

Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України
Тернопільський національний економічний університет
Івано-Франківський інститут менеджменту
Кафедра обліку та фінансів

Долішня Оксана Ярославівна

Організація і методика обліку й аудиту праці та заробітної плати

Спеціальність 8.050107 – економіка підприємства

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студентка групи ОПмі-51
О.Я. Долішня

(підпис)

Науковий керівник
к.е.н., С. В. Рудейчук

(підпис)

Дипломну роботу допущено
до захисту

«__» _____ 2012__ р.
Зав. кафедри обліку та фінансів

(прізвище, ініціали)

(підпис)

Івано-Франківськ – 2012

Зміст

Вступ.....	3
Розділ 1 Теоретико-методичні основи побудови розрахунків з праці та заробітною платою.....	7
1.1 Економічна сутність поняття «заробітна плата» як об'єкта обліку і аудиту.....	7
1.2. Системи та форми заробітної плати.....	27
Висновки до розділу 1.....	42
Розділ 2 Організація і методика обліку заробітної плати та виплат пов'язаних нею.....	44
2.1 Організація документообороту обліку заробітної плати.....	44
2.2. Методика обліку заробітної плати.....	58
2.3. Організація та методика обліку інших виплат працівникам.....	75
Висновки до розділу 2.....	90
Розділ 3 Організація та методика аудиту заробітної плати та виплат пов'язаних з нею.....	92
3.1 Мета, завдання, об'єкти, джерела та значення аудиту праці та заробітної плати.....	92
3.2 Організація і методика проведення аудиту праці та заробітної плати.....	100
3.3 Аудит показників заробітної плати	110
Висновки до розділу 3.....	128
Висновки.....	130
Список використаної літератури.....	135
Додатки.....	147

ВСТУП

Актуальність теми. Заробітна плата - це основне джерело доходу працівника і найсильніший мотиватор розвитку трудового потенціалу більшості населення. Вона має зацікавлювати працівників у підвищенні ефективності праці, сприяти розвитку творчої активності. Заробітна плата, на сьогодні, існує як окремий різновид соціальної допомоги, яка не пов'язана з результатами праці.

Дослідження проблем організації і методики обліку й аудиту заробітної плати і праці в сучасних умовах здійснюють такі вітчизняні вчені-обліковці: А.В. Базиліук, В.М. Данюк, Г.А. Дмитренко, А.В. Калина, М.І. Карлін, А.М. Колот, М.А. Козоріз, І.Ф. Ломанов, Ю.В. Малаховський, В.М. Новіков. Дослідженням даних питань займаються російські вчені: В.В. Антропов, Н.А. Волгін, А.Л. Жуков, Ю.І. Кокін, А.С. Овсянніков, А.А. Татарніков, Р.А. Яковлев.. Серед вчених західних країн вагомий внесок у розробку проблем заробітної плати здійснили А. Маршалл, Дж.М. Кейнс, П. Самуельсон, В. Майер, А. Маслоу, К.Р. Макконелл, Е. Мейо.

Однак окремі аспекти теорії та практики обліку й аудиту праці та заробітної плати продовжують бути дискусійними, потребують наукових досліджень і розробок їх удосконалення. Це стосується уточнення понятійного апарату, що неоднозначно трактується різними законодавчо-нормативними актами, питань узгодження методики бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці згідно до змін законодавства, процедур обліку утримань, оптимізації їх структури та управління ними, вдосконалення методики аудиту розрахунків за заробітною платою. Недостатній рівень дослідження наведених вище питань, зумовлює вибір теми магістерської роботи.

Метою дослідження є розробка теоретичних і методичних засад та практичних рекомендацій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку й аудиту праці й заробітної плати.

Для досягнення визначеної мети в процесі проведення дослідження були поставлені й вирішені такі **завдання**:

- проаналізувати еволюцію наукових поглядів на категорію «заробітна плата» уточнити сутність соціально-економічного змісту її в ринковій економіці;
- розкрити економічну сутність категорії «оплати праці» і «заробітна плата»;
- розкрити функції заробітної плати та їх зміст в рамках наявних класифікацій;
- узагальнити теоретичні положення сутності систем, форм оплати праці в умовах ринкового господарювання;
- удосконалити методика бухгалтерського відображення розрахунків з оплати праці;
- визначити систему організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці та документообігу на підприємстві;
- удосконалити методичні й організаційні підходи аудиту праці та заробітної плати.

Об'єктом дослідження є організація і методика обліку й аудиту праці і заробітної плати в Україні.

Предметом дослідження є теоретико-організаційні основи, методика й практика бухгалтерського обліку і аудиту праці та заробітної плати.

Методи дослідження. У процесі дослідження використано такі загальнонаукові методи пізнання: спостереження, узагальнення, порівняння, абстракції, індукції і дедукції, вимірювання взаємозв'язків, поєднання аналізу та синтезу, історичного і логічного підходів (при дослідженні сутності оплати праці та розрахунків пов'язаних з нею, структури заробітної плати та фонду оплати праці, механізму організації оплати праці, основних елементів бухгалтерського обліку та аудиту розрахунків з оплати праці), а також спеціальні методи – статистичних групувань, методи економічного аналізу, економіко-математичні методи.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, що регламентують порядок оподаткування, облік і аудит праці та заробітної плати, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених з цих питань, матері-

али науково-практичних конференцій, статистична інформація, періодичні видання, практичні дані досліджуваного підприємства.

Наукова та практична цінність одержаних результатів дослідження полягає в теоретико-методичному й практичному обґрунтуванні і вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та аудиту праці та заробітної плати..

У процесі дослідження, обґрунтовано функції заробітної плати: функція систематичного контролю та функція знецінення винагород, які відображають облікову природу зарплати, як економічної категорії; розроблено систему організації оплати праці, задля стандартизації і гармонізації облікового процесу; матрицю об'єктів документального оформлення операцій з обліку праці та заробітної плати, яка призначена, для відображення господарських процесів, пов'язаних із розрахунками з персоналом; розроблено модель проведення аудиту праці та заробітної плати, яка передбачає його уніфікацію процесів контролю на підприємствах.

Удосконалено організаційно-методичні положення обліку задля своєчасного і повного інформаційного забезпечення управлінців обліковою інформацією для прийняття рішень; організаційно - методичні підходи обліку розрахунків з оплати праці та витрат на оплату праці через розробку пропозицій до аналітичних підходів формування облікової інформації, що уможливить відповідний контроль правильності розрахунку виплат працівникам і пов'язаних з ними податків і платежів, забезпечить достовірність наведених даних у фінансовій звітності;

Практичне значення одержаних результатів магістерської роботи полягає в тому, що розроблені в ній рекомендації та пропозиції спрямовані на вдосконалення методики обліку і аудиту праці та заробітної плати впроваджені в господарську діяльність філії «Тисминецький райавтодор». У випадку їх використання посиляться інформаційна, контрольна й управлінська функція бухгалтерського обліку праці та заробітної плати, підвищить ефективність аналітичної роботи.

Отримані результати знайшли застосування в практичній діяльності організації Івано-Франківської області: філія «Тисминецький райавтодор» (довідка № 92 від 21.07.2012 р.).

Апробація результатів магістерської роботи. Основні наукові положення і практичні результати дослідження доповідалися на конференції «Дні науки» (м.Івано-Франківськ, 13-14 березня 2012р.) [1,с.].

Публікації. За темою магістерської роботи опублікована 1 праця загальним обсягом 4 друк. арк.

Структура. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів й висновків, списку використаних джерел з 124 найменувань і додатків. Основний зміст роботи викладено на сторінках друкованого тексту, включаючи 37 таблиць та 12 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗАРОБІТНОЮ ПЛАТОЮ

1.1. Економічна сутність поняття «заробітна плата» як об'єкта обліку і аудиту

У сучасній економіці недостатньо лише забезпечувати матеріальну зацікавленість працівника у певних результатах праці, необхідно зацікавити його в підвищенні ефективності праці.

Заробітна плата займає одне з основних місць серед сукупності актуальних проблем для суспільства. Зарплата є об'єктом дослідження економічних наук та практики господарювання впродовж багатьох століть. Особливо актуальною дана проблема є на теперішньому етапі розвитку економіки через посилення конкуренції, глобалізацію бізнесу, збільшення підприємницьких ризиків, уникнення яких може забезпечити кваліфікований працівник.

У ринковій економіці, де цільовою функцією суб'єкта господарювання є максимізація прибутку, на перше місце виходить фінансовий блок показників ефективності, в основу яких закладено витрати на оплату праці.

Відповідно ст. 43-46 Конституції України [2] кожен член суспільства має право на працю, на відпочинок, на соціальний захист, на безпечні та здорові умови праці й на заробітну плату не нижче встановленого мінімуму. Кожен громадянин має право на працю, але реалізувати це право кожна людина повинна самостійно. Держава повинна створювати умови, яких потребує громадянин для цілковитої реалізації свої прав.

Здійснення економічних реформ та реформування бухгалтерського обліку вимагають удосконалення організації і методики обліку праці та заробітної плати на підприємствах. Актуальність розгляду даного питання зумовлена зміною нормативної бази 2011р. й документальної бази оплати праці на підприємствах і підприємницьких структурах. На сьогодні існує значна диференціація зарплати між різними соціальними групами. Треба підкреслити, що наймані працівники чітко усвідомлюють залежність свого матеріального і соціального становища, насамперед, від результатів власної діяльності.

Дані питання неодноразово розглядалися науковцями, але залишаються майже не вирішеними, що породжує актуальність проведення огляду та аналізу наукових джерел за ключовими словами «праця» та «заробітна плата».

Розвиток господарського життя суспільства – поділ праці та виконання праці різної складності – спричинив необхідність виникнення обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Саме в давні часи зародилися основні принципи обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Ще в Давньому Єгипті в III тис. до н.е. вівся облік робочої сили, що починався з оформлення працівників за місцями робіт. Облік працівників вели за головами та руками. Облік персоналу доповнював облік використання робочої сили. З цією метою застосовували поіменні списки із зазначенням в них неявок за причинами.

За часів елліністичного Єгипту у військових частинах складали платіжні відомості, які передавали у фінансове відомство. Під кожним підсумком платіжної відомості фінансовий чиновник робив позначку про необхідність виплатити, потім передавав відомість в банк. Одержувач грошей, представник військової частини, повинен був пред'явити доручення у вигляді квитанції антисимбол, що звірялась з платіжною відомістю і служила підставою для виплати грошей [3, с.137].

У Вавилоні в VIII ст. до н.е. вівся облік персоналу, робочого часу і використання робочої сили, а також витрат на утримання. Для обліку використання робочого часу і робочої сили були призначені поіменні списки із зазначенням в них неявок за причинами. Але такі своєрідні таблиці не могли забезпечити повного контролю за процесом праці. Саме тому виникає новий документ, який за характером запису був аналогічний наряду. Існували групові та індивідуальні наряди з показниками видів та сортів виробів, норм виробітку та їх виконання, відпрацьованих людино-днів, загальної маса виробленої продукції.

Саме в Вавилоні проводилось планування, нормування та контроль витрат на заробітну плату. Норми утримання робочої сили складали залежно

від: категорій працівників, їх кваліфікації, посад, терміну використання найманих працівників, оцінки робочої сили [4, с.256].

Вперше елементи документування розрахунків за виплатами працівникам відслідковується в Персії (522 – 486 рр. до н.е.). Виплати супроводжувались заповненням такого документу, як «вимога-наряд», що оформлявся в конторі, а далі працівник пред'являв його казначею; казначей в свою чергу вів платіжну відомість, в якій робив відмітки про видачу грошей. По цьому ж документу працівник міг отримати і продукти. В часи Римської імперії систематичний запис витрат на персонал отримав широкий розвиток. Так в регіонах для розрахунку з кожним військовим відкривався окремий особовий рахунок. Виплати працівникам нараховувалась три рази на рік, і могли виплачуватись грошима або харчами, одягом, взуттям, сіном. Вартість запропонованого майна та харчів вираховувалась з нарахованих сум платні. Сума, що призначалась для виплати, фіксувалась наростаючим підсумком [5, с.26-27].

Першим літературним джерелом, в якому знаходимо згадку про облік виплат працівникам є робота Луки Пачолі «Трактат про рахунки та записи» (1494р.), де глава 22 містить інформацію про облік витрат на жалування помічників та службовців [6]. В своєму трактаті італійський математик розкриває необхідність ведення окремого рахунку для відображення витрат на оплату праці [7, с.127].

Над проблемами обліку розрахунків за виплатами працівникам працювали вчені різних шкіл та течій бухгалтерського обліку в період XIX –X століття, до них можна зарахувати італійську, французьку, німецьку, російську та українську радянську школи.

В середині XIX століття у Франції виникає два напрямки в обліку виплат працівникам: матеріальний (дебет рахунку «Готової продукції») та фінансовий (дебет рахунку «Збитків і прибутків»), а кредитували рахунок «Каси», адже рахунок «Розрахунків з оплати праці робітників» був не потрібним, тому що витратами вважались тільки фактично виплачені кошти, а не нараховані [3, с.138].

В Німецькій бухгалтерській школі в теорії і на практиці існувало чотири варіанти нарахування виплат працівникам:

- дебет рахунку «Збитків та прибутків»;
- дебет рахунку «Виробництва»;
- по дебету рахунків, до яких відноситься оплата праці («Матеріали», «Основне виробництво», «Допоміжне виробництво», «Збут»);
- за допомогою спеціально введеного збирально-розподільного рахунку заробітної плати.

У всіх випадках кредитувався рахунок «Розрахунки з оплати праці Робітників».

Великим поштовхом для подальшого розвитку обліку розрахунків за виплатами працівникам став внесок англомовних країн зі щотижневою формою розрахунку з робітниками, використанням нормування праці [8, с. 3-6].

Якщо ж говорити про облік оплати праці в Росії, то у кінці XIX ст. під час здійснення розрахунків з працівниками та службовцями конкурувало два способи: табель, прихильниками якого були А.А. Дікштейн, а також щоденний розрахунок за допомогою чеків, який пропагував І.А. Федерченко. Він вбачав у цьому методі ряд переваг – без табелю немає відомості, таким чином, зменшувалася кількість документації; підсилювався контроль, так як ускладнювалася можливість залучення підставних осіб, змова між табельщиком і працівником, касиру було складніше спотворити підсумки касового журналу та вилучити частину грошей; полегшувалася техніка видачі заробітної плати. Але такий метод розрахунків не отримав підтримку з боку багатьох бухгалтерів і був законодавчо заборонений [9, с. 258].

Серед українських вчених дослідження проблем облікового відображення операцій з праці та заробітної плати здійснюють такі українські вчені: В.Ф. Андрієнко, А.В. Базилюк, Д.П. Богиня, Ф.Ф. Бутинець, А.С. Гальчинський, О.Ф. Златопольський, М.Б. Ільченко, А.А. Калина, М.І. Карлін, А.М. Колот, Г.Т. Куліков, І.Ф. Ломанов, В.М. Новиков, В.П. Антонюк, В.Я. Брич, В.М. Данюк, О.А. Дороніна, Н.В. Дудіна,

М.Д. Ведерніков, В.Ф. Волик, Т.А. Костишина, В.Д. Лагутін, Е.М. Лібанова, Н.Д. Лук'янченко, О.Ф. Новікова, Г.В. Осовий, Н.О. Павловська, В.М. Пастушенко, М.П. Соколик, О.М. Уманський, Л.В. Шаульська. Серед російських вчених значний внесок в розвиток теорії та практики праці та заробітної плати внесли Д.М. Карпухін, Л.С. Блехман, Ю.І. Кокін, М.О. Волгін, Б.М. Генкін, Р.П. Колосова, В.Д. Ракоти, Р.А. Яковлев, Г.Е. Слезінгер, а також зарубіжні дослідники М. Армстронг, Р. Барр, Г. Гросман, А.М. Маршал, Н.Х. Мескон, Ф. Хедоуорі, Р. Дж. Еренберг та інші.

Досліджуючи науково-методичну літературу, як українських вчених Н.Б. Болотіна, І.В. Зуб, В.Г. Ротань, Б.С. Стичинський, Г.І. Чанишева та ін. так і зарубіжних дослідників А.Д. Зайкін, К.С. Рємєзов та ін., присвячену юридично-правовим питанням заробітної плати, можна засвідчити про актуальність даної теми і в юридичній сфері також.

Питанням дослідження сутності поняття “заробітна плата” у ринковій економіці присвячені праці всесвітньо відомих економістів: Дж.С. Мілля, К.Р. Макконелла, С.Л. Брю (табл.1.1).

В. Петті, Д. Рікардо, вважали, що заробітна плата це - є грошовий вираз «мінімуму засобів існування». А. Сміт стверджував, що зарплата 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. стверджував, що заробітна плата — це ціна праці [10, с. 58].

К. Маркс вважав зарплату грошовим виразом 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 базується на теорії «трьох факторів» Ж.Б. Сея. [11, с. 89].

М. Туган-Барановський вважав заробітну плату часткою робітничого класу в суспільному продукті, яка залежить від продуктивності суспільної праці і соціальної сили робітничого класу [12].

Необхідність прямого втручання в регулювання величини і динаміки заробітної плати обґрунтував Дж. М. Кейнс. Щоб уникнути соціальних пот-

рясінь, він запропонував замість зниження зарплати шляхом перегляду колективних угод використати поступове або автоматичне зниження реальної зарплати в результаті зростання цін. Кейнс обґрунтував необхідність політики жорсткої грошової заробітної плати [12]. Дані погляди розвивали в своїх працях Е. Хансен, Л. Клейн, Д. Робінсон та ін., які розробили різні методи регулювання зарплати і доходів населення [13].

Сучасна економічна теорія розглядає працю, як фактор, а заробітна плата — ціна використання праці робітника. Прибічниками таких поглядів є американські економісти П. Самуельсон, В. Нордгауз [14].

Розвиток поглядів вчених, щодо визначення поняття «заробітна плата» подано в

Таблиця 1.1

Еволюція поглядів вчених на економічну сутність поняття «зарплати»

Вчені-економісти	Погляд на економічну сутність поняття «зарплати»
1	2
Д. Рікардо	Грошовий вираз "мінімуму засобів існування"
А. Сміт	Вартість життєвих засобів людини, щоб вона могла необхідних для праці
А. Маршал	«Життєво необхідні засоби» для праці і життя
В. Петті, С.С. Носова	Ціна за працю людини
Карл Маркс	Грошовою вираз ціни, вартості, робочої сили
М. Туган-Барановський	Частка робітничого класу в суспільному продукті
Дж. М. Кейнс, Е. Хансен, Л. Клейн	Механізм, який потребує обов'язкового регулювання динаміки і величини
П. Самуельсон, В. Нордгауз.	Ціна використання праці робітника
В.В. Адамчук	Елемент доходу найманого працівника, форма економічної реалізації права власності на належний йому ресурс праці [15]
А.А. Азрим'ян	Кількість грошей або товару, яку отримує робітник за одиницю робочого часу[16]
Ф.Ф. Бутинець	Форма розподілу фонду особистого споживання між працівниками, згідно до частки їх участі у сукупній праці, кількості та якості затрачених ними зусиль [17]
С.В. Мочерний	Частина собівартості продукції (робіт, послуг), яка відображає витрати на оплату вартості робочої сили, залежно від результативності праці, кон'юнктури ринку та кваліфікаційних характеристик працюючого [18]
Б.А. Розенберг	Частина вартості створеного працюю продукту, доходу від його продажу, яка видається працівнику керівником підприємства, в якому він працює [19]
О.Л. Єськова та В.С. Савельєва	Компенсація трудового внеску працівників у діяльність підприємства [20]

Дослідження наукових праць, викладених в авторефератах дисертацій, вітчизняних науковців та методичних аспектів обліку, свідчать відсутність єдиного підходу щодо визначення поняття «заробітна плата».

Н.В. Шульга у своїй дисертації «Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів» вважає, що заробітна плата – це «зобов'язання роботодавця оплатити, надати винагороду за працю згідно з певними правовідносинами, здійснивши всі необхідні для цього розрахунки податків і платежів згідно до норм чинного законодавства, а отже, включає розрахунки із заробітної плати за відповідними системами оплати праці й усіх трудових гарантій і компенсацій працівникам, що працюють за трудовим договором, а також розрахунки за винагородою за цивільно-правовими договорами та авторськими гонорарами» [21].

О.В. Бондарук визначає, що подвійна природа заробітної плати проявляється в тому, що, з одного боку, вона є основне джерело доходу для найманих працівників, а, з іншого – значний елемент витрат виробництва і в той же час, – дієвий чинник мотивації працівників до високопродуктивної праці. На основі проведеного аналізу удосконалено визначення заробітної плати: в сучасних умовах заробітна плата є ринковою формою фонду життєвих засобів працівника, що складає основну частину вартості робочої сили, яку виплачує роботодавець із отриманих доходів у відповідності до умов трудового договору та трудового внеску працівника в результати економічної діяльності підприємства [22].

З погляду відносин розподілу зарплата - це грошове вираження частини необхідного продукту, яка надходить в індивідуальне споживання робітникам фірми у відповідності з кількістю і якістю витраченої ними праці у виробництві [23, с. 15].

Згідно з Конвенцією Міжнародної організації праці №95 термін “заробітна плата” означає, незалежно від назви та методу обчислення, будь-яку винагороду або заробіток, які можуть бути обчислені в грошовому виразі та встановлені угодою або національним законодавством, що їх роботодавець повинен заплатити на підставі письмового або усного договору про наймання

послуг працівникові за працю, яку виконано чи має бути виконано, або за послуги, які надано чи має бути надано [13, с. 54].

Переважна більшість українських науковців, авторів підручників, серед яких можна виділити Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішівського, І.С. Колодка поділяють законодавче визначення зарплати, вважаючи, що воно цілком повністю передає її облікову природу.

З бухгалтерської точки зору, необхідно з'ясувати питання співвідношення термінів «оплати праці» і «заробітна плата». Зі сторони обов'язків та прав сторін трудового договору, ці терміни можна вважати синонімами.

У науці не існує єдиного погляду з приводу цих термінів. А.Е. Пашерстник називає їх синонімами, проте Р.Л. Лівшиця, вважає, що вони співвідносяться між собою як частина і ціле.

Окремі дослідники, такі як російські вчені В.Н. Толкунова та К.Н. Гусов, вважають, що термін «заробітна плата» найбільш правильний, оскільки закріплений у низці міжнародно-правових актів [25, с. 81-84].

Вітчизняні вчені Г.І. Чанишева та Н.Б. Болотіна зазначають, що термін «оплата праці» ширший і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів і всієї системи правових засобів в цій сфері. Тоді, як поняття «заробітна плата» спрямоване на право отримання працівником грошової винагороди [26, с.34].

Іншими словами, перша категорія – це дія власника, яку він повинен виконати в силу наявності правовідносин, а друга - об'єкт трудових правовідносин між працівником і власником. Спираючись на те, що з юридичного погляду головною ознакою оплати праці є нормативна урегульованість, тому правники вважають, що проект Трудового кодексу потрібно доповнити статтею, що б розкривала суть даного поняття.

Так, розуміння заробітної плати як винагороди за виконану роботу дозволяє зарахувати до неї не лише виплати, що здійснюються власником у силу обов'язків, які він несе в трудових відносинах, але й у силу прав, що йому належать [27].

Г.А. Капліна, з юридичної точки зору, вважає, що заробітну плату не можна вважати винагородою за працю з таких причин:

- заробітна плата – це відшкодування вартості праці, витраченої працівником, а не винагорода його за щось;
- своєю трудовою діяльністю працівник має законне, безумовне право на одержання заробітної плати, а в основі винагороди лежить бажання роботодавця;
- заробітна плата завжди носить регулярний, постійний характер, а винагороді властивий несистемний, разовий характер;
- заробітна плата виплачується у наперед обумовлених і встановлених розмірах, а розмір винагороди залежить від волі роботодавця [28].

У процесі проведеного дослідження В.А. Домбровський . виділяє основні ознаки розрахунків з оплати праці як об'єкта бухгалтерського обліку, поділяючи їх на дві групи. До першої групи належать організаційні характеристики: мобільність, терміновість, регламентованість, плановість і достовірність. Водночас соціально-економічні характеристики працівника (продуктивність праці, рівень професійної підготовки та сімейний стан, наявність пілґ) і середовища (умови праці, специфіка діяльності підприємства (галузі), законодавче регулювання заробітної плати) віднесено до другої групи [29].

М.С. Пушкар виділяє таку соціально-економічну і правову сутність поняття «зарплата» [30, с. 256]:

- зарплата — це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства (або його представником) і найманим працівником щодо розподілу новоствореної вартості (доходу);
- по-друге, у сучасному товарному виробництві, що базується на найманій робочій силі, заробітна плата — це елемент ринку праці, котрий виступає як ціна, за якою найманий працівник продає свою робочу силу. З огляду на це заробітна плата виражає ринкову вартість використання найманої робочої сили;

- по-третє, для найманого працівника заробітна плата — це його трудовий дохід, який він отримує унаслідок реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили;
- по-четверте, для підприємства заробітна плата — це елемент витрат на виробництво, що входять до собівартості продукції, робіт (послуг), і водночас стимул для матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.

Графічно, соціально-економічна і правова сутність поняття «зарплата» зображена в розробленому рисунку 1.1.

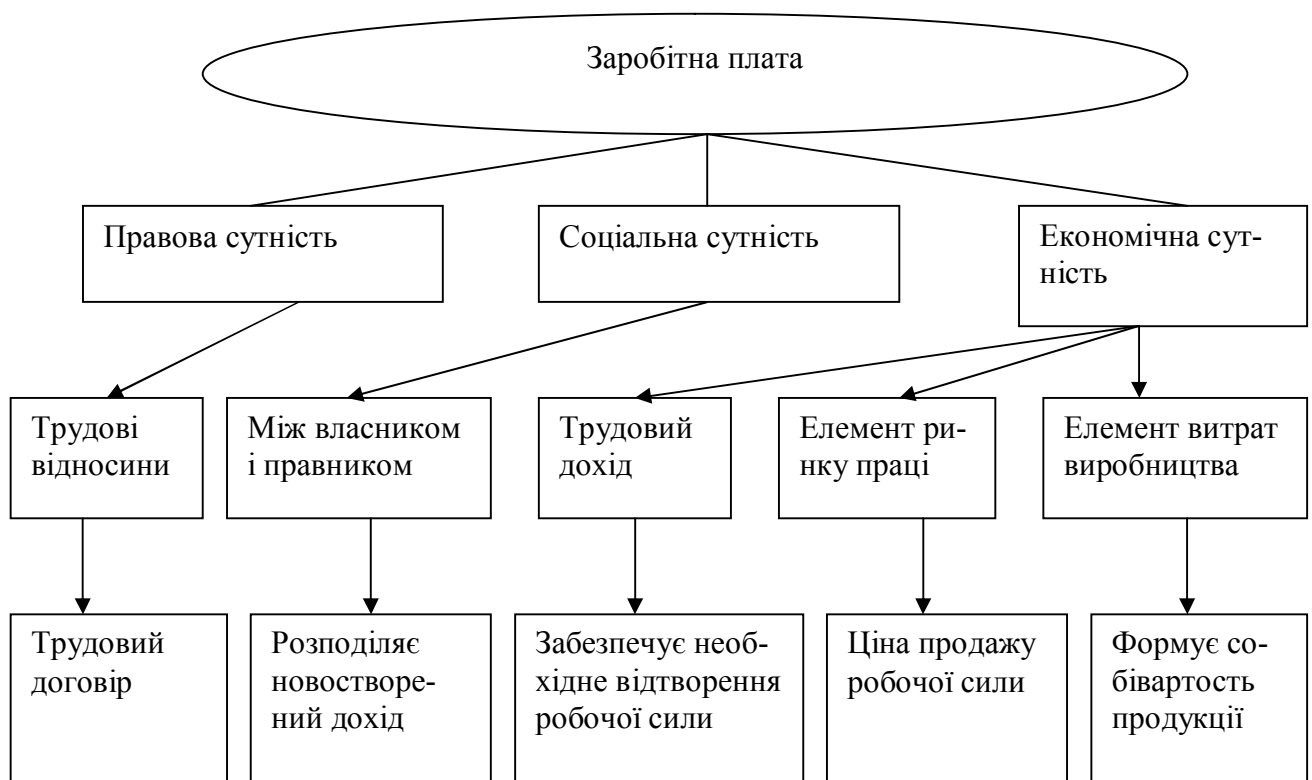


Рис.1.1. Правова, соціальна і економічна сутність зарплати (розроблено самостійно)

Регулюванням заробітної плати займається як і держава так і підприємство [31, с. 3]. Зарплата відображає кількість праці (величина затраченої мускульної і нервової енергії), інтенсивність праці і якість праці (ступінь складності і значення роботи). Як наслідок виникають норми виробітку, норми часу, норми обслуговування на тих чи інших роботах. Держава і підприємства здійснюють нормування праці. Виконана норма - це насамперед кількість

праці певної якості, яку віддав робітник фірмі чи державі протягом певного часу [32, с. 9]. За це він одержує грошову винагороду у вигляді зарплати.

На прикладі така ситуація прослідковується в робітників, де зарплата прямо залежна від умов і складності праці (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Тарифна сітка оплати праці робітників згідно законодавства [23]

Розряд	1	2	3	4	5	6	7	8
Тарифні коефіцієнти	1.0	1.088	1.204	1.350	1.531	1.801	1.892	2.0

На основі даних таблиці простежується відповідність залежності оплати праці від її умов. Тобто чим тарифний розряд, тим вища винагорода за виконану роботу (рис.1.2).

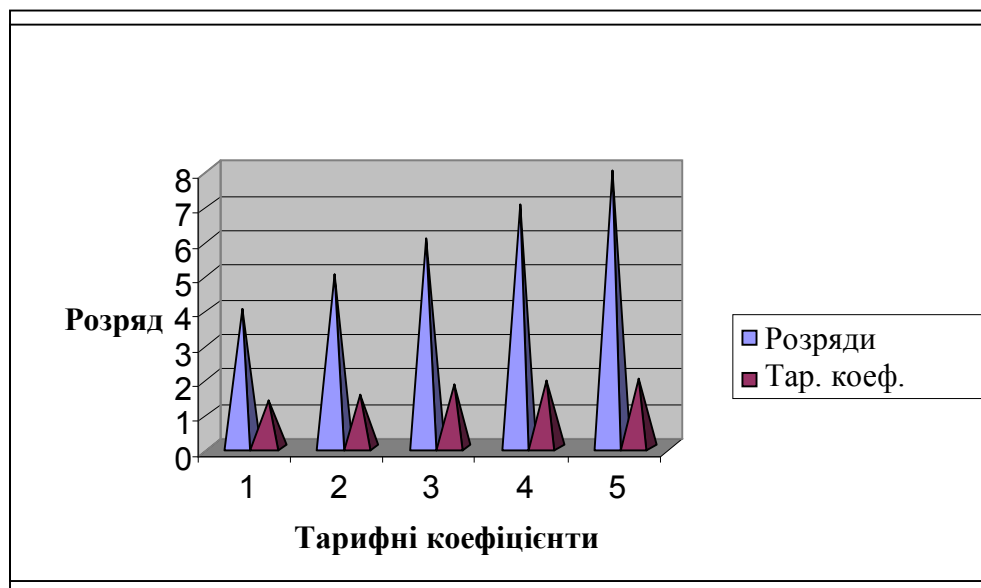


Рис. 1.2. Співвідношення оплати праці різних розрядів

Підприємства виплачують зарплату в грошовій формі, це внаслідок наявності товарно-грошових відносин і ринку. В цивілізованих країнах виплата зарплати не може відбуватись в натуральній формі. Заробітна плата в грошовій формі – це найгнучкіший спосіб обліковувати витрати і результати праці.

Сутність заробітної плати проявляється у функціях, які їй притаманні в процесі суспільного відтворення. Винятково важлива роль заробітної плати в

механізмі функціонування ринкової економіки обумовлена функціями, зокрема, Т.А. Костишин виділяє такі загально прийняті функції:

- відтворювальна функція реалізує економічний закон зростання потреб. Працівники та члени їх родин забезпечуються потрібними життєвими благами для відновлення робочої сили. Ця функція тісно пов'язана з особливостями державного регулювання заробітної плати, із встановленням на державному рівні її мінімального розміру, який би забезпечував відтворення робочої сили;
- стимулююча функція зарплати реалізовується у встановленні залежності її величини від кількісних і якісних характеристик праці працівника, його трудового внеску в результати роботи підприємства. Така залежність повинна бути такою, щоб заохочувати до постійного покращення результатів праці;
- 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 (однакова оплата за однакову працю);
- функція формування платоспроможного попиту населення. Її роль – узгодження платоспроможного (форма виявлення потреб, забезпечення грошовими коштами покупців, з одного боку, і виробництва споживчих товарів – з іншого). Оскільки платоспроможний попит формується під дією двох основних факторів – потреб та доходів населення, то за участю зарплати в ринковій економіці встановлюються пропорції між товарною пропозицією та попитом [34].

Згідно підходу Т.А. Костишин, функції заробітної плати можуть змінюватися (доповнюватися) у залежності від рівня розвиненості ринкових відносин у країні. На сучасному етапі розвитку економіки України пропонується доповнити класифікацію функцій заробітної плати такими:

- оцінною, яка визначається як вимірник особистісної, психологічної і професійної самореалізації працівника, позитивною суттю якої є задоволення життям, високий рівень самооцінки, відсутність депресій;
- безпеки, суттю якої є формування впевненості, захищеності працівника за допомогою реалізації її складових: економічної безпеки, безпеки здоров'я, життя, інформаційної [34].

Згідно з вимогами сучасності доцільно виділити функції:

- систематичного контролю - полягає у відповідності зарплаті відносно результатів виконаної роботи. Завдяки такій функції контролюється якість виконання всіх інших функцій відповідно визначеної винагороди;
- функція знецінення винагород – означає перегляд і покращення тарифних угод, колективних і трудових договорів пропорційно до зміни вартості національної грошової валюти.

М.Я. Азаров зазначив, що показник минулого року купівельної спроможності українців зріс на 15%. Він пояснив, що у порівнянні з 2010 роком торік українці на 15% більше купили товарів широкого споживання, автомобілів і побутової техніки. Але такі зміни відбулись за рахунок збільшення ВВП на 5,5% і порівняно невеликої інфляції в розмірі 4,6% [35]. З цих фактів можна зробити висновок, що зарплата не виконала своїх функцій в повній мірі, практично не вплинувши на рівень купівельної спроможності громадян.

О.В. Боднарук, вважає, що ситуація, коли заплата не виконує жодну функцію в повній мірі, склалась через недоліки в організації оплати праці, порушення основних принципів її формування:

- по-перше, не забезпечено високої вартості робочої сили, що є базовою умовою її відтворення і розвитку, підвищення конкурентоспроможності та мотивації працівників;
- по-друге, не створено рівних умов оплати праці в різних секторах економіки, про що свідчить надмірна диференціація оплати праці за сферами економічної діяльності та галузями;

– по-третє, у значної частки працівників та роботодавців України умови визначення оплати праці здійснюються поза межами законодавчого поля, що призводить до порушення прав працівників [22].

Для забезпечення реалізації заробітною платою функцій необхідне дотримання найважливіших принципів. О.В. Боднарук [11] виділяє такі основні принципи заробітної плати (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Принципи заробітної плати в умовах соціально-орієнтованої ринкової економіки

Визначення принципу		Реалізація принципу	Роль принципу в системі соціальних та економічних відносин
1		2	3
1.	Відповідність заробітної плати вартості робочої сили	Забезпечення встановлення середньої заробітної плати на рівні, який дає змогу задовольнити наявні потреби працівника та його сім'ї	Реалізація відтворювальної функції заробітної плати
2.	Еквівалентний обмін	Визначення розміру оплати праці у відповідності до кількості і якості праці	Підвищення трудової мотивації та задоволеності організації праці
3.	Поєднання державного, колективно-договірного та ринкового регулювання оплати праці	Забезпечення розробки нормативно-правової бази, державних стратегій і програм у сфері оплати праці, розвиток соціального партнерства, ринкових відносин і конкуренції	Формування системи організації оплати праці, яка адекватна сучасній економіці
4.	Підвищення реальної заробітної плати	Забезпечення зростання номінальної заробітної плати, підвищення рівня мінімальної заробітної плати по мірі зростання рівня і вартості життя, індексація заробітної плати у зв'язку зі зростанням цін	Підвищення реальних доходів працюючого населення, його рівня життя, підвищення рівня задоволеності умовами праці, зростання платоспроможного попиту
5.	Взаємозв'язок заробітної плати і продуктивності праці	Забезпечення тісного взаємозв'язку між динамікою заробітної плати і продуктивності праці, забезпечення випереджаючого росту продуктивності відносно зростання середньої заробітної плати	Підвищення ефективності виробництва, посилення взаємозв'язку результатів та оплати праці
6.	Соціальна справедливість	Забезпечення рівної оплати за рівні трудові зусилля та результати праці, недопущення дискримінації в оплаті праці	Посилення трудової мотивації, поліпшення соціального клімату на підприємствах і в суспільстві

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4
7.	Соціальна безпека	Встановлення мінімальної заробітної плати на рівні, який забезпечує відтворення населення (не нижче прожиткового мінімуму). Своєчасна і повна виплата заробітної плати	Недопущення зниження життєвого рівня населення
8.	Диференціація заробітної праці	Забезпечення диференціації заробітної плати в залежності від: рівня освіти і професійної підготовки, складності праці, умов праці, трудових зусиль та інших чинників	Посилення мотивації щодо підвищення кваліфікації, професійного зростання, поліпшення результатів праці
9.	Гнучкість механізму організації оплати праці	Використання різноманітних форм і систем оплати праці, гнучке пристосування до зміни умов праці, соціально-трудова відносин	Забезпечення більшої відповідності системи організації оплати праці вимогам виробництва і суспільства, підвищення його ефективності

Суть принципів полягає в тому, щоб забезпечити неухильний ріст обсягу виробництва (послуг) високоякісної продукції при мінімальних витратах ресурсів на основі прискорення НТП, використання передового досвіду. У центрі уваги керівників повинні бути питання соціального розвитку колективу, умови праці і побуту робітників.

Врахування соціально-економічних принципів при організації та методиці обліку праці та заробітної плати на підприємствах, дає можливість систематизації облікової інформації та контрольованості регулювання механізму організації і відображення в обліку операцій з оплати праці.

Про існуючий рівень зарплати, а отже, і про соціально-економічні можливості відтворення робочої сили певну уяву дають такі її різновиди, як номінальна та реальна заробітна плата.

Номінальна зарплата - це сума грошей, яку отримує робітник, продаючи робочу силу, тобто за виконану роботу. На її розмір мають вплив різні фактори: різні умови й ефективність праці, кількість і якість праці, рівень кваліфікації. На перший погляд, збільшення середньомісячної зарплати свідчить про покращення рівня добробуту населення. Але більш точним тут є показник реальної заробітної плати.

Реальна заробітна плата - це кількість матеріальних благ і послуг, яку робітник може фактично купити за свою грошову заробітну плату [36].

Звідси, на рівень реальної заробітної плати залежить:

– від розміру номінальної, тобто грошової зарплати. Чим більша номінальна заробітна плата при сталих цінах на засоби споживання, тим більша реальна заробітна плата;

– від рівня цін на необхідні засоби існування робітника. Коли ціни підвищуються, а номінальна зарплата залишається незмінною, то реальна зарплата зменшується. Коли ціни зростають швидше ніж зростає номінальна заробітна плата, то реальна заробітна плата знову ж таки.

На рівень реальної зарплати також мають вплив рівень безробіття, рівень податків, медичне обслуговування та навчання, склад робочого класу за кваліфікацією, статтю, національними ознаками, зміни вартості робочої сили тощо.

Всі ці фактори не завжди діють в одному напрямі, а тому й реальна заробітна плата в окремі періоди змінюється по-різному [37, с. 9-10].

Ми схилиємось до думки, що на сучасному етапі розвитку України реальна заробітна плата стає дедалі меншою.

На основі проведеного дослідження за даними Держкомстату України, можна вважати, що реальна зарплата не відповідає номінальній, що зумовлює низьку вартість робочої сили [38].

Структура зарплати – це співвідношення окремих частин зарплати в загальному її обсязі. У стабільно розвинених країнах, основна зарплата становить 85-90% в структурі заробітної плати. В Україні в сучасних умовах з різних причин (нестабільність доходів підприємств, інфляція, складна і непростійна система оподаткування, занедбаність нормування праці та ін.) питома вага тарифних ставок в заробітній платі в середньому складає 65-70%, що є одним з виявів кризи в організації праці і заробітної плати [39, с.12-23].

Динаміка заробітної плати в Україні за 2001 – 2010 рр.

Показники	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1. Середньомісячна заробітна плата, грн.	311	376	462	590	806	1041	1351	1806	1906	2239
у % до прожиткового мінімуму	99,9	103,0	126,6	152,6	177,9	206,1	237,9	270,0	90,8	110,2
у % до мінімальної заробітної плати	263,6	227,9	225,4	248,9	242,8	260,3	293,7	298,5	256,18	242,84
3. Індекс номінальної заробітної плати, %	135,2	121,0	122,8	127,5	136,7	129,2	129,7	133,7	105,5	120
4. Індекс реальної заробітної плати, %	119,3	118,2	115,2	123,8	120,3	118,3	112,5	106,3	90,8	99,1
5. Мінімальна заробітна плата	118	165	205	237	332	400	460	605	744	922
6. Прожитковий мінімум для працездатних	311,3	365	365	386,73	453	505	568	669	744	922

В законодавстві існують розбіжності щодо структури зарплати. В статті 2 Закону «Про оплату праці» визначено, що складається вона з трьох частин: основна, додаткова, інші заохочувальні та компенсаційні виплати [40] (рис.1.3).

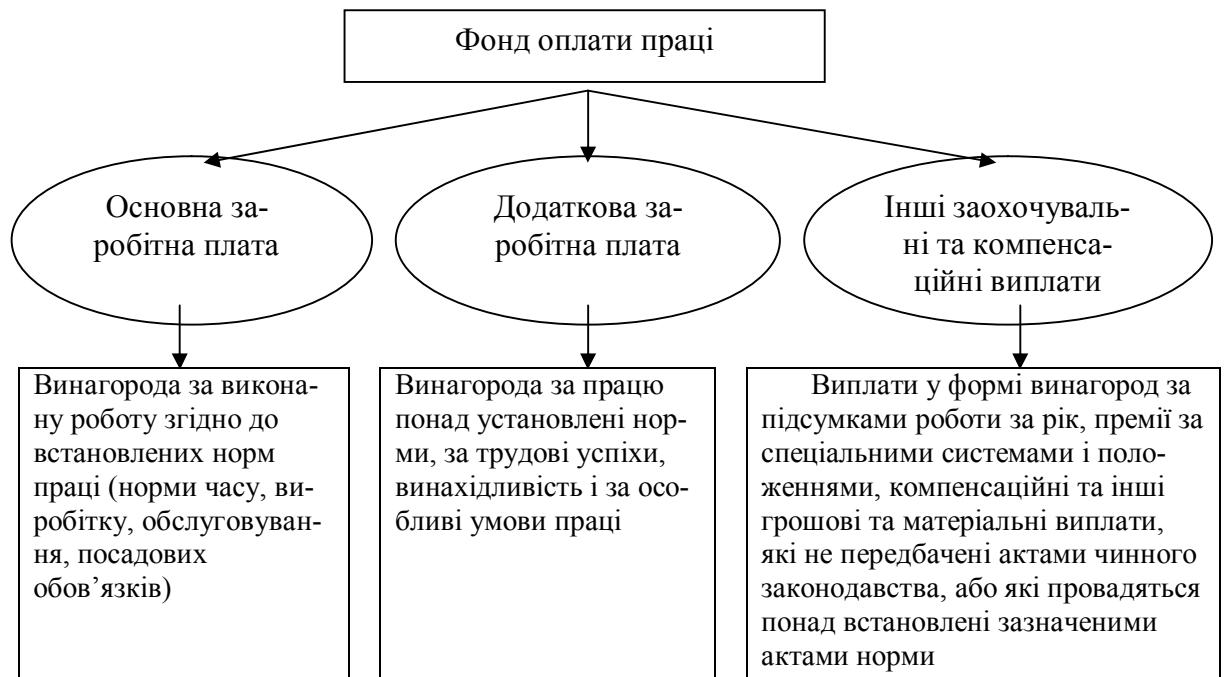


Рис. 1.3. Структура фонду заробітної плати згідно Закону України «Про оплату праці»

Існують розбіжності в законодавстві щодо структури заробітної плати. Ст. 2 Закону «Про оплату праці» [40] зазначає, що вона включає три частини: основна, додаткова, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Існуючий поділ суперечить ст. 94 КЗпП, так як вона не передбачає включення до зарплати компенсаційних виплат, а також отриманих від підприємства працівниками додаткових соціально-побутових пільг [41].

Важливо визначити правові підстави окремих видів виплат, здійснюваних на користь працівників. Питання складових зарплати залишається дискусійним. Наприклад, на думку А.Д. Зайкіна та С.В. Шкурко, головна відмінність компенсаційних виплат від заробітної плати - це відсутність їх зв'язку із результатами праці. Якщо заробітна плата - винагорода за працю, то компенсаційні виплати - це відшкодування матеріальних затрат працівника [42, с. 129].

Іншої думки додержуються Н.Б. Болотіна та Г.І. Чанишева: «Строго кажучи, гарантійні та компенсаційні виплати не є заробітною платою, однак, будучи включеними в єдиний організаційний та обліковий механізм, входять складовим елементом до системи організації праці» [43, с. 300].

Так як зарплата є одним з основних елементів, який дозволяє ефективно використовувати робочу силу, і від неї, значно залежить ефективність роботи підприємства, зроблено висновок про те, що при формуванні політики у сфері оплати праці необхідно враховувати співвідношення темпів зростання зарплати та продуктивності праці.

Продуктивність – це показник результативності та ефективності виробництва, що характеризує випуск продукції в розрахунку на одиницю використаних ресурсів та факторів виробництва. За рахунок факторів та резервів підвищення продуктивності праці можна викликати зростання економічної ефективності підприємства [44, с. 32].

Однак у робітників при досягненні екстремальної величини заробітної плати знижується зацікавленість до її подальшого зростання. На рис. 1.4 графічно показана теоретична залежність заробітної плати працівника (робочого основного виробництва) від продуктивності праці (виробітку), що ним дося-

гається [3].

На продуктивність праці впливають два протилежні процеси: “ефект заміщення”, який спонукає кожного робітника працювати впродовж тривалішого часу у зв'язку з тим, що кожна година праці тепер вище оплачується, і “ефект доходу”, який впливає навпаки, оскільки вища заробітна плата означає, що робітник може дозволити собі мати в своєму розпорядженні велику кількість вільного часу разом з великою кількістю товарів та іншими благами життя. В даному випадку її стимулююча роль знижується.

Забезпечивши собі достатній (екстремальний) рівень заробітної плати і досягнувши рівня продуктивності праці (точка С), у робітника знижується зацікавленість у подальшому підвищенні заробітної плати і, відповідно, продуктивності праці, про що і свідчить характер кривої (АСВ). У даному випадку продуктивність праці зростатиме значно меншими темпами. Це пояснюється наступним: у робітника з'являється бажання мати більше вільного часу для культурного розвитку, відпочинку, тощо і працювати менш інтенсивно, зберігаючи закладені в ньому природою фізичні і фізіологічні здібності (рис.1.4) [45].

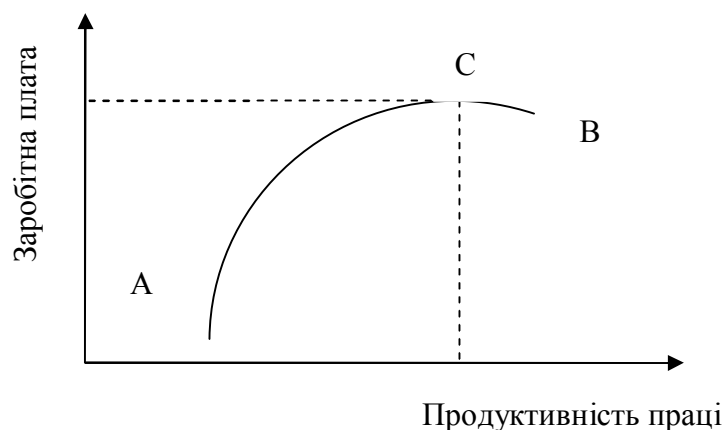


Рис 1.4. Теоретична залежність фактичної заробітної плати від продуктивності праці

Ми вважаємо, що ця залежність спрацьовує при використанні фізичної праці, адже людські фізичні можливості обмежені, проте при докладанні ро-

зумової праці таку залежність не спроектувати. Зарплата в сучасних умовах є ринковою формою фонду життєвих засобів працівника, що є основна частина вартості робочої сили, яку виплачує роботодавець із отриманих доходів у відповідності до умов трудового договору та трудового внеску працівника в результаті економічної діяльності підприємства.

1.2. Системи та форми заробітної плати

В Україні в сфері оплати праці накопичились значні проблеми, серед яких питання щодо систем і форм оплати праці є надзвичайно важливими. Виходячи з цього цілком закономірною є потреба у своєчасній, об'єктивній і достовірній інформації про існуючі системи і форми оплати праці з погляду кожної із сторін соціально-трудова відносин – держави, роботодавця і найманого працівника.

Вибираючи систему оплати праці необхідно врахувати форму власності, розмір підприємства, його структуру, характер виробленої продукції (послуг), а також особливості цінностей і цілей у колективі. Насамперед, при цьому мають на увазі функціональні обов'язки керівників.

Окрім того, вирішуючи питання оплати праці, потрібно мати на увазі такі чотири чинники:

- фінансовий стан підприємства;
- рівень вартості життя (рівень розвитку виробництва, НТП, культурний рівень населення, інші фактори);
- рівень заробітної плати, що виплачують конкуренти за таку ж роботу;
- рамки державного регулювання в цій області [46, с. 4-10].

Тарифна, безтарифна і рангово-диференційна система є важливими складовими організації заробітної плати.

Кожен варіант використання безтарифної системи оплати праці є унікальним, розробленим керівництвом конкретного підприємства, згідно до ор-

ганізаційної структури та специфіки господарської діяльності, а, отже, актуальним є встановлення спільних рис для всіх безтарифних систем (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Риси безтарифних систем оплати праці

№	Риси безтарифних систем
1	2
1.	Працівникам гарантовано лише мінімальний законодавчо установлений розмір заробітної плати.
2.	На початку визначається загальна сума зарплати, яку заробив колектив, потім з неї вираховуються гарантовані мінімальні зарплати всіх працівників підприємства, а залишок (він мусить складати більшу частину) розподіляється між членами колективу за певними встановленими заздалегідь правилами. Всі члени колективу зацікавлені в покращенні кінцевого результату спільної праці.
3.	Всі працівники мають рівні можливості, незалежно від категорій і посад, щодо впливу на розмір зарплати. Розподіл колективного заробітку відбувається саме так, щоб максимально зацікавити кожного працівника в поліпшенні саме тих показників роботи, які важливі для досягнення бажаного спільного кінцевого результату. Так як покращення в принципі необмежене, то і можливість зростання індивідуального заробітку теж не обмежено.
4.	Найскладнішим питанням є розподіл колективного заробітку в такий спосіб, щоб максимально націлювати працівників на поліпшення показників роботи, які необхідні для досягнення кінцевого результату. У такому випадку забезпечення соціальної справедливості є дуже важливим. Тому ефективно використання безтарифних систем оплат праці можливе при наявності такого колективу, члени якого добре знають один одного, бачать і можуть оцінити роботу інших і цілком довіряють своїм керівникам.

Безтарифна система виникла через те, що в сучасній економічній ситуації підприємства не завжди можуть виплачувати гарантовану тарифною системою платню [47, с. 18-25]. Але в сучасних умовах така система застосовується рідко у зв'язку з її проблематичною розробкою на підприємстві, тому що потребує найму спеціальних працівників і додаткових коштів.

Базою, на основі якої визначають індивідуальну заробітну плату, була і залишається тарифна система. Складові останньої на підприємствах незалежно від форми власності й господарювання згідно до чинних законодавчих актів створюються самостійно, дотримуючись гарантій і норм, що передбачені законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами. Сучасна господарська практика свідчить, що на підприємствах застосовуються найрізноманітніші підходи до побудови тарифної системи.

Характерною її ознакою є — окремо формуються тарифні ставки для оплати праці робітників і посадових окладів для оплати праці керівників, спеціалістів і службовців.

Головними елементами такої системи є:

- мінімальна ставка за виконання простих робіт (робіт нижчого рівня складності), яка була встановлена на рівні, близькому до загальнодержавної мінімальної заробітної плати [48, с.89];
- тарифні ставки першого розряду, диференційовані за низкою чинників (інтенсивність, умови праці, вид робіт тощо), що утворювали так звану вертикаль тарифних ставок першого розряду;
- тарифні ставки за розрядами робітників, диференційовані залежно від складності виконуваних робіт (кваліфікації), що утворювали так звану горизонталь тарифних ставок, або тарифні сітки;
- схеми посадових окладів керівників, спеціалістів і службовців, побудовані залежно від складності посадових обов'язків (кваліфікації) та галузевої належності;
- єдиний тарифно-кваліфікаційний довідник робіт і професій робітників і кваліфікаційний довідник посад керівників, спеціалістів і службовців [46, с. 4-10].

В кожній галузі, зазвичай, розробляються свої тарифні сітки, які модифікуються на рівні фірм.

В Італії залежно від галузі господарства кількість розрядів у тарифній сітці становить від шести (у взуттєвій промисловості, будівництві) до одинадцяти (в хімічній і поліграфічній галузях, банківській сфері, зв'язку). У верхній частині сітки можуть додатково вводиться проміжні розряди. Наприклад, на “Оліветті” застосовується 20-розрядна тарифна сітка, що розроблена в межах 9-розрядної галузевої сітки.

Американська промислова корпорація “Форд Моторс” застосовує 23-ступеневу тарифну сітку. На підприємствах вугільної промисловості Франції

всі працівники (за виключенням директора) класифікуються за 22-розрядною шкалою і відповідно застосовується 22-розрядна тарифна сітка [49, с. 84].

Відмінними також є тарифні сітки, які застосовуються в Японії. До 70-х років у цій країні в основу заробітної плати найманих працівників була покладена тарифна система, визначальними елементами якої була прокладена тарифна система, визначними складовими якої були ставки і оклади, що залежали від віку і стажу працівника [50, с. 38]. У 70-х роках японські фірми спробували запровадити американську систему тарифних сіток, що ґрунтувалися на кваліфікації, але успіху це не мало. Нині японські фірми у більшості випадків застосовують синтезовану систему визначення заробітної плати. При цьому традиційна ставка визначається на основі врахування віку і стажу, а так звана трудова ставка – на кваліфікації (розряду або категорії) і результативність праці [51, с.37-38].

В практиці використовують дві форми заробітної плати – погодинну (почасову) і відрядну, а також змішану. Відрядна заробітна плата побудована на визначенні відрядних розцінок з урахуванням розряду виконуваної роботи і тарифної ставки першого розряду. Вона базується на оплаті праці в прямій залежності від його результатів, виражених у зробленій продукції, або виконаних операцій.

При почасовій формі оплати праці величина заробітку залежить від розряду робочого і кількості відпрацьованих годин. Застосування погодинної оплати праці може стимулювати високоефективну працю тільки при наявності нормованих завдань, тобто погодинну заробітну плату необхідно виплачуватися за умови виконання встановленого обсягу робіт або випуску визначеної кількості продукції з високою якістю [52, с.157-178].

Н.М. Ткаченко виділяє такі системи погодинної форми оплати праці, як: проста погодинна та погодинно-преміальна, а до відрядної включає: пряму відрядну, прогресивно-відрядну, акордну, відрядно-преміальну [53].

Якщо ж звернутися до О.В. Лишиленка, то він окрім вище вказаних видів відрядної форми оплати праці, виділяє ще й акордно-преміальну.

На основі рис.1.5 можна побачити поділ форм та систем оплати праці із застосуванням колективного договору.

Перш за все, колективний договір стосується економічної діяльності людини, зокрема, її праці, а також діяльності господарюючого суб'єкта та використання ним для цього трудових ресурсів, оскільки розмір заробітної плати, строки її видачі, умови нарахування доплат, надбавок, премій, допомоги та інших соціальних виплат є економічними умовами праці людини, діяльність якої спрямована на отримання коштів для існування та забезпечення родини [54].

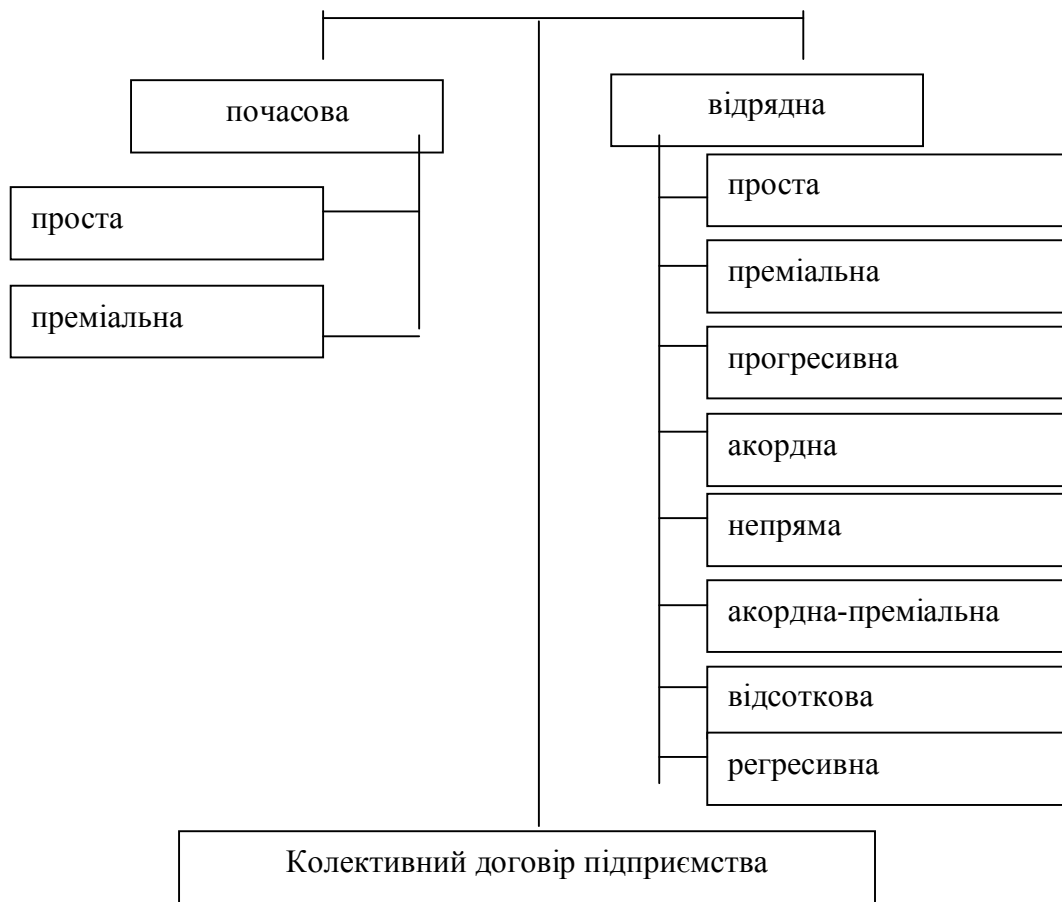


Рис 1.5. Форми оплати праці на підприємствах України

В нашій країні найпопулярнішими на підприємствах є такі форми заробітної плати [21]:

Почасові:

- *Проста почасова* (заробіток $Z_{ПП}$ залежить від тарифної ставки C , що відповідно присвоєному працівникові тарифному розряду, та відпрацьованого ним часу $Ч$):

$$Z_{ПП} = C \times Ч \quad (1.1);$$

- *Почасово преміальна* (заробіток залежить від тарифної ставки C , відпрацьованого часу $Ч$ та премії за досягнення певних кількісних або якісних показників $П$):

$$Z_{ППР} = C \times Ч + П \quad (1.2);$$

Оплата праці за місячними посадовими окладами застосовується щодо працівників, робота яких має стабільний характер (службовці, деякі посади робітників) і щодо керівників та спеціалістів. Така оплата праці теж може бути простою (весь заробіток складається лише із встановленого окладу), і преміальною (заробіток складається із встановленого окладу та премії за досягнення певних показників, що заохочуються).

Відрядні: *Проста відрядна* (відрядний заробіток Z_V розраховується множенням кількості виробленої продукції K на її розцінки $Ц$):

$$Z_V = K \times Ц \quad (1.3);$$

- *Відрядно-преміальна* (оплата праці $Z_{ВП}$ включає відрядний заробіток Z_V і премії за досягнення результатів, що заохочуються - $П$):

$$Z_{ВП} = Z_V + П = K \times Ц + П \quad (1.4);$$

- *Відрядно-прогресивна* (робота, виконана в межах встановленої норми H_0 , оплачується за звичайними розцінками $Ц$, а робота, виконана понад норму - H_n - за прогресивно зростаючими розцінками $Ц$):

$$Z_{ПРОГ} = H_0 \times Ц + H_n \times Ц \quad (1.5);$$

- *Непряма відрядна* (заробіток працівника $Z_{НП}$ залежить від результатів праці працівників, що ним обслуговуються (коефіцієнту виконання норм виробітку $K_{ВН}$):

$$Z_{НП} = C \times Ч \times K_{ВН} \quad (1.6);$$

- *Акordна* (розмір заробітку встановлюється за виконання всього комплексу робіт із визначенням терміну виконання);

- *Акордно-преміальна* (передбачає ще і премії за якісне або дострокове виконання робіт);
- *Відрядно-регресивна* (при ній кожному відсотку збільшення виробітку понад норму відповідає приріст заробітку менше одного відсотку. Вона робить не вигідним перевиконання норми виробітку).

Особливим різновидом відрядних систем заробітної плати є *відсоткова*, за якої її розмір Z встановлюється як частка n певних показників (результатів роботи, що заохочуються - P відсоток від виторгу, товарообігу, доходу, прибутку тощо):

$$Z = n \times P \quad (1.7);$$

Впровадження кожної із форми заробітної плати визначається багатьма умовами, проте насамперед залежить від того, що впливає на вибір основного показника для обліку результатів праці працівника, тобто чи буде дана форма класифікована як відрядна чи як погодинна.

Роботодавець, згідно із законодавством, самостійно робить вибір на користь тієї чи іншої системи і форми заробітної плати. Він змушений погодити їх із профспілковою організацією підприємства чи з іншими представниками працюючих. Таке право законодавчо закріплене в Кодексі законів про працю України [41].

Теперішні системи заробітної плати звертають увагу на підвищення заінтересованості кожного працівника у підвищенні ефективності використання всіх виробничих ресурсів. Зростання заробітної плати повинне залежати від зниження норм витрат праці та матеріалів, підвищення якості продукції, зростання продуктивності праці. Лише за таких умов зростання заробітної плати не зменшуватиме ефективність виробництва.

Умовами, що визначають доцільність застосування відрядної форми оплати праці, є такі (рис.1.6):

- необхідність стимулювання до збільшення виробітку продукції і скорочення чисельності працівників за рахунок інтенсифікації їхньої праці;
- реальна можливість застосування технічно обґрунтованих норм;

- наявність у працівників реальної можливості збільшувати виробіток понад встановлену норму за наявних організаційно-технічних умов виробництва;
- можливість і економічна доцільність розроблення норм праці та обліку виробітку працівників, тобто витрати на нормування робіт і їхній облік мають перекриватися економічною ефективністю збільшення виробітку;
- відсутність негативного впливу цієї форми заробітної плати на якість продукції, рівень дотримання технологічних режимів і вимог техніки безпеки, раціональність використання матеріальних ресурсів [55, с. 7-15] .

Умови доцільності використання	
Відрядна форма оплати праці	1. Існує точний кількісний облік результатів роботи, відсутній вплив чинників, які не залежать від працівника
	2. Необхідність стимулювання зростання обсягів виробництва або скорочувати чисельність працівників за рахунок інтенсивності праці
	3. Працівник своїми зусиллями має можливість реально збільшувати результати своєї праці
	4. Відсутній негативний вплив відрядної форми на якість кінцевого результату

Рис. 1.6. Умови, за яких доцільно використовувати відрядні форми оплати праці

При не виконанні наведених умов необхідно використовувати погодинні форми заробітної плати. Порівняльний аналіз погодинної та відрядної форм оплати праці подано в таблиці 1.6.

Необхідно зазначити, що при погодинній формі заробітної плати умовою отримання заробітку за фактично відпрацьований час повинно бути виконання певного обсягу роботи, який визначається нормованим завданням. Широке застосування почасової оплати потребує теж чіткої організації забезпечення виробництва сировиною, матеріалами, технічним обслуговуванням, енергією, інформацією тощо. В сучасних умовах на багатьох підприємствах з'являється тенденція до заміни відрядної оплати на погодинну [56, с. 258].

Переваги і недоліки погодинної і відрядної оплати праці (розроблено автором самостіно)

Форма	Умови	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
Погодинна оплата	Використовується там, де проблематично контролювати якість та кількість праці	Проста в застосуванні, легко реалізується і легка в нарахуванні, формує хороші стосунки з робітниками	Погано стимулює, існує можливість поганих виробничих результатів
Відрядна оплата	Використовується для специфічних видів роботи, коли високе значення грошової винагороди	Винагорода безпосередньо пов'язана з результатами	Джерело конфліктів і незадоволення, якщо не гарантує мінімального доходу

На нашу думку, в цьому випадку необхідно задіяти всі можливі заходи, щоб застосування погодинної оплати не призвело до зниження ефективності роботи, що недопустимо в умовах ринкової конкуренції. До таких заходів насамперед відноситься збереження високого рівня нормування праці при погодинній формі її оплати.

Погодинна форма заробітної плати як головна в зарубіжній практиці і відрядна, що є другорядною, мають багато найрізноманітніших систем застосування. Це, зазвичай, системи, що передбачають преміювання за якісні показники роботи. Управлінська та інженерна думка повинні бути спрямовані передусім на всіляке поліпшення якісних параметрів виробництва: оновлення продукції, розширення асортименту, поліпшення екологічних характеристик, значно ефективніше використання обладнання, робочої сили, підвищення кваліфікації персоналу. Всі ці параметри враховуються під час вдосконалення механізму мотивації праці робітників і службовців.

При умові, коли потрібний темп роботи та інтенсивність праці забезпечуються самою організацією, робітника не потрібно преміювати за виконання і перевиконання планових показників. Стимулювання праці акцентується на заохоченні професійної майстерності, розкритті і максимальному використанні інтелектуального потенціалу працівників, їх ініціативи та винахідництва.

Враховуючи зарубіжну практику преміювання, можна навести такі приклади. На підприємствах США вже тривалий час досить популярними є системи, які отримали назву за прізвищами їх авторів - система Скенлона і система Ракера [57, с. 15-21].

Основа першої – це розподіл працівником і компанією зекономлених витрат на заробітну плату, які отримано в результаті підвищення ефективності праці. Зекономлені кошти розподіляється відповідно 1 до 3 між фірмою і найманими працівниками. З суми, що призначена для преміювання працівників, $\frac{1}{5}$ йде до резервного фонду, а решта розподіляється між персоналом (залежно від трудового внеску). Така система має на меті зменшення частини витрат на зарплату в розрахунку на одиницю продукції, випереджаючі темпи росту продуктивності праці відносно росту заробітної плати і найбільш прийнятна для підприємств, де частка живої праці висока.

Основа другої – це формування преміального фонду залежно від збільшення умовно чистої продукції у розрахунку на один долар заробітної плати. Використання такої системи означає встановлення так званого стандарту Ракера – частки фонду оплати праці в обсязі умовно чистої продукції, яка визначається як середня величина за останні роки.

Величина преміального фонду визначається таким чином: фактичний обсяг умовно чистої продукції множиться на “стандарт Ракера”. З отриманої сума віднімається фактично виплачена працівникам заробітна плата. Сума, що залишилась, розглядається як результат підвищення ефективності виробництва, і велика її частина видається для премій персоналу.

В теперішніх системах стимулювання в Західних країнах характерною ознакою є заохочення нововведень. Так, на багатьох західноєвропейських фірмах створюються преміальні фонди за розробку, освоєння і випуск нової продукції. Наприклад, у німецькій фірмі “Сіменс” діє норматив, згідно з яким 25% обсягу продажу має припадати на нову продукцію [58].

Значно застосовується преміювання при створення нової продукції у фірмі “Фіат”. Так, розпочинаючи з кінця 1980-х років, під девізом “ризик – відповідальність – винагорода” проводилась зміна систем винагород, а саме:

підвищення ефективності стимулювання при створенні нової продукції. Нею охоплені і менеджери. В такому випадку широко використовують відкладені премії. Тобто, при створенні нової продукції встановлюються премії для персоналу, залученого до процесу нововведень, але виплата їх відкладається на встановлений термін, наприклад, на два роки. Після закінчення цього терміну попередньо встановлений розмір премії коригується на коефіцієнт від 0 до 1.4 залежно від “поведінки” нової продукції на ринку, оцінки її споживачем та комерційних результатів від продажу цієї продукції.

Потрібно відзначити, що система “відкладених премій” застосовується не лише в фірмі «Фіат», але й вона використовується у найрізноманітніших варіантах на фірмах Німеччини, Великобританії, Франції та інших країн. В Франції, на багатьох підприємствах, нараховується щорічна премія, яка виплачується тільки через 5 років. Весь цей час винагорода зберігається на банківському рахунку і на дану суму нараховуються відсотки, які не оподатковуються. Це мотивує додаткове зацікавлення до роботи на підприємстві [59, с. 32-40].

Наведені приклади дають змогу переконатися у тому, що зарубіжний досвід матеріальної мотивації персоналу справді заслуговує на увагу і широке практичне застосування. Однак треба враховувати і на те, що на підприємствах нашої країни склалися багаторічні традиції, свій досвід матеріального стимулювання персоналу, який не потрібно повністю ігнорувати, особливо в сучасному ринковому середовищі. Тому на теперішньому етапі найкращим варіантом є поєднання і доповнення вітчизняного і зарубіжного досвіду в системі і форм заробітної плати.

Наведемо приклад показників преміювання робітників в деяких галузях економіки України (табл. 1.7) [60, с. 23-28].

Таким чином, у кожній галузі можуть застосовуватися свої специфічні для неї показники преміювання, які мають забезпечувати підвищення продуктивності виробництва. Відмінною рисою заохочення є їх гнучкість. Вони, здебільшого не призводять до простого механічного збільшення розміру зарплати. Застосовуючи їх, роботодавець, по суті не має ніяких зобов'язань перед

працівниками. Одноразові заохочення найчастіше викликають сприятливу реакцію в працівників і в кінцевому рахунку майже завжди окупаються (за винятком річної винагороди, яка повинна бути досить добре продуманою і організованою, щоб працівник протягом усього року активно працював на високий кінцевий результат).

Таблиця 1.7

Показники преміювання робітників в деяких галузях економіки України

Галузь	Показники преміювання
1	2
Вугільна	Окрім преміювання за виконання змінних виробничих завдань, робітники можуть преміюватися за підвищення якості вугілля, показниками якої є його сортність та зольність. При погіршенні цих показників премії не виплачуються. Крім того, знижується і основна заробітна плата, тому що перераховується обсяг самого завдання. Робітники також можуть преміюватися за економію матеріалів, енергоресурсів.
Автотранспорт	Робітникам можна встановлювати премії за економію паливно-мастильних матеріалів, за наднормативний пробіг шин, використання нормативної вантажопідйомності автомобілів, виплачуються разові премії за наднормативний міжремонтний пробіг автомобілів. На пасажирському автотранспорті можна встановлювати премії за надпланову грошову виручку тощо.
Сільське господарство	Показниками преміювання можуть бути підвищені проти норм надої молока, приросту тварин, забезпечення товарного виходу овочевої та іншої продукції.
Залізнична галузь	В преміюванні пропонується застосувати показники виконання в установлені терміни завдань по ремонту рухомого складу т інших робіт, передбачених планом і технологічними процесами за умов високої якості; виконання шляху; поліпшення графіка руху пасажирських потягів за прямунням.

В даний час працівники, мають можливість отримувати різні види доплат і надбавок до заробітної плати. В більшості випадків базою для нарахування розміру доплати (надбавки) є закріплена за працівником тарифна ставка або тарифний оклад.

Усі компенсаційні доплати і надбавки можна розділити на дві великі групи: доплати і надбавки, що не мають обмежень за сферами трудової діяльності, і доплати і надбавки, застосовувані у визначених сферах праці [61, с. 32].

У до першої групи входять доплати: за роботу у вихідні і святкові дні; за роботу в понаднормовий час; неповнолітнім працівникам у зв'язку зі ско-

роченням їхнього робочого дня; робітником, що виконує роботи нижче привласненого їм тарифного розряду (різниця між тарифною ставкою робітника виходячи з привласненого йому розряду і ставкою по виконуваній роботі); при невиконанні норм виробітку і виготовленні бракованої продукції не з вини працівника; до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством; робітником у зв'язку з відхиленнями від нормальних умов виконання роботи [62].

Інші види виплат (друга група) мають вузьке застосування. Одні, наприклад, установлюються задля компенсації додаткової роботи, не зв'язаної безпосередньо з основними функціями працівника. Як приклад можна привести виконання функцій керівника, коли працівник не звільняється від основної роботи. Інші види надбавок застосовуються для робіт з несприятливими умовами чи праці і для робіт особливого характеру.

Доплати і надбавки з обмеженою сферою застосування можна підрозділити на три групи (табл. 1.8) [62. с.74-84].

Поліпшення оцінки і оплати праці на підприємствах України необхідно здійснювати шляхом впровадження розробленої рангово-диференційованої системи заробітної плати, що враховує моральне стимулювання разом з матеріальним заохоченням, оскільки колективне визначення співвідношень розмірів заробітної плати є не лише встановлення розміру матеріальної винагороди, але й мірилом визнання цінності праці.

Поділ доплат і надбавок з обмеженою сферою застосування [63, с. 76]

Перша група - доплати сти- мулюючого характеру	Друга група - доплати, зв'язані з особливим ха- рактером виконуваної робо- ти	Третя група - доплати за умо- ви праці, що відхиляються від нормальних
<ul style="list-style-type: none"> - за сполучення професій (посад); - розширення зон обслуговування, збільшення обсягу виконуваних робіт; - виконання обов'язків відсутнього працівника; - професійна майстерність робітником; - високі досягнення в праці і високий рівень кваліфікації фахівцям; - забезпечення значної питомої ваги продукції, що відповідає світовим досягненням, істотне розширення експорту і підвищення технічного рівня виробництва; - виконання обов'язків бригадирів (ланкових) робітником, не звільненим від основної роботи та інші. 	<ul style="list-style-type: none"> - передбачені за роботу в неділі, що є робочими днями за графіком (текстильна промисловість); - роботу з графіка з поділом дня на частини перервами не менше двох годин; - багатозмінний режим роботи; ненормований робочий день водіям, що працюють на легкових автомобілях (окрім автомобілів "таксі"), а також водіям, що працюють на інших автомобілях в експедиціях, зайнятих на геологорозвідувальних, топографічних і дослідницьких роботах; - дні відпочинку (відгулів). 	<ul style="list-style-type: none"> - за роботу з важкими (шкідливими) і особливо важкими (особливо шкідливими) умовами праці робітником, майстрам, начальникам ділянок і цехів, іншим фахівцям і службовцям; - при їхній постійній зайнятості (не менш 50% часу) на ділянках, у цехах і на виробництвах, де більш половини робітників одержують доплати за несприятливі умови праці; - інтенсивність праці робітником на конвеєрах, потокових і автоматичних лініях; інтенсивність праці робітником високопродуктивних бригад у механізованих вибоях шахт і розрізів; - роботу в нічний час; виконання робіт тільки в нічний час у тунелях і підземних територіях метрополітенів.

Розрахунок заробітної плати окремого працівника за рангово-диференційованою системою проводиться на основі суми гарантованої (1.8) та змінної (1.9) частин:

$$ЗП_{\text{гар}} = \frac{K_i}{\bar{K}} \cdot \Phi ОП_{\text{гар}} ; \quad (1.8)$$

$$ЗП_{\text{зм}} = \frac{K_i + \sum_{j=1}^m k_j}{\sum_{i=1}^q R_i} \cdot \Phi ОП_{\text{зм}} , \quad (1.9)$$

де: K_i , $K_{\text{сер}}$ - рівень компетенції i -го працівника, згідно до кваліфікаційної групи та середнє значення усіх;

- чисельність працівників, чол.;

R_i - індивідуальний змінний коефіцієнт, фактичного трудового внеску i -го працівника:

- сума індивідуальних змінних коефіцієнтів усіх працівників;
- корегуючий коефіцієнт фактичного внеску i -го працівника;

m – кількість корегуючих коефіцієнтів [64].

Ми погоджуємось з наведеними висновками О.В. Боднарук у дисертації «Організація оплати праці в Україні в ринкових умовах» про те, що найбільш суттєвими недоліками системи оплати праці в Україні є: низький її рівень, що обумовлює низьку вартість робочої сили; недостатній зв'язок оплати праці з якісними характеристиками робочої сили, присутня надмірна міжгалузева диференціація оплати праці та її тінізація; спостерігається зростання заборгованості з оплати праці [22].

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

В ході проведеного дослідження теоретичних основ розрахунків з праці й заробітної плати було зроблено наступні висновки:

1. Зарплата в сучасних умовах є ринковою формою фонду життєвих засобів працівника, що складає основну частину вартості робочої сили, яку виплачує роботодавець із отриманих доходів у відповідності до умов трудового договору та трудового внеску працівника в результати економічної діяльності підприємства.

2. Аналіз проведених досліджень економічної сутності понять «оплата праці» та «заробітної плати» дає можливість констатувати, що у науковців нема єдиного підходу до тлумачень цих категорій. Проте ототожнення понять «оплата праці» та «заробітна плата», що є методично неправомірним, оскільки вказані категорії є різними і співвідносяться як загальне й часткове, так як термін «оплата праці» ширший і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів і всієї системи правових засобів в цій сфері. Тоді, як поняття «заробітна плата» спрямоване на право отримання працівником грошової винагороди. Проте практики-обліковці, здебільшого не розділяють ці два поняття.

3. На основі узагальнення теоретичних підходів до визначення заробітної плати як економічної, соціальної, правової категорії здійснено систематизацію функцій заробітної плати, а також доповнено функціями систематичного контролю та знецінення винагород, задля значно повнішого відображення природи заробітної плати.

4. Задля реалізації функцій заробітної плати, що відображають її облікову природу в умовах ринкової економіки, доцільно виходити з таких принципів: відповідність заробітної плати вартості робочої сили, еквівалентний обмін, поєднання державного колективно-договірного та ринкового регулювання оплати праці, підвищення реальної заробітної плати, взаємозв'язок заробітної плати та продуктивності, соціальна справедливість, соціальна безпека, диференціація заробітної плати, гнучкість механізму оплати праці.

5. На досліджувану підприємстві використовується тарифна система, що гармонійно доповнюється системою преміювання. Це має значний мотивуючий вплив і робить системи оплати праці значно дієвішими. Форми й системи оплати праці створюють зв'язок між результатами праці і його оплатою. На підприємствах України найбільш поширені дві головні форми оплати праці: почасова(проста, преміальна) і відрядна (проста, преміальна, прогресивна, непряма, регресивна, акордна, акордно-преміальна, відсоткова) .

Дослідження досвіду зарубіжних країн в науково-теоретичних аспектах оплати праці дозволило розробити висновки, що: механізм організації оплати праці має бути орієнтованим на ринок, на задоволення потреб споживачів та підтримку конкурентоспроможності фірм. Зарплата має бути в прямій залежності від рівня продуктивності праці, підвищення якості продукції, ефективного використання обладнання, економії матеріалів.

Результати проведеного дослідження знайшли своє відображення в публікації «Системи оплати праці, як складові елементи організації праці на підприємстві», опубліковані в збірнику «Дні науки В ІФІМ ТНЕУ» за березень 2012 року.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ВИПЛАТ ПОВ'ЯЗАНИХ НЕЮ

2.1. Організація документообороту обліку заробітної плати

Зарплата – це, з однієї сторони, основне джерело грошового доходу найманого працівника, а з іншого певна частка витрат юридичної особи і найкращий засіб мотивації до високих результатів праці.

Теоретичні і методичні питання багатопланової проблеми організації обліку праці та її оплати завжди були предметом наукових досліджень, зокрема, таких відомих українських учених, як: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, В.В. Сопко, В.Г. Швеця, І.В. Саух, М.С. Карпа, М.В. Мудрик, Т.М. Сльозко, Л.К. Сук, Л.А. Будник, О.Ф. Вербило, Л.В. Мельянова, А.Г. Семенов та інших.

Організація оплати праці — це один з найважливіших інструментів, що визначає взаємозв'язок міри праці і міри його оплати. Міру праці визначають кількісні та якісні її аспекти, а міру оплати — прожитковий рівень як вихідний її момент.

Філія «Тисменицький райавтодор» дочірнього підприємства «Івано-Франківський облавтодор публічного акціонерного товариства «Автомобільні дороги України» створена як відособлений структурний підрозділ. Місце знаходження: 76008 м. Івано-Франківськ, вул. Коновальця 237 (додаток А).

На досліджуваному підприємстві філія «Тисменицький райавтодор», працює 54 працівники. Серед яких 30 основних робітників, 15 допоміжних робітників і 9 адміністративного персоналу.

Основні працівники забезпечують утримання, ремонт і будівництво автомобільних доріг, штучних споруд та елементів обстановки доріг. До них відносяться робітники і майстри, які безпосередньо займаються такими процесами.

Допоміжні робітники не приймають безпосередньої участі в основній діяльності підприємства, але створюють відповідні умови і забезпечують не-

обхідними матеріалами. Наприклад, виготовленням дорожніх знаків, ремонтом техніки.

Працівники адміністративного персоналу здійснюють контроль і керівництво трудового процесу. До них можна зарахувати директора, головного інженера, головного бухгалтера тощо.

Суб'єктами організації оплати праці є: органи державної влади та місцевого самоврядування; власники, об'єднання власників або їхні представницькі органи; професійні спілки, об'єднання професійних спілок або їхні представницькі органи; працівники [65, с. 101-105].

Згідно з Наказом про облікову політику філії «Тисминецький райавтодор» завданнями організації обліку праці та її оплати є:

- організація контролю за якістю та кількістю затраченої праці, за виконанням завдань щодо зростання продуктивності праці, за використанням фонду заробітної плати та іншими грошовими коштами, які виділяються для оплати праці працівників підприємства: своєчасне і правильне віднесення сум нарахованої заробітної плати і відрахувань органам соціального страхування на собівартість продукції, виконаних робіт, послуг, а також на інші витрати;
- здійснення у встановлені строки всіх розрахунків з працівниками і службовцями по заробітній платі та інших виплатах;
- збір інформації та групування показників з оплати праці, необхідних для поточного і наступного планування, контролю, аналізу та оперативного управління виробництвом, для складання фінансової і статистичної звітності.

Виконання цих завдань забезпечується правильно організованим:

- обліком особового складу підприємства;
- обліком робочого часу;
- обліком одержаних результатів та нарахуванням заробітної плати;
- суворим дотриманням законодавства про працю.

Основним документом, який визначає порядок організації оплати праці на підприємстві, розміри основної та додаткової заробітної плати, порядок

преміювання працівників, є Положення про оплату праці на підприємстві.

Даний документ філії «Тисменицький райавтодор» містить інформацію про:

- загальні принципи організації оплати праці на підприємстві, системи і форми оплати праці, які застосовуються до різних категорій працівників;
- штатний розклад працівників підприємства;
- побудову основної (тарифної) оплати праці з інструкціями за посадами і професіями тарифних ставок та 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 та шкалу преміювання.

Згідно до П(С)БО 26 “Виплати працівникам” розрахунки з оплати праці включають [66]:

1) поточні виплати, до яких відносять:

- заробітну плату згідно окладів і тарифів;
- інші нарахування з оплати праці (щорічну, додаткову та інші види відпусток; оплату за час виконання працівниками державних та громадських обов’язків у робочий час);
- порядок нарахування заробітної плати за час перебування у відрядженні тощо;
- виплати за невідпрацьований час (оплату перших п’яти днів тимчасової непрацездатності робітника за рахунок коштів підприємства, виплати у зв’язку з витратами, пов’язаними з народженням або похованням тощо);

2) виплати при звільненні працівника;

3) виплати у зв’язку з припиненням трудової діяльності (суми одноразової допомоги залежно від стажу);

4) виплати інструментами власного капіталу (премії за виконання і перевиконання плану);

5) інші довгострокові виплати (суми цільової матеріальної допомоги або суми, які надаються на термін більше одного року без відсотків і підлягають поверненню) [67, с.111-113].

Організацію оплати праці здійснюють на основі чинних нормативних, законодавчих актів та внутрішніх документів підприємства: галузева угода, колективний договір (додаток Б), трудовий договір, наказ про облікову політику, штатний розпис (додаток В), інші документи підприємства (рис.2.1).

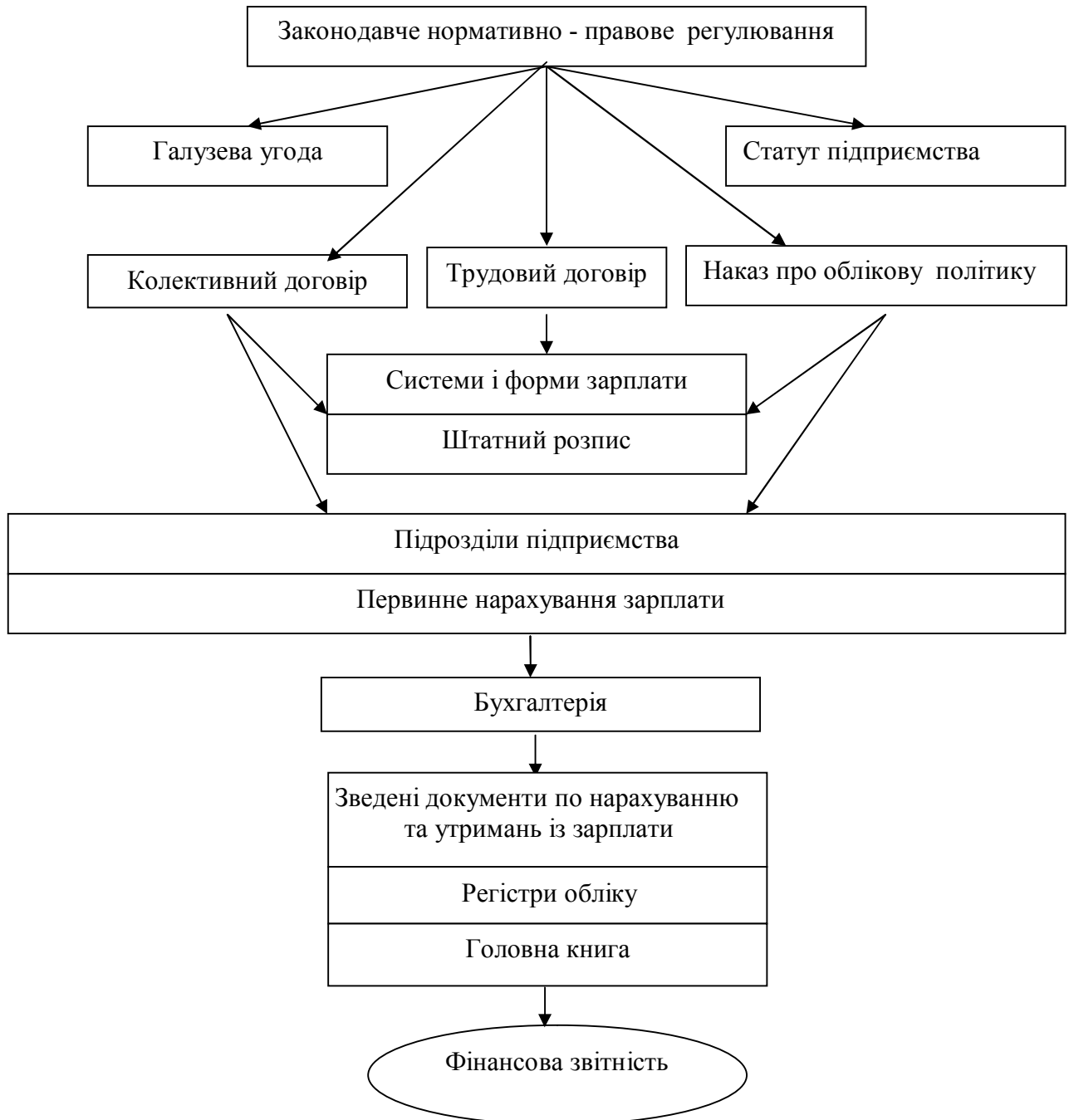


Рис. 2.1. Система організації оплати праці (розроблено автором самостійно)

На підприємстві необхідним є визначений порядок документального оформлення операцій із заробітної плати. Основу якої становлять: кадрова, облікова та розрахункова документація. До розрахункової документації належить: наказ про приймання на роботу, наказ про переведення, наказ про надання відпустки, наказ про припинення трудового договору, особова картка і трудова книжка. Облікова документація включає: таблиць обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжна відомість, платіжна відомість. Основними розрахунковими документами є: платіжне доручення, ВКО. Такий порядок встановлює систематизацію та чіткість в організації документального оформлення операцій з оплати праці (рис. 2.2).

Основними розпорядчими документами відносно особового складу є: наказ (розпорядження) про прийом на роботу (додаток Г.), наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу (додаток Д), наказ (розпорядження) про надання відпустки (додаток Е), наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (додаток Ж) наведені в таблиці 2.1.

Сукупність документів, в яких зафіксовані етапи трудової діяльності працівників, називається документацією з особового складу або кадровою документацією [68, с 22-25].

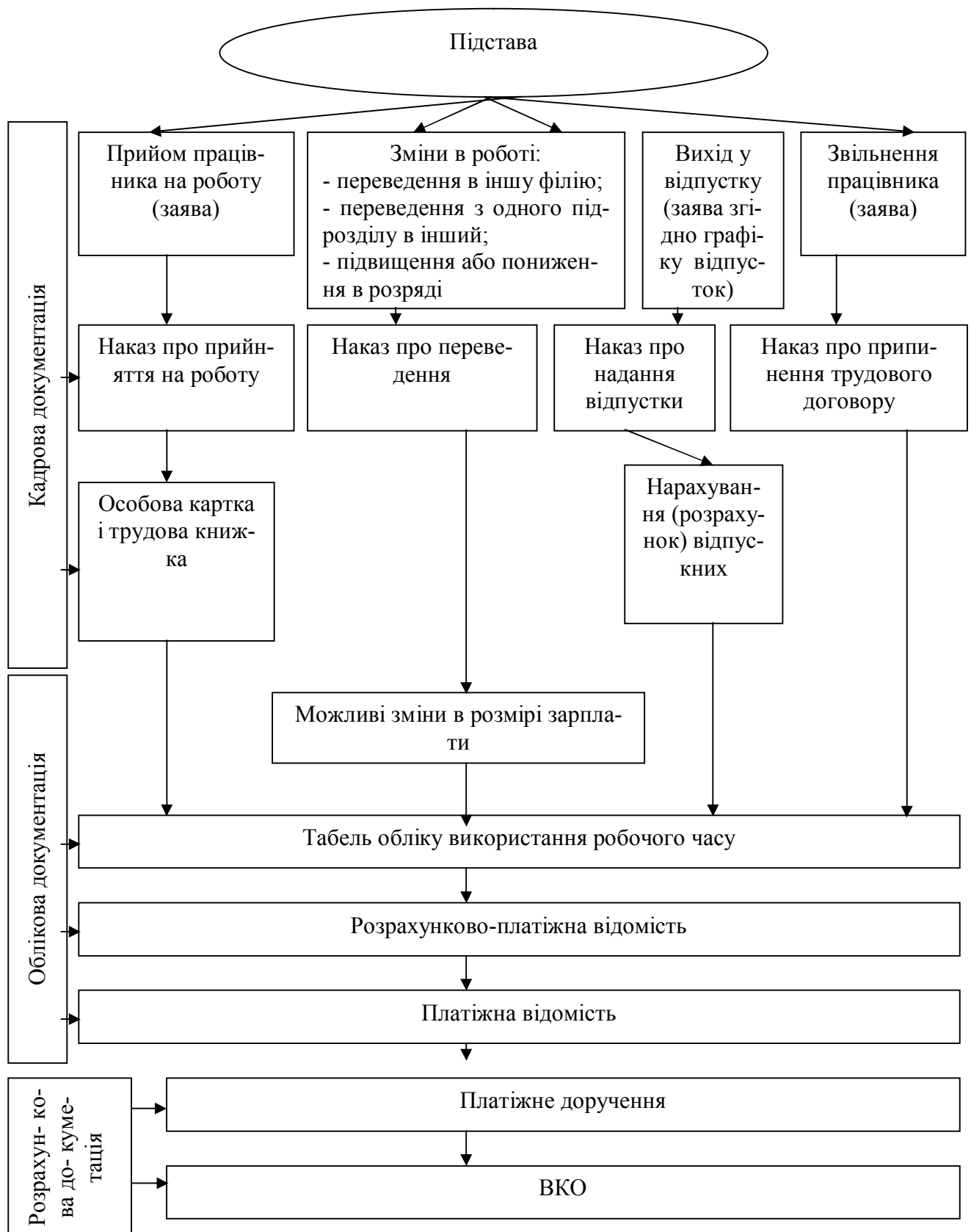


Рис. 2.2 Порядок документального оформлення пов'язаний із операціями з оплати праці на філії «Тисменицький райавтодор» (розроблено автором самостійно)

Розпорядчі документи відносно особового складу [69, с .249]

№	Назва розпорядчого документ	Призначення розпорядчого документу
1	2	3
1.	Наказ (розпорядження) про приймання на роботу (ф. № П-1)	Використовується для обліку працівників, прийнятих на підприємство та складається у відділі кадрів за кожним працівником і підписується керівником підприємства
2.	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу (ф. № П-5)	Використовується для оформлення переведення працівника з одного цеху (відділу, підрозділу) в інший. Заповнюється працівником відділу кадрів в двох примірниках. Один примірник зберігається в відділі кадрів, інший – передається до бухгалтерії
3.	Наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. № П-6)	Використовується для оформлення щорічних та інших видів відпусток, які надаються працівникам у відповідності до діючого законодавства. Наказ складається в двох примірниках: один залишається у відділі кадрів, інший – передається до бухгалтерії
4.	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) (ф. № П-8)	Застосовується при звільненні працівника. Заповнюється 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

Облік руху особового складу підприємства здійснюється у відділі кадрів. Обліку підлягають всі працівники незалежно від виконуваної роботи та займаної посади. До типових форм первинного обліку особового складу, затверджених Наказом Міністерства статистики України від 09.10.95р. № 253 [70], входять:

- наказ (розпорядження) про прийняття на роботу;
- особова картка (додаток К);
- алфавітна картка;
- особова картка спеціаліста з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські і технологічні роботи;
- наказ (розпорядження) про надання відпустки;
- список про надання відпустки;
- наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту);
- таблиць обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної

плати;

- таблиць обліку використання робочого часу (додаток Л);
- список осіб, які працювали в надурочний час;
- листок обліку простоїв .

Листок обліку простоїв, особова картка спеціаліста з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські і технологічні роботи на даному підприємстві не використовуються.

Згідно з частиною другою ст. 24 КЗпП [41] під час влаштування на роботу громадянин зобов'язаний подати паспорт або інший документ, що засвідчує особу, трудову книжку, а у випадках, передбачених законодавством, також документи про освіту (спеціальність, кваліфікацію), стан здоров'я та інші документи, картку фізичної особи — платника податків (ідентифікаційний номер).

Трудова книжка є основним документом про трудову діяльність працівника. Під час влаштування на роботу в «Тисменицький райавтодор» особа зобов'язана пред'явити трудову книжку, оформлену у встановленому порядку. Основним нормативним актом, що регулює ведення трудових книжок, є Інструкція про порядок ведення трудових книжок працівників, затверджена наказом Міністерством праці та соціальної політики, Міністерством юстиції, Міністерством соціального захисту населення України від 29 липня 1993 р. № 58 [71]. Трудові книжки ведуться на всіх працівників, які працюють на даному підприємстві понад п'ять днів.

Питання, пов'язані з порядком ведення трудових книжок, їхнього зберігання, виготовлення, постачання і обліку, регулюються Постановою Кабінету Міністрів України від 27 квітня 1993 р. № 301 „Про трудові книжки працівників" [72].

У разі звільнення працівника всі записи про роботу і нагороди, що внесені у трудову книжку за час роботи на філії «Тисменицький райавтодор», засвідчуються підписом керівника підприємства та печаткою підприємства або печаткою відділу кадрів. Підприємство зобов'язане видати працівнику

його трудову книжку у день звільнення з внесеним до неї записом про звільнення.

На «Тисменицькому райавтодорі» ведеться книга обліку бланків трудових книжок і вкладок до них .

На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особову картку (ф. № П-2), до якої заносять відомості про працівника (і подальші зміни у службовому стані), водночас роблять запис про прийняття на роботу в трудовій книжці і присвоюють йому табельний номер. На працівників, прийнятих вперше, заповнюють нову трудову книжку. Записи в особовій картці повинні відповідати записам, здійснюваним у трудовій книжці.

Картки комплектують в алфавітній послідовності, створюючи картотеку працівників. Особові картки на працівників, що вибули, підшивають у спеціальній справі для кожного працівника.

Перед початком роботи будь-якого працівника ознайомлюють з посадовою інструкцією.

Посадова інструкція - це нормативний документ, в якому визначено завдання, права, обов'язки і відповідальність посадової особи. Її розробляють щодо конкретної штатної посади [73, с.31].

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 [74, с.326].

Структура посадової інструкції облікового працівника така: назва посади; загальні положення, цілі і завдання, права та обов'язки; відповідальність; взаємозв'язок з іншими посадовими особами; критерії оцінки виконання обов'язків; оклад і премія; порядок призначення, звільнення і заміщення посади; висновок (додаток М).

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

Одним із першочергових завдань кожного підприємства незалежно від форми власності є облік особового складу підприємства, який ведеться відділом кадрів.

Для обліку використання робочого часу використовують таблиць (ф. № П-12), який веде майстер (рис. 2.3). Табельний облік застосовується для аналізу і контролю за використанням робочого часу і станом трудової дисципліни. Дані табельного обліку використовуються для визначення заробітку працівників, які перебувають на погодинній оплаті праці, та окремих виплат іншим працівникам.

Табель є іменним списком усіх працівників з позначками проти кожного прізвища про використання робочого часу і ведеться окремо за категоріями, а в межах категорії працівників – в алфавітній послідовності.

Табель містить відомості про відпрацьований час, години понаднормової роботи, запізнення і неявки, причини яких зашифровуються умовними позначками. Значно спрощується табельний облік у разі реєстрації тільки відхилень від нормальної тривалості робочого дня (через хвороби, відрадження, прогули, простої, години понаднормової роботи тощо).. Форми № П-12 та П-13 застосовуються для обліку використання робочого часу всіх категорій працівників, для контролю за дотриманням працівниками встановленого режиму робочого часу, для отримання даних про відпрацьований час, розрахунку заробітної плати, а також для складання статистичної звітності з праці [75, с. 3-14]

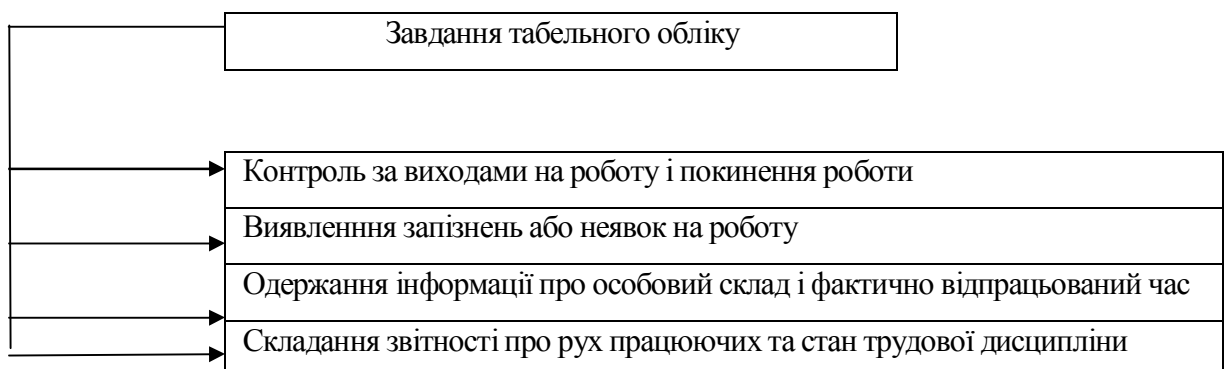


Рис. 2.3. Завдання табельного обліку

Підставою для позначок у таблиці про час, невідпрацьований з поважних причин, є листки тимчасової непрацездатності, накази (розпорядження) про надання відпусток, посвідчення про відрядження та інші документи. Умовні позначення відпрацьованого часу на філії «Тисменицький райавтодор», наведені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Умовні позначення відпрацьованого часу (витяг) наказу про облікову політику

Умовні позначення	Код буквений
1	2
Відрядження:	
а) службові	к
Відпустка:	
а) основна щорічна	в
б) додаткова відпустка без збереження заробітної плати, яка надається жінкам до досягнення певного віку дитини	Вж
в) у зв'язку з навчанням і повним збереженням заробітку, підвищення кваліфікації або навчання новим професіям з відривом від виробництва	ву
г) у зв'язку з навчанням з частковим збереженням заробітку у вільні від роботи навчальні дні	л
Тимчасова непрацездатність та відпустки для догляду за хворим та по карантину, оформлені листками непрацездатності	Х
Відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами	вв
Прогули та інші неявки з поважних причин	пр
Запізнення	зп
Вихідні (дні щотижневого відпочинку), святкові та неробочі дні	вщ

Внесення до табеля і виключення з нього працівників здійснюється на підставі первинних документів з обліку кадрів.

Оформлений належно табель засвідчується підписами відповідальних осіб (майстром) і подається до бухгалтерії підприємства для нарахування заробітної плати.

На підставі даних минулого місяця, що внесені в особовий рахунок, та даних первинного обліку поточного місяця формується “Розрахунково-платіжна відомість”.

Завдання обліку розрахунково-платіжних відомостей:	
→	реєстрація зобов'язань підприємства перед працівниками
→	внесення змін у реєстр, пов'язаних з трудовою діяльністю працівників
→	забезпечення правильності розрахунків для складання звітності

Рис.2.4. Завдання обліку розрахунково-платіжних відомостей (розроблено автором самостійно)

Характеристика порядку складання форм розрахунково-платіжної відомості, наведена в табл. 2.3

Таблиця 2.3

Варіанти проведення розрахунку по заробітній платі [69, с. 249]

№	Варіант розрахунку	Порядок проведення розрахунку
1	2	3
1.	Розрахунки за розрахунково-платіжною відомістю	Розрахунково-платіжна відомість одночасно використовується для розрахунку і видачі заробітної плати. На невеликих підприємствах, коли система розподілу заробітної плати за виробничими розрахунками не ускладнюється, розрахунково-платіжна відомість може виписуватись в одному примірнику. В інших випадках відомість виписується в двох примірниках (під копію), причому платіжним документом слугує перший примірник. Дані про виплату авансу і про суми утримання внесків, вирахованих по заробітній платі в минулому місяці, містяться в особовому рахунку (ф. № П-54). При наявності великої кількості первинних документів з обліку виробітку працівників підрахунок відрядного заробітку здійснюється за допомогою накопичувальної картки обліку виробітку і заробітної плати (ф. № П-55) або накопичувальна картка обліку заробітної плати
2.	Розрахунки за розрахунковою відомістю	При наявності великої кількості первинних документів з обліку виробітку підрахунок заробітку так само, як і в першому варіанті, проводиться в накопичувальній картці
3.	За спеціальними листами розрахунків заробітної плати	Листи розрахунку заробітної плати виписуються для кожного робітника на розрахунковий період. Записи розрахунків з заробітної плати здійснюються під копірку в двох примірниках. Обратна сторона другого примірника форми розрахунку з заробітної плати може бути використана для розрахунку відпускних сум. Суми до видачі переносяться із форми розрахунку заробітної плати в платіжну відомість

До розрахунково-платіжної відомості заносять такі дані: прізвище, ім'я, по батькові, посаду, розмір посадового окладу, рік народження, пільги з по-

датку, табельний номер працівника, категорію персоналу, до якої він належить, кількість відпрацьованих днів, годин, нараховану суму за видами оплат, утримання, заборгованість працівника, якщо вона є, та суму до видання (додаток Н).

Розрахунково-платіжні документи з нарахування і виплати заробітної плати складає, підписує та перевіряє бухгалтер розрахункового відділу. На документах платіжного характеру керівник та головний бухгалтер своїми записами підтверджують дозвіл на виплату заробітної плати у відповідному обсязі в установлені терміни [51, с.146-151].

На загальну суму виданої заробітної плати складають видатковий касовий ордер, який, своєю чергою, реєструють у журналі реєстрації видаткових та прибуткових ордерів. Дату й номер видаткового ордера фіксують у відповідних платіжних і розрахунково-платіжних відомостях (додаток П).

Головним обмеженням при нарахуванні виплат працівникам є штатний розпис, який надає інформацію про кількість працівників за посадами і кваліфікаційними розрядами та, відповідно, визначає граничний розмір фонду оплати праці.

Перелік можливих для нарахування винагород передбачається у положеннях про оплату праці, про соціальний пакет, про преміювання, про правила користування мобільним зв'язком та про охорону праці. Окрім того, положення про оплату праці може наводити перелік документів, що слугують підставою для нарахування винагород працівникам на конкретному підприємстві та передбачати застосування власних розробок щодо обліку розрахунків з працівниками.

При цьому, положення про охорону праці захищає права персоналу на створення безпечних умов праці та гарантує здійснення заходів, направлених на мінімізацію впливу шкідливих факторів у разі їх існування. Відповідно, дане положення передбачає безоплатну видачу працівникам лікувально-профілактичного харчування, спеціального одягу, взуття та інших засобів індивідуального захисту, миючих та знешкоджувальних засобів; здійснення додаткових виплат працівникам, які потерпіли внаслідок нещасного випадку

чи професійного захворювання, із включенням цієї частини витрат підприємства на охорону праці до поточних виплат працівникам [77, с. 211].

Одним із напрямів удосконалення організації бухгалтерського обліку є зменшення кількості документації завдяки впровадженню багатоденних і накопичувальних документів, використання типових міжвідомчих форм, пристосованих до використання обчислювальної техніки.

Розробляючи внутрішні документи (положення про оплату праці, преміювання та інші), необхідно:

- розширювати практику персоніфікації ставок і окладів найбільш кваліфікованим працівникам, орієнтованим на підвищення ефективності праці;
- враховувати галузеві особливості, зокрема при створенні системи стимулювання, встановлювати спеціальні, специфічні фактори оцінок робіт для методу бальної системи преміювання, для кожної категорії персоналу, посилюючи регуляторну і стимулюючу функції заробітної плати;
- до переліку факторів та критеріїв оцінювання умов преміювання включати рівень кваліфікації, ступінь відповідальності виконаної роботи, рівень професійної майстерності, ініціативності, стаж роботи, результати кваліфікаційної атестації робітників тощо, які відповідають сучасним реаліям, тактиці та стратегії управління підприємством, його підрозділами й персоналом.

Отже, здійснюючи удосконалення організації обліку оплати праці, підприємство повинно підходити до цього обґрунтовано, враховуючи доцільність, використовуючи результати наукових досліджень, передового досвіду та сприяти заохочуванню до праці працівників впроваджуючи доплати, премії, застосовуючи прогресивну форму оплати праці виходячи з можливостей підприємства.

2.2 Методика обліку заробітної плати

Питанням нарахування та виплати зарплати а також нарахування та сплати утримань присвячені праці В.П. Завгороднього, В.Я. Савченко, М.Я. Дем'яненка, Ф.Ф. Бутинця, Е.М. Лібанова, І.Ф. Гнибіденко, В.М.Папієв, В.М. Новіков, та ін. Проте визначення підходів до удосконалення методики обліку розрахунків з праці та заробітної плати згідно з останніми змінами у податковому законодавстві, є дуже актуальним на сьогодні.

У дисертаційному дослідженні Н.В. Шульга вважає, що удосконалення методики обліку розрахунків з праці та заробітної плати передбачає їх узгодження з нормами П(С)БО 26 «Виплати працівникам», трудового й податкового законодавства та міжнародною практикою формування звітної інформації про поточні, довгострокові виплати працівникам і їх забезпечення. Кожна із категорій виплат має специфічні характеристики, що потребує різного порядку їх визнання, оцінки й обліку в системі рахунків і субрахунків синтетичного та аналітичного обліку [21].

Відповідне бачення даного питання є цілком закономірним, адже проблема адаптації національного обліку до міжнародних стандартів наразі дуже актуальна.

Особливості нарахування працівникам - погодинникам та працівникам-відрядникам детальніше розглянуто в п.1.2.

Згідно з Планом рахунків [78] для синтетичного обліку розрахунків із заробітної плати призначений рахунок «Розрахунки за виплатами працівникам» складається з наступних субрахунків:

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

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» - є активно-пасивним, за кредитом даного рахунку відображаються нарахована працівникам основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, інші нарахування, за дебетом – виплата заробітної плати, премії, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за вико-

навчими документами, вартість одержаних товарів у рахунок заробітної плати та інші утримання із сум оплати праці персоналу [79].

По кредиту субрахунку 661 відображаються нарахування усіх видів заробітної плати, премії, інші нарахування, що входять до фонду оплати праці, в кореспонденції з рахунком витрат. По дебету субрахунку 661 відображається виплата заробітної плати, а також суми утримань із заробітної плати, аліментів, вартості матеріальних цінностей, утриманих у рахунок заробітної плати, тощо). Не отримані в установлений термін суми цих нарахувань відображаються по кредиту субрахунку 662 у кореспонденції з дебетом субрахунку 661. (рис. 2.2). Потрібно зазначити, що на приватних підприємствах дуже рідко застосовуються практика депонування невиплаченої заробітної плати

Від 20.10.2005 року до Плану рахунків та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, введено субрахунок 663 “Розрахунки за іншими виплатами”, на якому варто вести облік розрахунків з працівниками за виплатами, що не входять до фонду оплати праці (лікарняні, інші соціальні допомоги, тощо) [80].

Аналітичний облік нарахування й видачі заробітної плати ведеться в розрізі кожного працівника, видів виплат і утримань. Для відображення нарахованої оплати праці у витратах виробництва її групують за встановленим тут об'єктами. Все це вимагає використання, поряд із Журналом 5, інших реєстрів обліку, де нараховану на підставі первинних документів оплату праці групують за об'єктами обліку витрат виробництва та аналітичними рахунками з обліку розрахунків із оплати праці.

Ця інформація використовується для наступних розрахунків середньої заробітної плати (при оплаті відпусток, нарахуваннях допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо), видачі різного виду довідок.

Аналітичний облік депонованої заробітної плати ведеться по кожній незатребуваній сумі безпосередньо в реєстрі або книзі обліку депонованої заробітної плати. Виплата такої заробітної плати оформляється видатковим касовим ордером.

Зважаючи на перехід вітчизняної облікової системи на міжнародні стандарти ведення обліку, пропонуємо удосконалити рахунок бухгалтерського обліку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», таким чином, щоб враховувати всі види виплат, які передбачені МСБО 19 [81] і відповідно П(С)БО 26 [66], а також норми Інструкції зі статистики заробітної плати [82].

Відображення на рекомендованих рахунках виплат працівникам, які здійснюються підприємством дає можливість чітко розмежувати, які саме виплати проводяться, та уможлиблює аналізування (табл. 2.4). Перехід на таку схему рахунку 66 буде дієвим кроком у трансформації вітчизняного обліку розрахунків за виплатами працівникам у міжнародну систему.

Таблиця 2.4

Схема відображення нарахування, утримань та виплати заробітної плати на рахунках обліку згідно К.С. Жадько [83]

66 рахунок			
ДТ		КТ	
Утримання і виплати		Нарахування	
1	2	3	4
		Сальдо початкове - це заборгованість перед працівниками на поч. періоду	
Кт 301	Виплата авансу і остаточна виплата зарплати	Дт 23, Дт 81	Працівники основного і допоміжного виробництва Управлінський, інженерний та інший персонал Працівники служби збуту і невиробничої сфери За рахунок резерву майбутніх виплат і платежів
Кт 64	Утримання ПДФО	Дт 91, Дт 92	
Кт 65	Утримання ЄСВ	Дт 93, Дт 94	
Кт 662	Депонована зарплата	Дт 471	
Кт 375	Нестачі та втрати від псування цінностей		
		Сальдо кінцеве – це заборгованість перед працівниками в кінці місяця	

Сутність кожного субрахунку значно детальніше:

1. 6611 «Короткострокові розрахунки з працівниками», до якого відносять:

- 66111 «Основна заробітна плата» — це нарахована заробітна плата працівникам за кількість виконаної роботи або за відпрацьований час;
 - 66112 «Розрахунки за іншими нарахуваннями» — це виплати на основі середньої заробітної плати. До них відносять щорічну, додаткову, соціальну, урбову та інші види відпусток; оплата за час виконання працівниками державних та громадських обов'язків у робочій час; порядок нарахування заробітної плати за час перебування у відрядженні та ін.;
 - 66113 «Розрахунки за невідпрацьований період» — це виплати на основі середньої заробітної плати, що регулюються положеннями Порядку №1266 [84], а також суми матеріальної цільової і нецільової допомоги працівникам. До них відносять оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності робітника за рахунок коштів підприємства, виплати у зв'язку з витратами, пов'язаними з народженням або похованням та ін.;
 - 66114 «Розрахунки за преміями» — це премії за безперервну роботу на підприємстві до нарахованої зарплати і до суми відпускних;
3. 6612 ««Розрахунки при звільненні»» — це суми вихідної допомоги, виплати та розміри якої встановлені ст. 44 КЗпП [41].
 4. 6613 «Розрахунки внаслідок закінчення трудової діяльності» — це суми одноразової допомоги працівникам в залежності від стажу роботи на підприємстві.
 5. 6614 «Розрахунки інструментами власного капіталу» — це премії за виконання і перевиконання плану.
 6. 6615 «Довгострокові розрахунки з працівниками» — це суми цільової матеріальної допомоги, які надаються на термін більше одного року без відсотків і підлягають поверненню. До них відносять оплату за лікування, навчання, ліквідацію стихійного лиха та ін. (табл.2.5).

Пропонована схема рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	
1	2
Існуючі рахунки	Рекомендовані рахунки
661 «Розрахунки за заробітною платою»	6611 «Короткострокові розрахунки з працівниками»
662 «Розрахунки за депонентами»	66111 «Основна заробітна плата»
663 «Розрахунки за іншими виплатами»	66112 «Розрахунки за іншими нарахуваннями»
	66113 «Розрахунки за невідпрацьований період»
	66114 «Розрахунки за преміями»
	6612 «Розрахунки при звільненні»
	6613 «Розрахунки внаслідок закінчення трудової діяльності»
	6614 «Розрахунки інструментами власного капіталу»
	6615 «Довгострокові розрахунки з працівниками»

Відображення в бухгалтерському обліку філії «Тисменицький райавтодор» за період з вересня 2011р. по квітень 2012р. комплексу господарських операцій пов'язаних з обліком заробітної плати наведено у таблиці 2.6.

Утримання із заробітної плати поділяються на обов'язкові та необов'язкові. До обов'язкових відносять: податок на доходи фізичних осіб, єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування. До необов'язкових входять: за рішенням судових органів і приписами виконавчих служб, за ініціативою підприємства, за ініціативою працівника, за ініціативою професійних організацій.

Таблиця 2.6

Методика обліку операцій із заробітної плати на філії «Тисменицький райав-
тодор»

1	Зміст господарської операції 2	Кореспонденція рахунків		Первинний до- кумент 5
		Дт 3	Кт 4	
1.	Нарахована заробітна плата: основним робітникам	23	661	Наряди, таблиць обліку робочого часу, рапорт про виробіток, мар- шрутний лист, відомість обліку виробітку, бух. довідка, листок на доплату
1.1	допоміжним робітникам	23	661	
1.2.	працівникам, зайнятим обслуговуванням машин та обладнання	91	661	
1.3	нарахована довгострокова матеріальна допомога у зв'язку з лікуванням	91	661	
1.4	адміністративно-управлінському персоналу	92	661	
1.5	працівникам обслуговуючих виробництв і госпо- дарств	29	661	
1.6	працівникам, зайнятим збутом готової продукції	93	661	
1.7	працівникам, зайнятим вантажними роботами і придбанням товарно-матеріальних цінностей	20,28	661	
1.8	працівникам, зайнятим капітальним будівництвом	151	661	
1.9	працівникам, зайнятим виправленням браку	24	661	
1.10	працівникам торговельних і посередницьких підп- риємств	93	661	
1.11	працівникам за роботи пов'язані з ліквідацією і списанням необоротних активів	976	661	
1.12	працівникам за роботи, затрати на які відносяться до витрат майбутніх періодів	39	661	
1.13	працівникам за вислугу років, премії за рахунок коштів цільового фінансування	48	661	
1.14	працівникам зайнятих ліквідацією стихійного лиха	99	661	
1.15	нараховані доплати, премії та зарплата працівни- кам за роботи, не пов'язані з виробничою діяльніс- тю	949	661	
2.	Нараховані відпускні виплати за рахунок резерву на оплату відпусток	471	661	Заява працівника
2.1	Нараховано ЄСВ на відпускні	471	65	Бухгалтерська довідка
3.	Нарахована матеріальна допомога згідно із заявами працівників	949	661	Листок на допла- ту

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5
4.	Нарахована допомога з тимчасової непрацездатності: за перші 5 днів тимчасової непрацездатності	23,91, 92,93,94	661	Листок непрацездатності, бухгалтерська довідка
5.	За рахунок коштів Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	65	661	Бухгалтерська довідка
6.	Нараховано пенсії по інвалідності, в разі втрати годувальника, за вислугу років	65	663	Бухгалтерська довідка
7.	Нарахована допомога по вагітності й пологах, на поховання, з тимчасової непрацездатності до відновлення працездатності або встановлення інвалідності	65	663	Листок непрацездатності, акт розслідування професійного захворювання, акт про нещасний випадок, свідоцтво про смерть
8.	Нарахована допомога за час простою (частковому безробіттю)	65	663	Заява працівника
9.	Утримано єдиний соціальний внесок	661	65	Бухгалтерська довідка
10.	Утримано податок на доходи фізичних осіб	661, 663	641	Бухгалтерська довідка
11.	Утримано залишок невикористаного авансу підзвітних сум	661	372	Наказ керівника
12.	Утримано погашення сум нестач і розкрадання матеріальних цінностей	661	375	Заява працівника
13.	Утримано суми позики, наданої працівнику підприємством	661	377	Заява працівника
14.	Утримано відсотки за банківським кредитом, суми аліментів та інших платежів за виконавчими листами, профспілкові внески	661	685	Заява працівника, виконавчий лист,
15.	Відображена реалізація працівникам підприємства в рахунок заробітної плати готової продукції, товарів, робіт, послуг	661	701, 702, 703	Накладна
16.	Виплачено зарплату з каси готівкою	661	301	ВКО
17.	Виплачено зарплату через картрахунок	661	313	Виписка банку
18.	Виплачено заробітну плату іншими коштами	661	33	ВКО
19.	Депоновано заробітну плату	661, 663	662	Виписка банку
20.	Виплачено депоновану заробітну плату	662	301	ВКО
21.	Нараховано ЄСВ на зарплату	15,23,91, 92,93, 949, 976, 24,20, 28, 48,39, 991	65	Розрахункова відомість, відомість розподілу на основі розрахунково-платіжної відомості
22.	Перераховано ЄСВ на рахунки Пенсійного фонду	65	311	Виписка банку
23.	Отримано кошти на здійснення підприємством соціальних виплат працівникам	311	652	Виписка банку

Утримання із заробітної плати поділяються на обов'язкові та необов'язкові. До обов'язкових відносять: податок на доходи фізичних осіб, єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування

До необов'язкових входять: за рішенням судових органів і приписами виконавчих служб, за ініціативою підприємства, за ініціативою працівника, за ініціативою професійних організацій (рис.2.5).



Рис. 2.5. Види утримань із заробітної плати [85].

Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" прийнято 08.07.2010р., який набув чинності з 2011р. Адміністратором єдиного соціального внеску є Пенсійний фонд України (ПФУ) – орган з відповідною організаційною, програмно-технічною інфраструктурою, де створено Державний реєстр соціального страхування, що включає всіх застрахованих осіб та платників до всіх фондів соціального страхування [86].

Державний реєстр соціального страхування – це організаційно-технічна система, призначена для нагромадження, зберігання та використання інфор-

мації про збір та ведення обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, його платників та застрахованих осіб, що складається з реєстру страхувальників та реєстру застрахованих осіб. Така інформація надходитиме від фондів соціального страхування, державних органів реєстрації актів цивільного стану, органів державної податкової служби, органів державної статистики, підприємств, установ, організацій, органів Державного казначейства, територіальних органів ПФУ за результатами перевірок платників єдиного внеску [87, с 7-9].

Згідно з Законом про єдиний соціальний внесок (ЄСВ) [60], залишилися нарахування роботодавцем на фонд оплати праці (ФОП) та утримання із заробітної плати найманих працівників – фізичних осіб. По-друге, так званий єдиний соціальний внесок ґрунтується на окремих його розмірах (табл. 2.7)

Таблиця 2.7

Ставки ЄСВ з 01.01 2011

Види доходів	Ставка нарахування у юридичних і фізичних осіб	Ставка утримання з фізичної особи
1	2	3
Зарплата	36,76-49,7 %	3,6 %
Винагорода за цивільним правовим договором	34,7 %	2,6 %
Виплата за лікарняним листком	33,2	2 %
Дохід інваліда: - заробітна плата - виплата за лікарняним	8,41 % 33,2 %	3,6 % 2 %

Отже, підприємство, з 2011 року, повинно утримувати із заробітної плати працівників суму єдиного соціального внеску, яка складає 3,6% від суми нарахованої заробітної плати (п.7 ч.1 ст.8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №2464-VI від 08.07.2010) та податок на доходи фізичних осіб, який складає 15% від суми нарахованої заробітної плати, зменшеної на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування та податкової соціальної пільги [88].

В той же час роботодавець повинен робити нарахування на фонд оплати праці, які складають суму від 36,76% до 49,7%, в залежності від класу професійного ризику виробництва [86].

Єдиний соціальний внесок повинен бути сплачений не пізніше 20 числа місяця наступного за звітним. Роботодавці повинні сплачувати єдиний внесок під час кожної виплати заробітної плати [86]. Сплата єдиного внеску відбувається шляхом перерахування коштів на відповідний банківський рахунок (додаток Р)

У ч. 2 ст. 7 Закону про ЄСВ [60] зазначено: якщо особа отримує дохід за виконану роботу (надану послугу), термін виконання якої перевищив один календарний місяць ЄСВ нараховують на суму, визначену діленням загальної суми доходу на кількість місяців, за які її нараховано. Тут ідеться про поділ і задля застосування граничної величини для сплати ЄСВ. Така схема розрахунку не дуже логічна, тому що не враховує тривалості виконання робіт, що припадає на кожен місяць. Це питання необхідно доопрацювати на законодавчому рівні. Логічно, аби уникнути нарахувань за декілька місяців пропонують складати акти і нараховувати винагороду на повні місяці.

До переваг введення єдиного соціального внеску можна зарахувати (табл.2.8):

- він вигідний для роботодавців, з точки зору організації робочого дня;
- з'явилась єдина база платників внесків для фонду соціального страхування.

Переваги впровадження ЄСВ в порівнянні з чинною до 2011 року системи
утримань

Переваги впровадження ЄСВ		
1	2	3
1.	Вигідний для роботодавців	Не потрібно реєструватись у 4 державних фондах; сплачуючи внески не подавати в банк шість платіжних доручень для перерахування, подаючи чотири звіти, вистоюючи чотири черги.
2.	З'явилась єдина база платників внеску	Допомагає швидше знаходити порушників, зокрема, тих хто не вчасно, не повністю, а платить внески.
3.	Можливість введення другого рівня обов'язкового пенсійного страхування (накопичувальні рахунки) та обов'язкового медичного соціального страхування.	Підвищення надходження в соціальні фонди, що дозволить підвищувати розмір страхових виплат, ввести в майбутньому, із застосуванням єдиної системи збирання внесків
4.	Зменшення кількості перевірок	Якісно зменшилась кількість перевірок, щодо нарахування та утримання ЄСВ

Проте, при очевидних позитивних законодавчих змінах, щодо методики нарахування ЄСВ, його введення передбачає посилення контролю над розпорядником соціальних внесків, тобто Пенсійним фондом, з приводу акумуляції коштів на рахунках та правильності їх розподілу. Це передбачає створення контрольного органу. Окрім цього збільшується правова відповідальність підприємця за несвоєчасну або не повну сплату ЄСВ.

В цілому, як адаптацію до зарубіжного облікового досвіду, можна розцінювати позитивно впровадження ЄСВ, хоча загальна сума утримань із зарплати працівника не змінилась і відбулось просто перейменування категорій. Необхідно відзначити, що справді для деяких роботодавців відбулись зміни у нарахуванні на зарплату, що вплинуло на розмір кінцевих фінансових результатів.

Філія «Тисминецький райавтодор» здійснює нарахування у сумі 37,7%, згідно чинного законодавства.

Заробітна плата, як і інші доходи, що отримують фізичні особи, підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб згідно із Законом України „Про податок з доходів фізичних осіб" від 22.05.2003р. №889-IV [89].

Утримання податку на доходи фізичних осіб із доходів, нарахованих (виплачених) у вигляді заробітної плати, здійснюють за такою формулою:

$$P_{\text{ДФО}} = (D - E_{\text{св}} - \text{СоцП}) \times \text{СтПдох}, \quad (2.1);$$

де $P_{\text{ДФО}}$ — податок на доходи фізичних осіб;

D — дохід, нарахований (виплачений) у вигляді заробітної плати;

СоцП — податкова соціальна пільга (якщо працівник має право на соціальну пільгу);

СтПдох — ставка податку на доходи [74].

Зміни розмірів $P_{\text{ДФО}}$ протягом останніх років подано у таблиці 2.9. Можна зробити висновок, що спостерігається тенденція до збільшення розмірів ставки цього податку від 13% до 17%.

Таблиця 2.9

Розмір ставки податку на доходи фізичних осіб

Період	Ставка податку на доходи фізичних осіб, відсотки до бази оподаткування
1	2
2004, 2005, 2006 роки	13%
Починаючи з 2007 року	15%
З 2011, якщо сума річного оподаткованого доходу перевищує десятикратний розмір мін зарплати, установлені законом на 1 січня податкового року	17%

Ми пропонуємо ввести схему утримання ПДФО, та відповідно, нове поняття «розмір заробітної плати, з максимальною ставкою оподаткування» — це сума зарплати, яка встановлюється на рівні держави й оподатковується за ставкою 20%. Варто наголосити, що оподаткуванню підлягає будь-який розмір оплати праці, тому, таке поняття як «максимальний розмір заробітної плати, з якої утримуються страхові внески» втрачає свою актуальність. У випадку коли ФОП є меншим, аніж встановлений законодавчо мінімальний розмір зарплати пропонуємо не утримувати ПДФО з зарплати є недопустимим. Такий приріст, можливо не поповнить бюджет, але буде повною мірою реалізувати принцип соціальної справедливості.

Як наслідок, через гнучку систему ПДФО, необхідність податкової соціальної пільги нівелюється, тобто її можна відмінити, диференціюються доходи населення, а також реалізується принцип соціальної справедливості.

Таблиця 2.10

Пропонована схема утримання ПДФО

Пропонована схема утримання ПДФО	
1	2
Розмір зарплати	Ставка ПДФО
Нарахована зарплата менше мінімальної зарплати	0%
Від розміру мінімальної зарплати до розміру середньої зарплати України	10%
Від однократного розміру до двохкратного розміру середньої зарплати по Україні	13%
Від двохкратного розміру середньої зарплати до розміру зарплати із максильною ставкою оподаткування	15%
Розмір зарплати із максимальною ставкою оподаткування	20%

Згідно статтею 13 «Закону України про Державний бюджет України на 2012 рік встановлений рівень мінімальної заробітної плати. «Установити на 2012 рік мінімальну заробітну плату у місячному розмірі: з 1 січня - 1073 грн., з 1 квітня - 1094 грн., з 1 липня -1102 грн., з 1 жовтня – 1118 грн., з 1 грудня - 1134 грн. [90, с. 38].

Згідно із Законом України „Про податок з доходів фізичних осіб" платник податку на доходи з фізичних осіб (працівник) має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги [89].

Причому треба зауважити, що податкова соціальна пільга враховується лише тоді, коли сума доходу працівника не перевищує суми, що становить 1,4 прожиткового мінімуму для працездатного населення, встановленого на 1 січня відповідного року, округленого до найближчих 10 гривень. Отже в 2012 розмір місячної зарплати, що даватиме право на ПСП 1500грн ($1073 \cdot 1,4$)

В таблиці 2.11 наведено податкові соціальні пільги на 2012 рік [90].

Податкова соціальна пільга на 2012 рік

Вид пільги	Розмір, грн.
1	2
Загальна (50% від мінімальної зарплати, встановленої на 01.01.12р.	536.50
150% від загальної	804.75
200% від загальної	1073

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого місячного доходу платника податку у вигляді заробітної плати виключно за одним місцем його нарахування (виплати). Для того, щоб під час утримання податку із заробітної плати можна було враховувати соціальну пільгу, працівник повинен подати відповідну заяву. Під час прийняття на роботу працівника, починаючи з 2004 року, для того, щоб можна було враховувати соціальну пільгу, така заява є необхідною [74, с. 371].

Якщо працівник отримує дохід у кількох місцях праці, то соціальна пільга може враховуватися у одному з них за бажанням працівника. Тобто можна відмовитися від соціальної пільги за основним місцем праці і застосувати її за сумісництвом, подавши відповідні заяви, а також довідку про те, що за основним місцем праці працівник не має соціальної пільги.

У місяць звільнення працівник, якщо він не відпрацював повний місяць, права на соціальну пільгу не має. Отримати право на соціальну пільгу за весь місяць можна на новому місці праці в разі, якщо працівник подасть відповідну заяву і довідку про доходи, одержані на попередньому місці праці за цей неповний місяць.

Згідно абз.8 п.1 розділу XIX Податкового кодексу до 31 грудня 2014 року податкова соціальна пільга надається для будь-якого платника податку в розмірі, що дорівнює 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року ($1073 \text{ грн.} \times 50\% = 536,50 \text{ грн.}$) [91].

Не підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб [89]:

- матеріальна допомога у межах прожиткового мінімуму (якщо сума такої допомоги за рік не перевищує розміру прожиткового мінімуму);
- сума відпускних у зв'язку з вагітністю і пологами, нарахованих на підставі листка непрацездатності;
- одноразова допомога у разі народження дитини;
- допомога для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку.

Платник податку має право на податковий кредит за наслідками звітного податкового року. На суму податкового кредиту платник зможе зменшити свій річний оподатковуваний дохід. Податковий кредит включає різні виплати, здійснені громадянином протягом року. Наприклад, частина витрат на оплату освіти, лікування, на благодійність, сплату відсотків за іпотечним кредитом тощо. Обмеження щодо формування податкового кредиту охоплює, зокрема, багато які види витрат, що входять до податкового кредиту, лімітуються.

Проводити перерахунок із податку на доходи треба проводити:

- за наслідками кожного звітного податкового року в грудні;
- при звільненні працівника;
- під час розрахунку за останній місяць застосування ПСП, якщо платник вирішив самостійно змінити місце її застосування або якщо в такому місяці він отримує одночасно з зарплатою доходи з бюджету.

Утримання профспілкових внесків здійснюється, якщо працівник є членом профспілки. Профспілкові внески розраховують від загальної суми нарахованої заробітної плати за звітний місяць за винятком нарахованої суми допомоги за дні тимчасової непрацездатності за той самий період. Розмір внесків встановлює профспілка [92, с.73].

При звільненні працівника або виході на пенсію з ним здійснюється остаточний розрахунок як по заробітній платі за відпрацьований час у звітному місяці, так і за час відпустки, яка до звільнення не була використана [93,с. 24].

При звільненні працівника у зв'язку із змінами в організації виробництва (у тому числі ліквідації, реорганізації або перепрофілюванню, скорочен-

ня чисельності працівників) за звільненим працівником згідно з п. 1 ст. 40 КЗпП України зберігається середня заробітна плата на період працевлаштування, але не більше ніж за три місяці з дня звільнення з урахуванням вихідної допомоги, а також безперервний стаж роботи, якщо перерва в роботі після звільнення не перевищує 3 місяці [41].

Вихідна допомога визначається виходячи з виплат за останні два календарних місяця, що передували звільненню. Якщо протягом останніх двох календарних місяців перед звільненням працівник не працював, середня заробітна плата визначається виходячи з виплат за попередні два місяці роботи. У разі, якщо працівник не мав заробітку і в ці два календарних місяці, то розрахунок вихідної допомоги здійснюється виходячи зі встановлених йому в трудовому договорі тарифної ставки або посадового окладу [94].

При призові працівника до військової служби (або направленні до альтернативної служби) вихідна допомога виплачується у розмірі не менше 2-місячного середнього заробітку [41].

Вихідна допомога не оподатковується ПДФО і ніякі інші утримання з неї не робляться.

При розрахунку середньомісячної заробітної плати для призначення пенсій за вибором особи, яка звернулась за пенсією, вибірка заробітної плати може здійснюватися за 24 останніх календарних місяці роботи підряд перед звертанням за пенсією, або 60 календарних місяців роботи підряд протягом всієї трудової діяльності перед звертанням за пенсією, незалежно від наявності перерв у роботі [95].

У разі виплати у готівковій формі кошти підприємство може отримувати в установі банку за чеком. На суму заробітної плати виписують видатковий касовий ордер і платіжну відомість, яка являє собою список працівників, які повинні отримати заробітну плату, з вказанням навпроти кожного прізвища суми коштів, яку працівник повинен одержати. Факт того, що заробітна плата видана, підтверджує підпис працівника у відповідній колонці навпроти свого прізвища.

Виплата заробітної плати здійснюється у триденний термін (враховую-

чи день отримання коштів із банку), після чого касир „закриває“ відомість, а напроти прізвищ працівників, що не отримали заробітну плату, проставляє штемпелем чи робить помітку від руки «Депоновано». У кінці відомості касир фіксує суми фактично виданої та неотриманої заробітної плати, звіряє ці цифри із загальною сумою за відомістю та підтверджує попередні записи своїм підписом. Депоновані суми заносять до реєстру депонованих сум і одночасно відображають їх у книзі обліку депонентів.

На загальну суму виданої заробітної плати складають видатковий касовий ордер, який, своєю чергою, реєструють у журналі реєстрації видаткових та прибуткових ордерів. Дату й номер видаткового ордера фіксують у відповідних платіжних і розрахунково-платіжних відомостях.

Депоновані суми на наступний день після закінчення терміну виплати заробітної плати вносять на рахунок підприємства. Аналітичний облік депонованих сум із заробітної плати ведеться у книзі аналітичного обліку депонованої заробітної плати, в якій відкривають окремі рахунки на кожного депонента.

Заробітна плата на об'єкті дослідження виплачується два рази на місяць у вигляді авансу і залишкової суми заробітної плати.

Регістрами обліку за рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» є Журнали 5, 5А. У фінансовій звітності інформація про заробітну плату відображається в Балансі (додаток С), Звіті про фінансові результати (додаток Т), Звіті про рух грошових коштів.

У Балансі для відображення інформації про стан розрахунків підприємства за заробітною платою та ЄСВ призначені: рядок 210 «Інша поточна дебіторська заборгованість», рядок 570 «Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування» та рядок 580 «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» [85].

У Звіті про фінансові результати вищезазначена інформація міститься в розділі 2 «Елементи операційних витрат» (рядок 240 «Витрати на оплату праці», рядок 250 «Відрахування на соціальні заходи», рядок 270 «Інші операційні витрати» (в частині витрат на оплату праці та нарахувань на соціальні

заходи, які включають до інших операційних витрат) [74].

У формуванні Звіту про рух грошових коштів беруть участь такі групи господарських операцій, як нарахування заробітної плати та виплата заробітної плати, результат за якими відображають у рядку 100 «Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань» [85].

Методика нарахування зарплати є об'єктивною необхідністю і невід'ємною складовою трудової діяльності людини. Вона має сприяти вдосконаленню всіх процесів праці для досягнення найвищої ефективності і найкращих результатів.

2.3. Організація і методика обліку з тимчасової непрацездатності та відпусток

Загальнодержавні обов'язкові платежі – це платежі, встановлені органами законодавчої влади, які обов'язкові для справляння юридичними та фізичними особами на всій території України і мають цільове призначення. Цільове значення фондів можна змінити тільки законодавчо. Фонди соціального страхування створені на постійній основі задля гарантованого державного фінансового забезпечення витраток соціального страхування. Соціальне страхування виступає самостійною галуззю страхування і є сукупністю відносин з приводу формування та використання колективних страхових фондів, призначених для виплати відшкодувань при постійній чи тимчасовій втраті працездатності або втраті місця роботи [92, с.23].

Дослідженню проблеми вдосконалення обліку розрахунків за соціальним страхуванням присвячено багато праць вітчизняних і зарубіжних учених. Удосконаленню синтетичного обліку розрахунків з тимчасової непрацездатності багато уваги приділяють А.В. Алексєєва, В.М.Жук, Г.А. Семенов, І.П. Житна, К.І. Годунко, О.М. Панченко, С.Ф. Голов, Т.І. Єфименко, Т.В. Зирянова, Т.О. Токарева. Проте необхідність удосконалення синтетичного обліку шляхом введення додаткових субрахунків визначає актуальність подальших досліджень у цій сфері.

Якщо лікарняний лист випадає на період знаходження застрахованої особи в щорічній відпустці (як основному, так і додатковому), то грошова допомога з тимчасової непрацездатності надається на загальних підставах. Відпустка в даному випадку має бути перенесена на інший період або продовжена.

У випадку коли працівник продовжує працювати в період тимчасової непрацездатності, то лікарняний лист йому не оплачується, оскільки допомога по тимчасовій непрацездатності повністю або частково компенсує втрату заробітної плати (доходу).

Працівник, який перебував на лікарняному після виходу на роботу подає лікарняний листок, згідно з яким роботодавець-страхувальник повинен нарахує та виплачує соціальну допомогу (лікарняні) [96,с. 169-172].

Наданий співробітником документ протягом десяти днів розглядає комісія із соціального страхування та приймає рішення про призначення або відмову в наданій допомозі (додаток У).

Далі проводяться в бухгалтерському обліку нарахування призначеної суми.

Для розрахунку суми лікарняних необхідно визначити:

- середньоденну (середньогодинну) заробітну плату;
- розмір страхового стажу;
- дні (години) непрацездатності, що підлягають оплаті.

Потім складають у двох примірниках заяву-розрахунок на надання коштів, один із них залишається на підприємстві, а другий подається до органу Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (далі – ФСС з тимчасової втрати працездатності).

Джерелами фінансування оплати лікарняних сум є такі:

- перші п'ять днів непрацездатності підприємство оплачує за рахунок своїх коштів;
- починаючи з шостого дня непрацездатності допомогу оплачують за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності

Лікарняні за перші п'ять днів непрацездатності виплачують у найближчий після призначення день, установлений для виплати заробітної плати, навіть якщо решта лікарняних від Фонду ще не надійшла на спеціальний рахунок. Після того, як Фонд перерахує кошти на спеціальний рахунок, відкритий для соціальної допомоги згідно з нарахуваннями за лікарняними листками, застрахована особа отримує їх самостійно, використовуючи особову картку із заробітної плати [97, с.364].

У свою чергу, роботодавець-страхувальник подає до Фонду звіт за коштами з тимчасової непрацездатності.

Порядком № 4 “Формування та надання страхувальниками звітності по коштах загальнообов’язкового державного соціального страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням” ФСС з тимчасової втрати працездатності ввів нову форму звітності для страхувальників-роботодавців – Звіт за формою Ф4-ФСС з ТВП “Звіт страхувальника по коштах загальнообов’язкового державного соціального страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням”, який складається наростаючим підсумком з початку року [98]. Ця форма по суті являє собою скорочений варіант раніше чинної форми Ф4-ФСС з ТВП. Відмінності, насамперед, зумовлені тим, що в колишній формі вказувалася сума нарахованих і утриманих страхових внесків, яка витрачалася страхувальником на матеріальне забезпечення застрахованих осіб.

Звіт необхідно подавати щоквартально не пізніше ніж 20 числа місяця, наступного за звітним періодом, за місцем обліку страхувальника. Слід звернути увагу, що не всі страхувальники мають його подавати.

Звіт за формою Ф4-ФСС з ТВП не подається у разі:
– відсутності у страхувальника заборгованості в бухгалтерському обліку згідно з Планом рахунків по субрахунку 652 “За соціальним страхуванням” на початок кожного звітного кварталу і оборотів по цьому ж субрахунку у звітному кварталі;

– наявності заборгованості за Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності на початок року та відсутності оборотів по субрахунку 652 у звітному кварталі.

Якщо тимчасова непрацездатність застрахованої особи становить менше ніж п'ять днів, то такі листки непрацездатності не підлягають оплаті за рахунок коштів Фонду [99, с.33-35].

Отже, роботодавець-страхувальник у разі отримання лікарняних листків має подавати до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності Звіт за формою Ф4-ФСС з ТВП.

Відповідні суми нарахувань та утримань розрахунків з тимчасової непрацездатності відображаються і в Звіті по єдиному соціальному внеску до Пенсійного фонду.

Згідно з Постановою правління Пенсійного фонду України “Про порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування”, страхувальники, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами зобов'язані формувати та подавати до органів Пенсійного фонду “Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суму нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів Пенсійного фонду України”, який має скорочену назву “Додаток 4” [100].

Суми нарахувань допомоги по тимчасовій непрацездатності у Звіті Ф4-ФСС з ТВП та Звіті з ЄСВ збігаються.

Згідно із Законом про ЄСВ з допомоги по тимчасовій непрацездатності (у тому числі з суми оплати перших п'яти днів непрацездатності), єдиний внесок сплачують за такими ставками: нарахування – 33,2%; утримання – 2% [85].

Після нарахування належних сум лікарняних, частину за рахунок підприємства (оплату перших п'яти днів непрацездатності) в бухгалтерському

обліку відносять на відповідний рахунок витрат, а нарахування сум допомоги, яку має фінансувати Фонд, проходитиме за рахунком 65 “Розрахунки за страхуванням”.

Згідно до пп. 4.1 та пп. 5.3 Наказу “Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку” ввели окремий субрахунок 378 “Розрахунки з державними цільовими фондами” [101].

У поясненні до нього в Інструкції про План рахунків прописали: за цим субрахунком ведеться облік розрахунків з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків з тимчасової непрацездатності. Відповідно, при нарахуванні лікарняних за рахунок Фонду робиться запис Дт 378 Кт 663 “Розрахунки за іншими виплатами” [102, с. 28].

Облік нарахування та утримань єдиного соціального внеску на лікарняні залишився на субрахунку 652 “За соціальним страхуванням”. Для покращення заповнення звітів перед Фондами доцільно впровадити в бухгалтерський облік окремий субрахунок 653 “За соціальним страхуванням з тимчасової непрацездатності”.

Для розмежування сум за рахунок роботодавця і Фонду доцільно відкрити субрахунки другого порядку:

- 6531 “За соціальним страхуванням з тимчасової непрацездатності за рахунок роботодавця”;
- 6532 “За соціальним страхуванням з тимчасової непрацездатності за рахунок коштів Фонду”.

Таке бухгалтерське розмежування допоможе бухгалтеру відобразити достовірну інформацію з нарахувань, утримань та використання страхових коштів; скоротити час заповнення та своєчасність подання звітності до Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Розглянемо методику обліку розрахунків з тимчасової непрацездатності на філії «Тисменицький райавтодор» (табл.2.12).

Методика обліку розрахунків з тимчасової непрацездатності

№	Зміст операцій	Дт	Кт	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1.	Нараховано: – оплату за перші п'ять днів непрацездатності	23	663	360,00
	– допомогу з тимчасової непрацездатності за кошти Фонду	378	663	960,00
2.	Нараховано єдиний соціальний внесок на всю суму лікарняних (33,2%)	23	653	438.24
3.	Утримано єдиний соціальний внесок: – із лікарняних за перші п'ять днів: (2%)	663	653.1	7,20
	– із допомоги з тимчасової непрацездатності за рахунок Фонду (2%)	663	653.2	19.20
4.	Утримано податок з доходів: – лікарняних за перші 5 днів	663	641.1	52.92
	– із допомоги з тимчасової непрацездатності за рахунок Фонду	663	641.2	141.12
5.	Перераховано на картрахунок лікарняні за перші п'ять днів непрацездатності в день виплати зарплати	663	311.1	299.88
6.	Перераховано податок з доходів та єдиний соціальний внесок, які утримали з оплати перших п'ять днів	641.1 653.1	311.1	60.12
7.	Надійшли на спецрахунок кошти від Фонду на виплату допомоги	311.2	378	960,00
8.	Перераховано на картрахунок допомогу з тимчасової непрацездатності	663	311.2	799,00
9.	Перераховано одночасно зі спецрахунку ПДФо та єдиний соціальний внесок, які утримали з допомоги	641.2 653.2	311.2	160,32

Грошова допомога з тимчасової непрацездатності не виплачується:

- в разі здобуття застрахованою особою травм або захворювання при скоєнні злочину;
- в разі навмисного спричинення збитку своєму здоров'ю задля ухилення від роботи або інших обов'язків, або у випадку симуляції хвороби;
- під час перебування під арештом і за час проведення судово-медичної експертизи;
- під час примусового лікування, призначеного за постановою суду;
- в разі тимчасової непрацездатності у зв'язку із захворюванням або травмою, внаслідок алкогольного, наркотичного, токсичного сп'яніння або дій, пов'язаних з таким сп'янінням;
- під час знаходження особи у відпустці без збереження заробітної плати, творчій відпустці, додатковій відпустці у зв'язку з навчанням [103, с.124].

Окрім цього встановлено, що особи, які порушують режим, встановлений їм лікарем, не з'являються без поважних причин в призначений термін на

медичний огляд, втрачають право на отримання грошової допомоги з дня здійснення порушення.

Отже, узагальнюючи вищезазначене з урахуванням вимог законодавчо-нормативної бази, удосконалення синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з тимчасової непрацездатності необхідно проводити за такими напрямками:

- для полегшення заповнення звітів доцільно впровадити в бухгалтерський облік окремий субрахунок 653 “За соціальним страхуванням з тимчасової непрацездатності;
- для розмежування сум за рахунок роботодавця і Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності доцільно відкрити субрахунки другого порядку:
 - 6531 “За соціальним страхуванням з тимчасової непрацездатності за рахунок роботодавця;
 - 6532 “За соціальним страхуванням з тимчасової непрацездатності за рахунок Фонду.

На господарських підприємствах при великій кількості лікарняних листків впровадження в бухгалтерський облік зазначених рахунків допоможе бухгалтеру:

- відобразити достовірну інформацію з нарахувань, утримань та використання страхових коштів;
- скоротити час заповнення звітності;
- своєчасно подати звітність до Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Такий бухгалтерський поділ виключить можливість накладання штрафних санкцій, які призводять до зменшення прибутковості підприємства.

Необхідність удосконалення синтетичного й аналітичного обліку розрахунків з тимчасової втрати працездатності визначає актуальність подальших досліджень у цій сфері, враховуючи що розрахунки за соціальним страхуванням надають інформацію про поповнення Пенсійного фонду. Органам

соціального страхування необхідна інформація про те, як проводяться нарахування та перерахунок сум за видами розрахунків.

Процедурні питання надання відпусток з року в рік не втрачають своєї актуальності в умовах внесення змін до нормативного забезпечення та трудового законодавства, що регулює цю ділянку бухгалтерського обліку. Правильність та своєчасність розрахунку відпускних виплат набуває важливого значення зважаючи на підвищення відповідальності за порушення правил надання відпусток та виплати відпускних працівникам підприємства.

Основні проблемні аспекти виникають у визначенні тривалості відпустки, середньоденної зарплати, що бере участь у розрахунку суми відпускних, а також у визначенні видів виплат, що входять до фонду оплати праці, який враховується під час обчислень розміру середньоденної зарплати і тривалості розрахункового періоду, що береться до уваги для розрахунку відпускних.

Аналізуючи дослідження і публікації щодо вирішення цієї проблеми, потрібно зауважити, що порядок розрахунку відпускних широко представлений у фаховій навчальній літературі та періодичних бухгалтерських виданнях, однак зважаючи на значні зміни у процедурі нарахування і виплати відпускних працівникам, що відбулися з початку 2011р., виникає необхідність ретельного перегляду підходів до відображення в обліку нарахування і виплати відпускних.

Згідно зі ст. 74 КЗпП [41] кожен працівник, який перебуває у трудових відносинах з підприємством, має право на оплачувану відпустку із збереженням за її період місця роботи (посади) і заробітної плати.

Державні гарантії права на відпустки, визначення умов, тривалості і порядку надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи встановлює Закон України „Про відпустки“ № 504/96-ВР від 15 листопада 1996 року [104].

Відпустки поділяються на (рис.2.2):

– щорічні (основна, додаткова за шкідливі та важкі умови праці, додаткова відпустка за особливий характер праці, інші додаткові відпустки);

- додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;
- творчі відпустки;
- соціальні відпустки (у зв'язку з вагітністю та пологами; для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку; додаткова відпустка працівникам, які мають дітей);
- відпустки без збереження заробітної плати.

Законодавством, колективним договором, угодою та трудовим договором можуть установлюватись інші види відпусток [104].

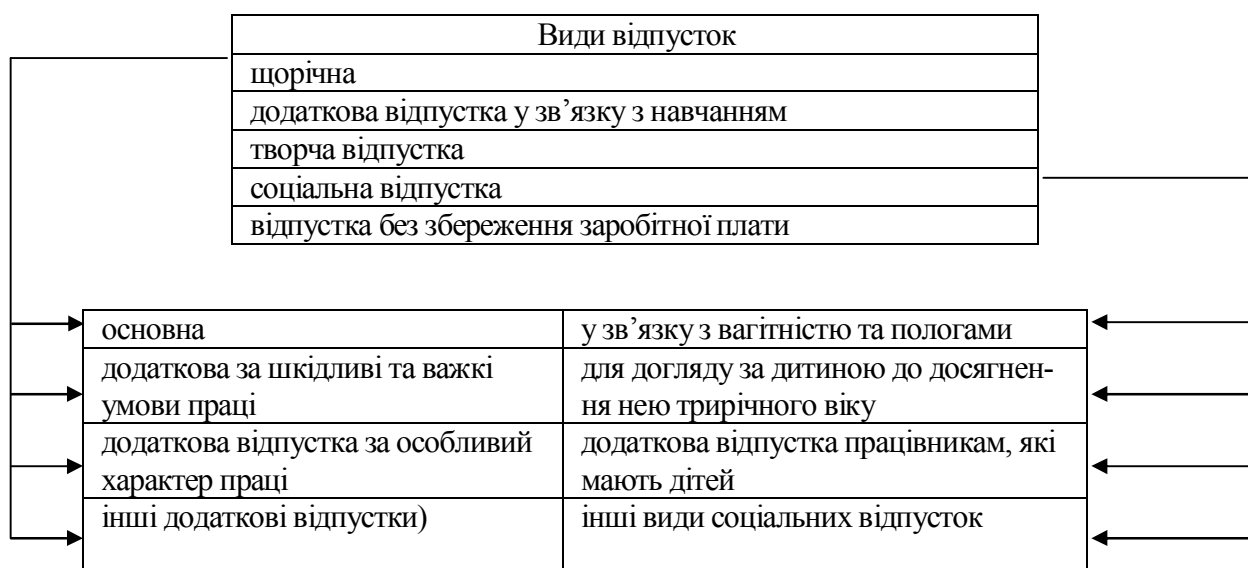


Рис.2.2. Види відпусток в Україні

Щорічні відпустки за другий та наступні роки роботи можуть бути надані працівникові у будь-який час відповідного робочого року.

Щорічні відпустки надаються працівникам, згідно з графіком відпусток на підприємстві (табл.2.13).

Таблиця 2.13

Графік надання відпусток працівникам підприємства

№	Назва структурного підрозділу	Прізвище, ім'я, по-батькові працівника	Посада	Період надання відпустки
1	2	3	4	5
1	Бухгалтерія	Демко О.М.	Бухгалтер	01.06.2012 р.-24.06.2012 р.
2	Планово-економічний відділ	Сеньків М.М.	Економіст	05.07.2012 р-28.07.2012р.

Відпустка нараховується згідно наказу (розпорядження) про надання відпустки. Підставою для видання наказу про надання відпустки є заява працівника.

Відпускні нараховуються на підставі наказу (розпорядження) про надання відпустки, в якому вказують і відпустки. Підставою для видавання наказу про надання відпустки є заява працівника. Згідно зі ст. 21 Закону України “Про відпустки” належну працівнику суму відпускних має бути виплачено не пізніше аніж за три дні до початку відпустки [105, с. 6-13].

Відпускні прирівнюються до заробітної плати для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб (ПДФО) [88].

Протягом всього періоду відпустки в таблиці проставляють відповідні позначки.

Отже, документообіг при наданні відпусток охоплює етапи, які зображені на рисунку 2.4.

	Етапи документообігу	
	1	2
Облік відпускних	1.	Складається графік надання відпусток у довільній формі
	2.	Працівника попереджають про початок відпустки не пізніше аніж за 2 тижні шляхом складання спеціального повідомлення про дату початку відпустки або шляхом ознайомлення з наказом про надання йому відпустки, виданим не пізніше аніж за 2 тижні до початку відпустки
	3.	Видають Наказ (розпорядження) про надання відпустки працівникові, типова форма № П-2, затверджена наказом № 489
	4.	На підставі наказу (розпорядження) про надання відпустки бухгалтерія розраховує відпускні, а відділ кадрів ставить позначки в розділі V "Відпустки" особової картки працівника, типова форма № П-2, затверджена наказом №495. Якщо на підприємстві графік відпусток не складають, то підставою для надання відпустки є заява працівника, в якій працівник зазначає, з якого числа та на який строк він хоче піти у відпустку. Заява, підписана керівником, підтверджує факт погодження дати початку відпустки та є підставою для оформлення Наказу (розпорядження) про надання відпустки
	5.	Про період перебування працівника у відпустці проставляють позначки у таблиці обліку використання робочого часу.

Рис. 2.4 Етапи документообігу при наданні відпусток

Основна відпустка гарантована працівнику незалежно від того, де він працює і яку роботу виконує. Додаткова відпустка надається у разі особливих умов і характеру роботи, тобто визначальними стають особливі обставини, передбачені законодавством.

Згідно зі ст. 75 (КЗпП) щорічна оплачувана відпустка надається працівникам тривалістю не менше аніж 24 календарні дні. Не має значення, є робота основною чи роботою за сумісництвом, зайнятий працівник повний робочий день чи ні [41].

Під час визначення тривалості щорічних відпусток, що надаються працівнику, не враховують святкові та неробочі дні. Це означає, що якщо на той період, на який надається відпустка, припадають святкові та неробочі дні, її тривалість збільшується на кількість таких днів (додаток Ф). Сума відпускних розраховують за формулою.

Цей розрахунок можна показати у вигляді формули:

$$B=M/(K-C)\times N \quad (2.2);$$

де B — сума відпускних;

M — сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців або за фактично відпрацьований період (меншої тривалості);

K — кількість календарних днів розрахункового періоду (для працівника, який відпрацював на підприємстві понад один рік — 12 календарних місяців, тобто 365 календарних днів (у високосному році — 366 календарних днів), а для працівника, який відпрацював менше від одного року, — кількість календарних днів фактично відпрацьованого періоду, що передували місяцю надання відпустки);

C — кількість святкових і неробочих днів, передбачених законодавством;

N — тривалість відпустки в календарних днях [107, с. 300].

Працівникові, який пропрацював на підприємстві менше від року, середня заробітна плата обчислюється на підставі виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка або виплачується компенсація за невикористану відпустку.

Під час обчислення середньої заробітної плати за останні 12 місяців для нарахування відпускних враховуються:

- основна заробітна плата;
- доплати і надбавки;
- премії;
- винагорода за підсумками річної роботи та за вислугу років тощо.

Усі виплати включаються в розрахунок середньої заробітної плати у тому розмірі, в якому вони нараховані, без виключення сум відрахування на податки, стягнення аліментів тощо за винятком відрахувань із заробітної плати осіб.

В інших випадках, коли нарахування здійснюється на підставі середньої заробітної плати, працівник не мав заробітку не з вини працівника, розрахунки виконують на підставі установлених йому в трудовому договорі тарифної ставки, посадового (місячного) окладу.

Витрати, пов'язані з оплатою відпусток, здійснюються за рахунок коштів підприємств, призначених на оплату праці.

Фінансування допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами, а також по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку здійснюється з коштів державного соціального страхування.

У разі підвищення тарифних ставок і посадових окладів на підприємстві, організації згідно до актів законодавства, а також за рішеннями, у колективних договорах (угодах), як у розрахунковому періоді, так і в періоді, протягом якого за працівником зберігається середній заробіток, заробітна плата, включаючи премії та інші виплати, що враховуються під час обчислення середньої заробітної плати, за проміжок часу до підвищення коригується на коефіцієнт їхнього підвищення. На підставі відкоригованої у такий спосіб заробітної плати у розрахунковому періоді за загальним порядком визначається середньоденний (годинний) заробіток.

Додаткова оплачувана відпустка у зв'язку з навчанням надається працівнику на весь період сесії та не залежить від терміну його безперервної роботи в перший рік роботи на цьому підприємстві. Окрім того, згідно з п. 4 ст. 11 Закону про відпустки [104], якщо щорічна відпустка збігається з відпусткою у зв'язку з навчанням, таку щорічну відпустку може бути перенесено на інший період або за бажанням працівника продовжено.

При звільненні працівника йому виплачується грошова компенсація за всі не використані ним дні щорічної відпустки, а також додаткові відпустки працівникам, які мають дітей.

У разі переведення працівника на роботу на інше підприємство грошова компенсація за не використані ним дні щорічних відпусток за його бажанням повинна бути перерахована на рахунок підприємства, на яке перейшов працівник.

За бажанням працівника частина щорічної відпустки замінюється грошовою компенсацією. Тривалість наданої працівникові щорічної та додаткових відпусток не повинна бути меншою, аніж 24 календарні дні.

Особам віком до вісімнадцяти років заміна всіх видів відпусток грошовою компенсацією не допускається.

У разі смерті працівника грошова компенсація за не використані ним дні щорічних відпусток, а також додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, виплачується спадкоємцям.

Середня заробітна плата для виплати компенсації за не використані відпустки розраховується діленням сумарного заробітку за останні перед наданням компенсації за не використані відпустки 12 місяців або за менший відпрацьований період на відповідну кількість календарних днів року чи меншого фактично відпрацьованого періоду за вирахуванням святкових і неробочих днів, встановлених законодавством (ст. 73 КЗпП України). Одержаний результат перемножують на кількість календарних днів не використаної відпустки [41].

Таблиця 2.14

Методика обліку нарахування та виплати відпускних
на філії «Тисменицький райавтодор»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано відпускні	471	661	4000
2	Здійснено нарахування	471	65	1500
3	Утримано податок з доходів фізичних осіб (15%)	661	641	128
4	Утримано ЄСВ	661	65	580,80
5	Отримано гроші для виплати відпускних	301	31	1791,20
6	Виплачено відпускні	661	301	1791,20

Порядок обкладення обов'язковими податками та зборами (внесками) сум відпускних такий самий, як і порядок оподаткування основної заробітної плати.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

В ході комплексного дослідження організації й методики обліку заробітної плати та виплат пов'язаних з нею сформульовано відповідні висновки:

1. Систематизовано систему організації оплати праці на основі чинних нормативних законодавчих актів та внутрішніх документів підприємства (галузева угода, колективний договір, трудовий договір, наказ про облікову політику, штатний розпис, інші документи підприємства).

2. На підприємстві необхідним є визначений порядок документального оформлення операцій із заробітної плати. Основу якої становлять: кадрова, облікова та розрахункова документація. До розрахункової документації належить: наказ про приймання на роботу, наказ про переведення, наказ про надання відпустки, наказ про припинення трудового договору, особова картка і трудова книжка. Облікова документація включає: таблиць обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжну відомість, платіжна відомість. Основними розрахунковими документами є: платіжне доручення, ВКО. Такий порядок встановлює систематизацію та чіткість в організації документального оформлення операцій з оплати праці.

3. Визначено, що для обліку та контролю за використанням робочого часу та дисципліни важливим є табельний облік. На підставі табельних даних формує розрахунково-платіжну відомість, яка забезпечує реєстрацію зобов'язань підприємства перед працівниками, внесення змін у реєстр, пов'язаних з трудовою діяльністю працівників, забезпечення правильності розрахунків для складання звітності.

4. Розроблено доповнюючі аналітичні рахунки до рахунку 66. Відображення на рекомендованих рахунках виплат працівникам, які здійснюються підприємством дає можливість чітко розмежувати, які саме виплати проводяться, зробити аналіз таких виплат. І саме перехід на таку схему рахунку 66 буде дієвим кроком у перетворенні вітчизняного обліку розрахунків за виплатами працівникам у міжнародну систему.

5. Визначено порядок нарахування зарплати і утримань у зв'язку зі змінами Податкового кодексу. Систематизовано головні переваги і недоліки запровадження ЄСВ у порівнянні з попередньою системою оподаткування.

Протягом 8-ми років спостерігалась тенденція до збільшення розмірів ставки ПДФО. Така тенденція не відповідає принципам заробітної плати в умовах соціально-орієнтованої економіки. Для забезпечення реалізації принципу соціальної справедливості доцільно ввести:

- схему утримань ПДФО, згідно з якою ставка податку зростає пропорційно до збільшення розмірів заробітної плати,

- поняття «розмір заробітної плати, з максимальною ставкою оподаткування» — це сума зарплати, яка встановлюється на рівні держави й оподатковується за ставкою 20%. Така методика утримання ПДФО є об'єктивною необхідністю, що має сприяти вдосконаленню всіх процесів праці для досягнення найвищої ефективності і найкращих результатів. Методика утримання ПДФО є об'єктивною необхідністю, що має сприяти вдосконаленню всіх процесів праці для досягнення найвищої ефективності і найкращих результатів.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ПОВ'ЯЗАНИХ З НЕЮ ВИПЛАТ

3.1. Мета, завдання, об'єкти та значення аудиту праці та заробітної плати

Теоретичний і практичний розгляд питань праці та заробітної плати має актуальне значення, оскільки оплата праці є досить важливою ланкою системи соціально-трудових відносин і найскладнішою у вирішенні соціально-економічною проблемою. Оплата праці входить до складу національного доходу країни, виступає об'єктом державного регулювання.

У процесі розвитку соціально-ринкової економіки в Україні все більшої актуальності набуває аудиторська діяльність. З'являються нові види аудиту – аудит ефективності, адміністративної діяльності, кадровий аудит. Підприємства починають замовляти не лише послуги з проведення обов'язкового аудиту, але й перевірок окремих видів діяльності, типів операцій, стану розрахунків тощо [108, с. 112-118].

Аудит – незалежна експертиза фінансової звітності підприємства на основі перевірки дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку, відповідності господарських і фінансових операцій законодавству України, повноти і чіткості відображення у фінансовій звітності діяльності підприємства [109].

Питання організації та методів аудиту праці та заробітної плати досліджували такі вітчизняні і зарубіжні вчені: М.А. Бочаров, О.Ф. Томчук, Н.В. Полякова, Ю.С. Цал-Цалко, С.О. Левицька, О.В. Дячун, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, Г.М. Давидов; Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда, Б.Ф. Усач, В.Я. Савченко, В.В. Собко, Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна, О.М. Брадул, Г.Р. Дженік. (табл..3.1).

Таблиця 3.1

Узагальнена інформація відомих досліджень і розробок щодо аудиту операцій з оплати праці та її розрахунків [110, с.428]

	Міжнародні стандарти аудиту	Філіп. Л. Дефліз	В.І. Подольська	Ю.В. Піча	Г.М. Давидов	В.В. Собко	Б.Ф. Усач	Л.М. Чернелеський	В.Я. Савченко	А.В. Бодюк	В.П. Суїц	Л.О. Кудуріна	Рекомендовано авторами
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1. Урахування попереднього аудиту	+	+	-	-	-	-	-	-	+	+	+	-	+
2. Фактор і умови, що впливають на формування активів та фонду оплати праці	+	+	-	-	+	+	+	-	-	+	+	+	+
3. Фонд оплати праці сформований з дійсних операцій у процесі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності	+	+	+	+	+	+	+	+	+	-	-	-	+
4. Трудові ресурси відповідним чином класифіковані на підприємстві	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
5. Розрахунки з оплати праці, згідно до діючих тарифів в аналогічних галузях, враховують трудове законодавство	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
6. Операції, що пов'язані з рухом трудових ресурсів, законно, своєчасно та правильно документально оформлені	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
7. Закони та нормативні акти відповідним чином враховані при визначенні оплати праці	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
8. Резерви на покриття оплати праці, що показані в балансі, відповідають певним принципам бухгалтерського обліку	+	+	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	+
9. Обмеження, пов'язані з оплатою праці, необхідним чином списані та розкриті у фінансовій звітності	+	-	-	-	+	+	-	-	+	+	+	+	+
10. Оцінка науково-дослідної діяльності на підприємстві, визначення ефективності використання трудового потенціалу та продуктивності праці для забезпечення безперервності діяльності підприємства	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	+	-	+
11. Оцінка здатності підприємства забезпечувати відтворювальну, стимулюючу, регулюючу та соціальну функції заробітної плати для забезпечення подальшої безперервної діяльності підприємства	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+

Класифікації трудових ресурсів на підприємстві, розрахунків з оплати праці згідно до діючих тарифів, операцій які пов'язані з рухом трудових ресурсів і їх документального оформлення, а також врахування законів та нормативних актів при визначені оплати праці досліджуються вітчизняними та зарубіжними науковцями.

Водночас, оцінка науково-дослідної діяльності на підприємстві, визначення ефективності використання трудового потенціалу та продуктивності праці для забезпечення безперервності діяльності підприємства та оцінка здатності підприємства забезпечувати відтворювальну, стимулюючу, регулюючу та соціальну функції заробітної плати для забезпечення подальшої безперервної діяльності підприємства є практично не вивченими, що робить їх привабливими для подальших досліджень.

Аудит виплат працівникам охоплює практично всі елементи трудових відносин, що пов'язано з необхідністю розширення функцій аудиторів, які вони мають виконувати при перевірці даного питання: збір та оцінка доказів для підтвердження повноти, достовірності й арифметичної точності звітної інформації; перевірка відповідності тверджень і оцінок у фінансових звітах загальноприйнятим принципам обліку; інтерпретації та оцінки ефективності організації та дієвості системи внутрішнього контролю і політики адміністрації підприємства щодо вибраних методів та способів формування інформації у фінансових звітах.

Ефективна організація аудиту є одним із заходів, спрямованих на вдосконалення управління підприємством, яка забезпечує високий рівень виконання його завдань, чіткий порядок у його веденні.

Таким чином, правильна організація аудиту праці та заробітної праці на підприємстві забезпечує керівництво достовірною інформацією про стан справ і на основі цього визначає перспективи його подальшої діяльності.

Аудит у сфері праці можна розглядати у трьох основних аспектах:

— організаційно-технологічному — перевірка документації і аналіз показників, які свідчать про легітимність та ефективність діяльності підприємства;

- соціально-психологічному — оцінка соціально-трудових відносин на підприємстві, яка включає разом з вивченням документації проведення соціологічних обстежень — опитувань, анкетувань, індивідуальних і колективних бесід, інтерв'ю з працівниками різних рівнів і категорій;
- економічному — визначення конкурентоспроможності підприємства у сфері праці, яка оцінюється шляхом порівняння економічних і соціальних показників діяльності підприємства з законодавчо установленими нормами і нормативами, з середніми і кращими в галузі показниками на аналогічних підприємствах; визначення ефективності функціонування служби управління персоналом, виявлення її ролі у підвищенні конкурентоспроможності підприємства; розрахунку економічної ефективності самого аудиту, порівняння витрат на аудиторську перевірку з її результатами.

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

Метою аудиту дотримання трудового законодавства та розрахунків за виплатами працівникам є:

- установлення достовірності інформації, відображеної у фінансовій звітності, обліку та первинних документах з питань дотримання законодавства і порядку розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам;
- загальна оцінка діючої системи формування інформації щодо виплат працівникам, її відповідності визначеній стратегії підприємства і державним цілям побудови соціально орієнтованої ринкової економіки та підвищення продуктивності праці [111, с.8-10.].

Основне завдання аудиту праці та заробітної плати - перевірка дотримання нормативно-правових актів при нарахуванні оплати праці, утриманнях з її і правильності ведення бухгалтерського обліку по оплаті праці.

Завдання аудитора [112, с. 52]:

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 відрядним відпусткам робітників, чи були випадки приписки невиконаних робіт;
- правильність виплати премій працівникам підприємства (на підставі затвердженого положення довільно-вольовим діям керівника).

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 відповідним органам;
- перевірка стану обліку розрахунків з працівниками з оплати праці.

Основними джерелами інформації, які використовують при проведенні аудиту праці та заробітної плати, є: закони й інструкції, трудові показники,

анкетування й інтерв'ю працівників, первинна документація, статистична звітність з праці, бухгалтерська фінансова звітність, дані податкової звітності (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Законодавча і нормативна інформація, що використовується під час аудиту праці заробітної плати [113, с.311]

№	Джерела інформації	Зміст інформації	Використання інформації при проведенні аудиту на підприємстві
1	2	3	4
1.	Введення нових тарифних ставок і посадових окладів працівників згідно до постанови Кабінету Міністрів України	Порядок введення нових тарифних ставок і посадових окладів	Перевірка правильності застосування діючих форм і системи оплати праці
2.	Інформація про порядок витрачання коштів на оплату праці працівників нештатного складу згідно до вказівок Мінфіну України	Оплата робіт, які виконані працівниками нештатного складу	Дотримання нормативних актів при оплаті робіт, виконаних працівниками нештатного складу
3.	Основні положення щодо обліку заробітної плати	Методика обліку заробітної плати	Вивчення під час контролю стану обліку заробітної плати
4.	Порядок отримання і використання коштів на оплату праці	Виплати коштів працівникам	Правильність нарахування і витрачання коштів на оплату праці
5.	Типові правила внутрішнього трудового розпорядку для працівників і службовців	Тривалість роботи дня (зміни), використання робочого часу	Виконання правил внутрішнього розпорядку
6.	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».	Обґрунтовує правові засади ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.	Для контролю обґрунтованості ведення бухгалтерського обліку щодо оплати праці.
7.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Встановлює план рахунків бухгалтерського обліку	Для перевірки правильності відображення операцій щодо оплати праці на рахунках бухгалтерського обліку
8.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку	Контроль дотримання порядку ведення обліку розрахунків щодо оплати праці

Об'єктом аудиту є стан трудової дисципліни та дотримання трудового законодавства, політика оплати праці та стимулювання; система внутрішнього контролю операцій з оплати праці; первинні документи з обліку праці та її

оплати; зобов'язання з оплати праці та за іншими виплатами працівникам; розрахунки за виплатами працівникам (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Об'єкти і джерела інформації аудиту розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам

Об'єкти аудиту	Джерела інформації
1	2
Трудова дисципліна та дотримання трудового законодавства	Колективний договір, табель обліку робочого часу, особові картки
Політика оплати праці та стимулювання	Колективний договір, положення про оплату праці, положення про преміювання.
Система внутрішнього контролю операцій з оплати праці	Первинна та інша бухгалтерська документація, посадові інструкції, наказ про облікову політику.
Первинні документи з обліку праці та її оплати	Наказ про облікову політику, графік документообігу, табель обліку робочого часу.
Зобов'язання з оплати праці	Розрахунково-платіжні відомості, Головна книга, форма 1 розділ IV (рядок 580 гр.4), бухгалтерська довідка розрахунку середньої заробітної плати, картки аналітичного обліку видів оплати праці.
Зобов'язання за іншими виплатами працівникам	Розрахунково-платіжні відомості, особові рахунки, платіжні відомості, розрахунки бухгалтерії.
Розрахунки з бюджетом за податком з доходів фізичних осіб	Розрахунково-платіжні відомості, особові рахунки, заяви на ПСП, форма № 1-ДФ, платіжні доручення, відомість 3.6, оборотна відомість за рахунком 64;
Розрахунки з позабюджетним фондом за соціальними внесками	Розрахунково-платіжні відомості, особові рахунки, звітні форми до фондів, платіжні доручення, оборотна відомість за рахунком 65 та інші

Управління персоналом є важливою функцією керівництва підприємства, адже ефективне управління зумовлює відповідні результати праці. Тому важливим є визначення функцій управління персоналу, як таких, та проведення аудиту праці цих функцій (рис. 3.1).

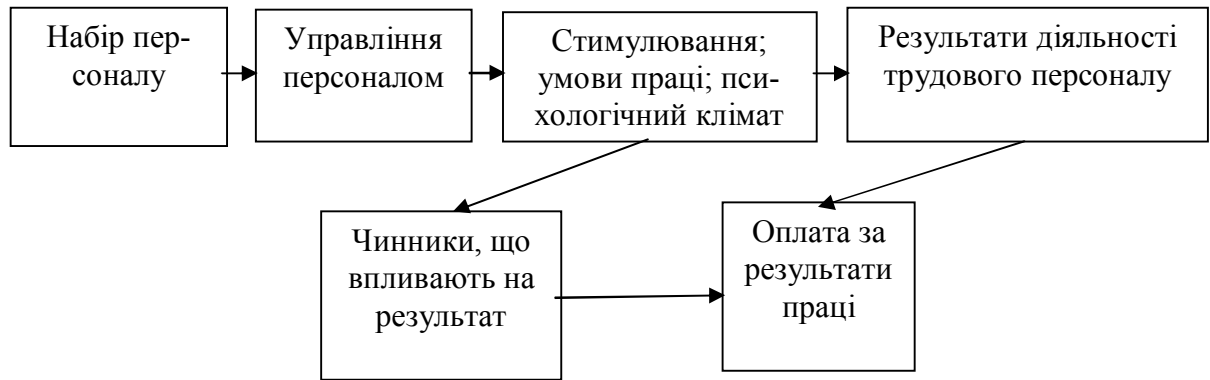


Рис. 3.1. Система визначення ролі управління персоналом у загальній структурі організації аудиту праці

Пріоритетні напрями аудиту праці за функціями управління персоналом на підприємстві вказані в таблиці 3.4 [76, с.8-10].

Таблиця 3.4

Пріоритетні напрями аудиту праці за функціями управління персоналом на філії «Тисменицький райавтодор»

Основні функції управління	Зміст аудиту
Формування кадрової політики	Оцінка поточного стану кадрової політики, ступеня її відповідності цілям підприємства, стратегії його розвитку, оцінка зв'язку кадрової політики із специфікою підприємства і зовнішніми умовами
Планування особового складу	Оцінка наявних ресурсів, цілей і перспектив розвитку організації, майбутніх потреб щодо кадрів, аналіз штатного розпису, ступеня його обґрунтування
Використання особового складу	Аналіз рівня зайнятості особового складу підприємства, аналіз забезпечення стабільності особового складу, вивчення зайнятості жінок, осіб похилого віку і інших верств населення
Організація трудової діяльності працівників	Аналіз умов, техніки безпеки та охорони праці на підприємстві, оцінка раціональності організації робочих місць, розподілу робіт, аналіз вкладених коштів в цю сферу й отримання результатів
Оплата та стимулювання праці	Аналіз форм і систем, рівня і структури оплати праці, форм і систем стимулювання, оцінка їх відповідності розробленим принципам, меті, завданням підприємства
Трудові відносини в колективі	Діагностика соціально – психологічного клімату, організаційної культури, оцінка рівня соціального напруження в колективі

Значення аудиту праці та заробітної плати проявляється в такому:

- аудит дає змогу впевнитися у відповідності діяльності підприємства з управління персоналом і стратегії його розвитку, а також регламентації соціально-трудова відносин законам, правилам, інструкціям, які визначають цю діяльність;

- за результатами аудиту праці можуть бути визначені напрямки для встановлення, зміни або вдосконалення нормативів та норм;
- аудит сприяє кадровим змінам, які покращують якісний склад персоналу, просуванню перспективних працівників і розвитку творчої активності;
- аудит дає змогу підвищити роль кадрової служби, наблизити її діяльність до цілей і завдань підприємства, загострити її увагу на найактуальніших питаннях.

Аудит розрахунків з оплати праці як елемент виявлення резервів підвищення ефективності і прибутковості підприємства є одним із найбільш діючих факторів економічної політики підприємства, що особливо наочно проглядається в умовах сучасної економіки.

3.2 Організація і методика проведення аудиту праці та заробітної плати

Приступаючи до перевірки розрахунків за виплатами працівникам потрібно з'ясувати:

- які форми і системи оплати праці застосовуються в організації;
- чи існує на підприємстві внутрішнє положення про оплату праці працівників і колективний трудовий договір;
- обліковий і середньосписковий склад працівників;
- як організований облік розрахунків за виплатами працівникам (склад і модифікація бухгалтерів, забезпеченість нормативними матеріалами, хто здійснює контроль за їх роботою, чи комп'ютеризована дана ділянка роботи тощо).

Задля наочного відображення та узагальнення процесу аудиту праці та заробітної плати розроблена модель проведення аудиту праці та зарплати на філії «Тисменицький райавтодор», дає змогу систематизувати облікову інформацію і включає в себе договір на проведення аудиту, первинну документацію, регістри синтетичного обліку, регістри синтетичного обліку, головну книгу, фінансову звітність (рис. 3.2).

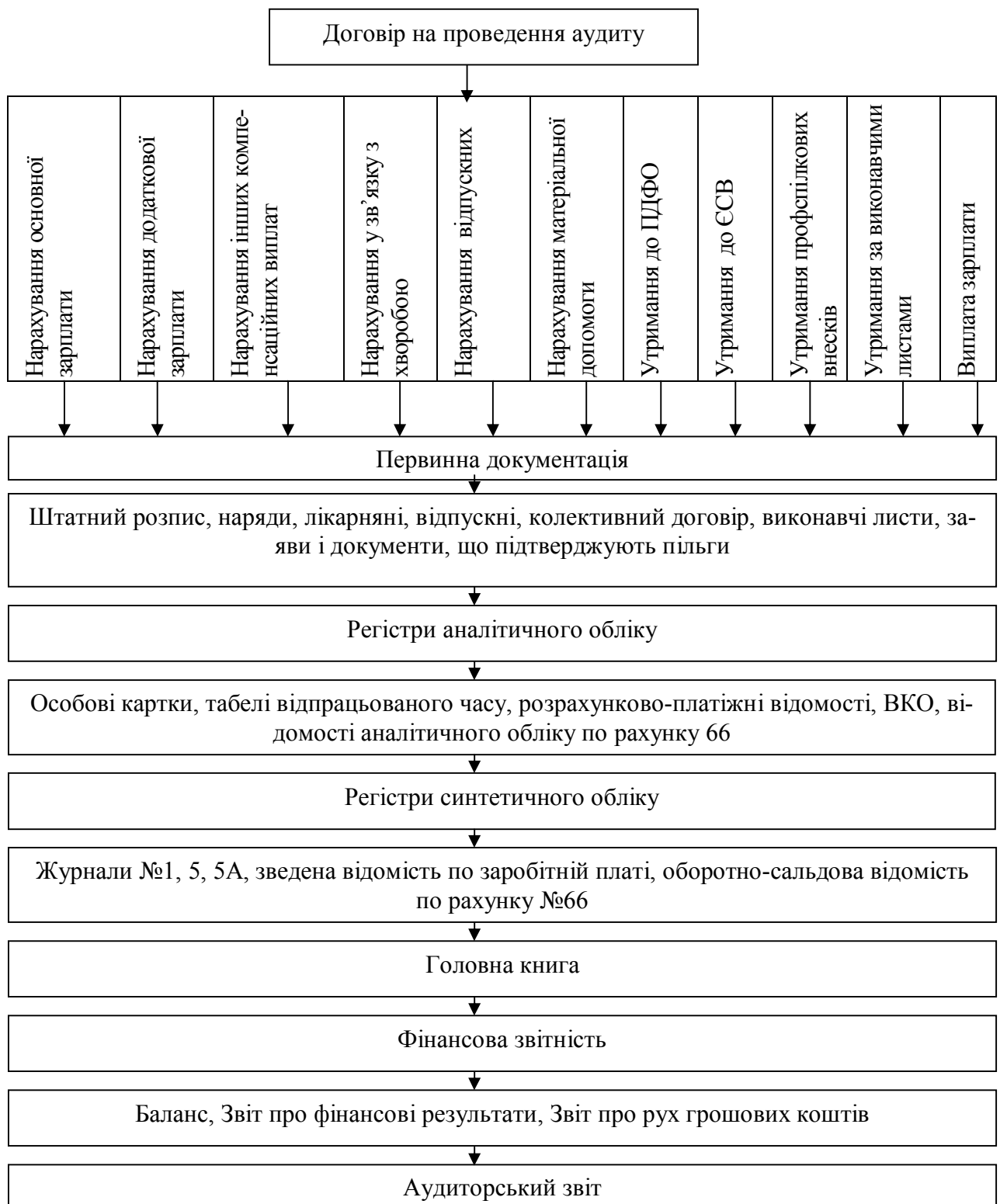


Рис. 3.2. Модель проведення аудиту праці та заробітної плати на філії «Тисменицький райавтодор» (розроблено автором самостійно)

Для розробки ефективного аудиторського підходу до перевірки на етапі планування потрібно розробити і документально оформити загальний план та програму аудиту, а також оцінити аудиторський ризик, попередньо зібравши

мінімально необхідну інформацію для розуміння й оцінки систем обліку та контролю. При здійсненні аудиту виплат працівникам особливу увагу варто приділяти оцінці ризику контролю та його складових. Це пов'язано з високою ймовірністю допущення помилок системою бухгалтерського обліку через недостатнє розуміння законодавчих актів, які регулюють трудові відносини, оподаткування доходів працівників і фонд оплати праці (ФОП) та їх неоднозначне тлумачення, порушення документального оформлення операцій, опрацювання значних масивів інформації, що обумовлює арифметичні помилки, ведення одним обліковцем кількох ділянок обліку, що обмежує час на проведення самоконтролю.

При аудиті виплат працівникам варто визначити особливу роль аналітичних процедур, застосування яких на різних етапах аудиту залежатиме від мети і масштабів перевірки. На етапі планування рекомендується в необмеженому обсязі застосовувати аналітичні процедури, але винятково використовуючи методи вивчення та порівняння даних на основі розуміння аудитором загальних тенденцій політики оплати праці та управління трудовими ресурсами клієнта й організації її обліку[115].

Це дасть змогу виявити певні факти, перевірити взаємоузгодженість суміжних показників, визначити напрями, а також чинники, що вплинули на величину і динаміку витрат на виплати працівникам, встановити причини значних відхилень та сконцентрувати увагу на найважливіших або на найпроблемніших моментах перевірки, що має бути відображено у відібраних в програмі аудиту відповідних аудиторських процедурах по суті [116, с.81]

Вважаємо доцільним застосовувати аналітичні процедури на етапі загального огляду і на етапі перевірки розрахунків за виплатами працівникам під час здійснення незалежних тестів по суті щодо підтвердження залишків заборгованості та витрат з оплати праці. Виконання запланованих процедур має здійснюватися у певній послідовності, що визначається як аудиторський процес та умовно розбивається на складові частини.

Підготовчий етап процесу аудиту передбачає розгляд та оцінку діючої на підприємстві системи трудових відносин, вивчення й оцінку застосовува-

них систем оплати праці та стимулювання, попереднє тестування систем контролю й обліку, оцінку регламентного забезпечення, аналіз діяльності кадрової служби підприємства задля отримання доказів відповідності й ефективності загальної організації оплати праці, обліку та контролю розрахунків за виплатами працівникам.

На етапі детальної перевірки здійснюють переважно перевірки по суті, спрямовані на виявлення повноти та точності оцінки зобов'язань за виплатами працівникам і пов'язаних з ними нарахувань за перевірений період і правильності віднесення витрат на оплату праці на собівартість, інші витрати підприємства. Зазвичай, їх проводять вибіркоким способом, зважаючи на високу трудомісткість. Суцільній перевірці можуть бути піддані ті види нарахувань і утримань, сальдо яких склалось як результат нетипових чи ризикових операцій. У разі прийняття рішення про здійснення вибіркової перевірки, аудиторю треба виважено підійти до визначення обсягу і періоду відібраних документів чи операцій. Відібравши елементи для проведення вибіркового дослідження, виконують аудиторські процедури для отримання доказів у обсязі, необхідному для формування думки аудитора про достатність та ефективність засобів контролю і про достовірність облікових і звітних даних [81, с.87].

При аудиті виплат працівникам має бути проведено одночасно тестування засобів контролю (перевірки на відповідність) та перевірки по суті (аналітичні процедури), зважаючи на різні цілі, критерії оцінки й отримані результати.

Перевірці підлягають первинні документи з обліку праці та її оплати, документи, що підтверджують інші виплати працівникам (листки непрацездатності, довідки про виконання держзобов'язків, посвідчення про відрядження, розрахунки бухгалтерії), реєстри синтетичного, аналітичного обліку, фінансова, податкова звітність.

Етап детальної перевірки розрахунків за виплатами працівникам варто розпочинати з установлення правильності проведення та підтвердження результатів інвентаризації зобов'язань і нарахованих резервів за виплатами

працівникам і перед соціальними фондами, застосовуючи прийоми документальної перевірки [117, с.47-55].

Після цього вибіркоким способом виконують перевірку правильності нарахування виплат працівникам і здійснених утримань. Обов'язково перевіряються такі моменти: відповідність оперативного обліку робочого часу чинному законодавству та внутрішнім регламентам; обґрунтування й правильність нарахування заробітної плати працівникам (відрядникам, погодинникам, працюючим за окладами (зокрема внутрішнім сумісникам), за контрактами та трудовими угодами, зовнішнім сумісникам і тимчасовим працівникам; обґрунтованість та правильність нарахування заробітної плати за середнім заробітком, у тому числі виплат за листками непрацездатності, оплати часу відпусток та компенсації за невикористану відпустку; правильність розрахунку, використання та коригування резервів на виплату відпусток і премій; правильність й обґрунтованість нарахування додаткової заробітної плати та інших заохочувальних виплат.

На заключному етапі аудиту виплат працівникам систематизують та аналізують виявлені помилки й порушення та визначають їх вплив на достовірність показників фінансової, податкової та статистичної звітності з урахуванням розрахованого рівня суттєвості помилок. Аналіз помилок, що потрапили до вибірки, здійснюється на предмет їх аномальності чи типовості.

У тому разі, якщо виявлені помилки в процесі вибіркової перевірки поширюються на увесь обсяг генеральної сукупності, враховують ризик вибірки, який може бути зменшений за умови отримання додаткових аудиторських доказів, що підтверджують результати вибіркової перевірки.

Оцінка результатів аудиту виплат працівникам полягає також у подальшому контролі за змістом перевірки: чи дійсно перевірено всі значущі області, чи повно відображують робочі документи аудитора процес збирання доказів і результати перевірки, чи правильно оцінені помилки суцільної та вибіркової перевірки і узагальнені висновки за кожним об'єктом, чи відповідають висновки результатам роботи і чи підтверджують вони аудиторську думку [118].

На заключному етапі, зважаючи на загальнодержавну проблему підвищення продуктивності праці, варто провадити загальну оцінку ефективності використання трудових ресурсів (розрахунк показників виробітку, рентабельності використання трудових ресурсів тощо) та порівняльний аналіз з показниками аналогічних підприємств чи кращих у галузі табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Загальний план аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам

Етапи	Період застосування	Мета	Методи
1	2	3	4
Підготовчий	На початку аудиту, при плануванні та на протязі усієї перевірки, при корегуванні планової документації	Краще розуміння системи трудових відношень підприємства-клієнта; виявлення невірно відображених фактів у звітності; визначення потенціальних областей підвищеного ризику; оцінка ефективності політики планування використання трудових ресурсів та оплати праці	Методи, що не пов'язані з розрахунками, які допускають використання загальних знань у сфері бухгалтерського обліку, поряд з достатнім розумінням системи контролю та обліку у клієнта, а також специфіки політики управління трудовим потенціалом клієнта, що дозволить зробити попередні висновки щодо повноти, точності взаємозв'язків суміжних показників
Детальна перевірка	У процесі здійснення незалежних тестів по суті (оборотів та сальдо рахунків 47, 65, 66, 81)	Отримання аудиторських доказів, які забезпечують необхідний рівень впевненості в ефективності системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами робітникам та пов'язаними з ними нарахуваннями та витратами на виплати робітникам, на підставі яких аудитор зможе зробити висновки щодо зниження аудиторського ризику до прийняттого рівня	В цілому методи порівняння показників клієнта з розрахованими аудитором, процентні методи та метод балансової зв'язки: шляхом зіставлення з іншими відомими показниками (нормативи чи відсотки заробітної плати водія від доходу, ставки податків за заробітною платою та на ФОП)

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4
Заключний (Завершальний)	При аналізі виявлених відхилень, виконанні аналізу ефективності та підготовки аудиторського заключення	Підтвердження висновків, сформованих за результатами аудиторських процедур по суті на етапі детальної перевірки; визначення показників ефективності використання трудових ресурсів підприємства	Логічний аналіз та оцінка отриманої аудитором інформації, яка може підтвердити попередньо зроблені висновки або виявити сфери для здійснення додаткових процедур. Розповсюдження даних при виборі на всю сукупність, що перевіряється. Розрахунок найважливіших показників ефективності

У процесі проведення аудиту можна використовувати різні методи й методичні прийоми: документальна перевірка, спостереження, опитування, арифметичний підрахунок, аналітичні процедури.

Так, для перевірки розрахунків оплати праці застосовують методи зіставлення даних бухгалтерського обліку з первинними документами (оклади, затверджені 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. Також використовують різні способи перевірки документів, наприклад, первинні документи, які є основою для нарахування і виплати заробітної плати (табелі, розрахунково-платіжні відомості) вивчаються комбіновано, тобто в суцільний і вибірковий спосіб (якщо аудитор перевіряв деяку кількість однотипних первинних документів і не знайшов помилок то він може вважати, що документи з цієї пачки без помилок (табл. 3.6).

Опис контрольних процедур для виявлення можливих порушень у філії

«Тисменицький райавтодор» [116]

Найменування контрольної процедури	Зміст контрольної процедури	Перелік засобів, необхідних для виконання процедури	Опис техніки виконання процедури
1	2	3	4
Документальна перевірка	Документальна перевірка складається із вивчення бухгалтерських реєстрів та документів. Перевірка бухгалтерських реєстрів і документів дає аудиторські докази різного рівня надійності залежно від їх характеру, джерела отримання й ефективності засобів внутрішнього контролю підприємства	Первинні документи з обліку робочого часу, обліку особового складу працівників, обліку розрахунків із працівниками, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, фінансова та статистична звітність підприємства	Первинні документи, які є основою для нарахування і виплати заробітної плати вивчаються комбіновано, тобто суцільним і вибіркоким способом (якщо аудитор перевіряв деяку кількість однотипних первинних документів і не знайшов помилок, то він може вважати, що документи з цієї папки всі без помилок). Під час перевірки первинних документів установлюється повнота заповнення усіх реквізитів, наявність відповідних підписів уповноважених осіб, які відповідають за облік виконаних робіт, відсутність у документах виправлень, підчищань чи дописувань
Спостереження	Процедура спостереження полягає в нагляді за процесами чи процедурами, які виконуються іншими особами	Розрахунково-платіжні відомості, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, фінансова звітність, електронні документи	Аудитор безпосередньо приймає участь у процесі здійснення табельного обліку, заповнення розрахункових та платіжних відомостей, фінансової та статистичної звітності
Опитування	Опитування полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб підприємства чи за його межами.	Розрахунково-платіжні відомості, особові рахунки працівників, особисті розрахункові листи, анкети, тести	Аудитор особисто проводить опитування працівників щодо сум виплаченої їм заробітної плати (наприклад, за місяць) шляхом усного опитування чи проведення тестування і зіставляє результати опитування з сумами, вказаними в розрахунково-платіжних відомостях.

1	2	3	4
Арифметичний підрахунок	Процедура підрахунку полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку або у самостійному здійсненні підрахунків	Розрахунково-платіжні відомості, розрахунок відпускних, матеріальної допомоги, табелі обліку робочого часу, наряди на виконані роботи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку	Проводиться арифметичний контроль розрахунку основної та додаткової заробітної плати, відпускних, матеріальної допомоги, утримань до фондів соціального страхування та податку з доходів фізичних осіб. Досліджується відповідність аналітичного обліку по заробітній платі синтетичному обліку за рахунком 66 "Розрахунки з оплати праці". При цьому порівнюється залишок, який відображається в балансі за рахунком на перше число місяця, з даними розрахунково-платіжної відомості.
Аналітичні процедури	Аналітичні процедури передбачають аналіз найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв'язків, що суперечать іншій інформації, які стосуються даної справи, або відхиляються від очікуваних показників	Фінансова звітність підприємства, статистична звітність: "Звіт з праці", "Звіт з використання робочого часу", "Звіт про використання норм виробітку і стан нормування праці"	Важливими показниками, які досліджує аудитор, є продуктивність праці, динаміка середньомісячної, середньоденної та середньогодинної заробітної плати, вивчаються організація та ефективність праці, правильне застосування нових умов оплати праці робітникам, контроль за використанням фонду оплати праці, а також аналізуються його зміни в динаміці та структурі, економічна обґрунтованість норм виробітку і зацікавленість працівників у збільшенні випуску продукції і зростанні продуктивності праці.

Основні порушення – зловживання, розкрадання, помилки в області нарахування та використання заробітної плати на підприємстві можуть бути класифіковані в такий спосіб: неправильне нарахування заробітної плати персоналу підприємства, зловживання при здійсненні утримань із заробітної плати працівників, документальні порушення, розкрадання грошових коштів за рахунок заробітної плати (табл. 3.7)

Класифікація можливих порушень при обліку нарахування та виплати заробітної плати [114]

	Неправильне нарахування заробітної плати персоналу підприємства.	Зловживання при здійсненні утримань із заробітної плати працівників.	Документальні порушення.	Розкрадання грошових коштів за рахунок заробітної плати.
1	2	3	4	5
1.	Нерегламентоване використання посадових окладів, годинних ставок, норм та розцінок за виконану роботу.	Застосування завищених або занижених ставок утримань до фондів соціального страхування із зарплати працівників	Відсутність типових форм первинного обліку нарахування та виплати заробітної плати.	Введення в розрахунково-платіжні відомості підставних осіб
2.	Недостовірне визначення середньої заробітної плати	Неправильне обрахування податку з доходів фізичних осіб.	Розбіжність сум по платіжних та розрахункових відомостях.	Дописування різних цифр до сум виплат в розрахунково-платіжних відомостях після підписів одержувачів зарплати
3.	Необґрунтоване нарахування премій, доплат, надбавок та інших виплат компенсаційного характеру працівникам	Незаконне застосування соціальної пільги при визначенні податку з доходів фізичних осіб.	Відсутність у платіжних відомостях підписів осіб, що отримали заробітну плату, підробка підписів, наявність підчищань, перекручень тощо.	Привласнення грошових коштів шляхом виправлення раніше виданої суми на нову, виправлену
4.	Незаконність нарахування відпускних та матеріальної допомоги працівникам.	Безпідставне або помилкове здійснення утримань за виконавчими листами, аліментів, профспілкових внесків	Невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку	.Нецільове використання коштів, призначених на оплату праці.

Результати аудиторської перевірки оформлюють підсумковою документацією, форма якої залежатиме від типу виконаних процедур та обумовленої в договорі на проведення аудиту. За результатами аудиторської перевірки виплат працівникам у межах загального аудиту складають проміжний аудиторський висновок та звіт для інформування керівництва клієнта. Наголосимо, що висновки, отримані в результаті аудиту виплат працівникам, мають бути враховані при складанні загального аудиторського звіту, який відобра-

жує думку про достовірність всієї фінансової звітності, але вони не можуть бути визнані самостійним об'єктом аудиторського висновку.

В ході дослідження нами встановлено, що контрольні дії, які проводяться в ході вирішення певного завдання, дозволяють особам, які здійснюють аудит судити про те, наскільки близькі до дійсності дані первинного обліку на підприємстві за період, який вибраний для перевірки.

Визначено, що під час перевірки особливу увагу потрібно приділяти первинним документам, що регламентують відносини з робітниками, а також нарахування та виплату заробітної плати. Повинна бути чітко закріплена відповідальність за ділянками обліку оплати праці (облік особового складу, облік використання робочого часу, облік виробітку продукції і заробітної плати, облік виконання норм виробітку, розрахунки з робітниками та службовцями з оплати праці тощо).

3.3 Аудит показників заробітної плати філії «Тисменицький райавтодор»

Аудит розрахунків з оплати праці на філії «Тисменицький райавтодор» відіграє важливу роль у системі контролю на підприємстві. 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.

Методичні прийоми експертного дослідження обліку праці та заробітної плати включають:

1. Документальні прийоми:
 - інформаційне моделювання - визначають нормативно-довідкову і фактографічну інформацію, яка повністю відображає інформаційну модель операцій із праці та заробітної плати;

- нормативно-правове регулювання - застосовується для виявлення відхилень фактично виконаних операцій, пов'язаних із розрахунками з оплати праці, від нормативних актів;
- експертизи різних видів - використовують для вивчення недоброякісних документів щодо операцій з розрахунками з оплати праці (підроблення касових ордерів, підчищення у платіжних відомостях сум, що належать до видачі та утримання із заробітної плати, тощо);
- дослідження документів - за формою і змістом відображених операцій; зустрічна перевірка, яку проводять задля підтвердження достовірності нарахування заробітної плати; взаємний контроль операцій і документів, аналітична і логічна перевірка операцій з оплати праці [118, 119].

2. Розрахунково-аналітичні:

- економічний аналіз;
- аналітичні та статистичні розрахунки;
- економіко-математичні та ін [120, с. 104].

В ході проведення аудиторської перевірки, зокрема і перевірки з праці та заробітної плати, аудитор використовує план перевірки, який формує самостійно або ж дотримується рекомендованого вигляду формує самостійно аудиторська компанія або він може мати рекомендований вигляд.

Таким планом визначаються основні етапи аудиту з зазначенням терміну проведення кожного з них, який необхідний для повного та точного здійснення всіх поставлених завдань.

Використовуючи наявний план перевірки, в процесі аудиту заробітної плати та праці філії «Тисменицький райавтодор» виконуємо п'ять блоків завдань. Важливе дотримання терміну їх проведення, що визначається виходячи з обсягів роботи.

Виконуючи план аудиту можна організувати, систематизувати та полегшити роботу перевіряючого.

Загальний план аудиту праці та заробітної плати
філії «Тисменицький райавтодор»

Плановані види робіт	Період проведення
1	2
1. Перевірка дотримання положень законодавства про працю.	26.03.12-27.03.12
2. Аудит системи нарахувань заробітної плати	28.03.12-30.03.12
3. Аудит обґрунтованості пільг та утримань із заробітної плати	04.04.12-13.04.12
4. Перевірка ведення аналітичного обліку по працюючих і зведених розрахунків по оплаті праці.	16.04.12-18.04.12
5. Аналіз показників праці та заробітної плати	20.04.12-21.04.12
6. Оформлення результатів перевірки	22.04.12-23.04.12

Програма аудиту – це документ, що містить завдання аудиту для конкретного об'єкту, процедури необхідні для виконання поставлених завдань, обсяг і термін їх виконання.

Програма, зазвичай розробляється досить детально для систематизації роботи та збільшення рівня контролю (табл. 3.9).

Дана програма перевірки відображає порядок аудиту з відповідними процедурами, які для цього необхідні, а також передбачається час проведення аудиту кожного завдання. В табл. 3.9 зазначено термін проведення розрахунків з оплати праці, згідно до даних по філії «Тисменицький райавтодор». Використання програми дає змогу систематизувати роботу та збільшує рівень контролю аудиту.

Програма аудиту праці та заробітної плати

Перелік аудиторських процедур	Період проведення	Перевіряються документи
1	2	4
1. Перевірка дотримання положень законодавства про працю		
1.1. Перевірка правильності оформлення працівників (приймання і звільнення)	26.03.12	Накази, контракти, трудові договори, особові картки

Продовження таблиці 3.9

1	2	3
1.2. Перевірка правильності застосування тарифних ставок при погодинній оплаті та норм і розцінок при відрядній оплаті	26.03.2012	Штатний розклад, наряди, алгоритми розрахунків, тому що розрахунки ведуться за допомогою ПК, Правила внутрішнього трудового розпорядку в Філії «Тисменицький райавтодор»
1.3. Перевірка обліку робочого часу, дотримання встановленого режиму роботи	27.03.2012	Табеля обліку розрахунків робочого часу особові картки
2. Аудит системи нарахувань заробітної плати		
2.1. Перевірка обґрунтованості нарахувань заробітної плати	28.03.2012	Положення з оплати праці, трудові договори, особові картки, розрахунково-платіжні відомості, табелі обліку робочого часу, штатний розклад
2.2. Перевірка обґрунтованості та правильності нарахування додаткових виплат	29.03.12	Накази з особового складу, особові рахунки, лікарняні листи
2.3 Перевірка правильності розрахунку середнього заробітку для різних цілей	30.03.12	Базу для розрахунку середнього заробітку, тому що розрахунок ведеться за допомогою ПК, розрахунково-платіжні відомості, табелі обліку робочого часу
3. Аудит обґрунтованості застосування пільг та утримань із заробітної плати		
3.1. Перевірка правомірності застосування відрахувань і пільг для обчислення податку на доходи фізичних осіб	02.04.12-04.04.12	Документи, надані співробітником на використання податкових соціальних пільг, розрахунково-платіжна відомість
3.2. Перевірка правильності утримань за виконавчими листами	05.04.12-11.04.12	Наявність виконавчих листів, реєстратор листів, правильність розрахунку листів в вкладному справі до виконавчого листа, оподатковуваний базу для утримання, особові рахунки
3.3. Перевірка правильності утримання підзвітних сум	12.04.12	Авансові звіти і первинні документи до них, касові документи (ПКО та ВКО)
3.4. Перевірка депонованих сум по заробітній платі	13.04.12	Книга аналітичного обліку депонованої заробітної плати, каса
4. Перевірка ведення аналітичного обліку по працюючих і зведених розрахунків з оплати праці		
4.1 Перевірка ведення аналітичного обліку розрахунків по фізичних особах, як складається, так і не перебувають в обліковому складі філії «Тисменицький райавтодор» за всіма видами оплат	16.04.12-18.04.12	Особові рахунки, розрахунково-платіжні документи
5. Аналіз показників заробітної плати	20.04.12 – 22.04.12	Конфіденційні документи щодо заробітної плати
6. Оформлення результатів перевірки		
6.1. Оформлення результатів перевірки	22.04.12-23.04.12	

Задля використання програми аудиту розрахунків з оплати праці співробітниками аудиторської фірми систематизується інформація, результати вивчення якої необхідно документувати в робочих документах довільної форми. Одним з них може бути пропонований тест (табл. 3.10), який було використано в ході проведення перевірки розрахунків з праці та заробітної плати. Відповідь формується на підставі джерел інформації.

Таблиця 3.10

Тест проведення аудиту розрахунків з оплати праці.

№	Інформація	Так	Ні
1	2	3	4
1.	Чи наявні розрахунково-платіжні відомості	+	
2.	Чи дотримується порядок документообігу встановленому на підприємстві		-
3.	Чи належним чином зберігаються первинні документи на підприємстві		-
4.	Чи дотримується підприємство термінів робочого часу встановленого трудовим законодавством		-
5.	Чи наявні договори приймання працівників на підприємство	+	
6.	Чи вірна довідка про середню заробітну плату	+	
7.	Чи вірно ведеться головна книга	+	
8.	Чи вірно визначені суми нарахувань ЄСВ	+	
9.	Чи обґрунтовані доплати і надбавки		-
10.	Чи вірно визначений розмір нарахування премій		-
11.	Чи вірно визначені суми утримань	+	
12.	Чи вчасно виплачені нараховані суми заробітної плати працівникам		-
13.	Чи вірно застосовані рахунки, щодо оплати праці	+	
14.	Чи вірно віднесені на собівартість види оплати праці		-

Результати проведення вищевказаного тесту є отримання позитивних відповідей на поставлені питання, щодо використання подібних тестів дає змогу сконцентрувати увагу на слабких місцях, проте для складання таких тестів та їх проведення, обробку результатів необхідні великі затрати часу. Зазвичай, аудитор складає досить детальні тести, які допомагають приділити належну увагу на їх аналіз [121].

Запропонований тест використовується задля систематизації інформації при виконанні програми аудиту.

На підприємстві філія «Тисменицький райавтодор» була проведена перевірка по розрахунках з оплати праці у відповідності з вимогами Законів України «Про аудиторську діяльність», інших Законів України та Національними нормативами аудиту в Україні. Ці нормативи вимагають, щоб планування та проведення аудиту було спрямоване на одержання розумних підтверджень щодо відсутності у фінансовій та податковій звітності суттєвих помилок. Було використано принцип вибіркової та суцільної перевірки і брали до уваги тільки суттєві помилки (табл. 3.11).

Під час аудиту зроблено дослідження шляхом аналізу доказів на обґрунтування сум та інформації, розкритих у фінансовому та податковому звіті, а також оцінку відповідності застосованих принципів обліку нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського та податкового обліку та звітності в Україні, чинним протягом періоду перевірки [116].

Таблиця 3.11

Підсумки перевірки первинних документів

Дата проведення перевірки	Об'єкт перевірки	Найменування об'єкта, що перевіряється	Дата (період) складання документа	Висновок аудитора про відсутність порушень або про характер виявлених порушень
1.	2.	3.	4.	6.
26.03.12	Первинні документи з обліку персоналу	Накази про прийом на роботу співробітника	01.01. 2012 – 01.04.2012	Порушень не виявлено
		Накази про припинення трудового договору	01.01.2012. – 01.04.2012	
		Договору підряду та трудові угоди	01.01.2012 – 01.04.2012	
		Особисті картки (Ф. № Т-2)	01.01.2012 -01.04.2012	Не всі накази рознесені в картки співробітників
26.03.2012	Документи з обліку робочого часу	Табеля обліку робочого часу	01.04.2012 – 01.04.2012	Не вказуються відрадження
		Наряди, бригадні підряди	01.01.2012 – 01.04.2012	Відсутність підписів, не повністю заповнені реквізити

Продовження таблиці 3.11

1	2	3	4	5
27.03.2012.	Розрахунково-платіжні документи з оплати праці	Платіжна відомість	01.01.2012 – 01.04.2012	Немає підписів керівника, не скрізь проставлені штампи "Депонент» і «Не видано»
		Розрахунково-платіжна відомість	01.01.2012 – 01.04.2012	Порушень не виявлено
		Особові рахунки	01.01.2012 – 01.04.2012	Порушень не виявлено
\13.04.2012.	Документи з обліку депонування заробітної плати	Книга аналітичного обліку депонованої заробітної плати	01.01.2012 – 01.04.2012	Порушень не виявлено

За результатами проведеного аудиту встановлено, що випадків включення до табеля обліку робочого часу вигаданих (підставних) осіб немає, так як в нарядах і табелях обліку робочого часу прізвища збігаються з даними обліку особового складу. Випадків повторного нарахування сум за раніше оплаченим первинним документам, повторення одних і тих осіб у кількох розрахунково-платіжних відомостях не виявлено.

При перевірці первинних документів аудитором було виявлено: відсутні підписи на наказах про надання відпустки працівника кадрової служби та керівника установи.

Висновуючи, можна констатувати не серйозне ставлення до ведення первинної документації в в обліку праці й заробітної плати.

Контрольна звірка реєстрів показала, що всі суми співпадають з даними Головної книги. У самій же Головній книзі знайдено багато виправлень; бухгалтер з оплати праці пояснює це неточністю підрахунків ще в первинних документах (всі виправлення підписано бухгалтером).

Виявлені в результаті формальної перевірки порушення.

Зведений документ

Види порушень, виявлених в документах	Найменування документа, за яким виявлено порушення	Дата (період) складання документа	№ документа
1	2	3	4
Відсутній підпис працівника технолога Петрової К.Д.	Наряд на прибирання снігу шнекороторним снігоочисником	27.01.2012р.	2
Невірно вказано кількість відпрацьованих днів водієві Кривошاپко І.М.	- Табель обліку робочого часу, - Наказ про відпустку	22.02.2012г. 15.02.2012г.	№ 09
Є необумовлені виправлення. Нагірняк Василь Іванович. Спочатку було зазначено: Нагірняк Василь Якович	Договір підряду	14.03.2012	б \ н
В особовій справі відсутня ксерокопія довідки підтверджує інвалідність 2-ї групи Маркіної М.В.	Реєстратор та підшивка документів по інвалідам	На момент прийняття на роботу або присвоєння інвалідності	
У договорі підряду зазначено, що роботи буде проводити бригада з 2 чоловік: О.В. Каришова та П.Л. Каришов . Готівка з каси організації видані бригадиру О.В. Каришевій Сума оплати склала 7255 грн.	Договір підряду Платіжна відомість	12.03.2012 17.03.2012	41

З поміж розрахунково-аналітичних прийомів найважливішим є економічний аналіз. Здійснюючи аналіз ефективності використання трудових ресурсів можна виділити наступні етапи (рис. 3.3).

Розглянемо детальніше кожен з етапів. Розпочинаючи аналіз заробітної плати варто прийняти до уваги номінальну і реальну зарплату (див. п.1.1). Задля визначення реальної заробітної плати, необхідно номінальну заробітну плату поділити на індекс цін на товари і послуги [122]. Це робиться задля порівняння її розміру відносно середньої реальної заробітної плати по Україні.

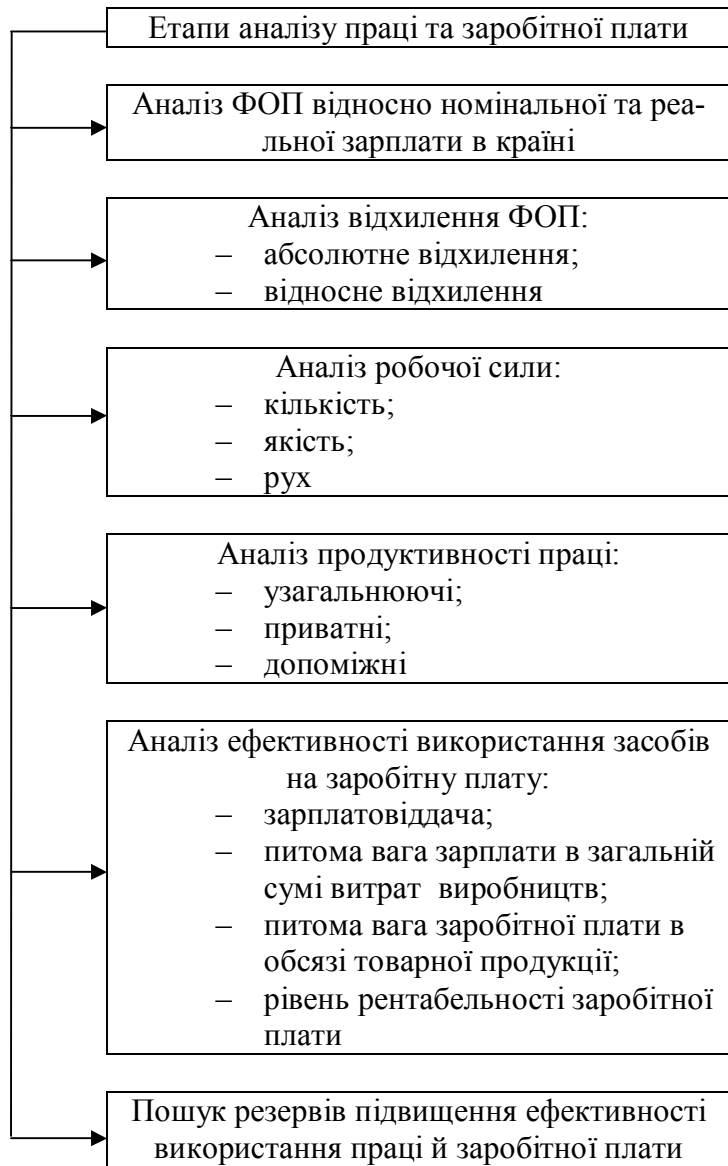


Рис. 3.4. Етапи аналізу в ході проведення аудиту праці та заробітної плати
(розроблено автором самостійно)

Наступним етапом аудиту витрат на оплату праці є розрахунок абсолютного і відносного відхилення фонду заробітної плати від планового рівня.

Абсолютна економія (перевитрати) фонду оплати праці розраховується шляхом вирахування від фактичного значення встановленого планом (або рівня попереднього періоду), тобто;

$$\Delta\Phi_a = \Phi_{\phi} - \Phi_{\text{пл}} \quad (3.1)$$

де $\Delta\Phi_a$ — абсолютна економія (перевитрати);

$\Phi_{\text{ф}}$, $\Phi_{\text{пл}}$ — відповідно фактичний і плановий фонд оплати праці [123].

Аудитору необхідно визначити причини абсолютного відхилення фонду оплати праці, адже вони можуть бути пов'язані як із прихованими резервами підвищення ефективності і прибутковості, так із необґрунтованими перевитратами.

На абсолютне відхилення фонду зарплати впливає два фактори:

- чисельність робітників;
- середньорічна зарплата одного робітника [124].

Для визначення впливу чисельності на абсолютне відхилення фонду зарплати необхідно відхилення від планової чисельності помножити на середню планову зарплату одного робітника у звітному періоді.

Для визначення впливу зміни середньої зарплати на абсолютне відхилення фонду зарплати необхідно суму відхилень від планової середньорічної зарплати помножити на фактичну чисельність робітників.

Додатково аудитор аналізує використання фонду споживання за окремими групами і категоріями працівників основної діяльності. При цьому зазначається, наскільки зросли проти плану фактичні виплати з фонду споживання різним категоріям працівників та причини цих змін. Необхідно з'ясувати стимулююче значення премій, підрахувати невиробничі втрати і розробити заходи щодо їх скорочення. Система виплати премій є обґрунтованою, якщо вона стимулює кожного працівника і колектив загалом на досягнення високих результатів виробництва, забезпечує підвищення середньої заробітної плати за одночасного зниження собівартості продукції [125].

Однак абсолютна зміна фонду оплати праці не враховує зміни обсягу продукції, продуктивність праці, з якими вони пов'язані. Тому нарівні з абсолютними змінами визначається відносна економія (перевитрати) фонду заробітної плати.

Відносна економія (перевитрати) фонду заробітної плати розраховується як різниця між фактично нарахованою заробітною платою та її плановим

фондом, скорегованими на фактичний темп зростання (зниження) обсягу виробництва.

Необхідно пам'ятати, що коректується тільки перемінна частина фонду заробітної плати, яка змінюється пропорційно обсягу реалізації продукції. Це зарплата працівникам-відрядними, винагороди працівникам та управлінцям за підсумками діяльності та сума відпускних, що входить в частину перемінної зарплати.

Постійна частина оплати праці не змінюється при збільшенні або зменшенні обсягу виробництва (зарплата робітникам по тарифним ставкам, зарплата службовцям за окладами, усі види доплат, оплата праці робітників будівельних бригад, соціальної сфери, сума відпускних) [126]

Основний вплив на величину фонду заробітної плати мають зміна середньоспискової чисельності працівників та середньої заробітної плати, що встановлюють методом ланцюгових підстановок.

Визначення причин абсолютної і відносної економії у аудиті є одним з початкових етапів аналізу, який є показником, що відображає рівень соціального захисту на підприємстві. У випадку, коли рівень зарплати зменшився при незмінному обсягу виробництва і чисельності працівників, це свідчить про порушення інтересів працівників. І навпаки, розмір заробітної плати зріс, при зменшенні собівартості продукції і збільшенні обсягів виробництва, на основі чого аудитор може зробити висновок про ефективну організацію праці на підприємстві.

Наступним етапом аудиту, для розуміння наявної ситуації на підприємстві, щодо працівників є аналіз робочої сили.

Аналіз забезпеченості трудовими ресурсами включає:

- кількісну оцінку забезпеченості;
- оцінку кількісного складу працівників;
- вплив зміни складу трудових ресурсів на об'єм виробництва [126].

Кількісна оцінка забезпеченості характеризується наступними складовими:

– абсолютна економія (перевитрати) чисельності працівників (ЧП) визначається як різниця між фактичною та плановою середньосписковою чисельністю працівників відповідної професії, категорії.

$$\Delta \text{ЧП} = \text{ЧП}_1 - \text{ЧП}_0 \quad (3.1);$$

де ЧП_1 , ЧП_0 - середньоспискова чисельність працівників звітного і попереднього періодів.

– відносне відхилення чисельності працівників визначається порівнянням фактичної середньоспискової чисельності працівників з плановою з урахуванням зміни обсягів виробництва, а також темпів росту, приросту, відсотків виконання плану.

$$\Delta \text{ЧП} = \text{ЧП}_1 - \text{ЧП}_0 \times I_v \quad (3.2);$$

де I_v – індекс, який характеризує рівень виконання плану з валової продукції в даному періоді [124].

Це дає можливість при проведенні аудиту визначити рівень виконання плану (завдання), що в подальшому дозволяє підвищити точність розрахунків показників чисельності працівників при складанні планів, щодо їх кількості на перспективу.

Окрім кількісного складу працівників, вивчаються і їх якісні характеристики. Вони характеризуються загальноосвітні та професійно-кваліфікаційним рівнем, віковою структурою.

Для того, щоб оцінити відповідність кваліфікації працівників і складність виконуваних робіт необхідно порівняти середні тарифні розряди робіт і працівників, які розраховуються за формулами:

– середні тарифні розряди працівників:

$$T_p = \sum T_{p_i} \times V_{p_i} / \sum V_{p_i} \quad (3.3);$$

– середні тарифні розряди робіт:

$$T_p = \sum T_{p_i} \times V_{p_i} / \sum V_{p_i} \quad (3.4);$$

де T_p – тарифний розряд;

ЧП – чисельність працюючих;

V_{p_i} – об'єм робіт кожного виду [123].

Якщо фактичний середній тарифний розряд працюючих нижче планового і нижче середнього тарифного розряду робіт, то це може спричинити до випуску менш якісної продукції.

Якщо середній розряд працюючих вище середнього тарифного розряду, то працівникам необхідно виплачувати доплату.

Важливим етапом аналізу забезпеченості підприємства трудовими ресурсами, у процесі аудиту, є вивчення її руху.

Для вивчення руху робочої сили на підприємстві розраховуються коефіцієнти обороту з приймання та зі звільнення, а також коефіцієнти плинності, стабільності загального обороту. У випадку великої плинності кадрів, збільшують витрати на перепідготовку наявних працівників, що на певний час знижує продуктивність праці нових працівників. Узагальнити значення таких коефіцієнтів можна так: якщо коефіцієнти >0.1 , то показник низький, від $0.1 < \text{коефіцієнт} < 0.2$ - середній, $\text{коефіцієнт} < 2$ – високий.

Коефіцієнти обороту з приймання (КПп) – це відношення заново прийнятих працівників до середньоспискової чисельності працівників основної діяльності.

Коефіцієнт обороту зі звільнення (КПп) – це відношення кількості звільнених працівників до середньоспискової чисельності працівників.

Коефіцієнт загального обороту (КПоб) – обчислюється як відношення кількості заново прийнятих на роботу і тих, що вибули, до середньоспискової чисельності [].

Коефіцієнт плинності кадрів (КПпл) – розраховують як відношення кількості звільнених за власним бажанням і за порушення трудової дисципліни до середньоспискової чисельності [122].

Наступним етапом в аудиті є перевірка продуктивності праці, адже із збільшенням продуктивності праці, з'являються значні можливості до росту зарплати. Аудитор дуже важливо дослідити, чи випереджають темпи збільшення продуктивності темпи росту заробітної плати. Аудитору необхідно виявляти можливості, щодо збільшення продуктивності та зменшення трудомісткості продукції [126].

Такий аудит дозволяє визначити несприятливі фактори, як в зовнішньому так і внутрішньому середовищі, щодо робочої сили. Проте, високі значення коефіцієнтів, є ознакою нестабільної ситуації на підприємстві, яка може впливати на результати діяльності.

Для оцінки продуктивності праці застосовується система узагальнюючих, приватних та допоміжних показників. Вважаємо, що для аудитора, це один з одна головніший показників, який безпосередньо визначає результати діяльності підприємства.

До узагальнюючих показників відносяться середньорічна, середньоденна і середньогодинна виробіток продукції на одного робітника у натуральному вираженні, а також середньорічне вироблення продукції на одного працюючого у вартісному вираженні.

Приватні показники - це витрати часу на виробництво одиниці продукції певного виду (трудомісткість продукції) або випуск продукції певного виду в натуральному вираженні за один людино-день або людино-годину.

Допоміжні показники характеризують витрати часу на виконання певного виду робіт або обсяг виконаних робіт за одиницю часу.

Основним узагальнюючим показником продуктивності праці є середньорічна вироблення продукції одним працюючим. Її величина залежить не лише від вироблення робочих, кількості відпрацьованих ними днів і тривалості робочого дня, але і від питомої ваги останніх в загальній чисельності виробничо-адміністративного персоналу.

Середньорічна виробіток на одного працюючого (ВСП) визначається за формулою:

$$ВСП = У \times Д \times П \times Вч \quad (3.5);$$

де У - відношення числа робітників до загальної кількості працюючих;

Д - кількість днів, відпрацьованих одним робітником за рік;

П - середня тривалість робочого дня, годин;

Вч - середньогодинна виробіток продукції на одного робітника.

Отже, середня зарплата робітника перебуває у прямій залежності від кількості відпрацьованого часу, продуктивності і розцінки за виріб [120].

Надалі аудитор визначає ефективність використання коштів на оплату праці. Формулу визначення ефективності заробітної плати можна представити як відношення створеного продукту (результату, ефекту) до визначеної на його виробництво заробітної плати, тобто зарплатовіддачу. Такий підхід до визначення ефективності дає змогу виявити ступінь раціональності у витраті фонду заробітної плати при створенні суспільного продукту й оцінити її стимулюючу роль. Підвищення ефективності полягає в тому, щоб збільшення заробітної плати супроводжувалось поліпшенням виробничих показників.

Таку методику аналізу ефективності заробітної плати не можна визнати абсолютно точною, тому що вона не дає змогу повною мірою виявити власний ефект оплати праці. Чисельник формули розрахунку ефективності заробітної плати є результатом витрат, пов'язаних не лише з оплатою праці, але із використанням засобів і предметів праці. Визначена умова, на думку А.А Котвицького обмежує сферу застосування цього показника й вимагає подальшого пошуку значно досконаліших критеріїв [125].

Однак показник не втратив актуальності, особливо для порівняння ефективності заробітної плати на підприємствах і у виробничих підрозділах, що характеризуються аналогічними технологіями й умовами праці.

Загальну методику розрахунку показників, що характеризують ефективність використання засобів на заробітну плату, можна представити у вигляді таблиці (табл. 3.12).

Показники ефективності використання засобів на заробітну плату

Показники	Формула розрахунку	Умовні позначення
1	2	3
Зарплатовіддача	$ЗВ = О/ЗП$	ЗП - заробітна плата працівників; О - обсяг товарної продукції; З В - зарплатовіддача
Питома вага заробітної плати в загальній сумі витрат виробництва	$\lambda_v = ЗП / В \times 100\%$	λ_v - питома вага заробітної плати в загальній сумі витрат виробництва; В - витрати виробництва
Питома вага заробітної плати в обсязі товарної продукції	$\lambda_{тп} = ЗП / О \times 100\%$	$\lambda_{тп}$ - питома вага заробітної плати в обсязі товарної продукції
Рівень рентабельності заробітної плати	$Рзп = \Pi(З) / ЗП \times 100\%$	Рзп - рентабельність заробітної плати; $\Pi(З)$ - прибуток (збиток) підприємства

Таким чином, за результатами аудиту праці і заробітної плати розробляються конкретні рекомендації щодо забезпечення зростання продуктивності праці і визначенню резервів підвищення середньогодинної, середньоденної і середньорічної виробіток робочих. Основними напрямками пошуку таких резервів є:

- збільшення випуску продукції за рахунок значно повнішого використання виробничих потужностей підприємства, так як при нарощуванні обсягів виробництва на наявних потужностях росте тільки змінна частина витрат робочого часу, а постійна частина залишається без зміни, в результаті чого витрати часу на випуск одиниці продукції зменшуються;
- скорочення витрат праці на виробництво продукції в результаті інтенсифікації виробництва, впровадження комплексної механізації і автоматизації, застосування значно досконалішої техніки і технології виробництва;
- зниження витрат робочого часу за рахунок поліпшення організації праці, матеріально-технічного постачання й інших факторів згідно до плану організаційно-технічних та інноваційних заходів.

Аудит проведений згідно до Національних Нормативів Аудиту в Україні. Аудит планувався і проводився таким чином, щоб одержати достатню впевненість у тім, що бухгалтерська звітність у частині оплати праці не містить істотних перекошень. Аудит містить у собі перевірку на вибірковій ос-

нові підтвердженнь числових даних і пояснень, що містяться в бухгалтерській звітності в частині оплати праці (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

Аудит заробітної плати за 2012 рік.

№	Вид порушення	Рекомендації
1	2	3
1.	За час перебування у відрядженні зарплата нараховується працівникам виходячи з окладу, що не зумовлене в трудовому договорі з працівником. У таблиці обліку робочого часу не зазначено, що в ці дні він не був на робочому місці, а перебував у відрядженні.	У таблиці обліку робочого часу вказувати час перебування працівника у відрядженні. Скласти додаткові угоди до трудових договорів про те, що за час знаходження у відрядженні зарплата нараховується працівникам виходячи з окладу.
2.	У договорі підряду та акті виконаних робіт є необумовлені виправлення. Договір від 01.03.2012р. Нагірняк Василь Іванович. спочатку було зазначено: Нагірняк Василь Якович.	Засвідчити виправлення підписами тих же осіб, які підписали документи з зазначенням дати внесення виправлень.
3.	У договорі підряду зазначено, що роботи буде проводити бригада з 2 чоловік: Каришова О.В. та Каришов П.Л. Готівка з каси організації видані бригадиру Каришевій О.В. Сума оплати склала 7255 грн.	Передача виданих готівкових грошей однією особою іншому забороняється.

Можна надати позитивний звіт по підприємству філія «Тисменицький райавтодор» тому що дотримані такі умови:

- отримано всю інформацію і пояснення, необхідні для цілей аудита;
- пред'явлена інформація є достатньою для відображення реального стану перевіряючого підприємства;
- є адекватні дані по всіх питаннях, суттєвих з точки зору достовірності і повноти інформації;
- фінансова документація складена у відповідності з прийнятою на підприємстві системою бухгалтерського звіту, яка відповідає законодавчим і нормативним вимогам;
- у фінансовій звітності використані достовірні звітні дані, які не містять протиріч;
- фінансова звітність складена відповідним чином, по встановленій формі.

Рекомендуємо створення служби внутрішнього аудиту як окремого підрозділу, передбачивши в штаті дві одиниці спеціалістів з цього питання (рис.3.3). Доцільно, щоб функції внутрішніх аудиторів в організації виконували штатні, а не запрошені спеціалісти через великий інформаційний потенціал, знання всіх тонкощів в діяльності своєї організації та більшу відповідальність в своїх рекомендаціях.

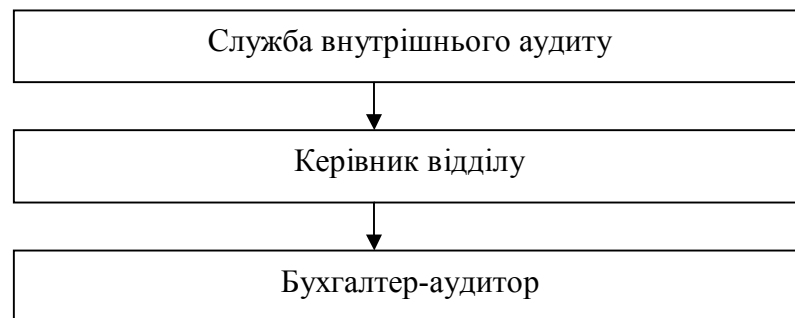


Рис. 3.5. Організаційна структура внутрішнього аудиту

Асигнування на утримання такої аудиторської служби варто здійснювати за рахунок виявлених внутрішнім аудитом резервів підвищення ефективності роботи підприємства, зниження собівартості й збільшення прибутків.

Служба внутрішнього аудиту має бути незалежним окремим підрозділом у структурі підприємства. Оскільки рівень організації незалежності служби внутрішнього аудиту безпосередньо впливає на об'єктивність внутрішніх аудиторів.[119]

Висновок аудиту праці та заробітної плати наведений й додатку X

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Правильна організація аудиту на підприємстві забезпечує керівництво достовірною інформацією про стан справ і на основі цього визначає перспективи його подальшої діяльності. Зокрема, значення аудиту в трудовій сфері проявляється в тому, що аудит дає змогу впевнитися у відповідності діяльності підприємства з управління персоналом і стратегії його розвитку, а також регламентації соціально-трудових відносин законам, правилам, інструкціям, які визначають цю діяльність. За результатами аудиту праці можуть бути визначені напрямки для встановлення, зміни або вдосконалення стандартів. Аудит сприяє кадровим змінам, які покращують якісний склад персоналу, — просуванню перспективних працівників і розвитку творчої активності. Аудит дає змогу підвищити роль кадрової служби, наблизити її діяльність до цілей і завдань підприємства, загострити її увагу на найактуальніших питаннях.

2. Згідно до функцій, мети і завдань аудиту праці й заробітної плати уможлиблюється виконання аудиту, спрямованого на вирішення проблем, пов'язаних з оплатою праці та продуктивністю праці на рівні всіх суб'єктів соціально-економічних відносин: держави, підприємства, працівника.

3. Аудит охоплює у собі широку законодавчу, нормативну та облікову джерельну базу, зокрема особливу увагу потрібно приділяти первинним документам, що регламентують відносини з працівниками, а також нарахування та виплату заробітної плати.

4. Для ефективного проведення аудиту праці й заробітної плати необхідно є модель проведення аудиту задля наочного відображення та систематизації облікової інформації, що дасть змогу перевірити взаємоузгодженість суміжних показників, визначити напрями, а також чинники, що вплинули на величину і динаміку витрат на виплати працівникам, встановити причини значних відхилень та сконцентрувати увагу на найважливіших або на найпроблемніших моментах перевірки, що має бути відображено у відібраних в програмі аудиту відповідних аудиторських процедурах по суті.

5. Виявлено, що основні порушення можуть бути класифіковані відповідним чином: нерегламентоване використання посадових окладів, годинних ставок, норм та розцінок за виконану роботу, недостовірне визначення середньої заробітної плати, необґрунтоване нарахування премій, доплат, надбавок та інших виплат компенсаційного характеру працівникам, незаконність нарахування відпускних та матеріальної допомоги працівникам, непроведення індексації заробітної плати, перевищення додаткової заробітної плати над основною.

6. При проведенні аудиту праці та заробітної плати аудиторю необхідно дотримуватись розробленої на основі завдань програми аудиту. Програма аудиту – це документ, що містить завдання аудиту для конкретного об'єкту.

Задля систематизації інформації при виконанні програми аудиту праці й заробітної плати аудиторю доцільно використовувати тести, що додає впевненості в результаті проведеної перевірки.

Процедури проведення аудиту дають можливість одержати достатню впевненість в тому, що бухгалтерська звітність в частині оплати праці не містить істотних перекручень.

Висновки

В ході проведеного дослідження теоретичних та практичних основ обліку й аудиту праці й заробітної плати було зроблено наступні висновки:

1. Зарплата в сучасних умовах є ринковою формою фонду життєвих засобів працівника, що складає основну частину вартості робочої сили, яку виплачує роботодавець із отриманих доходів у відповідності до умов трудового договору та трудового внеску працівника в результаті економічної діяльності підприємства.

2. Аналіз проведених досліджень економічної сутності понять «оплата праці» та «заробітна плата» дає можливість констатувати, що у науковців нема єдиного підходу до тлумачень цих категорій. Проте ототожнення є методично неправомірним, оскільки вказані категорії є різними і співвідносяться як загальне й часткове, так як термін «оплата праці» ширший і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів і всієї системи правових засобів в цій сфері. Тоді, як поняття «заробітна плата» спрямоване на право отримання працівником грошової винагороди. Проте практики - обліковці, здебільшого не розділяють ці два поняття.

3. На основі узагальнення теоретичних підходів до визначення заробітної плати як економічної, соціальної, правової категорії здійснено систематизацію функцій заробітної плати, а також доповнено функціями систематичного контролю та знецінення винагород, задля значно повнішого відображення природи заробітної плати. Задля реалізації функцій заробітної плати, що відображають її облікову природу в умовах ринкової економіки, доцільно виходити з таких принципів: відповідність заробітної плати вартості робочої сили, еквівалентний обмін, поєднання державного колективно-договірного та ринкового регулювання оплати праці, підвищення реальної заробітної плати, взаємозв'язок заробітної плати та продуктивності, соціальна справедливість, соціальна безпека, диференціація заробітної плати, гнучкість механізму оплати праці.

4. На досліджувану підприємстві використовується тарифна система, що гармонійно доповнюється системою преміювання. Це має значний мотивуючий вплив і робить системи оплати праці значно дієвішими. Форми й системи оплати праці створюють зв'язок між результатами праці і його оплатою. На підприємствах України найбільш поширені дві головні форми оплати праці: почасова(проста, преміальна) і відрядна (проста, преміальна, прогресивна, непряма, регресивна, акордна, акордно-преміальна, відсоткова) .

5. Дослідження досвіду зарубіжних країн в науково-теоретичних аспектах оплати праці дозволило розробити висновки, що: механізм організації оплати праці має бути орієнтованим на ринок, на задоволення потреб споживачів та підтримку конкурентоспроможності фірм. Зарплата має бути в прямій залежності від рівня продуктивності праці, підвищення якості продукції, ефективного використання обладнання, економії матеріалів.

6. Систематизовано систему організації оплати праці на основі чинних нормативних законодавчих актів та внутрішніх документів підприємства (галузева угода, колективний договір, трудовий договір, наказ про облікову політику, штатний розпис, інші документи підприємства).

7. На підприємстві необхідним є визначення порядку документального оформлення операцій із заробітної плати, її основу становлять: кадрова, облікова та розрахункова документація. До розрахункової документації належить: наказ про приймання на роботу, наказ про переведення, наказ про надання відпустки, наказ про припинення трудового договору, особова картка і трудова книжка. Облікова документація включає: таблиць обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжну та платіжну відомості. Основними розрахунковими документами є: платіжне доручення, ВКО. Такий порядок встановлює систематизацію та чіткість в організації документального оформлення операцій з оплати праці.

8. Визначено, що для обліку та контролю за використанням робочого часу та дисципліни важливим є табельний облік. На підставі табельних даних формується розрахунково-платіжна відомість, яка забезпечує реєстрацію зобов'язань підприємства перед працівниками, внесення змін у реєстр,

пов'язаних з трудовою діяльністю працівників, забезпечення правильності розрахунків для складання звітності.

9. Визначено порядок нарахування зарплати і утримань у зв'язку зі змінами Податкового кодексу. Систематизовано головні переваги і недоліки запровадження ЄСВ у порівнянні з попередньою системою оподаткування.

Протягом 8-ми років спостерігається тенденція до збільшення розмірів ставки ПДФО, що не відповідає принципам заробітної плати в умовах соціально-орієнтованої економіки. Для забезпечення реалізації принципу соціальної справедливості доцільно ввести:

- схему утримань ПДФО, згідно з якою ставка податку зростає пропорційно до збільшення розмірів заробітної плати,

- поняття «розмір заробітної плати, з максимальною ставкою оподаткування» — це сума зарплати, яка встановлюється на рівні держави й оподатковується за ставкою 20%. Така методика утримання ПДФО є об'єктивною необхідністю, що має сприяти вдосконаленню всіх процесів праці для досягнення найвищої ефективності і найкращих результатів.

10. Правильна організація аудиту на підприємстві забезпечує керівництво достовірною інформацією про стан справ, визначає перспективи його подальшої діяльності, сприяє кадровим змінам, які покращують якісний склад персоналу, — просуванню перспективних працівників і розвитку творчої активності. Аудит дає змогу підвищити роль кадрової служби, наблизити її діяльність до цілей і завдань підприємства, загострити її увагу на найактуальніших питаннях.

11. Згідно до функцій, мети і завдань аудиту праці й заробітної плати уможливлується виконання аудиту, спрямованого на вирішення проблем, пов'язаних з оплатою праці та продуктивністю праці на рівні всіх суб'єктів соціально-економічних відносин: держави, підприємства, працівника.

12. Аудит охоплює у собі широку законодавчу, нормативну та облікову джерельну базу, зокрема особливу увагу потрібно приділяти первинним документам, що регламентують відносини з працівниками, а також нарахування та виплату заробітної плати.

Для ефективного проведення аудиту праці й заробітної плати необхідною є модель проведення аудиту задля наочного відображення та систематизації облікової інформації, що дає змогу перевірити взаємоузгодженість суміжних показників, визначити чинники, що вплинули на величину і динаміку витрат на виплати працівникам, встановити причини значних відхилень та сконцентрувати увагу на найважливіших, або на найпроблемніших моментах перевірки, що має бути відображено у відібраних в програмі аудиту відповідних аудиторських процедурах по суті.

Процедури проведення аудиту дають можливість одержати достатню впевненість в тому, що бухгалтерська звітність в частині оплати праці не містить істотних перекручень.

Результати проведеного дослідження знайшли своє відображення в тезах доповідей «Дні науки В ІФІМ ТНЕУ» [1].

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Дні науки в Івано-Франківському інституті менеджменту Тернопільського національного економічного університету / матеріали звітної науково-практичної конференції професорсько-викладацького складу та студентів «Дні науки ІФІМ ТНЕУ», 13-14.03.2012р. – Івано-Франківськ: ІФІМ ТНЕУ, 2012. – 116с.
2. Конституція України: станом на 1 січня 2011 р. [Текст] / Наук. вид. – К.: Юридична думка, 2011. – 120 с.
3. Лучко М. Р. Бухгалтерській облік у зарубіжних країнах [Текст]: навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – К.: Знання, 2006. – 311 с.
4. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет от истоков до наших дней [Текст]: учебн. пособ./Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
5. Катеринець Н. Облік праці за новими формами [Текст] / Н. Катеринець // Дебет-Кредит. – 2009. – № 5. – С. 26-27.
6. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1974. – 160 с.
7. Малькова Т. Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? / Т. Н. Малькова. – М.: «Финансы и статистика», 1995. – 304 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: в 2-х частинах. Ч.І [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.
9. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: «Финансы и статистика», 1991. – 400 с.
10. Беляєв О. О., Бебело А. С. Політична економія: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 328 с.
11. Політична економія: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. Дисципліни / За ред. д-ра екон. наук, проф. К. Т. Кривенка. — К.: КНЕУ, 2003. — 354 с.
12. Большой экономический словарь [Текст] / ред. А. Н. Азримьяна. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.
13. Галузина, С.М. Международный учет и аудит [Текст]: учебное пособие / С.М. Галузина, Т.Ф. Пуптис – СПб.: Питер. – 2006. – 272 с.

14. Економічний енциклопедичний словник [Текст] / ред. С. В. Мочерного. – Львів. : Світ, 2006. – 568 с.
15. Адамчук В. В. Ромашков О. В. Сорокіна М.Є. Економіка та соціологія праці: Посіб. для вузів. – М.: ЮНІТИ, 1999.
16. Вачевська Н. Л. Теоретичні аспекти заробітної плати в умовах ринкової економіки [Текст]/Н.Л. Вачевська // Актуальні проблеми економіки (укр.). – 2005. – № 1. – С.177-188.
17. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів/Ф. Ф. Бутинець. – 5-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 726 с.
18. Мочерний С.В. Основи економічних знань. – К., 2001. – 312 с.
19. Тимаш І. М. Економіка праці [Текст]: навч. посіб. / І. М. Тимаш. – Тернопіль: Астон, 2001. – 347 с.
20. Неруш А. Заработная плата как средство управления персоналом // Персонал. – 2010. - № 3. – С. 56-57.
21. Шульга Н.В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н.В. Шульга; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". — К., 2008. — 20 с.
22. Боднарук О.В. Організація оплати праці в Україні в ринкових умовах: автореф. дис. на здобуття канд. екон. наук : спец. 08.00.07 «Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика» / О. В. Боднарук; Донецький національний університет. — Донецьк, 2010. — 20 с.
23. Калина И. Н. Организация труда и заработной платы в условиях рыночной экономики. – К.: МАУП, 2007 – 164с.
24. Вахрушина М. А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст] : учеб. пособие / М. А. Вахрушина, Л. А. Мельникова, Н. С. Пласкова. – М. : Вузовский ученик, 2005. – 320с.

25. Лаптії І. Оплата праці і заробітна плата: щодо питання термінології // Право України. - 2010.- № 7. - с. 81-84.
26. Трудове право України: Підручник / За ред. Н.Б. Болотіної, Г.І. Чанишевої. - К.: Т-во «Знання», КОО, 2000. - 564 с.
27. Єганов О. Ю., Ришняк Н. М. Законодавчо-нормативне регулювання трудових відносин як складова організаційного механізму матеріального стимулювання: Зб. наук. праць / НАН України. Редкол.: О. Ю. Єганов, Н. М. Ришняк –К., 2010.- с.125-130.
28. Капліна Г.А. Проблеми правового регулювання оплати праці в ринкових умовах України і шляхи їх вдосконалення: автореф. дис. на здобуття ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.05 «Трудове право; право соціального забезпечення» / Г.А. Капліна; Харк. нац. ун-т внутр. справ. — Х., 2009. — 20 с.
- 29 Домбровський В.А. Організація і методика обліку та аналізу праці та її оплати на базі сучасних інформаційних технологій: автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В.А. Домбровський; Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. — К., 2007. — 20 с.
30. Фінансовий облік: Підручник / За ред. М.С. Пушкаря - Тернопіль: Карт-бланш, 2002. - 628 с.
31. Рябець, А.П. Удосконалення правового регулювання оплати праці [Текст]/ А.П. Рябець // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 2. – С.3-5.
32. Жиляєв І.Б. Тенденції в оплаті праці соціальній сфері України // Проблеми науки. – 2009. - № 3. – С. 9-15.
33. Риндя А. Слышу голос из прекрасного далека», або Про бухгалтерський облік виплат працівникам//Податки та бухгалтерський облік. – 2009. – № 102. – С. 23-31.
34. Костишина Т.А. Формування конкурентоспроможної оплати праці: автореф. дис. на здобуття ступеня д-ра екон. наук: 08.00.07 «Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика»/Т.А. Костишина; Ін-т демографії та соц. дослідж. НАН України. — К., 2009. — 38 с.

35. Крищенко К. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці [Текст] / К. Крищенко // Україна: аспекти праці. – 2012. – № 6. – С.9-17.
36. Поплавська О.М. – Економічна сутність і методи визначення реальної заробітної плати, як показника купівельної спроможності населення // Україна: аспекти праці. – 2001. - № 6. – С. 16-20.
37. Шелешкова, С. Заробітна плата як мотиваційна складова продуктивної зайнятості [Текст] / С. Шелешкова, Ю. Спасенко // Україна: аспекти праці (укр.).- 2006.- № 2.- С. 9-10.
38. Офіційний сайт Державного комітету статистики України <http://ukrstat.gov.ua>.
39. Лебедева С. Регулирование заработной платы и обеспечение устойчивого экономического развития: методологические и методические подходы [Текст] / С. Лебедева // Україна: аспекти праці. – 2008. – № 8. – С. 12-23.
40. Про оплату праці [Електронний ресурс] : Закон України від 24.03.1995р. №108/95 – ВР – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – Законодавство України.
41. Кодекс законів про працю України: Закон від 10.12.1971 № 322-VIII із змінами і доповненнями // <http://www.rada.gov.ua>.
42. Зайкин А.Д., Ремезов К.С. Экономико-правовое регулирование труда и заработной платы. Учебник для вузов. - М.: Издательская группа НОРМА-ИНФРА-М, 2009. - 328 с.
43. Трудове право України: Підручник / За ред. Н.Б. Болотіної, Г.І. Чанишевої. - К.: Т-во «Знання», КОО, 2000. - 564 с.
44. Дієсперов В. Оплата праці як похідна від її продуктивності та дохідності [Текст] / В. Дієсперов // Україна: аспекти праці. – 2008. – № 7. – С. 32.
45. Попова І.А. Забезпечення взаємозв'язку зростання продуктивності праці та заробітної плати на промислових підприємствах: автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук: 08.00.07 «Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика» / І.А. Попова; Ін-т екон.-прав. дослідж. НАН України. — Донецьк, 2009. — 19 с.

46. Заробітна плата в Україні: формування політики дешевої робочої сили // Національна безпека і оборона. -2005. -№ 1. с.4-10.
47. Ващуленко О.С. Тенденції розвитку системи оплати праці в науковій сфері України [Текст] / О.С. Вашуленко // Проблеми науки. – 2008. – № 8. – С.18-25.
48. Жигалкин И.П. Основополагающие аспекты учета труда и заработной платы [Текст] : учебно-практическое пособие / И.П. Жигалкин, Л.А. Мирошниченко. – Х. : Консум, 2002. – 260 с.
49. Исаенко А.И. Кадры управления в корпорациях США. – М.: Наука, 1998. – 247 с.
50. Пронников В.А., Ладанов и.Д. Управление персоналом в Японии. – М.: Наука, 1999. – 213 с.
51. Аттестация и оценка персонала И.Н. Румянова // Кадровое делопроизводство. - 2008. - № 3. - с.37-38.
52. Ибрагимов А. Повременно-премиальная система оплаты труда. //Бухгалтерия, 2003. - №5.- с.157-178.
53. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності: навч. посіб. / за ред. Н.М. Ткаченко. – 6-те вид., доп. і перероб. – К.: А.С.К., 2002. - 784 с.
54. Шиманська К.В. Бухгалтерський облік і контроль операцій з виконання колективного договору: організація і методика: автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / К.В. Шиманська; Житомир. держ. технолог. ун-т. — Житомир, 2010. — 21 с.
55. Ревенко, А. Заробітна плата в операційних витратах підприємств [Текст] / А. Ревенко // Україна: аспекти праці. – 2008. – № 7. – С. 7-15.
56. Сурков С. Зарплата как средство самоутверждения работников: действия менеджеров [Текст] / С. Сурков, Е. Трофимова // Управление персоналом. – 2008. – № 7. – С.23-28.
57. Ангелова С.О. Системи оплати праці в США/ С.О. Ангелова// студентський вісник:зб. наук.пр. – 2010.-Вип. 2.- с.15-21

58. Кибанов А.Я. Основы управления персоналом: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2003. – 304с.
59. Смачило В. Формування механізму перерозподілу трудових ресурсів із застосуванням систем стимулювання праці [Текст] / В. Смачило, О. Колмакова // Україна: аспекти праці (укр.). – 2007. – № 3. – С. 32-40.
60. Сурков С. Зарплата как средство самоутверждения работников: действия менеджеров [Текст] / С. Сурков, Е. Трофимова // Управление персоналом. – 2008. – № 7. – С.23-28.
61. Смачило В. Формування механізму перерозподілу трудових ресурсів із застосуванням систем стимулювання праці [Текст] / В. Смачило, О. Колмакова // Україна: аспекти праці (укр.). – 2007. – № 3. – С.32-40.
62. Колот А.М. Мотивація персоналу: підручник. –К.:КНЕУ, 2002.-345 с.
63. Феонова М.Р. Оценка персонала как инструмента мотивации к повышению трудовой активности на предприятиях стран с развитой рыночной экономикой // Персонал, 2010. - №2. – С. 74-84.
64. Удосконалення оплати праці в Україні на основі використання досвіду країн Європейського Союзу: автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук: 08.00.07 «Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика» / С.А. Матюх; НАН України. Ін-т регіон. дослідж. — Л., 2007.
65. Тимофеев А.В. Организация бюджетирования и оплата труда персонала компании [Текст] / А.В. Тимофеев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – № 2. – С.101-109.
66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом МФУ від 28 жовтня 2003р. №601.
67. Особливості розрахунків з оплати праці та шляхи їх оптимізації / М.С. Карпа // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємства: матеріали V науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених; – Львів:видавництво Львівської комерційної академії, 2010. –с. 111-113.
68. Як правильно налагодити документообіг на підприємстві [Текст] // Практична бухгалтерія. – 2006. – №39. – С.22-25.

69. Белова Н., Бобро А. Справжній бух облік / Н. Белова, А. Бобро – Х.: Фактор, 2005. – 1072 с.
70. Наказ Міністерства статистики України від 02.12.08 р. № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці».
71. Інструкція про порядок ведення трудових книжок працівників, затверджена наказом Міністерством праці та соціальної політики, Міністерством юстиції, Міністерством соціального захисту населення України від 29 липня 1993 р. № 58.
72. Постанова Кабінету Міністрів України від 27 квітня 1993 р. № 301 „Про трудові книжки працівників”.
73. Івановська Н.Л. Аспекти заробітної плати в умовах ринкової економіки / Н.Л. Івановська // Актуальні проблеми економіки – 2011. – № 1. – С.177-188.
74. Хом’як Р.Л., Лемішовський В.І. Бухгалтерський облік та оподаткування. уавч. Посібник. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2008. -560 с.
75. Труд и зарплата: все, что должен знать бухгалтер [Текст] // Библиотека главбуха. – 2009. – N 4. – С.3-14.
76. Саух І.В. Внутрішній контроль затрат на оплату праці : організаційний підхід / І.В. Саух // Вісник ЖДТУ : зб. наук. пр. – 2011. – Вип.№ 3. с. 146-151
77. Онищенко Т. Оплата праці: податковий та бухгалтерський облік / Т. Онищенко – [6-те вид., перероб. і доп.] – Х.: Фактор, 2008. – 528 с.
78. План Рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 р., із змінами і доповненнями.
79. «Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджено Міністерством фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291, із змінами і доповненнями.

80. Бурденко І.М. Виплати працівникам: облік, аудит і автоматизація: навчальний посібник / І.М. Бурденко, О.В. Кравченко, О.В. Шипунова – Суми: Університетська книга, 2009. – 283 с.
81. МСБО - Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 (переклад з англійської мови за редакцією С.Ф. Голова.) - Київ. Федерація професійних бухгалтерів й аудиторів України, 2000р.
82. Інструкція зі статистики заробітної плати. Затверджено наказом Держкомстату України від 13.01.04р. №5
83. Жадько К.С., Семенюта В.В., Олійник Л.Ш. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях. Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 112 с.
84. Порядок обчислення середньої зарплати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою КМУ від 26.09.1991 р. № 1266.
85. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. та ін. Фінансовий облік. Підручник. – К.: «Хай-Тек Прес», 2011. -544с.
86. Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.2010 р., № 2464-VI.
87. Гаркавін Роман. Розрахунки з оплати праці// Школа бухгалтера. – 2011. – №13. – С. 7-9.
88. Податковий кодекс України: чинне законодавство із змінами і допов. на 16.04.2012 р.: (Відповідає офіц. текстові) – К. : Вид-во "Алерта"; ЦУЛ, 2012. – 480 с.
89. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.03г. №889-IV, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
90. Онищенко, Т. Соціальні гарантії та стандарти у Законі про держбюджет [Текст] / Т.Онищенко // Податки та бухгалтерський облік (укр.).- 2011.- № 29.- С.38.
91. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол.авторів [заг. редакція, М. Я Азарова]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010

92. Процина Т. Как с 2012 года выплачивать соцобеспечение за счет Фонда страхования от нетрудоспособности / Т. Процина // Всё о бухгалтерском учёте. – 2011. – № 4. – С. 23.
93. Заробітна плата від А до Я [Текст] // Дебет-Кредит. – 2008. – № 29. – С.24.
94. Вороная Н. Вчимися на чужих помилках [Текст] / Н. Вороная, А. Свіриденко, М. Ковенко // Податки та бухгалтерський облік. Спеціальний випуск. – 2009. – № 4. – С. 4-120.
95. Закон України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" від 09.07.2003 р., № 1058-IV.
96. Мірошниченко А.М. Алгоритм розрахунку лікарняних [Текст] / А.М. Мірошниченко // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – № 11. – С.169-172.
97. Старостенко І. Розрахунок середньої зарплати для розрахунку виплат з соцстрахування// Школа бухгалтера. – 2006. – №14. – С.30-34.
98. Порядок “Формування та надання страхувальниками звітності по коштах загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням” від 18.01.2011 р. № 4.
99. Бикова Г. Виплати лікарняних працівнику підприємства// Дебет -Кредит. – 2011. – №47. – С. 33-35.
100. Постанова Правління Пенсійного фонду України “Про порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” від 08.10.2010 р.
101. Наказ “Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку” від 31.05.2011 р. № 664 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.liga.ua.
102. Корнийчук Г. Бухгалтерские нормативы: опять коррективы / Г. Корнийчук // Всё о бухгалтерском учёте. – 2011. – № 66. – с. 28.
103. Гришагіна Н. Лікарняні: які обмеження у 2012 році //Дебет-Кредит. – 2007. – №9. – С. 30-31.

104. Закон України «Про відпустки» від 15.11.96р. №504/96-ВР, із змінами і доповненнями.
105. Новак І. Соціальний пакет як механізм удосконалення оплати праці [Текст] / І. Новак // Україна: аспекти праці. – 2008. – № 2. – С.6-13.
106. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні. – Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс-клуб", 2001. – 768 с.
107. Пантелійчук Л. Бухгалтерський облік та оподаткування виплати відпусток, нарахування зарплати інвалідам та утримання з неї (у запитаннях та відповідях) [Текст] / Л. Пантелійчук, Н. Хрустальова // Бухгалтерський облік і аудит (укр.). – 2006. – №11 – С. 36-39.
108. Макаренко А.П. Аудит операцій і розрахунків з праці та обліку її витрат на підприємстві / А.П. Макаренко, // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. -2011. № 13.- с. 112-118.
109. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навчальний посіб. - 2-е вид. – К.Каравела, 2005. -560с.
110. Саух І.В. Методика перевірки операцій з оплати праці та пов'язаних з нею розрахунків / І.В. Саух // Міжнародний збірник наукових праць : зб. наук. пр. – 2011. – Вип.2. с. 428-433.
111. Особливості аудиту розрахунків з оплати праці / Шевчук О.Д. Наконечна О. П // Вісник Вінницького аграрного університету 2011. № 4.- С. 8-10.
112. Одегов Ю.Г. Аудит и контроллинг персонала : учеб. пособ. / Ю.Г. Никонова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Экзамен, 2004. – 544 с.
113. Мурашко В.М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності : навч. посіб./ В.М. Мурашко, Т.М. Сторожук, О.В. Мурашко ; за заг. ред. П.В. Мельника. — К.: ЦУЛ, 2003. —311с. -311 с.
114. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація [Текст] : Монографія / О.А. Петрик. –К., 2003. -260 с.
115. Бурденко, І.М. Виплати працівникам: облік, аудит і автоматизація : навчальний посібник / І.М. Бурденко, О.В. Кравченко, О.В. Шипунова – Суми: Університетська книга, 2009. – 283 с.

116. Аудит: [учебник для вузов] / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. проф. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2006. – 583 с.
117. Петрик О. Аудит розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам: вимоги до організації та методики / О. Петрик, Н. Шульга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – с. 47-55.
118. Мельник Т.Г. Методологія аудиту розрахунків з працівниками по оплаті праці // Вісник КНУ Шевченко Сер. Економіка. - 2005. - № 75/76. - с.51-55.
119. Краснокутська Н.С. Потенціал підприємства: формування та оцінювання: Навч. посібник / Н.С. Краснокутська. – К., 2005. – 349с.
120. Кривенко Т. Аналіз прямих витрат на оплату праці у складі собівартості продукції [Текст] / Т.Кривенко // Управленческий учет и бюджетирование. – 2008. – №9. – С.46-51.
121. Кудінова А. Аналіз продуктивності праці [Текст] / А. Кудінова, Д. Верба // Справочник економіста. – 2009. – №6. – С. 79-88.
122. Линенко А.В. Сутність й аналіз трудового потенціалу підприємства за показниками ефективності його використання [Текст]/ А.В. Линенко, О.Л. Шевченко // Держава та регіоні. Серія: Економіка та підприємництво. – 2008. – №4. – С. 111-116.
123. Мельник Т.Г. Ефективність праці: методи вимірювання продуктивності праці та її оплати / Т.Г. Мельник // Теоретичні та прикладні питання економіки: Збірник наукових праць. – К.: Видавничо-поліграфічний центр “Київський університет”. – 2005. – Вип.7. – С.291-296.
124. Слободчикова Ю.В. Методичні аспекти контролю і підвищення продуктивності праці на підприємствах [Текст] / Ю.В. Слободчикова // Держава та регіоні. Серія: Економіка та підприємництво. – 2007. – №1. – С. 321-326.
125. Чернелевський Л.М. Економічний аналіз на підприємствах промисловості і торгівлі: Підручник / Л.М. Чернелевський. – К.: “Пектораль”, 2003. – 312с.
126. Шульга Н. Аналіз ефективності використання трудових ресурсів у системі управління діяльністю автотранспортних підприємств [Текст] / Н. Шу-

льга // Наукові записки: зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль: Економічна думка. – 2006. – Вип.16. – С. 293-294.

Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України
Тернопільський національний економічний університет
Івано-Франківський інститут менеджменту
Кафедра обліку та фінансів

Долішня Оксана Ярославівна

**Організація і методика обліку й аудиту праці та заробітної
плати**

Спеціальність 8.050107 – економіка підприємства

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Частина 2

ДОДАТКИ

Івано-Франківськ –2012

