцію, а чисельність робітників обмежена [44, 54].

Щодо погодинної оплати праці, то відмітимо, що остання – це оплата праці за відпрацьований час. Ця форма має такі системи: проста погодинна, погодинно-преміювальна, система посадових окладів.

Погодинну систему оплати праці найбільш вигідно застосовувати, якщо: на підприємстві функціонують потокові й конвеєрні лінії із строго заданим ритмом; якість праці важливіша за її кількість; функції робітника зводяться до спостереження та контролю над ходом технологічного процесу; робота є

небезпечною; робота неоднорідна за своїм характером та нерегулярна за навантаженням; кількісний результат праці не може бути вимірний та не є визначальним; витрати на визначення планової й облік зробленої кількості продукції відносно великі; на даний момент збільшення випуску продукції (робіт, послуг) на тому або іншому робочому місці є недоцільним для підприємства; збільшення випуску продукції може призвести до браку або зниження її якості [28, 44].

Тарифна система являє собою основу для диференціації заробітної плати відповідно до кваліфікації, умов та шкідливості праці, а також у районному, міжгалузевому, галузевому і внутрішньо заводському розрізах. Вона містить у собі нормативні документи, що характеризують якісні особливості різної конкретної праці, дає змогу зіставляти між собою всі різноманітні види праці, враховувати їхню складність, умови виконання і народногосподарське значення, відбивати якість праці в заробітній платі.

У тарифній системі відображені питання поділу праці робітників за професіями, фахом і кваліфікацією.

Останніми роками як на Заході, так й на багатьох підприємствах СНД успішно використовують гнучкі безтарифні системи оплати праці. Гнучкі – тому що система може трансформуватися під практично будь-які завдання оперативного планування і стимулювання. Безтарифні – тому що базові параметри заробітної плати визначаються виходячи із кон'юнктури ринку праці у регіоні, характеру, цілей та завдань бізнесу, кадрової політики керівництва фірми. Із різних гнучких систем оплата за досягнення вимірюваних результатів користується найбільшою популярністю [28, 45].

Комісійна система оплати праці встановлюється працівникам, діяльність яких приносить суб'єкту господарювання прямий дохід.

Інший варіант нарахування зарплати за системою плаваючих окладів полягає в тому, що за результатами аналізу роботи кожного структурного підрозділу керівник своїм розпорядженням встановлює кожному працівникові оклад індивідуально.

Розмір зарплати також може залежати від обсягу грошових коштів, що керівництво підприємства спрямовує на її виплату. Зарплата працівника кількісно залежить від його кваліфікації, складності виконуваної роботи й якості витраченої праці.

Розмір заробітної плати співробітник та працедавець повинні погоджувати при укладенні трудового договору. Слід враховувати, що система плаваючих окладів допускає щомісячний перегляд фактичного рівня зарплати. У зв'язку з цим, вибираючи систему плаваючих окладів, доцільно організувати її так, щоб зарплата співробітника могла змінюватися лише в бік підвищення. У внутрішніх документах підприємства слід врахувати:

- базовий розмір окладу, коефіцієнти підвищення окладу;
- показники, під час виконання яких оклад може змінитися.

Такі системи на практиці довели свою перевагу над традиційними схемами, оскільки тісний зв'язок зарплати працівника із ефективністю його діяльності приносить дивіденди йому, й компанії. Гнучкі системи підвищують прибутковість на 5-50%, а доходи працівника – на 3-30%.

Програми матеріального стимулювання впродовж останніх років перетворилися на досить складні системи, що враховують безліч чинників, закономірностей й інших змінних чинників

Таким чином, у відрядній та погодинній формі оплати праці є одна спільна частина — тариф. Тариф розраховується на основі тарифної системи, яка слугує основою для розподілу робіт в залежності від складності виконання та кваліфікації робітників, яка є основою формування та регулювання, диференціації заробітної плати залежно від загальноприйнятих зарплатоутворюючих чинників.

1.2. Документальне оформлення оплати праці

Весь процес обліку оплати праці працівників поділяється на етапи: облік особового складу та використання робочого часу; облік виробітку продукції і заробітної плати. Облік особового складу працівників здійснює відділ кадрів. Обліку підлягають усі працівники підрозділів, незалежно від робіт, які вони виконують, та посад, що обіймають [43, 47].

Відділ кадрів досліджуваного підприємства оформлення працівників може здійснювати за допомогою форм типової кадрової документації, що наведені у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Типові форми кадрової документації

№ з/п	Номер типової форми	Назва типової форми
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
2	П-2	Особова картка
3	П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
4	П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)
5	П-5	Табель обліку використання робочого часу
	П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника
7	П-7	Розрахунково-платіжна відомість працівника (зведена)

Аналізуючи документообіг на досліджуваному підприємстві, доходимо висновку, що із переліку затверджених форм підприємство на практиці не користуються усіма формами, а вибирає найбільш зручні для своєї діяльності документи. Наприклад, на досліджуваних нами підприємстві із затверджених типових форм використовують лише форму № П-2 «Особова картка», для наказів підприємства воліють використовувати фірмовий бланк з довільним текстовим оформленням.

Окрім цього, за потреби підприємство може доповнювати накази, побудовані за типовими формами, іншими показниками, вносити зміни до типових форм.

Так наказ (розпорядження) про прийняття на роботу застосовується для обліку прийнятих на роботу, заповнюється у відділі кадрів на всіх працівників. На підставі підписаного наказу про прийом на роботу відділ кадрів заповнює документ первинного обліку – особову картку працівника; робить відповідні записи у трудову книжку, бухгалтерія відкриває особовий рахунок чи аналогічний йому документ

При цьому слід відмітити, що відповідно до статті 29 Закону України «Про оплату праці» при прийомі працівника на роботу, власник або уповноважений ним орган доводить до його відома умови оплати праці, розміри, порядок і строки виплати заробітної плати, підстави, згідно з якими можуть провадитися відрахування [30].

Під час оформлення на роботу нового співробітника, особа, на яку покладені обов'язки ведення кадрового обліку, приймає трудову книжку під підпис, заносить в Журнал обліку трудових книжок її серію і номер, вказує прізвище, ім'я та по-батькові працівника, посаду, на яку він прийнятий, номер і дату видання наказу [48, 80].

Працівник відділу кадрів, який оформлює трудові книжки, щомісяця складає та подає до бухгалтерії Звіт про наявність та використання бланків трудових книжок. Крім того, ведеться Книга обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них та Книга обліку руху бланків трудових книжок і вкладишів до них.

Форма П-2 «Особова картка», заповнюється працівником відділу кадрів на всіх нових прийнятих працівників згідно пред'явленим ними паспортам і військовим квиткам. Ця картка ведеться в обов'язковому порядку. У ній відображені не тільки паспортні дані і дані військового обліку працівника, але і фіксуються всі переміщення працівника із зазначенням посади, на яку він прийнятий і всі види відпусток. Картка форми П-2 зберігається на підприємстві як документ таємного діловодства [48, 81].

Наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. П-6) застосовується для оформлення щорічної та інших видів відпустки, що надається працівникам у

відповідності з чинними законодавчими актами і положеннями, колективними договорами, контрактами та графіками відпусток.

Заповнюється у двох примірниках. Один залишається у відділі кадрів, другий передається до бухгалтерії. Підписується начальником (майстром) цеху (відділу, дільниці) та керівником підприємства (організації).

На підставі наказу (розпорядження) про надання відпустки відділ кадрів робить відмітки в особовій картці ф. № П-2 працівника, а бухгалтерія робить розрахунок зарплати, що належить за відпустку. Про наданні відпустки без оплати поруч із зазначенням кількості днів відпустки зазначається «без оплати» [38, 184].

Для оформлення звільнення працівника на підприємстві видається «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)».

Заповнюється даний документ працівником відділу кадрів в двох екземплярах: один залишається в відділі кадрів, інший – передається до бухгалтерії. Наказ підписується керівником підприємства та керівником структурного підрозділу. На основі наказу про припинення трудового договору (контракту) бухгалтерія здійснює розрахунок з робітниками, а відділ кадрів робить відповідний запис в трудову книжку [37, 314].

Наступним етапом організації обліку праці є облік використання робочого часу, контроль за станом трудової дисципліни на підприємствах реалізується за допомогою табельного обліку, що здійснюється особою, на яку покладено відповідні зобов'язання (табельником). На підставі даних, які табельник отримує з виробничих підрозділів підприємства та відділу кадрів, він веде табель обліку використання робочого часу (П-5), де позначає кількість відпрацьованих годин, виходів, прогулів. Розрахунок використання робочого часу і є підставою для нарахування заробітної плати.

Сутність табельного обліку – в щоденній реєстрації явки працівників на роботу, виходу з роботи, спізень і неявок із зазначенням причин, а також часу простоїв і надурочної роботи. Табельний облік є формою контролю за використанням робочого часу та станом трудової дисципліни на підприємстві.

Отже, для документування розрахунків з оплати праці існує велика кількість документів, кожен з яких має певні особливості у його заповненні, тому при їх фіксації бухгалтеру потрібно бути дуже уважним. Варто наголосити, у зв'язку зі змінами в законодавстві, які час від часу змінюють свої вимоги щодо тих чи інших документів потрібно постійно слідкувати, для уникнення розбіжностей.

Також за допомогою фіксації даних в документах бухгалтер та керівник контролює та володіє певною інформацією та змінами які відбуваються на протязі звітних періодів на підприємстві в частині оплати праці.

1.3. Облік заробітної плати в сучасних умовах

Облік заробітної плати – одна із найважливіших й складних ділянок роботи, що займає одне із центральних місць у всій системі обліку на підприємстві, оскільки потребують точних та оперативних даних, в яких відбувається зміна чисельності робітників, витрати робочого часу, категорії робітників тощо.

Нарахування заробітної плати, здійснюється один раз, після закінчення місяця. Що стосується авансу, то в бухгалтерському обліку відображується лише його виплата.

Для обліку розрахунків по оплаті праці застосовується рахунок 66 «Розрахунки за виплатам працівникам». Цей рахунок пасивний, балансовий, розрахунковий. На рахунку 66 «Розрахунки за виплатам працівникам» ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом, який відноситься як до облікового, так і до не облікового складу підприємства, - з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також розрахунки за не одержану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами) [52, 302].

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі

субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами» [12].

На рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображають заробітну плату, нараховану за поточний місяць, на рахунку 662 «Розрахунки з депонентами» – не виплачену вчасно, на рахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» – інші виплати працівникам. Субрахунок 663 був введений в облік доволі недавно, що зумовлює низку запитань щодо його застосування [52, 302].

Заробітна плата за чергові і додаткові відпустки відображається в поточному місяці по кредиту субрахунку 661 і дебету рахунків з обліку затрат на виробництво або робіт тільки в сумі, яка припадає на дні відпустки у даному звітному місяці.

Основні проводки по нарахуванню заробітної плати представлені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Основні проводки по нарахуванню та утриманню із заробітної плати

№ п/п	Найменування господарської операції	Бухгалтерська проводка	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нарахована заробітна плата робітникам основного й допоміжного виробництв та ін.	23	661
2.	Нарахована заробітна плата інженерно-технічним працівникам і адміністративному персоналу.	91, 92	
3.	Нарахована заробітна плата за роботи, що належать до витрат майбутніх періодів.	39	
4.	Нарахована оплата, пов'язана з виправленням браку продукції	24	
5.	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим збутом і реалізацією продукції.	93	
6.	Нараховані суми оплати праці, пов'язані з операціями по вибуттю (реалізації) основних засобів.	943	
7.	Нарахована заробітна плата за роботи, виконані за рахунок коштів цільового фінансування	48	
8.	Нарахована заробітна плата за рахунок резерву наступних платежів.	47	
9.	Нарахована вихідна допомога передбачена діючим законодавством	23,91,92	
10.	Повернуті до каси надлишки нарахованих сум (переплата)	30	

Слід також зазначити, що у суспільстві заробітна плата виконує не тільки соціальну функцію, забезпечуючи певний життєвий рівень працівників. Від її рівня та форм реалізації залежить і економічний розвиток країни.

Оплата праці встановлюється і здійснюється в залежності від кількості і якості трудового внеску кожного працівника підприємства і зумовлюється кінцевими результатами фінансово-господарської діяльності підприємства. В реаліях сьогодення витрати на оплату праці займають одне із центральних місць в витратах на підприємстві.

Мінімальна заробітна плата — це законодавчо визначений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю працівників, нижче якого не може проводитися оплата праці за виконану працівником місячну, денну, годинну норму праці (обсяг робіт). До мінімальної заробітної плати не включаються заохочувальні, компенсаційні виплати, доплати та надбавки. Розміри мінімальної заробітної плати для працездатних осіб на 2019 рік наведені у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Розмір мінімальної заробітної плати для працездатних осіб у
2016-2019 рр.

Період	Розмір мінімальної заробітної плати	Розмір погодинної оплати праці
2016	1378-1600	8,29-9,59
2017	3200	19,34
2018	3723	22,41
2019	4173	25,13

Також законом України «Про Державний Бюджет» на відповідний рік встановлюється Кабінетом Міністрів України та затверджується Верховною Радою України розмір прожиткового мінімуму розрахунок якого здійснюється з використанням вартісної величини прожиткового мінімуму через мінімальний споживчий кошик.

Окрім цього слід відмітити, що збільшення розміру мінімальної

заробітної плати з 1 січня 2019 року тягне за собою безліч наслідків, одним з яких є те, що граничний розмір доходу для податкової соціальної пільги з податку на доходи фізичних осіб значно нижчий за власне мінімальну заробітну плату. Із збільшенням розміру мініимальної заробітної плати посилюється і відповідальність юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців за порушення законодавства про працю та її оплату (стаття 265 КЗпП України).

Мінімальна заробітна плата виступає в ролі державної соціальної гарантії, обов'язковою на всій території України для установ і організацій. Розмір мініимальної заробітної плати встановлюють і переглядають відповідно до Закону України «Про оплату праці». Однак в сучасних умовах затверджений розмір мініимальної заробітної плати не відповідає чинному законодавству.

Окрім цього слід зазначити, що бухгалтерський облік на підприємстві повинен забезпечувати: точний розрахунок заробітної плати кожного робітника відповідно до кількості і якості витраченої праці, що діють формами і системами його оплати, правильний підрахунок утримань із заробітної плати; контроль за дисципліною праці, використанням часу і виконанням норм виробітку робітниками, своєчасним виявленням резервів подальшого росту продуктивності праці, правильне нарахування єдиного соціального внеску.

1.4. Облік виплат працівникам за невідпрацьований час

Нарахування та сплата лікарняних є одним з найбільш трудомістких і відповідальних ділянок роботи бухгалтера, і повинен забезпечити оперативний контроль над кількістю і якістю праці, за використанням коштів, що включаються до фонду заробітної плати та виплат соціального характеру.

Виплата лікарняних працівникам є соціальною гарантією та захистом кожного працюючого на підприємстві. У 2015 році Кабінет Міністрів України ухвалив два документи, які змінюють порядок оплати днів непрацездатності. Це Порядок оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві,

за рахунок коштів роботодавця (постанова КМУ від 26.06.2015 р. № 440, набрала чинності 14.08.2015 р.) та Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, який виклав існуючий Порядок № 1266 у новій редакції (постанова КМУ від 26.06.2015 р. №439, набрала чинності 04.07.2015 р.). Відповідно, нові правила при визначенні сум лікарняних (декретних) застосовуються до страхових випадків, які відбулися після 04 липня 2015 року.

З прийняттям вищезазначених нормативно-правових документів для нарахування лікарняних працівникам використовують середню зарплату не за шість, а за дванадцять місяців. Окрім того, до невідпрацьованого з поважних причин часу віднесли й періоди відпусток без збереження зарплати (без прив'язки до законодавчих підстав для їхнього надання). Оплаті підлягають календарні, а не робочі, як було раніше, дні тимчасової непрацездатності, відпустки по вагітності та пологах і в інших страхових випадках (п. 2 Порядку №1266). Середньоденну зарплату застосовують для всіх страхових виплат, у тому числі якщо працівник трудиться неповний робочий день і коли облік робочого часу ведеться в годинах.

Змінився й розмір допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю залежно від страхового стажу. Для того, щоб розрахувати суму середньоденної зарплати при нарахуванні лікарняних, потрібно визначити: а) розрахунковий період обчислення середньоденної заробітної плати; б) кількість календарних днів, що припадають на розрахунковий період; в) суму заробітної плати, що нарахована у розрахунковому періоді.

Розрахунковий період – це строк, за який здійснюється розрахунок середньої зарплати для оплати днів тимчасової непрацездатності (відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами). Згідно оновленого п. 25 Порядку № 1266 такий період становить 12 календарних місяців роботи (з 1-го до 1-го числа) за місцем роботи, яке є основним перед настанням страхового випадку, протягом якого здійснювалась сплата страхових внесків. Якщо працівник відпрацював

менше 12 місяців, діють інші строки (таблиця).

Для частини лікарняного, що сплачується за рахунок коштів підприємства та для частини, оплачуваної за рахунок коштів фонду, встановлені єдиний відсотки оплати. В табл. 1.4 наводимо відсотки оплати днів непрацездатності.

Таблиця 1.4

Страховий стаж та відсотки виплати за листком непрацездатності

Страховий стаж	Відсотки виплати по листку непрацездатності
До 3 років	50%
Від 3 до 5 років	60%
Від 5 до 8 років	70%
Більше 8 років	100%
Пільгові категорії працівників, незалежно від стажу роботи	100%

Встановлено верхню межу виплати за лікарняним листком. Середньоденна зарплата не може перевищувати максимальну величину бази справляння ЄСВ у розрахунку на один календарний день.

У бухгалтерському обліку нарахування допомоги за рахунок коштів підприємства відображається записом:

Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності»,

Кт 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Слід також зазначити, що у нормативній базі з бухгалтерського обліку відсутні також чіткі вказівки щодо порядку відображення в обліку допомоги з тимчасової непрацездатності за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Разом з тим, відповідно до інструкції про застосування плану рахунків, нарахування лікарняних за рахунок Фонду соціального страхування відображається записом:

Дт 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»,

Кт 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Отримано кошти від Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності:

Дт 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»,

Кт 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами».

Виплачено лікарняні:

Дт 663 «Розрахунки за іншими виплатами»,

Кт 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті».

До виплат при звільненні відносяться ті виплати працівнику, які підлягають сплаті: за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку; (або) за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку [27].

Щодо обліку відпускних, то слід відмітити, що за законодавством України відпусткою є встановлена законом, колективним договором або трудовим контрактом певна кількість календарних днів безперервного відпочинку, які надаються працівникові роботодавцем у календарному році з оплатою або без оплати їх із збереженням місця роботи (посади) за працівником на цей час. Право на відпустки мають громадяни України, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи.

Відповідно до статті 4 Закону України «Про відпустки», виділяються наступні види відпусток: щорічні (основна відпустка, додаткова відпустка за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці, додаткова відпустка за особливий характер праці); додаткові відпустки у зв'язку з навчанням; творча відпустка; відпустка для підготовки та участі в змаганнях, соціальні відпустки (відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами; відпустка у зв'язку з усиновленням дитини, відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку; додаткова відпустка працівникам, які мають дітей); відпустка без збереження заробітної плати тощо [29].

Згідно того ж закону, мінімальна тривалість щорічної відпустки становить 24 календарних дні. Закон також передбачає і більшу тривалість щорічної відпустки окремим категоріям працівників. Так, наприклад, особи до 18 років мають право на відпустку тривалістю 31 календарний день, інваліди 1 і 2 групи – 30 днів, педагогічним, науковопедагогічним працівникам освіти та науковим співробітникам надається щорічна відпустка тривалістю 56 календарних днів тощо [29]

Для нарахування відпускних потрібно розрахувати середню заробітну плату. Так відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати розрахунковим періодом для відпускних є середня заробітна плата за 12 календарних місяців.

При розрахунку середньої заробітної плати не всі нарахування включаються до фонду оплати праці, на основі якого нараховують відпускні.

Обчислення суми відпускних здійснюється в такому порядку: визначення розрахункового періоду; розрахунок сумарної заробітної плати в розрахунковому періоді; розраховується середньоденна заробітна плата; встановлення тривалості відпустки в календарних днях (365 к.д. - 10 д. святкових; обчислюється сума відпускних. Розрахунок відпускних можна показати у вигляді формули:

$$B = [D / (365 - S)] * N, \quad (1.1.)$$

де B - сума відпускних;

D - сумарний заробіток працівника за останні 12 (6) місяців перед настанням відпустки;

S - число святкових та неробочих днів, передбачених законодавством;

365 - число календарних днів у році;

N - тривалість відпустки в календарних днях.

Щодо документообігу при наданні відпусток, то останній складається із кількох етапів (рис. 1.1.)

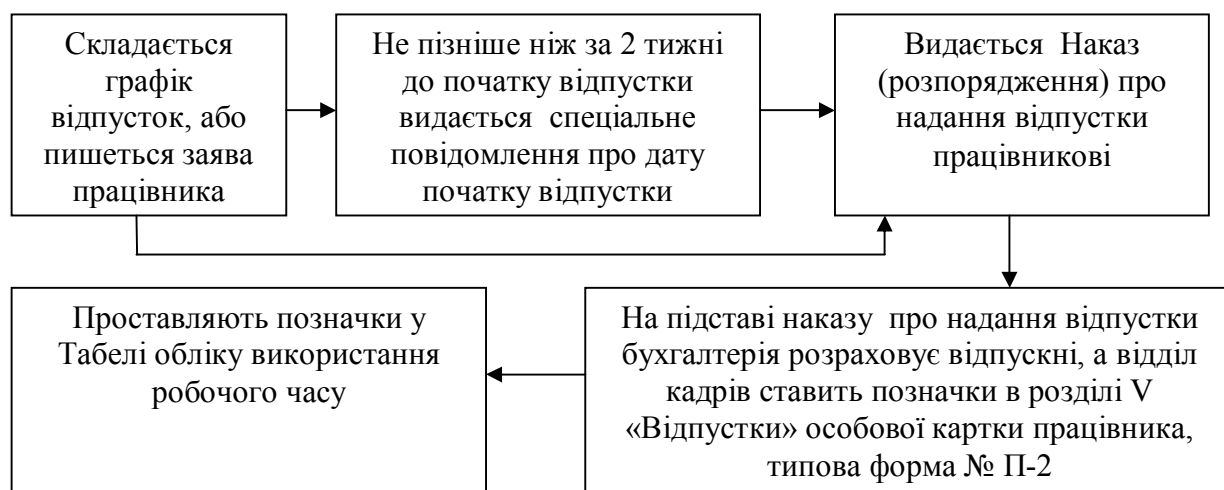


Рис. 1.1. Схема документообігу при наданні відпустки

З метою рівномірного розподілу витрат на оплату відпустки протягом звітного періоду створюється резерв оплати відпусток.

При цьому слід відмітити, що єдиної методики розрахунку забезпечень на виплату відпусткових не передбачено міжнародними стандартами на відміну від національних. Тому підприємство має самостійно визначитися з методикою розрахунку, та відобразити її механізм у документі про облікову політику. У наказі бажано також вказати терміни формування забезпечення на виплату відпусткових (щомісячно, щоквартально, на кожну дату балансу).

У бухгалтерському обліку нарахування резерву оплати відпусток відображається оборотом за кредитом рахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» у кореспонденції з дебетом рахунків, на яких ведеться облік витрат (рахунки класу 8 «Витрати за елементами» або 9 «Витрати діяльності»). Якщо створеного забезпечення не вистачає для виплати відпусток у поточному періоді, сума відпускних, що перевищує резерв, відображається наступним чином: Д-т 23, 91, 92, 93, 94 (витратні рахунки) К-т 661 «Розрахунки за заробітною платою» [17, 33].

Використання забезпечення відображається за дебетом субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» у кореспонденції з рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» — у періоді фактичного нарахування відпускних працівникам.

Слід також зазначити, що перед складанням фінансової звітності

обов'язковою умовою є проведення інвентаризації активів, капіталу, зобов'язань підприємства, також до цього поняття включається інвентаризація забезпечень підприємства.

Порядок проведення інвентаризації забезпечення на оплату відпусток визначено Інструкцією № 69, зокрема п. 11.10 цієї Інструкції встановлено, що залишок забезпечення, включаючи відрахування на державне соціальне страхування із цих сум, станом на кінець звітного року визначається розрахунком, що базується на кількості днів не використаної працівниками підприємства щорічної відпустки та середньоденної оплати праці працівників.

При плануванні діяльності на наступний рік та розподілу грошових коштів, підприємство створює резерв забезпечення оплати відпусток працівникам, який у наступному році розподілятиметься щомісячно.

Отже, зважаючи на те, що створення забезпечень під майбутні витрати є обов'язковою до застосування нормою, суб'єкти господарювання повинні зафіксувати у своїй обліковій політиці перелік створюваних ним забезпечень і визначити за кожним з них методику розрахунку їх оціночної суми.

1.5. Облік утримань із заробітної плати

Важливим завданням будь-якої держави є постійне удосконалення системи оподаткування доходів фізичних осіб з метою забезпечення її соціальної справедливості з урахуванням фіскальної та економічної ефективності.

Зважаючи на це відмітимо, що облік заробітної плати пов'язаний з проведенням відповідних утримань і нарахувань (рис. 1.2.).

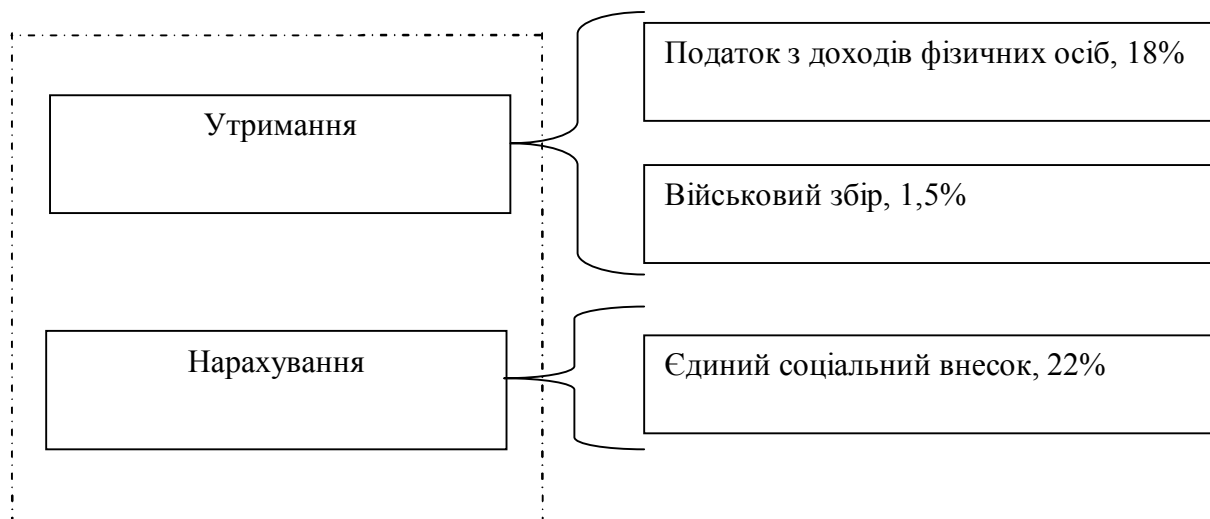


Рис. 1.2. Оподаткування заробітної платою у 2019 році

Також із заробітної плати працівників можуть здійснюватися інші утримання, а саме: за виконавчими листами; профспілкові внески; неповернуті підзвітні суми; відшкодування завданих збитків у результаті нестач, втрат від псування цінностей, розкрадання завданих втрат від браку продукції; вартість виданих у рахунок оплати праці продукції, наданих послуг; інші утримання згідно із заявами працівників

Щодо податку з доходів фізичних осіб, то відмітимо, що останній в Україні належить до загальнодержавних податків. За бюджетною класифікацією, представленою у Бюджетному кодексі України, ці надходження є закріпленим джерелом доходів місцевих бюджетів, які сплачують платники податку на відповідних територіях. З фіскальної точки зору цей податок є одним із важливих джерел формування доходів бюджету.

Базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки такого звітного року. Загальний оподатковуваний дохід – це будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, виплачений на користь платника податку протягом звітного податкового періоду. Невичерпний перелік доходів, які входять до загального місячного (річного) оподаткованого доходу, наведено в податковому кодексі. При визначенні бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах [51, 592].

У ст. 165.1 ПК наведено перелік доходів, які не включаються до загального місячного оподаткованого доходу. Серед них: суми державної соціальної допомоги, аліменти, сума поворотної фінансової допомоги, дохід, з якого сплачується єдиний податок, та ін.

До податкової знижки, яка використовується для розрахунку бази оподаткування, включаються фактично здійснені протягом звітного податкового року платником податку витрати, підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами, зокрема квитанціями, фіскальними або товарними чеками, прибутковими касовими ордерами, копіями договорів, що ідентифікують продавця товарів і їхнього покупця. У зазначених документах обов'язково повинно бути відображено вартість таких товарів і строк їхнього продажу.

Відповідно до Податкового кодексу України ставка ПДФО щодо доходів у формі заробітної плати становить 18 % бази оподаткування.

Слід відмітити, що згідно ПК, платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги, перелік яких наведено у п. 169.1 ПК. Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата, якщо її розмір не перевищує суми місячного прожиткового мінімуму (1921 грн.), чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн. (2690 грн. протягом 2019 р.), тобто податкова соціальна пільга не застосовується до підприємців і самозайнятих осіб.

Поряд із зазначеним існує ряд обмежень щодо категорій платників податку на доходи фізичних осіб, які можуть застосовувати до своєї заробітної плати податкову соціальну пільгу. Зокрема, розмежування відбувається відповідно до соціального стану особи, кількості дітей на утриманні, інвалідності та інших факторів. Після прийняття Податкового кодексу ці фактори дещо змінилися. Зміни у пільговому оподаткуванні податку на доходи

фізичних осіб наведено в таблиці 1.5.

Слід також зауважити, що розмір податкової соціальної пільги, згідно з нормами пп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу України, дорівнює 100% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законодавством на 1 січня звітного податкового року, для будь-якого платника податку.

Таблиця 1.5

Порівняльна характеристика Податкового кодексу України та
ЗУ № 889-IV від 22.05.2003 р. [46]

До 2011 року. Дія Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-IV	З 01.01.2011 року. Дія Податкового кодексу України
п. 6.1.2 в) має троє чи більше дітей віком до 18 років – у розрахунку на кожну таку дитину – пільга складає 150 % (200 % з 01.01.2010 р.) від базової	п. 169.1.2 утримує двох чи більше дітей віком до 18 років – у розрахунку на кожну таку дитину пільга складає 100 % від базової
п. 6.1.2 г) є вдовцем або вдовою – пільга складає 150 % від базової	для даної категорії населення пільги передбачено лише за наявності дітей
для даної категорії населення пільги не передбачено	п. 169.1.3 е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни – пільга складає 150 % від базової
для даної категорії населення пільги не передбачено	п. 169.1.4 а) особа, нагороджена чотирма і більше медалями «За відвагу» – пільга складає 200 % від базової
для даної категорії населення пільги не передбачено	п. 169.1.4 б) інваліди I і II груп з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни – пільга складає 200 % від базової

Таким чином, зміни, які відбулися у законодавстві з ухваленням Податкового кодексу України, досить суттєво відобразилися на такому понятті, як податкова соціальна пільга. Але залишається проблема щодо джерел фінансування таких змін для держави. Та дуалістичними є нововведення, які обмежили інтереси багатодітних сімей та осіб, які втратили чоловіка або дружину. Що ж стосується позитивних моментів, то коло осіб, які можуть застосовувати цей інструмент податкової політики, виросло з прийняттям змін у Податковому законодавстві.

В обліку, нарахування та сплата податку з доходів фізичних осіб оформляється записами:

- утримано податок на доходи фізичних осіб:

Дт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;

Кт 641 «Розрахунки за податками».

- перераховано податок на доходи фізичних осіб:

Дт 641 «Розрахунки за податками»;

Кт 31 «Рахунки а банку».

Щодо військового збору, то відмітимо, що останній в Україні було запроваджено з 3 серпня 2014 р. Законом № 1621. Ставка військового збору в усіх випадках складає 1,5% від об'єкту оподаткування.

Утримання ВЗ відбувається за формулою:

$$ВЗ = ЗП \times 1,5\%$$

Платниками військового збору є платники ПДФО (п. 162.1, п.п. 1.1 п. 16 підрзд. 10 розд. ХХ ПКУ), а саме:

– фізичні особи – резиденти;

– фізичні особи – нерезиденти, які отримують свої доходи в Україні;

– податкові агенти, до яких відносять юридичних осіб, само-зайнятих осіб, нерезидентів – юридичних осіб та інвесторів згідно із угодою про розподіл продукції, які виплачують доходи фізичним особам.

В обліку, утримання та сплата військового збору оформляється записами:

- утримано військовий збір:

Дт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;

Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

- перераховано військовий збір:

Дт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»;

Кт 31 «Рахунки а банку».

Щодо нарахування єдиного соціального внеску, то відмітимо, що Єдиний соціальний внесок як податок введений у багатьох країнах світу, таких як Сполучені Штати Америки, Германия, Великобританія, нещодавно він був

введений і у Росії.

Однак, як показує практика інших країн, деякі перетворення у цій сфері так і не досягли очікуваного результату, зокрема у Російській Федерації, де впродовж декількох років діяв єдиний соціальний податок. За період дії цього податку, в якому були об'єднані страхові внески за усіма видами соціального страхування, значно зріс дефіцит Пенсійного фонду. У зв'язку з цим уряд Росії, затверджуючи Концепцію довгострокового соціально-економічного розвитку Росії до 2020 року, прийняв рішення з 1 січня 2010 року ліквідувати єдиний соціальний податок.

Облік нарахування та сплати єдиного соціального внеску до фіскальної служби слугує безпосередньою підставою для майбутньої виплати у момент настання страхового випадку. Саме тому, важливою є правильна організація обліку розрахунків за страхуванням.

Облік розрахунків за страхуванням ведеться на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням». На ньому обліковуються розрахунки за відрахуванням на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками зі страхування.

За кредитом рахунка відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом - погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Підсумовуючи наведене можна сказати, що для України введення ЄСВ – це перший за скільки років зроблений крок в системі реформування державного соціального страхування. Запровадження ЄСВ – це, безумовно, позитивний крок в реформуванні системи загальнообов'язкового державного соціального страхування, водночас необхідно у подальшому коректувати прогалини у існуючому законодавстві й намагатися здійснити більш масштабні та раціональні зміни в законодавстві.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА АУДИТУ ПРАЦІ ТА ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

2.1. Методика аудиту оплати праці

Операції з оплати праці включають не тільки операції, пов'язані з нарахуванням і виплатою заробітної плати, а й операції, що відображають утримання у вигляді податку на дохід, утримання ЄСВ, у вигляді відшкодування матеріальних збитків, за виконавчими листами, утримання за товари, продані в кредит, особисте та майнове страхування тощо. Такі розрахунки належать до накопичених зобов'язань, що являють собою угоди по витратах, які не підлягають негайній оплаті, оскільки звітний період і договірний (або період погашення зобов'язань) не збігаються. Нарахування, зазвичай, потребують розрахунків, які здійснюються клієнтом, вони не можуть бути підтверджені у теперішній час або на більш пізню дату, наприклад, рахунком кредитора, як у випадку виставлення рахунків до сплати. Тому розрахунки з оплати праці відносяться аудиторами до зон з підвищеним контрольним ризиком, а їх перевірки приділяється суттєва увага.

На методику проведення аудиту оплати праці здійснюють вплив наступні чинники: структурна приналежність і підлеглість організації; специфіка і види економічної діяльності; облікова політика; рівень організації внутрішнього контролю і т.д. Дані чинники обумовлюють виділення основних етапів і критеріїв, які пред'являються до методики проведення аудиту розрахунків з оплати праці.

У процесі складання аудиторської програми важливе значення має глибоке розуміння суті і призначення процедур аудиту. Проте серед економістів спостерігаються різні підходи щодо визначення суті аудиторських процедур та їх ролі в процесі аудиту.

У визначенні суті аудиторських процедур проф. В. Труш акцентує увагу на сукупності певних дій аудитора з перевірки фінансової (бухгалтерської) звітності [23, 69]. Але, як відмічає В.С. Рудницький, при визначенні суті аудиторських процедур нелогічно обмежуватись лише перевіркою фінансової звітності. Аудиторська діяльність, крім перевірки фінансової звітності, включає також виконання аудиторами (аудиторськими фірмами) різноманітних послуг [35, 122].

Окрім цього, при дослідженні виплат додаткової заробітної плати 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 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 [18, 53].

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

- вид (основна, додаткова, творча, соціальна);
- правильність її оформлення (заява працівника, документи, що стверджують право на додаткову відпустку, довідка-виклик навчального

закладу, рекомендації вченої ради, наказ (розпорядження) надання відпустки ;

- тривалість відпустки;
- правильність розрахунку виплат за час 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. Якщо на підприємстві створюється такий резерв, аудитор має перевірити правильність розрахунку щомісячної суми забезпечення відпусток [18, 53].

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.

Особливу увагу аудитор має приділити правильності 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) [18, 53].

3) аудит нарахування заробітної плати. Перевірка зводиться до повторного нарахування суми всіх видів заробітної плати та звірки результатів з даними, зафіксованими у відповідних документах підприємства. Як правило, аудитор обмежується певною вибіркою первинних документів, після перевірки

яких робить висновок.

Під час перевірки аудитор має встановити відповідність аналітичного обліку з даним синтетичного обліку по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». При цьому необхідно порівняти залишок, який відображається в балансі по статті «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 із сумами особових рахунків та з сумами платіжних відомостей, по яких заробітна плата виплачена працівникам.

4) аудит податків та обов'язкових відрахувань із заробітної плати. Увага приділяється податкам нарахованим та сплаченим, пільгам, індексації та переплатам [33, 111]. Задача передбачає розрахунок аудитором всіх податків для вибіркового періоду та працівників. Доцільно вирішення наступних підзадач щодо перевірки правильності:

- нарахування сум податку з доходів громадян;
- розрахунків та нарахування відрахувань;
- розрахунку і нарахування аліментів;
- нарахування на фонд оплати праці та інше;

5) аудит розрахунків та розрахункової документації із заробітної плати. Особлива увага приділяється документам, за якими виплачувалася заробітна плата, частковим сумах по різних обов'язковим відрахуванням і повним сумах за кожним документом.

Перевіряючи розрахунково-платіжні, платіжні відомості, аудитор повинен впевнитися, чи отримували певну суму грошей особи, вказані в платіжній відомості. Особливу увагу аудитор звертає на правильність розрахунків з оплати праці з працівниками прийнятими на роботу за трудовими договорами.

Під час дослідження виплати заробітної плати за роботи за трудовими угодами аудитор має 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, як

зазначає Т.Г. Мельник, часто мають місце такі випадки: при арифметичній перевірці правильності підсумків в розрахунковій відомості суми нарахованої заробітної плати вказані правильно, вірно відображені суми відрахувань і утримань, правильно визначена заборгованість на кінець місяця. Однак, підраховуючи окремі суми в графі «Разом нарахована», 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 [18, 53].

Слід погодитися із думкою А.Ю. Делібороніди та О.М. Панченко, що при документальній перевірці трудових угод аудитор враховує ознаки, які можуть свідчити про недоброякісність таких документів:

- виконання підписів від імені різних осіб одним і тим самим почерком, або від імені однієї й тієї самої особи різними почерками;
- зазначення різних номерів паспортів у трудових угодах, складених на ім'я однієї й тієї самої особи;
- виконання на підприємстві робіт, які не викликались виробничою необхідністю;
- оформлення на ім'я однієї й тієї самої особи великої кількості угод;
- дописування, виправлення на інші зміни в трудових угодах і розрахункових документах [7, 227].

Окрему увагу аудитор приділяє перевірці оплати праці працівникам, які працюють за сумісництвом, при цьому аудитор зіставляє час роботи сумісника на підприємстві з часом його роботи в інших підприємства, і встановлює, чи не працював він у різних підприємствах в один і той самий час. визначає кількість відпрацьованих годин.

Також 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 має звернути на 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.

б) аудит особового складу підприємства. Задача може вирішуватися не як окрема задача, а в сукупності із попередніми. Її реалізація необхідна для перевірки особового складу в розрізі кількості працюючих та звільнених працівників, зміни їх податкового статусу, підвищення їх кваліфікаційного рівня та інших характеристик.

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

Окрім цього, аудитор повинен з'ясувати, чи не має у підставних осіб та приписок невиконаних обсягів, які підтверджуються актами приймання або закритими нарядами. Особливу увагу аудитор має звернути на 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.

На заключному етапі аудиторської перевірки аудитором повинна здійснюватися розробка рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності праці та її оплати та ін. На цьому етапі аудитору необхідно дослідити існуючу політику управління оплатою праці та внести рекомендації, спрямовані на підвищення ефективності управління оплатою праці.

Слід також відмітити, що до типових, окрім вищеназваних, порушень можна віднести:

- завищення обсягів робіт у документах на оплату праці щодо фактично виконаних;
- використання підставних осіб при виконанні тимчасових, сезонних робіт;
- неправильне віднесення нарахованих сум заробітної плати на відповідні рахунки бухгалтерського обліку;

- застосування пільг при оподаткуванні прибутковим податком без наявності документів, що підтверджують пільги;
- несвоєчасність сплати нарахувань на фактичні витрати на оплату праці відповідним органам;
- заниження фактичних витрат на оплату праці з метою зменшення відповідних нарахувань та утримань із заробітної плати;
- несвоєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці.

Таким чином, у ході аудиту розрахунків з оплати праці аудитор слід керуватися законодавчими та нормативними документами, які регулюють ці питання, тобто аудиторські докази мають бути достовірними, обґрунтованими, чітко спланувати проведення аудиторської перевірки, визначити джерела отримання інформації та вибрати найбільш прийнятні методи і методичні прийоми, за допомогою яких буде проведено перевірку. Інформацію про отримані результати перевірки аудитор повинен передати замовнику аудиторської перевірки, тобто або керівнику підприємства, або власнику підприємства у вигляді акту перевірки, якщо це пооб'єктний аудит, або у вигляді аудиторського висновку, якщо це суцільна перевірка суб'єкта господарювання.

Аудит розрахунків з оплати праці потребує застосування засобів автоматизованої обробки даних, оскільки його процес пов'язаний із обробкою великої кількості однотипної первинної інформації, із використанням значної за обсягом нормативно-правової бази, різних алгоритмів обробки. Тому створення програмного рішення для автоматизації аудиту розрахунків з оплати праці є актуальною задачею для розробників програмного рішення.

2.2. Узагальнення інформації про результати аудиту оплати праці

За результатами аудиторської перевірки на основі звіту про виявлені помилки, аудитор формує аудиторський звіт і аудиторський висновок. Аудиторський звіт складається лише для замовника, основні положення даного

документу обумовлюються угодою між аудитором і підприємством – замовником аудиту. Аудиторський висновок може надаватися широкому колу осіб. Дані документи є також вихідною інформацією для аудиту розрахунків з оплати праці.

В.Я. Савченко зазначає, що аудиторський висновок — це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора, аудиторської фірми, який складається у встановленому порядку і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності [36, 149].

Поняття «звіт» використовується при наданні висновків за результатами проведеної перевірки згідно з виконаною роботою. Аудиторський звіт, на відміну від висновку, є неофіційним документом, не підлягає оприлюдненню та містить важливі для підприємства зауваження аудитора.

У аудиторській практиці під аудиторським звітом розуміють звіт, який готується аудитором за результатом перевірки фінансової звітності клієнта. Аудиторський звіт носить більше інформативне навантаження ніж аудиторський висновок, його основні положення обумовлюються угодою між аудитором і підприємством – замовником аудиту. Цей документ складається тільки для замовника, тоді як аудиторський висновок, про який детальніше піде мова далі, надається широкому колу користувачів.

Ф.Ф. Бутинець зазначає, що аудиторський звіт - це узагальнюючий документ, адресований керівництву, власнику, загальним зборам акціонерів господарюючого суб'єкта, що містить детальні відомості про хід аудиторської перевірки, виявлені відхилення від встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, порушення у фінансовій звітності, а також іншу інформацію, отриману в результаті проведеного огляду документів та вивчення операцій і є підставою для складання аудиторського висновку [3, 277].

Форма аудиторського звіту може бути вільною, тобто не за певним правилом, він призначений виключно для замовника і може бути

опублікований лише за його згодою. Натомість аудиторський висновок розрахований на широке коло користувачів. Його публікація є свідченням того, що річний бухгалтерський звіт підприємства як в цілому, так і в деталях, відповідає діючому законодавству, методології ведення бухгалтерського звіту і є достовірним.

Кожна частина аудиторського звіту, як зазначає О.В. Сметанко, повинна максимально повно розкривати результати перевірки і містити наступну структуру:

1. Структура загальної (вступної) частини звіту:

- 1) номер звіту;
- 2) реквізити об'єкту перевірки;
- 3) дата складання звіту;
- 4) термін проведення перевірки (дата початку і закінчення перевірки);
- 5) П.І.Б. аудиторів задіяних в аудиторській перевірці;
- 6) П.І.Б. матеріально відповідальних осіб (МВО), а також посадових осіб, відповідальних за фінансово-господарську діяльність об'єкту перевірки;
- 7) період часу, до якого відноситься документація, яка була перевірена в ході аудиту;
- 8) питання які піддалися документальній і фактичній перевірці;
- 9) додаткові відомості.

2. Структура аналітичної частини звіту:

- 1) перелік виявлених відхилень, які перевищують рівень істотності та їх причини;
- 2) оцінка, виявлених відхилень з погляду їх впливу на фінансово-економічні показники роботи об'єкту перевірки;
- 3) відомості про виявлені порушення і допущені помилки, які приводять до викривлення фінансової звітності;
- 4) підтвердження фактів порушень і недоліків, в роботі матеріально-відповідальних і посадових осіб організації, виявлених в ході проведення аудиторської перевірки;

3. Висновки і рекомендації (підсумкова частина) повинні містити:

- 1) загальні висновки за результатами внутрішньої аудиторської перевірки;
- 2) рекомендації щодо підвищення ефективності діяльності структурних підрозділів і організації;
- 3) рекомендації стосовно застосування оптимальних моделей і методів, пов'язаних з прийняттям рішень, направлених на усунення негативних відхилень і вдосконалення управління структурними підрозділами і організацією в цілому;
- 4) розрахунок економічного ефекту і оцінку можливого впливу внесених рекомендацій на фінансово-економічні показники роботи перевіреного об'єкту [39, 508-509].

Таким чином бачимо, що складання ж аудиторського звіту – процес доволі складний. Зміст цього документа залежить від конкретних обставин і результатів дослідження господарських операцій, його форма у зв'язку з цим може бути довільною, він не є офіційним аудиторським документом, а призначений виключно для клієнта і може бути оприлюднений тільки з його дозволу.

Слід зазначити, що окремі економісти обмежуються складанням лише висновку, а інші — звіту і аудиторського висновку.

У зарубіжних авторів складання аудиторського звіту є обов'язковою процедурою, оскільки аудитор зобов'язаний не тільки підтверджувати фінансову звітність, а й звітуватися на загальних зборах акціонерів.

Тому, на наш погляд, завершальний етап аудиту повинен включати роботу аудитора зі складання аудиторського висновку і звіту.

Слід також зазначити, що в процесі узагальнення інформації про результати аудиту, аудитор може складати аудиторський висновок спеціального призначення. Різновиди аудиторських висновків спеціального призначення відповідно до міжнародних стандартів аудиту відображено на рис. 2.1.

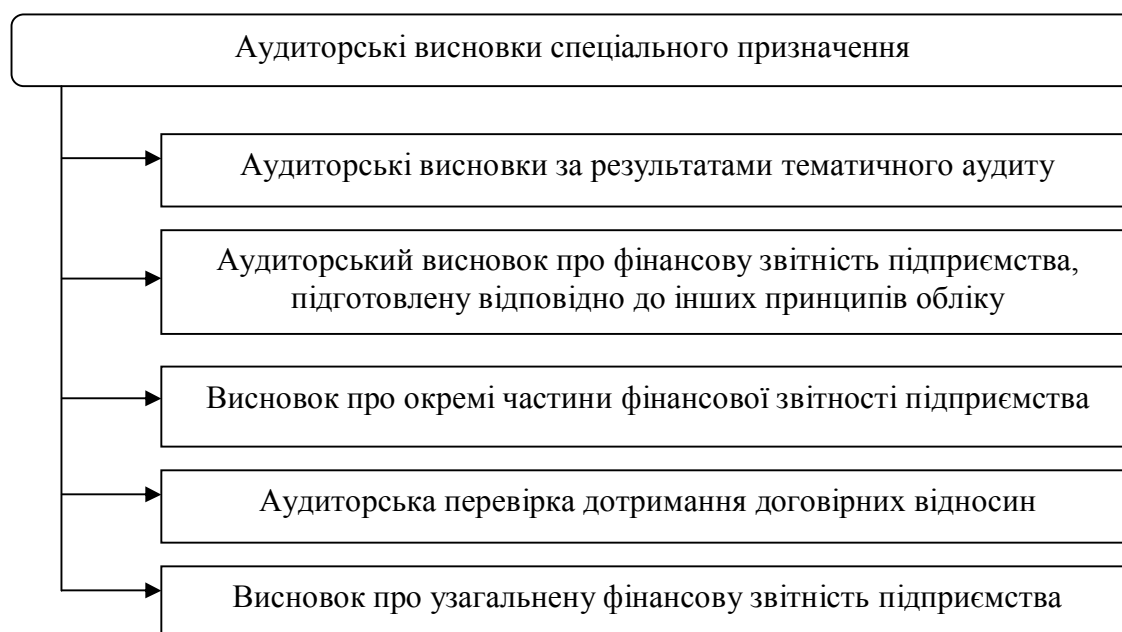


Рис. 2.1. Види аудиторських висновків спеціального призначення

В аудиторському висновку необхідно вказати, що аудит проводився відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, пояснити, що ці стандарти потребують від аудитора дотримання етичних вимог та відповідного планування і виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

Після завершення аудиту один примірник підсумкової документації (аудиторського висновку та додаткової документації) залишається в аудитора (аудиторської фірми). З урахуванням забезпечення зберігання та конфіденційності, аудиторська фірма (аудитор) встановлює порядок зберігання підсумкової документації. У відповідності до чинного нормативного поля, підсумкова документація носить конфіденційний характер та стосується лише суб'єктів аудиторської перевірки. Будь-які спроби щодо її вилучення або оприлюднення заборонені, окрім випадків, передбачених законодавством.

На відміну від аудиторського висновку, аудиторський звіт не регламентується жодним нормативно-правовим актом, а отже немає чітко прописаних складових елементів даного звіту. Відсутність чіткої форми аудиторського звіту вимагає від аудиторської фірми в ході своєї діяльності самостійно створити форму аудиторського звіту, якою вона буде користуватися

під час проведення перевірки підприємств. Обов'язковим при складанні такої форми є використання професійних суджень та принципів відповідно до міжнародних стандартів аудиту. Внаслідок цього структура аудиторського звіту суттєво різниться між аудиторськими фірмами.

Отже, із вище сказаного можемо зробити висновок, що в аудиторському висновку висловлюється думка лише стосовно фінансових звітів або їх компонентів. До аудиторського висновку за бажанням замовника може додаватись аудиторський звіт, в якому аудитор описує всі проведені процедури відповідно до плану аудиторських послуг, вказує помилки та надає рекомендації щодо їх усунення. На законодавчому рівні лише аудиторський висновок має чітко окреслену структуру та зміст, натомість аудиторський звіт складається аудиторами у довільній формі, що може викликати певні незручності у внутрішніх користувачів економічної інформації.

Після складання висновку аудитор оформляє і підписує разом із замовником акт виконання робіт, що є завершальним етапом процесу аудиту.

Слід також відмітити, що аудиторський висновок аудитора іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або суб'єкту господарювання України підлягає підтвердженню аудитором України.

Підводячи підсумки зазначимо, що аудиторський висновок розрахований на широке коло користувачів. Його публікація є свідоцтвом того, що фінансова звітність підприємства-клієнта, як в цілому, так і у всіх деталях, відповідає чинному законодавству, методології ведення бухгалтерського обліку, визначеної внутрішнім регламентом облікової політики підприємства-клієнта, і є достовірною. Аудиторський висновок складається з метою донесення думки аудитора про перевірену ним звітність до її зовнішніх користувачів, власників, адміністрації підприємства. Основною вимогою до аудиторського висновку є його зрозумілість і доступність сприйняття. Тому структура аудиторського висновку і формулювання, які використовуються в ньому (залежно від його виду), повинні бути одноманітними, типовими.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Божок Н. О. Дослідження питання форм та систем оплати праці. Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. Проблеми економіки транспорту. 2015. Вип. 9. С. 65-70.
2. Брезицька К.Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах. Управління розвитком. 2011. № 8 (105). С. 30-31.
3. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підруч. [для студ. спеціал. «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге. вид. Житомир : ПП «Рута», 2002. 672 с.
4. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 460 с.
5. Васьковська К. О., Пчелянська Г. Б., Кохан О. О. Облік розрахунків з оплати праці в системі управління підприємством. Економіка харчової промисловості. 2018. Т. 10, Вип. 3. С. 66-72.
6. Васюренко Л. В. Теоретично-методологічні засади формування інструментарію державного регулювання організації оплати праці. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 28(1). С. 53-56.
7. Гадзевич О.І. Оплата праці в умовах ринку: теорія, практика : навч. посіб. К. : КОНДОР, 2008. 400 с.
8. Делібороніди А.Ю., Панченко О.М. Проблеми внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці. Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2010. № 41. С. 222-229.
9. Дутчак І.Б. Особливості розрахунку та відображення в обліку допомоги з вагітності та пологів. Науковий вісник НЛТУ України. 2011. Вип. 21.11. С. 210-215.
10. Економіка праці та соціально-трудова відносини : підручник / [А.М. Колот, О.А. Грішнова, О.О. Герасименко та ін.]; за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. А.М. Колота. К.: КНЕУ, 2009. 711 с.
11. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної

діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.

12. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.

13. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.

14. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.

15. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.

16. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів [Текст] : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с. – (До 50-річчя ТНЕУ).

17. Завіновська Г.Т. Економіка праці : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2008. 300 с.

18. Зюзюн В. І., Спасіченко О. В., Лук'яненко К. О., Кравець О. Ю. Організація та покращення обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. Економіка та управління на транспорті. 2017. Вип. 5. С. 125-129.

19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.99 р. № 291. <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

20. Калина А.В. Економіка праці : навч. посіб. К. : МАУП, 2009. 272 с.

21. Крищенко К. І. Удосконалення організаційно економічного механізму управління оплатою праці. Україна: аспекти праці. 2007. № 6. С. 9-

16.

22. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль : ПП«Принтер-інформ», 2004. – 514 с.

23. Лень В.С., Гливенко В. В., Ворона О. М. Облік допомоги із тимчасової втрати працездатності. Науковий вісник ЧДІЕУ. 2012. №3. С. 153-159.

24. Мартин О.М. Заробітна плата як економічна категорія: соціально-економічні аспекти. Науковий вісник НЛТУ України. 2012. Вип. 22.7. С. 233-240.

25. Мельник Т. Г. Облік та звітність поточних виплат працівникам в сучасних умовах. Вісник Київського національного економічного університету ім. Т. Шевченка. 2011. № 130. С. 30-34.

26. Мельник Т.Г. Методологія аудиту розрахунків з працівниками по оплаті праці. Вісник Київського національного економічного університету ім. Т. Шевченка. 2005. № 75. С. 51-55.

27. Миронова Ю. Ю., Панасенко В.А. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. Економіка і регіон. 2016. № 1. С. 121-126.

28. Мочерний С. Економічна енциклопедія. У 3-х т. Т. 1 / Редкол.: С.В. Мочерний К. : Вид-во «Академія», 2008. 864 с.

29. Мочерний С.В. Політична економія : навч. посіб. К. : Знання-Прес, 2006. 687 с.

30. Мудрик М.В. Первинний та зведений облік праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах. Матеріали міжнародних наукових практичних конференцій. 2010. С. 42-45.

31. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності : навч.-метод. осібник / [В.Є. Труш, Т.А. Каліфська, Т.А. Алексеева, І.О. Дмитрієнко ; за ред. В.Є. Труша]. Херсон : Олді-Плюс, 2010. 149 с.

32. Очеретько Л. М., Багрій К. О. Удосконалення обліку витрат на оплату праці. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 23. С. 67-71.

33. Парахіна С.В., Кузьменкова О. О. Проведення досліджень щодо визначення середньої заробітної плати для нарахування виплат співробітникам бюджетних організацій. http://www.hniise.gov.ua/user_files/File/sbornik/2011/Parahina.pdf

34. Плахотнюк М. С. Напрями вдосконалення обліку розрахунків з оплати праці. Наукові розробки молоді на сучасному етапі : тези доповідей XVII Всеукраїнської наукової конференції молодих вчених та студентів (26-27 квітня 2018 р., Київ). К. : КНУТД, 2018. Т. 3 : Економіка інноваційної діяльності підприємств. С. 59-60.

35. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». www.zakon.rada.gov.ua

36. Потриваєва Н.В., Осіп'ян Г. С. Стан та проблеми застосування форм і систем оплати праці в Україні. Інноваційна економіка. 2010. № 4. С. 43-46.

37. Про відпустки : Закон України № 504/96-ВР від 15.11.96 (зі змінами та доповненнями). www.rada.gov.ua

38. Про оплату праці (зі змінами і доповненнями) : Закон України : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/>

39. Прошина Т. Как с 2011 года выплачивать соцобеспечение за счет Фонда страхования от нетрудоспособности. Всё о бухгалтерском учёте. 2011. № 4. С. 23-26.

40. Радонов О. Чотири методи розрахунку забезпечень на оплату відпусток у МСФЗ-обліку. <https://uteka.ua/ua/publication/CHetyre-metoda-rascheta-obespechenij-na-oplatuotpuskov-v-MSFO-uchete>

41. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Автоматизация аудита. М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 366 с

42. Ромашко О. М., Зданович Л. С. Стан та проблеми обліку розрахунків з оплати праці. Вчені записки університету "КРОК". Серія : Економіка. 2016. Вип. 44. С. 53-60.

43. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту : монографія. Тернопіль : «Економічна думка», 1998. – 196 с.

44. Савченко В. Я. Аудит : навч. посібн. К. : КНЕУ, 2005. – 322 с.
45. Саух І.В. Документальне забезпечення розрахунків з оплати праці. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2011. № 1. С. 311-319.
46. Семенов Г.А., Андрущенко Л.О. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2009. № 2. С. 180-187.
47. Сметанко О.В. Узагальнення результатів роботи служби внутрішнього аудиту. Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції. 2010. № 2. С. 506-514.
48. Смирнов О.В. Трудовое право : учебн. М. : Проспект, 2003. - 384 с.
49. Соболева І. В., Лобань К. Б. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці та нарахування ЄСВ на підприємстві. Молодий вчений. 2017. № 6. С. 498-501.
50. Солодовник Л.М., Шаповал В.М., Цихмистро В.В. Вплив заробітної плати на рівень грошових надходжень бізнес-організації. Держава і регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2010. С. 167-174.
51. Соломченко Д. Організація обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві . Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. 2004. № 1. С. 46-50.
52. Стоєв В. Л., Дженков Є. О. Удосконалення системи оплати праці на промисловому підприємстві. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2018. Вип. 2. С. 51-55.
53. Терещенко В.С. Забезпечення майбутніх витрат і платежів: критерії визнання і механізм формування в обліку. <http://intkonf.org/tereschenko-vs-zabezpechennya-maybutnih-vitrat-i-platezhiv-kriteriyi-viznannya-i-mehanizmi-formuvannya-v-obliku/>
54. Теслюк Ю.О. Реалії застосування податкової соціальної пільги у зв'язку зі змінами в законодавстві. <http://www.repository.hneu.edu.ua>

/jspui/bitstream/123456789/

55. Тимош І.М. Економіка праці: навч. посіб. Тернопіль : Астон, 2010. 347 с.
56. Ткаченко Н.А. Особливості документального оформлення операцій з обліку праці та її оплати. Облік і фінанси АПК. № 3. 2011. С. 79-83.
57. Турчак Т.С. проблеми обліку оплати праці та оплати в ТОВ «Надія» Тальнівського району Черкаської області та шляхи їх вирішення. Збірник студентських наукових праць Уманського національного університету садівництва / Редкол.: А.Ф. Головчук (відп. ред.) та ін. Умань: 2011. Ч. III: Економічні та гуманітарні науки. С. 162-164.
58. Фаріон В. Я. Олік витрат на оплату праці в спиртовій промисловості Економіка і регіон. 2010. № 1. С. 191-194.
59. Хомутенко О. В. Основні положення щодо елементів податку на доходи фізичних осіб і проблеми, які можуть виникнути при проведенні судових експертиз. Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. 2011. Випуск 11. С. 591-598.
60. Чабанюк О.М. Облік оплати праці в ринкових умовах. Науковий вісник НЛТУ України. 2011. Випуск 21.3. С. 298-304.
61. Шевців Л. Ю., Курій І. Я. Дослідження сучасних аспектів обліку і аналізу розрахунків з оплати праці в умовах сталого розвитку. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2018. Вип. 1. С. 281-287.
62. Шепель І. В. Організація обліку і контролю оплати праці на аграрних підприємствах та запропоновані шляхи їх удосконалення. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 35(2). С. 151-158.
63. Шило Ж.Ш., Поліщук О.Ю. Проблеми заробітної плати та вартості робочої сили в Україні. http://www.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/prvse/2010_1/45.pdf.
64. Шульга Н.В. Сутність оплати праці, її форми і системи. Проблеми формування ринкової економіки: міжвід. наук. збірник / відп. ред. О. О. Беляев. К. : КНЕУ, 2002. Вип. 10. С. 73-77.

65. Щирба І.М. Системи оплати праці: теоретичний підхід. Наука й економіка. 2009. № 3 (15). Т. 1. С. 211-216.

66. Яровенко Г. М., Басенко Т.О. Автоматизація аудиту розрахунків з оплати праці. <http://www.economy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=9>

67. Ярошенко О.М. Правовий статус сторін трудових правовідносин: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.05. Х., 1999. 18 с.