

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет

Факультет обліку і аудиту

Кафедра обліку у виробничій сфері

КРУПОДРА Тетяна Степанівна

Виплати працівникам як об'єкт обліку, аналізу й аудиту /
Employee benefits as an object of accounting, analysis and audit

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Облік, оподаткування та правове забезпечення
підприємництва

Магістерська робота

Виконала студентка групи

ОПДм-21

Т. С. Круподра

Науковий керівник:

к. е. н., ст. викладач

Л. Т. Богуцька

Магістерську роботу допущено

до захисту:

«__» _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ **Н. В. Починок**

Тернопіль - 2018

ЗМІСТ

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| ВСТУП..... | 3 |
| РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам..... | 6 |
| 1.1. Економічна сутність розрахунків з оплати праці та їх класифікація..... | 6 |
| 1.2. Нормативно-правове регулювання виплат працівникам..... | 19 |
| 1.3. Завдання обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам..... | 28 |
| Висновки до розділу 1..... | 35 |
| РОЗДІЛ 2. Організація обліку розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві..... | 37 |
| 2.1. Організація первинного обліку виплат працівникам на підприємстві..... | 37 |
| 2.2. Організація і методика синтетичного обліку виплат працівникам за відпрацьований час..... | 48 |
| 2.3. Методика розрахунку і облік виплат працівникам за невідпрацьований час..... | 59 |
| Висновки до розділу 2..... | 69 |
| РОЗДІЛ 3. Методика проведення аудиту та аналізу розрахунків з виплат працівникам..... | 71 |
| 3.1. Методика проведення аудиту виплат працівникам..... | 71 |
| 3.2. Організація аналізу виплат працівникам на підприємстві..... | 81 |
| 3.3. Оцінка ефективності виплат працівникам | 91 |
| Висновки до розділу 3 | 101 |
| Висновки | 103 |
| Перелік використаних джерел | 106 |
| Додатки | 117 |

ВСТУП

Невід’ємною частиною діяльності будь-якої організації є облік, аналіз та аудит виплат працівникам, які є основним джерелом прибутків працівників підприємства. Такі виплати допомагають здійснювати контроль за ефективністю залучення трудових ресурсів у виробничий процес і використовується як найбільш дієвий важіль управління економікою підприємства.

Розвиток соціально-трудових відносин багато в чому залежить від рівня виплат працівникам. Для поліпшення цих відносин, політика грошових доходів населення повинна будуватись на реальній вартості праці, щоб позбавитися існуючих, на сьогодні, диспропорцій на споживчому ринку, і в мотиваціях до праці.

Виплати працівникам були, є і ще довгий час будуть залишатися важливим елементом економічного господарювання. Розмір виплат залежить від таких показників, як ефективність виробництва, конкурентоспроможність товару, продуктивність праці, і визначає загальний рівень життя працівників.

Вибрана тема дослідження є актуальною, оскільки організація обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам значною мірою впливає на ефективність роботи, збереження трудового колективу та підвищення продуктивності праці працівників.

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних та практичних питань обліку, аналізу і аудиту виплат працівникам, а також формування пропозицій щодо удосконалення системи оплати праці на ДП «Чортківське лісове господарство».

Відповідно до поставленої мети основними **завданнями** дипломної роботи є:

- визначення суті економічних категорій «заробітна плата» і «виплати працівникам»;

- розгляд нормативно-правової бази, що регулює питання обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам;
- визначення критеріїв класифікації виплат працівникам з метою забезпечення раціонального формування і повного використання інформації для прийняття ефективних управлінських рішень;
- ознайомлення з порядком документального відображення розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві;
- вивчення методики нарахування заробітної плати робітникам та утримань з неї на досліджуваному підприємстві;
- дослідження методики проведення аудиту виплат працівникам на підприємстві та запропонувати напрями її удосконалення;
- проведення оцінки ефективності виплат працівникам на ДП «Чортківське лісове господарство»;
- **Предметом** дослідження є теоретичні та практичні аспекти обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам підприємства.

Об'єктом дослідження обліково-аналітичного процесу розрахунків за виплатами працівникам, формування та використання фонду оплати праці на ДП «Чортківське лісове господарство».

Теоретично-методологічну основу написання дипломної роботи складають законодавчі та нормативні акти, що стосуються питань обліку, аналізу та аудиту оплати праці та виплат працівникам, праці таких вчених, як: В.Ф. Андрієнко, А.В. Базилюк, Д.П. Богиня, Ф.Ф. Бутинець, А.С. Гальчинський, З.В. Задорожний, О.Ф. Златопольський, Г.П. Журавель, М.Б. Ільченко, А.А. Калина, М.І. Карлін, Я.Д. Крупка, А.М. Колот, Г.Т. Куліков, І.Ф. Ломанов, В.М. Новіков, 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, Н.Д. Лук'янченко, , В.М. Пастушенко, М.П. Соколик, О.М. Уманський, Л.В. Шаульська, та інші.

Методи дослідження. Для забезпечення досягнення поставленої мети в дипломній роботі використано основні методи пізнання – діалектичний, синтезу та аналізу.

Для порівняння планових і фактичних розмірів заробітної плати працівників досліджуваного підприємства було використано метод порівняння, групування і систематизація. При визначенні відносного і абсолютного показника відхилення розміру фонду заробітної плати застосовувався метод відносних і середніх величин. З метою забезпечення нормативно-довідковими матеріалами використали метод інформаційного моделювання. Шляхом практичного застосування методу абстрагування у роботі представлені узагальнені висновки за результатами дослідження організації методики обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам на підприємстві.

Наукова новизна роботи полягає в узагальненні теоретичного та практичного матеріалу щодо методики обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам підприємства.

Визначено теоретичну сутність розрахунків з оплати праці підприємства, досліджено нормативно-правове регулювання виплат працівникам в Україні, розглянуто завдання обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам. Досліджено організацію документообігу щодо виплат працівникам, визначено методику синтетичного та аналітичного обліку виплат працівникам за відпрацьований та невідпрацьований час. Розглянуто методику проведення аудиторських процедур виплат працівникам, проведена оцінка ефективності виплат працівникам.

Практичне значення результатів дипломної роботи. Результати дослідження впроваджено у практичну діяльність ДП «Чортківське лісове господарство», а також опубліковано наукові тези на тему «Виплати працівникам як об'єкт обліку, аудиту та аналізу» у збірнику наукових праць студентів: «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2017 р.).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ

ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

1.1 Економічна сутність розрахунків з оплати праці, та їх класифікація

Дослідження заробітної плати посідає важливе місце серед сучасних проблем у суспільстві. Зарплата є об'єктом дослідження економістів впродовж багатьох років. Особливо актуальною вона є за сучасних умов розвитку економіки України через посилення конкуренції, глобалізацію бізнесу та збільшення підприємницьких ризиків. Сьогодні економіка зосереджена на забезпеченні матеріальної зацікавленості працівників і на зростанні ефективності праці.

Суспільно- господарське життя розвивалось, відбувався поділ праці різної складності і це зумовило виникнення та розвиток системи обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Головні принципи обліку розрахунків за виплатами працівникам зародилися ще в давні часи. Зокрема, у Давньому Єгипті (III тис. до н.е.) вели облік робочої сили, який розпочинався з оформлення робітників відповідно до місця їх роботи. Облік працівників вівся за головами і руками. Облік персоналу доповнював також облік використання робочої сили. Для цього використовували поіменні списки, в яких зазначали причини неявки робочих.

В часи елліністичного Єгипту у військових частинах складали платіжні відомості, і передавали їх у фінансове відомство. Під кожним підсумком платіжної відомості фінансовий чиновник робив позначку про те, що є потреба виплати коштів, потім передавав відомість у банк. Представник військової частини, який отримував кошти, пред'являв доручення у вигляді квитанції, яка

звірялась з платіжною відомістю та слугувала підставою для виплати грошей [1, с. 311].

У Вавилоні (VIII ст. до н.е.) вели облік робочого часу, персоналу, витрат на утримання та використання робочої сили. Для обліку використання робочого часу і робочої сили було призначено поіменні списки із зазначенням в них причин неявок. Проте вони не могли забезпечити повного контролю за процесом праці. Через це виникає новий документ, який за характером запису був аналогічний наряду. Існували групові та індивідуальні наряди з показниками сортів та видів виробів, норм виробітку та їх виконання, відпрацьованих людино-днів, загальної маса виробленої продукції [2, с. 256].

Саме у Вавилоні проводилось планування, контроль та нормування витрат на оплату праці. Відносно чого складались норми утримання робочої сили, зобразимо їх схематично на рисунку 1.1.

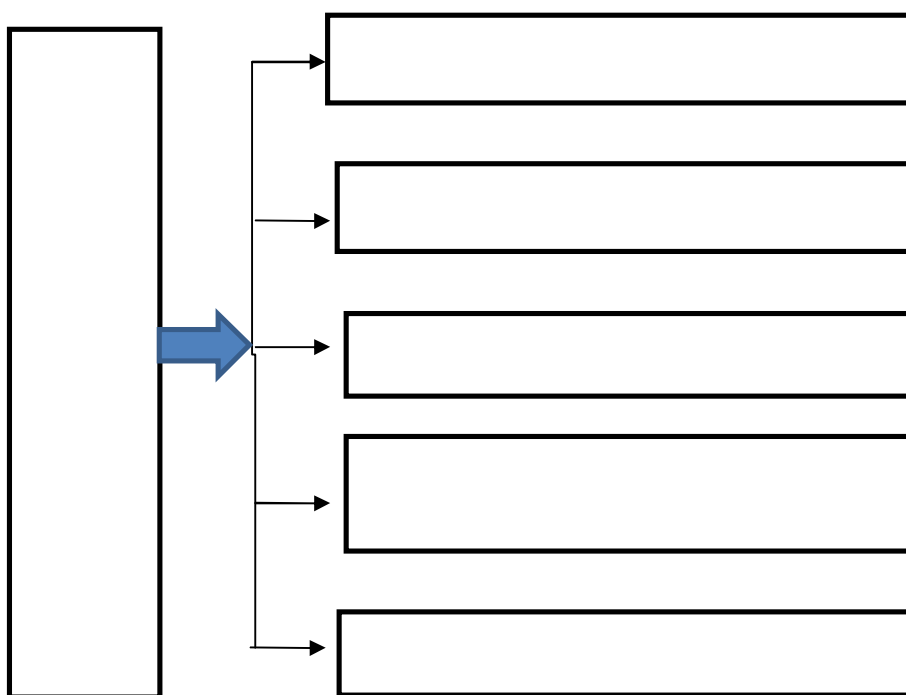


Рис. 1.1. Складання норми утримання робочої сили

Перші елементи документування розрахунків щодо виплат працівникам спостерігаються в Персії (522 – 486 рр. до н.е.). При виплаті коштів

заповнювали документ «вимога-наряд», який оформляли в конторі, а потім працівник показував його казначею; казначей в свою чергу вів платіжну відомість, в яку вносив відмітки про видачу грошей. Крім грошей, за цим документом працівник міг отримати ще і продукти.

Ще в часи Римської імперії системний запис витрат на персонал отримав чималий розвиток. Тобто, для розрахунку з кожним робочим відкривався окремий особовий рахунок. Виплати працівникам нараховувалась три рази на рік, і виплачувались грошима, продуктами, взуттям, одягом або сіном. З нарахованих виплат вираховувалась ціна запропонованого майна та харчів. Сума, яка була призначена для виплати, фіксувалась наростаючим підсумком [3, с. 26].

Першим літературним джерелом, у якому знаходимо спогад про облік виплат працівникам є робота Луки Пачолі «Трактат про рахунки та записи» (1494р.) [4], де у 22 главі міститься інформація про облік витрат на жалування помічникам та службовцям. В цій роботі італійський математик описує необхідність використання окремого рахунку для відображення витрат на оплату праці [5, с.127].

Вчені різних шкіл та течій бухгалтерського обліку протягом XIX – XX століття працювали над проблемами обліку розрахунків за виплатами працівникам. До найбільш розвинених шкіл відносять французьку, німецьку, італійську, російську та українську радянську.

У Франції в середині XIX століття виникло і розвивалось два напрямки обліку виплат працівникам: матеріальний (дебет рахунку Готової продукції) та фінансовий (дебет рахунку Збитків і прибутків), а кредитували рахунок Каси, оскільки витратами вважались тільки фактично виплачені кошти, а не нараховані рахунок Розрахунків з оплати праці робітників не використовувався [6, с.138].

В Німецькій бухгалтерській школі в теорії і на практиці існувало чотири варіанти нарахування виплат працівникам, зобразимо їх схематично на рисунку 1.2.



Рис.1.2. Відображення нарахування виплат працівникам в Німецькій бухгалтерській школі

У всіх випадках, поданих на рисунку 1.2., кредитувався рахунок «Розрахунки з оплати праці робітників».

Важливою основою для подальшого розвитку обліку розрахунків за виплатами працівникам став внесок англословянських країн зі щотижневою формою розрахунку з робітниками, а також використанням нормування праці [7, с. 512].

Для задоволення тих чи інших потреб людина прагне фінансової забезпеченості, тому, питання організації виплат працівникам на підприємствах, для задоволення особистих потреб є актуальною на сьогоднішній день. Процеси ринкової трансформації адміністративно-командної системи господарювання економічної системи зумовлюють необхідність проведення необхідних досліджень у сфері вивчення ієрархії первинних і вторинних потреб людини за Маслоу. В певний момент часу людина потребує задоволення тієї потреби, яка для неї найбажаніша на даний момент [8, с. 66].

Можна сказати, що дана тема є достатньо визначеною та дослідженою, оскільки було прийнято і затверджено багато документів, які визначають поняття заробітної плати. Однак, на сьогодні, науковці наводять різноманітні трактування економічної категорії «заробітної плати».

Багато вітчизняних вчених досліджували проблемні питання оптимізації використання робочої сили, підвищення продуктивності праці, покращення системи нормування праці та умов праці. Підходи щодо визначення поняття «заробітна плата» неоднозначні, трактування даного поняття наведемо у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1. Визначення змісту поняття «Заробітна плата» у літературних джерелах

| № з/п | Автор | Визначення |
|-------|------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. | Закон «Про оплату праці» | Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [9] |
| 2. | Брезицька К.Ф. | Заробітна плата – це плата за працю, а її величина - це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці і її пропозицію. Заробітна плата являє собою винагороду, виражену як правило, у грошовому еквіваленті, яку згідно з трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [10, с. 30] |
| 3. | Бугинець Ф.Ф. | Заробітна плата – оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили [11, с. 43] |
| 4. | Васильчак С.В. | Заробітна плата – це будь-який заробіток, обчислений у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник, або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги [12, с. 152] |
| 5. | Дубовська О.В. | Заробітна плата – це грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці [13, с. 23] |
| 6. | Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григор'єва | Заробітна плата – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) [14, с. 44] |
| 7. | Калина А.В. | Заробітна плата – це частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці. [15, с. 272] |
| 8. | Колот А.М. | Заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості [16, с. 711] |
| 9. | Н.Л. Вачевська | Заробітну плату визначається, як сума грошей (коштів), які працівник отримує за свою виробничу діяльність або за кількість виготовленої продукції чи матеріальних благ [17, с. 177] |
| 10. | Мочерний С.В. | Заробітна плата – це грошове вираження вартості і ціни товару робоча сила та частково результативності функціонування робочої сили [18, с. 84] |
| 11. | Пашута Н. | Заробітна плата – це об'єктивно необхідний для відтворення робочої сили та ефективного функціонування виробництва об'єм вираженої в грошовій формі основної частини життєвих засобів, що відповідає досягнутому рівневі розвитку продуктивних сил і зростає пропорційно підвищенню ефективності праці трудящих. Це не дохід, а витрати підприємства на відтворення трудових ресурсів на суспільне необхідному рівні [19, с. 311] |
| 12. | О.А. Дороніна | Під заробітною платою розуміють такий рівень оплати праці, що здатен забезпечити економічну свободу працюючій людині і його сім'ї; створює базові основи для систем соціального страхового захисту і соціального забезпечення [20, с. 26] |
| 13. | Усач В.Б. | Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [21, с. 263] |
| 14. | Швець Л.П. | Заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник |

| № з/п | Автор | Визначення |
|-------|---------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці [22, с. 40] |
| 15 | Яременко Л.М. | Заробітна плата – частина вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці [23] |

Як бачимо з таблиці 1, що визначення, які наводять науковці мають ряд спільних ознак, які відобразимо в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2. Спільні ознаки визначення категорії «Заробітна плата»

| Автор | Ознака | | | | | |
|-----------------------------|---------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|--------------------------------------------------------------|
| | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 2 |
| | Винагорода, виражена у грошовій формі | Ціна товару “робоча сила” | Виплати за виконану роботу | Економічна категорія | Витрати підприємства | Чинник мотивації та забезпечення матеріальної забезпеченості |
| Закон «Про оплату праці» | <input checked="" type="radio"/> | | <input checked="" type="radio"/> | | | |
| К.Ф. Брезицька | <input checked="" type="radio"/> | | <input checked="" type="radio"/> | | | |
| Ф.Ф. Бутинець | | <input checked="" type="radio"/> | | | | |
| С.В. Васильчак | <input checked="" type="radio"/> | | <input checked="" type="radio"/> | | | |
| О.В. Дубовська | <input checked="" type="radio"/> | <input checked="" type="radio"/> | <input checked="" type="radio"/> | | | <input checked="" type="radio"/> |
| П.Ю. Буряк, Б.А Карпінський | <input checked="" type="radio"/> | | <input checked="" type="radio"/> | | | |
| А.В. Калина | <input checked="" type="radio"/> | | | | | |
| А.М. Колот | | | <input checked="" type="radio"/> | <input checked="" type="radio"/> | | |
| Н.Л. Вачевська | <input checked="" type="radio"/> | | <input checked="" type="radio"/> | | | |
| С.В. Мочерний | <input checked="" type="radio"/> | <input checked="" type="radio"/> | | | | <input checked="" type="radio"/> |
| Н. Пашута | <input checked="" type="radio"/> | | | | <input checked="" type="radio"/> | <input checked="" type="radio"/> |
| О.А. Дороніна | | | | | | <input checked="" type="radio"/> |
| В.Б. Усач | <input checked="" type="radio"/> | | <input checked="" type="radio"/> | | | |
| Л.П. Швець | | | | | <input checked="" type="radio"/> | <input checked="" type="radio"/> |

| | | | | | | |
|---------------|---|---|---|--|--|--|
| Л.М. Яременко | ○ | ○ | ○ | | | |
|---------------|---|---|---|--|--|--|

Отже, економічна категорія «заробітна плата» складна, багатовимірна і потребує вивчення з різних позицій, які відобразимо схематично на рисунку 1.3.

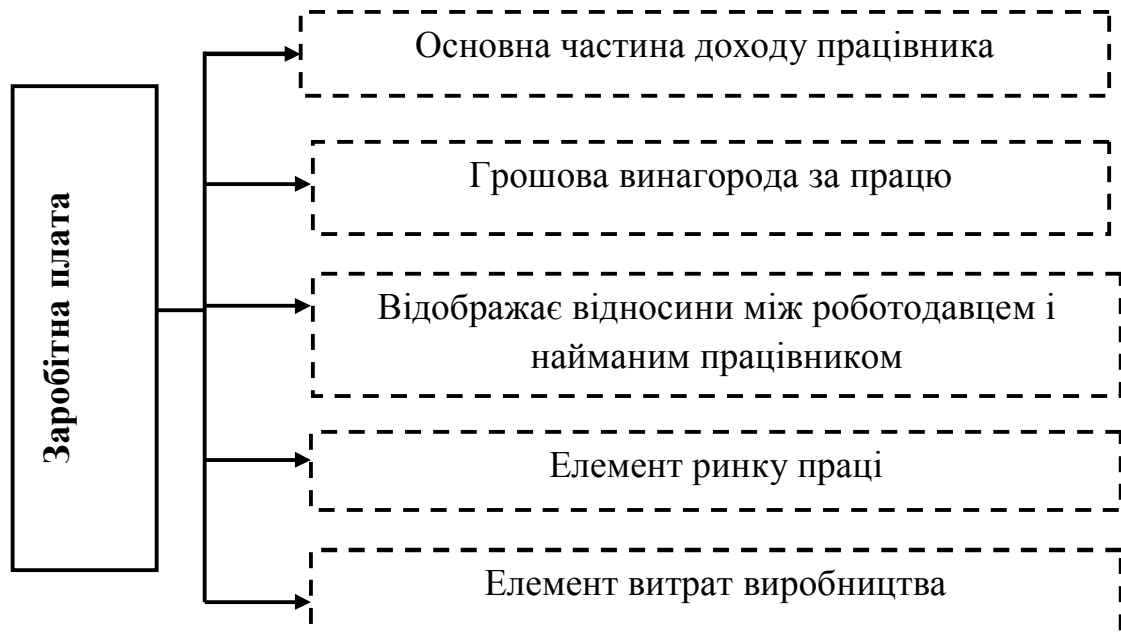


Рис. 1.3. Складові елементи категорії «заробітна плата»

«Заробітна плата», як економічна категорія, відображає відносини між роботодавцем та найманим працівником щодо розподілу новоствореної вартості [69, с. 29].

Варто зазначити, що заробітна плата – це винагорода або заробіток, обчислений, як правило, в грошовому вираженні, який за трудовим договором власник або уповноважений орган виплачує працівникові за виконану роботу [24, с. 114].

Як елемент ринку праці «зарплата» створюється в результаті взаємодії попиту і пропозиції та виявляє вже сформовану вартість використання робочої сили. Що стосується ознаки – дохід працівників, то зазначимо, що це основна частина його доходу, яку він отримує за реалізацію своєї здатності до роботи.

Для підприємства зарплата – це елемент витрат виробництва, що забезпечує матеріальний інтерес працівника у високопродуктивній роботі [25, с.

69].

Для оцінки розміру виплат працівникам у вітчизняній бухгалтерській практиці, відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати №5, застосовується показник фонду оплати праці від 13.01.2004 р. [47], його структуру зобразимо на рисунку 1.4.



Рис. 1.4. Структура фонду оплати праці

Розглянемо структуру фонду оплати праці більш детально.

Основна заробітна плата працівника – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, посадові обов’язки, обслуговування). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (оклад) для працівників та посадових окладів для службовців [25, с. 512].

Додаткова заробітна плата працівника – це винагорода за роботу понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідливість, а також за особливі умови праці. Вона включає доплати (за сумісництво професій, роботу в понаднормовий час, роботу в святкові, неробочі дні та роботу в нічний час), надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законом, премії, пов’язані з виконанням виробничих зобов’язань та функцій.

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать винагороди за результатами роботи за весь рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсації та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені діючим законодавством [26, с. 76].

На сьогодні в Україні є декілька нормативно-правових актів в яких наведено визначення економічної сутності поняття «заробітна плата» та класифікація виплат працівникам, розглянемо їх детальніше. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» розроблене на

основі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам», пише методологічну основу обліку виплат працівникам і детально характеризує наведене поняття [74, с. 87].

В П(С)БО 26 наведено класифікацію виплат працівникам на категорії, але недостатньо прописано порядок визнання, оцінка та відображення в їх в обліковій системі господарюючого суб'єкта.

Відповідно до МСБО 19, виплати працівникам – це всі форми компенсації, які роботодавець дає працівникам в обмін на послуги підприємству. При цьому робітник може надавати свої послуги підприємству на основі повного або неповного робочого дня, постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі [27, с. 362].

Класифікацію наведену у МСБО 19 зобразимо схематично на рисунку 1.5.

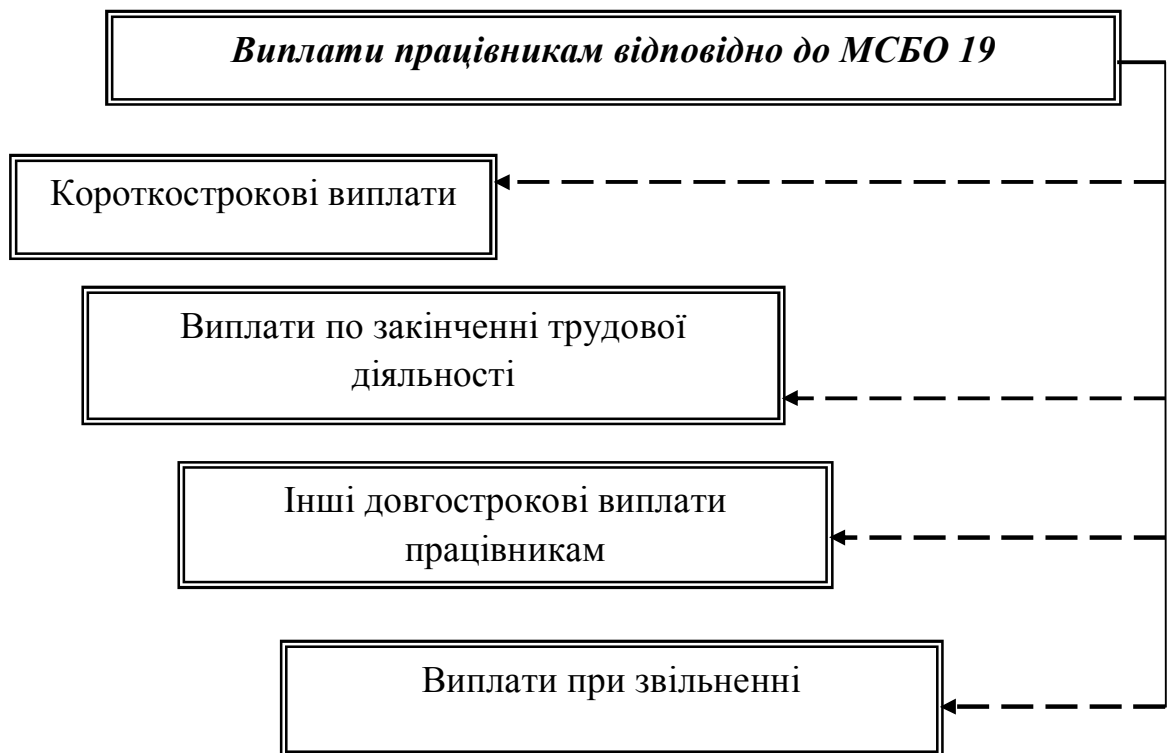


Рис. 1.5. Виплати працівникам відповідно до МСБО 19

Розглянемо детальніше подані на рисунку 1.2. виплати. Короткострокові виплати працівникам – платежі, які підлягають сплаті в повному розмірі протягом дванадцяти місяців після того, як закінчиться період, в якому робітники надають певні послуги (крім виплат при звільненні та

компенсаційних виплат інструментами власного капіталу). Склад короткострокових виплат наведено на рисунку 1.6.



Рис. 1.6. Склад короткострокових виплат працівникам, згідно із МСБО

Виплати по закінченні трудової діяльності – це виплати працівникам (крім виплат при звільненні і компенсаційних виплат інструментами власного капіталу), які мають бути сплачені після закінчення трудової діяльності працівника.

Як зазначено у МСБО 19, програми виплат по закінченні трудової діяльності – це офіційні або неофіційні угоди, відповідно до яких суб'єкт господарювання виплачує кошти по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам. Розглянемо різновиди таких програм виплат детальніше на рис. 1.7.

Програми з визначеним внеском – це програми виплат по закінченні трудової діяльності працівника, відповідно до яких суб'єкт господарювання сплачує фіксовані внески окремому суб'єктові господарювання і не матиме більше зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не буде мати достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з їх послугами у попередніх періодах та поточному.

Програми з визначеною виплатою – це програми виплат по закінченні трудової діяльності, окрім програм з визначеним внеском.

Державні програми характеризуються як програми з визначеним внеском або з визначеною виплатою в залежності від зобов'язань суб'єкта господарювання за програмою.

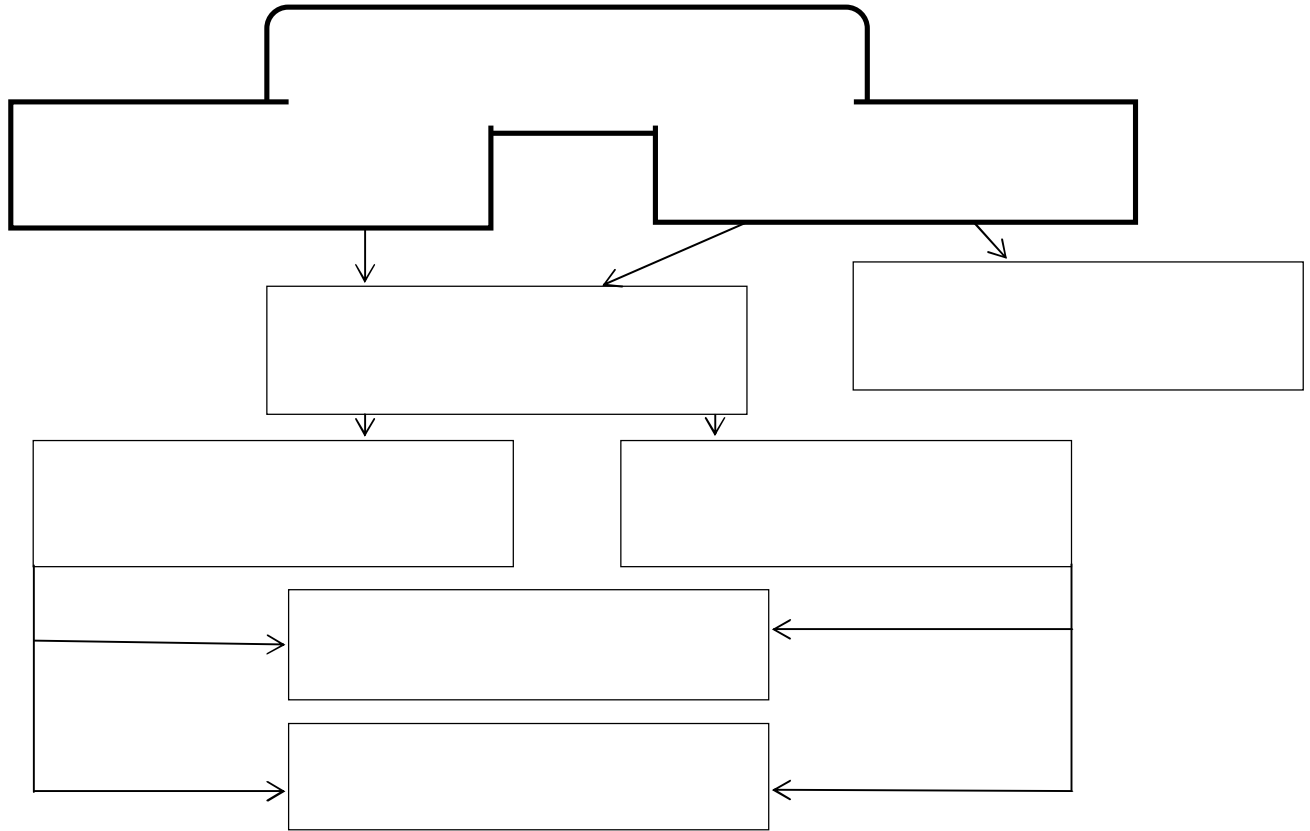


Рис. 1.7. Класифікація виплат по закінченні трудової діяльності

Багато державних програм фінансуються за рахунок поточних надходжень таких, як:

- внески, які встановлюються на такому рівні, що, як очікується, буде достатнім для виконання необхідних виплат, строк сплати яких настає в той самий період;
- майбутні виплати, отримані протягом поточного періоду, сплачуватимуться з майбутніх внесків.

Відмінності у програмах з визначеним внеском і визначеною виплатою розглянемо у таблиці 1.3.

Програми за участю кількох працедавців - це програми з визначеним внеском (крім державних програм) або програми з визначеною виплатою (крім державних програм), які:

а) з'єднують внесені різними суб'єктами господарювання активи, які не знаходяться під спільним контролем;

б) використовують ці активи для здійснення виплат працівникам більше ніж одного суб'єкта господарювання на основі того, що рівні внесків та виплат визначаються незалежно від типу суб'єкта господарювання, на якому працюють ці працівники.

Таблиця 1.3. Відмінності програм з визначеним внеском і з визначеними виплатами

| Різновид програми виплат | Характеристика |
|----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Програми з визначеними виплатами | Програми пенсійного забезпечення, згідно з якими суми, що належать виплаті у вигляді пенсійного забезпечення, визначаються за допомогою формули, за основу якої береться сума заробітку працівника або його робочий стаж, або те й інше |
| Програми з визначеним внеском | Програми пенсійного забезпечення, згідно з якими суми, що підлягають виплаті у вигляді пенсійного забезпечення, визначаються відповідно до внесків, сплачених до фонду, і отриманого від них інвестиційного доходу |

Інші довгострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (крім виплат при звільненні та компенсаційних виплат інструментами власного капіталу), які не підлягають сплаті у повному розмірі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники надають певні послуги. Склад таких виплат наведемо на рисунку 1.8. Виплати при звільненні – це виплати працівникам, які підлягають сплаті у результаті:

а) рішення суб'єкта господарювання звільнити робітника до встановленої дати виходу на пенсію;

б) рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на виплату коштів.

Виплата компенсаційних виплат працівникам здійснюється інструментами власного капіталу підприємства, порядок здійснення таких виплат прописаний у МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій» та П(С)БО 34 [29].

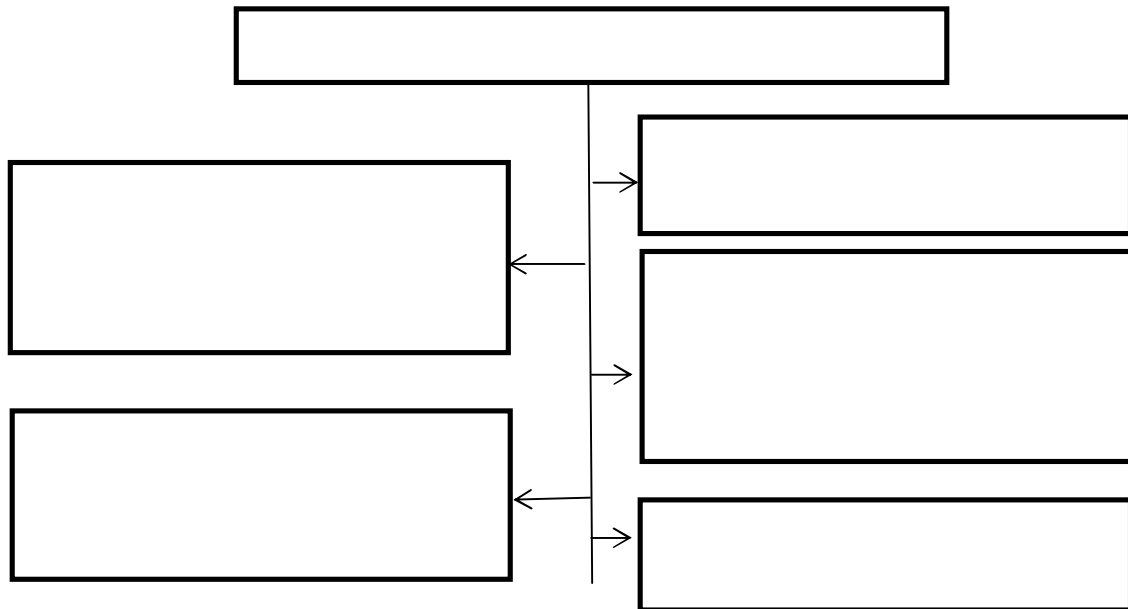


Рис. 1.8. Склад інших довгострокових виплат працівникам

До компенсаційних виплати інструментів власного капіталу організації належать:

- акції, опціони на акції та інші інструменти капіталу, які випускають для працівників за вартістю, нижчою від справедливої вартості, за якою ці інструменти були б випущені для третьої сторони;

- виплати грошовими коштами, сума яких буде залежати від майбутньої ринкової вартості акції підприємства [29].

Отже, основним і суттєвим елементом трудового процесу є працівник з його майстерністю і кваліфікацією, відношенням до праці, вимогами та можливостями їхнього задоволення.

На сьогоднішній день існує велика кількість трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різноманітними науковими переконаннями науковців. Дослідивши поняття «заробітна плата», пропонуємо наступне визначення заробітної плати, зокрема – це оплата наданих послуг робітником, яка відображає соціально-економічний стан в національній економіці та рівень життя у суспільстві, дає можливість працівникові і його сім'ї отримати всі

необхідні блага, а також заощаджувати на майбутнє. А виплати працівникам – це всі форми поточного та майбутнього відшкодування та виплата додаткових благ, що надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу робітнику та членам його сім'ї згідно із чинним законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги.

1.2. Нормативно-правове регулювання виплат працівникам

У V-IV ст. до н. е. за часів первинного суспільного розподілу праці перед державою особливо гостро постала потреба в нормативно-правовому регулюванні розрахунків з оплати праці. З того часу питання державного забезпечення гарантій щодо права на гідну працю та її оплати стало одним з важливих завдань правової держави.

Потреба перегляду діючих нормативних актів і створення нових у сфері забезпечення розрахунків з працівниками, які б відповідали демократичним і суверенним принципам існування незалежної держави з'явилася після проголошення незалежності України в 1991 році було прийнято Закон України «Про підприємства в Україні» (на сьогодні не дійсний) і підприємства змогли самостійно встановлювати форми і системи оплати праці, з'ясувати її величину, а також інші види доходів робітників відповідно до діючого законодавства.

Процес реформування нормативних актів у цій сфері триває вже більше 20 років і досі є не завершеним.

В Україні нормативно-правове регулювання виплат працівникам на підприємствах, установах та організаціях здійснюється на таких трьох рівнях:

- макрорівень – вплив норм правової бази поширюється на усі види діяльності;
- мезорівень – нормативно-правова база зазначає правила розрахунків з працівниками окремих галузей беручи до уваги їх особливості;

- мікрорівень – нормативні документи створюються на самих підприємствах відповідно до чинного законодавства [82, с. 51].

На всіх рівнях існують закони, нормативно-правові акти, договори, які регулюють процес забезпечення розрахунків за виплатами працівникам. Розглянемо їх на рисунку 1.9.

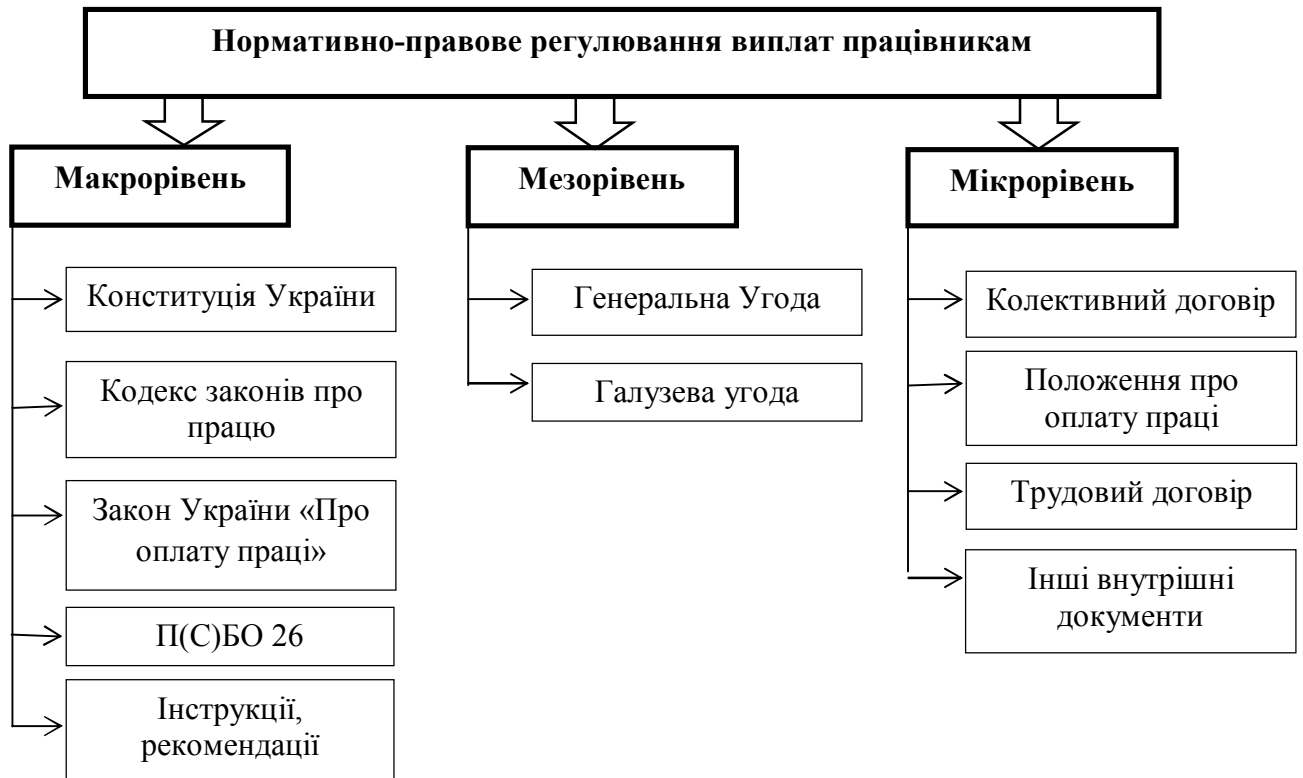


Рис. 1.9. Нормативно-правове забезпечення розрахунків за виплатами працівникам

Кожен з поданих у рис. 1.9. нормативних документів регулює окрему сферу щодо виплат працівникам, зокрема:

1. Відповідно до статті 43 Конституції від 28 червня 1996 року № 254к/96 – ВР (із змінами і доповненнями від 15.03.2016) кожному гарантується право на працю, яку людина вільно обирає і на яку вільно погоджується. Ст. 44 – 46 КУ гарантують працівникам права захисту своїх економічних і соціальних інтересів, право на соціальний захист [30].

2. Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 року № 322 – VIII (із змінами та доповненнями від 06.04.2017) – главами II, VI, VII, VIII визнаються правові засади і гарантії громадян України права розпоряджатися своїми здібностями до продуктивної і творчої праці [31].

3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755 – VI (із змінами і доповненнями від № 2245-VIII від 07.12.2017) регулює відносини, що постають у сфері справляння податків і зборів, наприклад, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, права і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за недотримання податкового законодавства [32].

4. Закон України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 року № 144/95 – VIII (із змінами і доповненнями від 06.12.2016) визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які знаходяться у трудових взаєминах [33].

5. Закон України «Про відпустки» від 15 листопада 1996 року № 504- VIII (із змінами і доповненнями від 17.05.2016) встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає тривалість, порядок і умови надання їх робітникам для віднови працездатності, покращення здоров'я, також для виховання дітей, задоволення власних потреб та інтересів, всебічного розвитку людини [34]. Відповідно до цього закону право на відпустку мають громадяни, які знаходяться у трудових відносинах з підприємством незалежно від виду діяльності та галузевої приналежності, а також громадяни, що працюють за трудовим договором у фізособи (ч. 1 ст. 2 Закону № 504) .

Ст. 4 Закону № 504 встановлені такі види щорічних відпусток:

1) основна відпустка;

2) додаткова відпустка:

– додаткова відпустка за роботу із шкідливими та важкими умовами праці;

– додаткова відпустка за особливий характер праці;

– інші додаткові відпустки, передбачені законодавством.

Тривалість відпусток розраховується в календарних днях (ч. 1 ст. 5 Закону № 504).

При визначенні тривалості відпустки не враховуються:

- святкові та неробочі дні, що припадають на відпускний період;
- дні додаткової відпустки працівникам, які мають дітей або повнолітню дитину – інваліда з дитинства підгрупи А І групи.

Тривалість щорічної основної відпустки становить не менше двадцяти чотирьох календарних днів за відпрацьований робочий рік, який рахують від дня укладення трудового договору працівника з підприємством (ст. 75 КЗпП і ст. 6 Закону № 504).

З метою задоволення життєво важливих потреб і зацікавлень робітників статтею 25 Закону № 504 врегульовано питання надання їм двох видів відпусток без збереження заробітної плати:

- відпустки, які надаються в обов'язковому порядку робітникам за їх бажанням на основі суб'єктивного права, визначеного чинним законодавством (рис. 1.10.);
- відпустки, за згодою сторін, тобто відпустки, які надаються за сімейними обставинами або з інших причин.

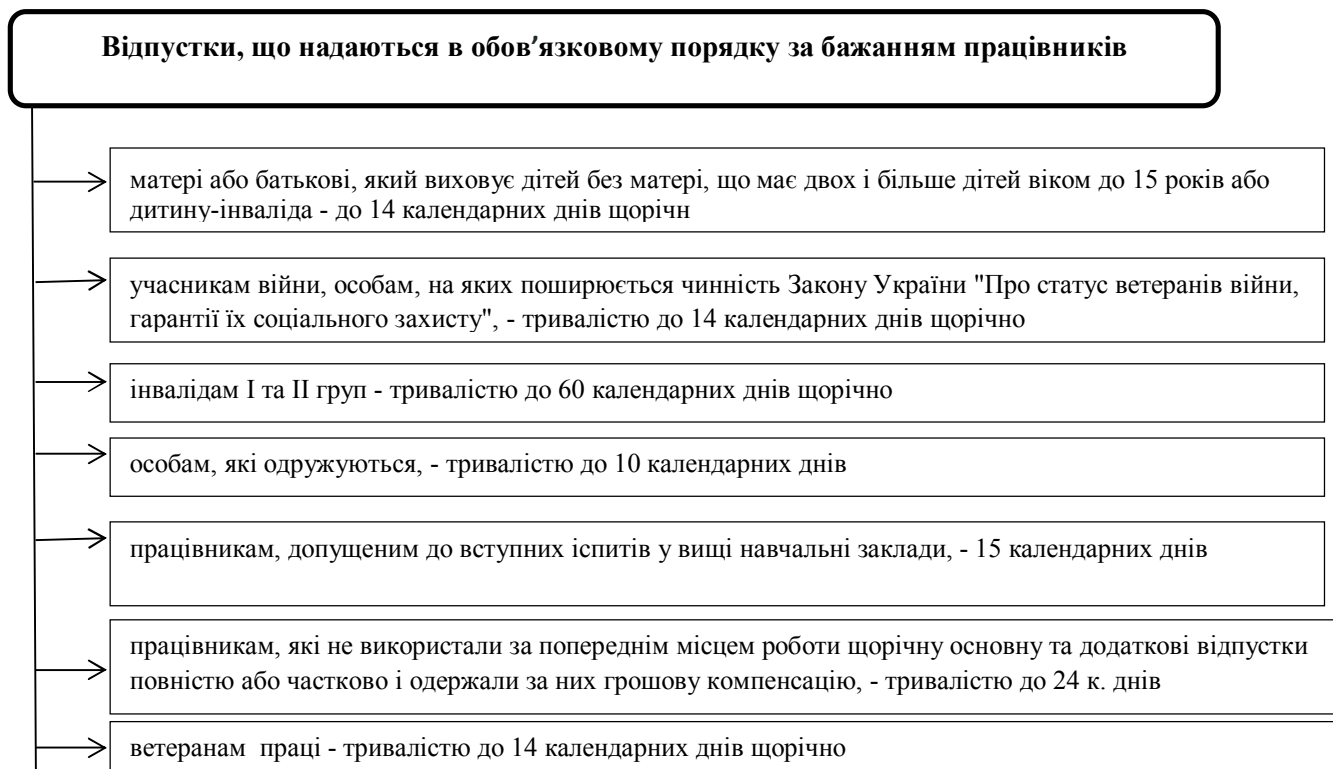


Рис. 1.10. Відпустки, що надаються в обов'язковому порядку працівникам за їх бажанням на підставі суб'єктивного права, визначеного законом

При наданні відпустки без збереження заробітної плати працівник подає письмову заяву, і вказує у ній особисті обставини. До заяви додаються відповідні документи, які підтверджують факт виникнення обставин, і вказують строк відпустки та дату її початку.

Відпустка, не використана цього року, і є відпусткою без збереження заробітної плати, не переноситься на наступний рік.

Причини надання відпустки без збереження заробітної плати, відпустка надається з дня, про який просить працівник, розглянемо на рисунку 1.11.



Рис. 1.11. Випадки надання відпустки без збереження заробітної плати

Всіх інших випадків виплат відпусток без збереження заробітної плати узгоджують з працівниками відділу кадрів.

Список причин надання таких відпусток чинним законодавством України не встановлено. Підтверджуючих документів для надання відпустки без збереження заробітної плати за згодою сторін не потрібно додавати до заяви. Працівник може використати таку відпустку загальною тривалістю до 15

календарних днів на рік. Рішення про надання такої відпустки приймається тільки керівником підприємства.

Час перебування у відпустці без збереження заробітної плати зараховується у стаж роботи і враховується при наданні щорічної відпустки працівнику.

6. Закон України «Про колективні договори і угоди» від 1 липня 1993 року № 3357 – XII (із змінами і доповненнями від 28.12.2014) визначає правові засади розроблення, укладання та виконання колективних договорів і угод з метою підтримки регулювання трудових відносин та соціально-економічних інтересів робітників і власників [35].

7. Закон України «Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати» від 12 жовтня 2009 року № 1646 – 17 встановлює розмір прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати, що забезпечує належний соціальний захист кожного громадянина України у період фінансово-економічної кризи [36]. Основою для встановлення прожиткового мінімуму на 2018 рік є Закон України «Про Державний бюджет України на 2018 рік».

Як зазначено в Кодексі законів про працю України та Законі України «Про оплату праці» мінімальна заробітна плата – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може встановлюватися оплата за виконану працівником місячну норму робіт.

З 1 січня 2018 року мінімальна заробітна плата в Україні зросла на 523 грн. і становить 3723 грн.

Розглянемо розмір мінімальної заробітної плати за останні 5 років у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4. Розмір мінімальної заробітної плати за останні 5 років

| Рік | Розмір мінімальної заробітної плати, грн. | Нормативний акт, яким було встановлено новий розмір МЗП |
|------------|-------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| 01.01.2013 | 1147 | Закон України "Про Державний бюджет України на 2013 рік" (стаття 8) |
| 01.12.2013 | 1218 | |
| 01.01.2014 | 1218 | Закон України "Про Державний бюджет України на 2014 рік" (Стаття 8) |
| 01.01.2015 | 1218 | Закон України "Про Державний бюджет України на 2015 рік" (Стаття 8) |
| 01.09.2015 | 1378 | |
| 01.01.2016 | 1378 | Закон України "Про Державний бюджет України на 2016 рік" (Стаття 8) |
| 01.05.2016 | 1450 | |
| 01.12.2016 | 1600 | |
| 01.01.2017 | 3200 | Закон України "Про Державний бюджет України на 2017 рік" (Стаття 8) |
| 01.01.2018 | 3723 | Закон України "Про Державний бюджет України на 2018 рік" (Стаття 8) |

Зобразимо схематично на рисунку 1.12 тенденцію змін розміру мінімальної заробітної плати за останні роки в Україні.

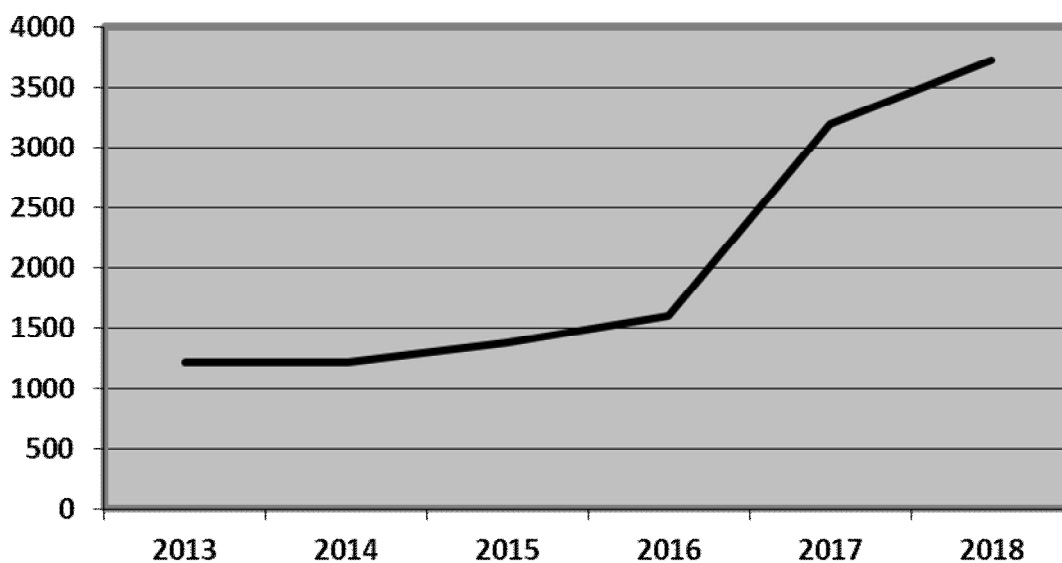


Рис. 1.12. Зміна розміру мінімальної заробітної плати за останні роки

Як бачимо з рисунку 1.12., що показники розмірів повільно але впевнено зростають. Підвищення мінімальної заробітної плати має позитивно впливати на розвиток економічної системи і бути обґрунтований.

8. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2464 – 17 (із змінами і доповненнями від 01.01.2018) встановлює правові та організаційні основи забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, порядок та умови його нарахування і сплати [38].

9. Закон України «Про охорону праці» від 14 жовтня 1992 року № 2694 – XII (із змінами і доповненнями від 23.03.2017) визначає головні положення щодо виконання конституційного права громадян на охорону їх життя і здоров'я в ході трудової діяльності, встановлює участь відповідних державних органів зв'язки між власником підприємства або уповноваженим ним органом та працівником з питань безпеки, гігієни виробничого середовища та праці, затверджує єдиний порядок організації охорони праці в Україні [39].

10. П(С)БО 26 «Виплати працівникам» від 28 жовтня 2003 року № 601 (із змінами внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 1591 від 09.12.2011) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій та не грошовій формах) за роботи та послуги виконані працівниками, та розкриття у фінансовій звітності [40].

11. Постанова Кабінету Міністрів України № 100 від 8 лютого 1995 р. «Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати» (із змінами, внесеними згідно з Постановами КМУ від 29.07.2015) формулює механізм обчислення середньої заробітної плати, яка потрібна для розрахунку різноманітних виплат працівникам [41].

12. Постанова КМУ №1078 від 17 липня 2003 року «Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення» (із змінами, внесеними згідно з Постановами КМУ від 24.10.2017) встановлює правила обчислення індексу споживчих цін для проведення індексації та сум індексації

грошових доходів населення [42].

Після прийняття і введення в дію вище зазначених законодавчих актів відбулись позитивні зміни в організації оплати праці, наприклад, було здійснено перехід до колективно-договірних принципів регулювання та встановлення державних гарантій в оплаті праці [83, с. 119].

Однак існує низка проблем саме у сфері правового регулювання праці, які не дозволяють повністю реалізувати закріплені Конституцією України права, свободи та інтереси громадян, створити всі необхідні умови для творчого використання працівником своїх здібностей та власного потенціалу. Ці проблеми спричинені суперечливістю та чисельними недоліками у нормах трудового законодавства України. Розширення локального регулювання трудових взаємин створює небезпеку довільного тлумачення вимог трудового законодавства та погіршення правового статусу робітника [43, с. 21].

При вивченні діючої нормативно-правової бази щодо виплат працівникам було виділено проблеми та розбіжності, що стосуються регулювання розрахунків з працівниками підприємства. Наприклад, поняття «заробітна плата» в Кодексі законів про працю, та в Законі «Про оплату праці» має деякі відмінності, наведемо їх у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5. Відмінності у трактуванні поняття «заробітної плати»

| Джерело | Стаття | Визначення |
|-----------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Кодекс законів про працю України (КЗпП) | Ст. 94 гл. VII Оплата праці | Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. |
| | Ст. 1, І розділу Загальні положення | Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. |

Розглянемо також порядок нормативно-правового регулювання відпусток. Так, в Законі України «Про відпустки» вказано тривалість відпустки громадянам України – у календарних днях, а не в робочих, це звужує зміст

існуючих прав (відповідно – порушення статті 22 Конституції України), тому відповідні зміни пропонуємо внести у чинне законодавство, оскільки його проблематика прямо стосується величини доходу кожного без винятку працівника у вигляді відпускних, а також звужує права найманої особи відповідно до основного гаранта забезпечення прав громадян – Конституції України.

Отже, в Україні, як і у більшості ринкових економічних системах світу, організація регулювання оплати праці є багаторівневою, охоплює ринкове; державне; колективно-договірне та регулювання на рівні суб'єктів господарювання. На всіх рівнях існують закони, нормативно-правові акти, договори, які регулюють процес забезпечення розрахунків за виплатами працівникам. Ці документи регулюють окрему сферу по виплатах працівникам, зокрема: податкове навантаження, відпустка працівника, розмір прожиткового мінімуму, розрахунок середньої заробітної плати і т. п.. За результатами дослідження, можна стверджувати, що кожний із названих вище напрямів регулювання не є досконалим і потребує допрацювання. Тому, пропонуємо удосконалити нормативно-правове регулювання щодо виплат працівникам, зокрема прописати одне визначення поняття «заробітна плата» та «виплати працівникам».

1.3. Завдання обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам

У сучасних умовах економічної трансформації слід чітко визначити реальні напрямки впливу держави на заробітну плату. Зокрема, оплату праці держава регулює прямими і непрямими методами.

За поданням Кабінету Міністрів України відповідно до статті 10 Закону України «Про оплату праці» Верховною Радою України встановлюється розмір мінімальної заробітної плати не рідше одного разу на рік у Законі України «Про Державний бюджет України на поточний рік», при цьому враховують

пропозицій представників професійних спілок, роботодавців, які об'єдналися для проведення колективних переговорів і укладення генеральної угоди, та переглядається в залежності від зміни розміру прожиткового мінімуму для працюючих [33].

Враховуючи сучасні умови економічного розвитку України потрібно чітко визначити напрями впливу держави на виплату заробітної плати. Шляхи прямого державного регулювання розглянемо на рисунку 1.13.

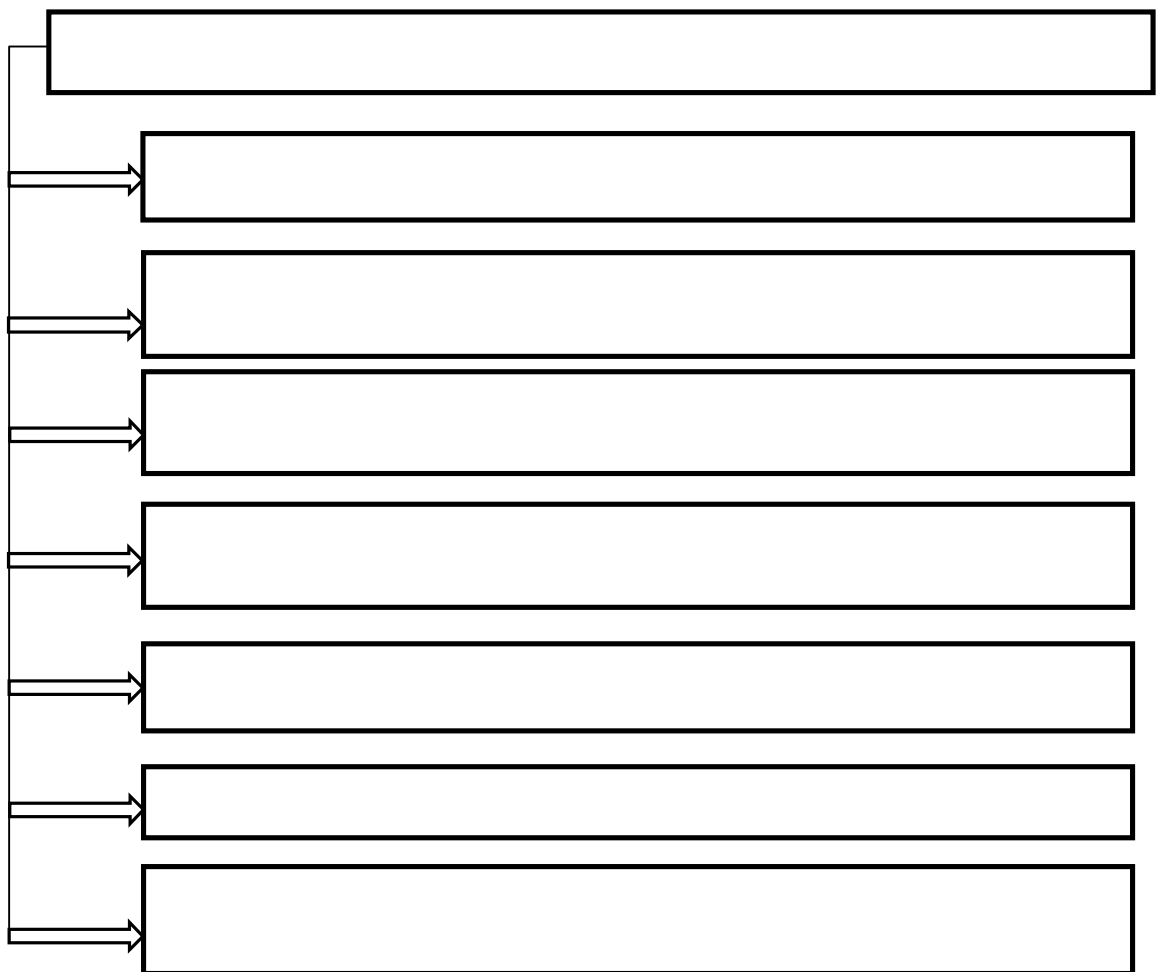


Рис. 1.13. Шляхи прямого державного регулювання

Для правильності розрахунку нарахувань і виплат заробітної плати на підприємстві важливу роль відіграє належна організація обліку, аудиту та їх аналізу. Кожен з цих елементів виконує певну функцію та вирішує відповідні завдання [97, с. 89].

Розглядаючи організації обліку виплат працівникам, варто зауважити, що

це система, до якої входять поточні, інші довгострокові, виплати при звільненні, виплати інструментами власного капіталу та виплати по закінченні трудової діяльності

Облік праці і заробітної плати – одна з важливих і складних ділянок роботи, що вимагає точних і оперативних даних та відображає зміну чисельності працівників, обсяг витрат робочого часу, категорії працівників, виробничі витрати, і займає одне із центральних місць у всій обліковій системі підприємства. Кожному суб'єкту господарської діяльності, незалежно від форми власності, необхідно забезпечити правильну організацію обліку особового складу працівників, прийнятих на постійну або тимчасову роботу, організацію обліку праці (залежно від форми оплати праці); нарахувань і утримань із заробітної плати та порядку її виплати.

Для узагальнення інформації із розрахунків з персоналом (облікового й необлікового складу) з оплати праці на вітчизняних підприємствах використовують, передбаченим Планом рахунків, балансовий рахунок 66 «Розрахунки по оплаті праці», що має такі субрахунки:

661 «Розрахунки по заробітній платі»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Суми нарахованої основної й додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності, матеріальній допомозі, компенсації втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням строків її виплати та інші нарахування, які є доходом громадянина, відображаються за кредитом рахунку 66 і дебетом відповідних рахунків, призначених для нарахування зазначених виплат, а за дебетом рахунку 66 – суми виплаченої заробітної плати, премій, допомоги, матеріальної допомоги, депонованої заробітної плати, а також суми утриманих податків і зборів, платежів за виконавчими листами, вартість матеріалів, продукції, товарів, отриманих у рахунок заробітної плати та інші утримання.

Аналітичний облік розрахунків із заробітної плати на підприємстві

ведеться за кожним працівником, сума всіх утримань за аналітичними рахунками відповідає дебетовому обороту синтетичного рахунка 66 [44, с. 240].

Особливої уваги також заслуговує належна організація і методика проведення аудиту праці і заробітної плати на підприємстві. Аудит розрахунків з оплати праці виконує важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього контролю [45, с. 50]. Облік праці і заробітної плати є трудомістким, вимагає уваги та сконцентрованості, адже пов'язаний з обробленням чималої кількості первинної інформації і має багато подібних операцій, виконання яких потребує багато часу. Аудит розрахунків з оплати праці є важливою функцією управління господарською діяльністю організації. Для результативного функціонування організації, необхідно здійснювати розроблення теоретичних та практичних засад із вдосконалення процесу аудиту розрахунків з працівникам. Завданням такого контролю є підвищення якості інформації щодо здійснених виплат власникам та робітникам. Ефективна організація аудиту оплати праці сприяє вдосконаленню управління підприємством та забезпечує виконання поставлених завдань. [46, с. 496].

Основними завданнями аудиту виплат працівникам на ДП «Чортківське лісове господарство» є:

- надання правдивих показників про фінансовий стан підприємства для прийняття ефективних господарських рішень;
- перевірка достовірності нарахувань, виплат працівникам, правильність відображених дій в обліку;
- доведення законності і повноти утримань із заробітної плати працівників;
- перевірка правильності організації синтетичного й аналітичного обліку з оплати праці;
- правильність розрахунку обсягу виконаних робіт;
- дотримання строків і повноти виплат зарплати згідно із чинним законодавством.

При організації системи аудиту на підприємстві потрібно дотримуватися

системного підходу, який забезпечує його повну результативність та визначить максимальну раціональність аудиторської діяльності.

Завдання економічного аналізу, обліку та аудиту за дотримання виплат працівників зображені на рис 1.14.

При проведенні аудиту завдання розподіляються за часом його здійснення:

1) попередній контроль:

- перевірка наявності трудових книжок робітників;
- врахування пільг, наданих працівникам;
- вивчення джерела фінансування гарантованих виплат працівникам;
- вивчення повноти здійснюваних операцій, відповідно до чинного законодавства та внутрішніх розпорядчих документів;

2) поточний контроль:

- контроль за цільовим використання коштів, соціального характеру, що виплачуються робітникам;
- погашення кредиторської заборгованості перед працівниками;
- контроль за джерелами здійснення виплат працівникам;
- правильність облікового відображення операцій пов'язаних з виплатами працівникам в первинних документах;

3) наступний контроль:

- оформлення облікових документів щодо виплат працівникам згідно законодавчих вимог;
- відповідність нарахованої і виплаченої заробітної плати;
- повнота розрахунків з фондами соціального страхування;
- дотримання термінів виплат заробітної плати працівникам;
- повнота відображення операцій у звітності (фінансовій, податковій, управлінській та статистичній).

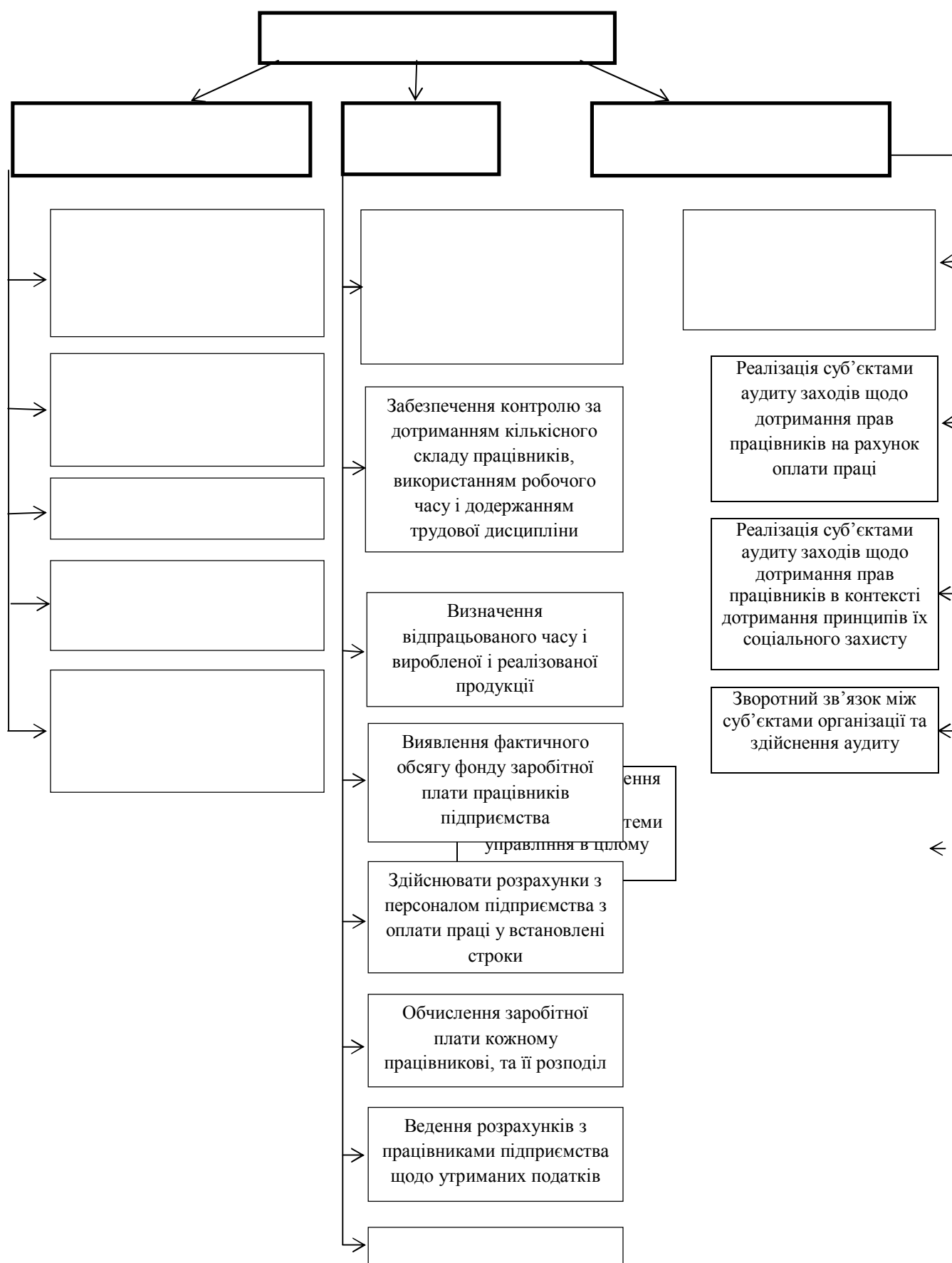


Рис. 1.14. Завдання економічного аналізу, обліку та аудиту виплат працівникам

Узагальнення результатів аудиту дозволяє оцінити фактичні дані, перевірені аудитором, і висловити підтвердження, що інформація представлена у фінансових звітах щодо виплат працівникам є достовірною.

Складання аудиторського висновку за результатами проведеної перевірки є важливим елементом аудиту. Цей документ представляє результати перевірки щодо достовірності інформації, яка була досліджена в результаті огляду документів та вивчення операцій з обліку зарплати.

Окрім аудиту та обліку, важливе місце посідає аналіз виплат працівникам. Завдання якого полягає у перевірці правильності та обґрунтованості використання фонду оплати праці, порівняно з плановими показниками; визначення відносної економії або перевитрат; дослідження причин, що викликали відхилення, а також розробка заходів щодо упорядкування використання фонду оплати праці на підприємстві. Одним із важливих завдань проведення аналізу є формування та використання фонду оплати праці підприємства і оцінка доцільності та ефективності запровадженої системи матеріального стимулювання.

Питання розрахунків з оплати праці є актуальними, оскільки від результатів праці, її ефективності та продуктивності, залежать обсяги виробленої продукції та її якість.

Тому організація обліку, аудиту і аналізу праці і заробітної плати на підприємстві є одним із важливих та трудомістких ділянок роботи. Щодо обліку праці і заробітної плати, особливої уваги заслуговує належна організація документообігу та порядок нарахування і виплат заробітної плати відповідно. Основними завданнями аудиту виплат працівникам є перевірка правильності нарахування та виплати зарплати та інших платежів працюючим, відповідність організації обліку нормативним документам. Завданням аналізу заробітної плати є дослідження витрат підприємства, які підприємства намагаються скоротити., а також обґрунтування розрахунків щодо оптимізації оплати праці таким чином, щоб не зменшувалась її якість та продуктивність.

В цілому, одним із важливих напрямів удосконалення організації обліку,

аналізу та аудиту операцій за виплатами працівникам є зниження частки документообороту, тому рекомендуємо застосовувати накопичувальний формат документування, тобто, використання таких форм документів, які використовуються в умовах застосування комп'ютерних технологій.

Висновки до розділу I

1. Багато вітчизняних вчених досліджували зміст економічної категорії «заробітна плата», хоча, на сьогодні відсутній єдиний підхід щодо визначення даного поняття. Нами запропонувати наступне трактування заробітної плати, зокрема – це оплата послуг праці робітника, яка відображає соціально-економічний стан в національній економіці та рівень життя у суспільстві, дає можливість працівникові і його сім'ї отримати всі необхідні блага, а також заощаджувати на майбутнє, а виплати працівникам – це всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно із законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги.

2. Визначено, що нормативно-правове регулювання виплат працівникам на підприємствах, установах та організаціях здійснюється на макрорівні, мезорівні та мікрорівні. Зокрема закони, нормативно-правові акти, договори, які регулюють процес забезпечення розрахунків за виплатами працівникам та встановлюють податкове навантаження, терміни відпустки, розмір прожиткового мінімуму, розрахунок середньої заробітної плати тощо. Провівши дослідження зміни розміру мінімальної заробітної плати в Україні, ми побачили, що за останні 5 років доходи працівників суттєво зросли.

3. Досліджено завдання обліку, аудиту та аналізу розрахунку нарахувань і виплат заробітної плати працівникам на підприємстві. Зокрема, облік праці і її оплати, особливої уваги заслуговує порядок організації виплат працівникам у

відповідності з вимогами чинного законодавства. Щодо аудиту, то визначено порядок підтвердження достовірності інформації про нарахування виплат працівникам. Завданням аналізу виплат працівникам визначено необхідність проведення дослідження ефективності таких витрат підприємства.

РОЗДІЛ II

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

2.1. . Організація первинного обліку виплат працівникам на підприємстві

Документообіг – це впорядкований процес руху документів і виконання різноманітних облікових процедур з моменту їх отримання (створення) до моменту передачі в архів [48, с. 48]. 3. Стадії цього процесу зобразимо схематично на рис. 2.1.

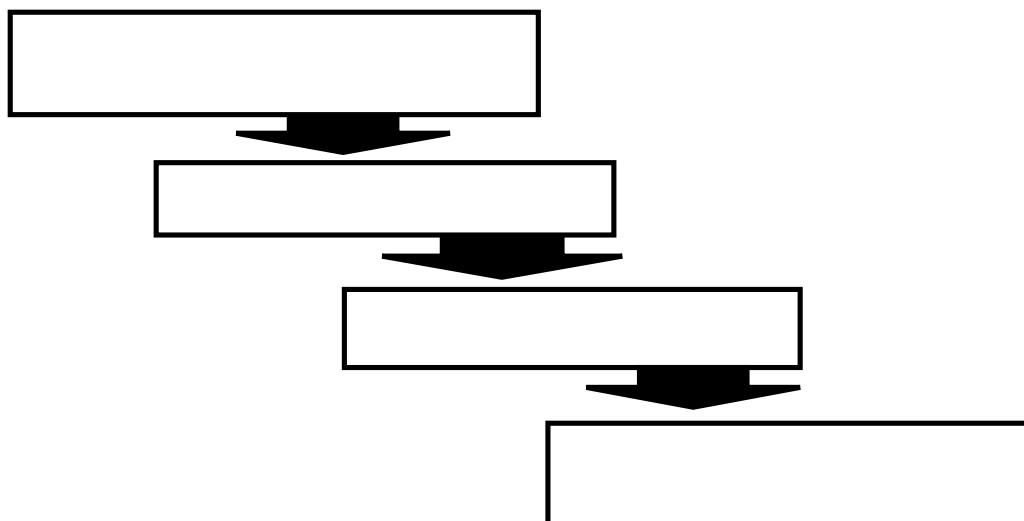


Рис. 2.1. Стадії документообігу на підприємстві

Розглянемо подані на рисунку 2.1 етапи документообігу більш детально. Першою операцією поточного обліку є створення та отримання первинних документів. Рациональна організація цього етапу вимагає встановлення чітких термінів реєстрації господарської операції, здачі та вибору найбільш ефективного їх руху. Організація прийому документів залежить від обраної форми обліку. На наступному етапі документи повинні перевірятися за всіма ознаками: за змістом, законністю, правильністю оформлення та ін. Далі вони передаються на обробку, тобто для реєстрації господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Після обробки документи зберігаються і передаються до архіву бухгалтерії [49, с. 29].

Для зручності та своєчасної обробки бухгалтерських документів з праці та її оплати пропонуємо використовувати на ДП «Чортківське лісове господарство» розроблений графік документообігу, наведеного у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1. Документообіг первинних документів щодо розрахунків з оплати праці

| Назва документа | Створення документа | | | | | Перевірка документа | | | |
|----------------------------|---------------------|--------------------|-----------------------|----------------------|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------|---------------|-------------------------------------------|--------------------------------|
| | К-сть екземп. | Відпов. За випуску | Відпов. За оформлення | Відпов. за виконання | Термін виконання | Відповідає за перевірку і обробку | Хто перевіряє | Порядок перевірки | Термін перевірки |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| Штатний розпис | 2 | Директор | Директор | Директор | По мірі необхідності | Бухгалтерія | Директор | 1- бухгалтерія, 2- відділ кадрів | В день оформлення |
| Наказ про прийом на роботу | 1 | Відділ кадрів | Відділ кадрів | Відділ кадрів | Відповідно до поданої заяви | Бухгалтерія | Відділ кадрів | Копія наказу(оригінал – у відділі кадрів) | В день затвердження керівником |
| Трудовий договір | 2 | Відділ кадрів | Відділ кадрів | Відділ кадрів | В день укладення | Бухгалтерія | Відділ кадрів | Копія наказу(оригінал – у відділі кадрів) | В день оформлення |
| Особова картка | 1 | Відділ кадрів | Відділ кадрів | Відділ кадрів | Протягом 1 дня після оформлення наказу про прийом на роботу | Бухгалтерія | Відділ кадрів | Особиста картка | В день оформлення |

Наказом «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 5 грудня 2008 р. № 489 Державний комітет статистики України затвердив типові форми первинної облікової документації підприємств, установ, організацій з обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків з працівниками із заробітної плати, відобразимо їх схематично на рисунку 2.2.

Розглянемо більш детально порядок застосування первинних документів на підприємстві.

Зокрема для оформлення прийняття працівників на роботу та їх обліку на ДП «Чортківське лісове господарство» використовують «Наказ про прийняття на роботу» (ф. № П-1). У відділі кадрів на основі заяви працівника складають наказ, і зазначають в ньому назву структурного підрозділу, табельний номер працівника професію, посаду, кваліфікацію, умови прийняття на роботу (на

конкурсній основі, за умовами контракту, зі строком випробування, на час виконання певної роботи, на період відсутності основного працівника), умови роботи (основна, за сумісництвом, тривалість робочого дня (тижня)), розмір окладу.

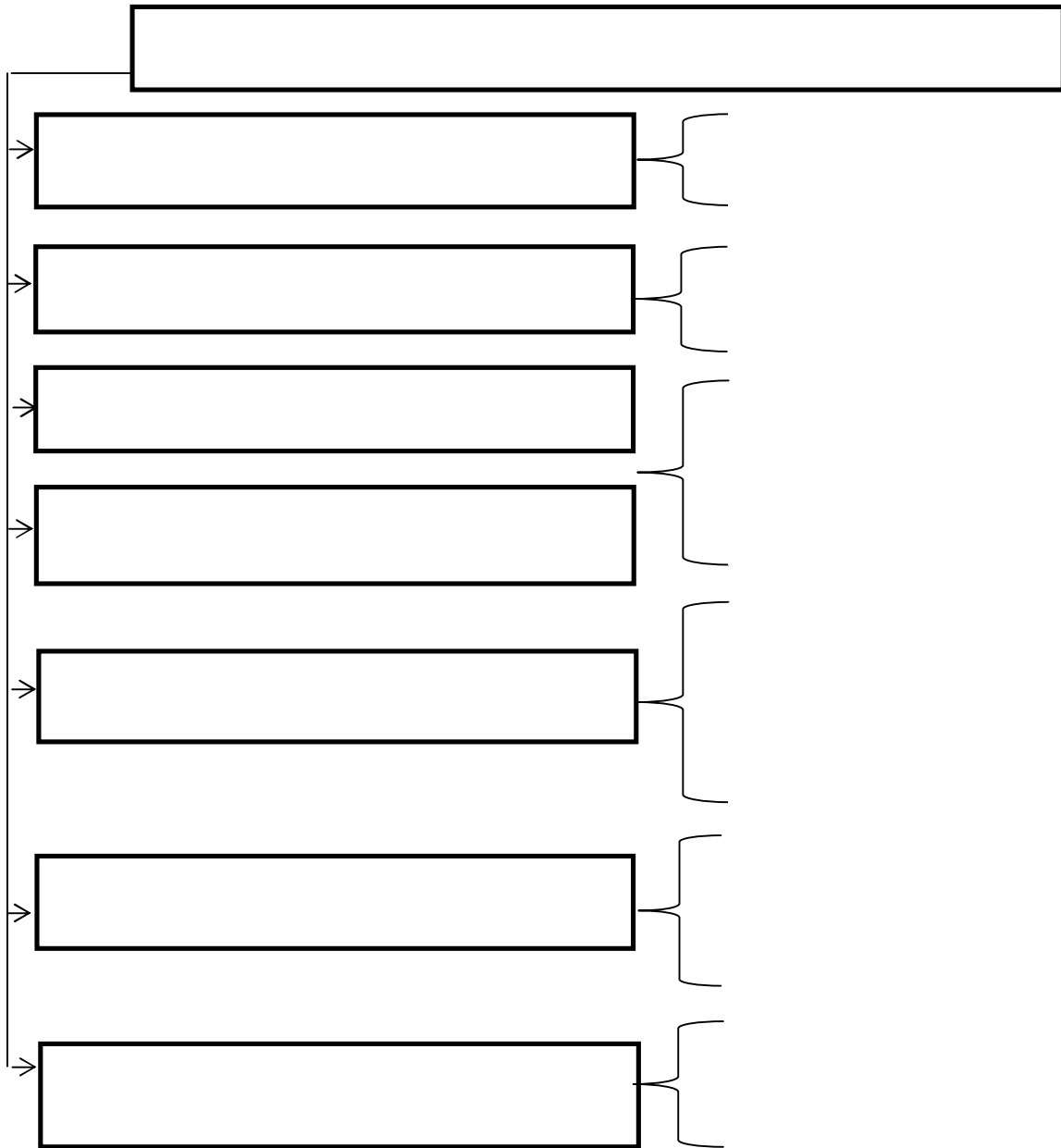


Рис. 2.2. Форми первинної облікової документації з обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків з працівниками із заробітної плати

Облік особового складу працівників підприємства веде відділ кадрів, інспектор з кадрів або інша уповноважена на це особа.

Важливим документом працівника є трудова книжка, яку заповнюють для особи, яка пропрацювала на підприємстві понад 5 днів, включаючи тих, які є співвласниками підприємства, селянських (фермерських) господарств, сезонних і тимчасових працівників, а також позаштатних працівників за умови, що вони підлягають державному соціальному страхуванню. Щодо осіб, які працюють за сумісництвом, їх трудові книжки ведуться тільки за місцем основної роботи. Порядок ведення трудових книжок визначено «Інструкцією про порядок ведення трудових книжок на підприємствах, в установах і організаціях» [51].

Трудову книжку працівники подають при працевлаштуванні на роботу. Особи, які вперше шукають роботу і не мають трудової книжки, повинні пред'явити паспорт, диплом або інший документ про освіту чи професійну підготовку. Трудові книжки працівників зберігаються на підприємстві. Записи в них здійснюються при прийнятті на роботу, звільненні або переведенні на іншу роботу і мають проводитись у точній відповідності з формулюванням чинного законодавства із посиланням на відповідну статтю, пункт закону.

До трудової книжки вносяться відомості про працівника, роботу, переведення на іншу постійну роботу, звільнення, нагородження і заохочення, відкриття, винаходи і раціоналізаторські пропозиції. З кожним записом, що заноситься до трудової книжки на підставі наказу про призначення на роботу, переведення і звільнення, ознайомлюють працівника під розписку в особистій картці. Якщо у трудовій книжці заповнені усі сторінки відповідних розділів, вона доповнюється вкладишем. Трудова книжка видається працівнику в день його звільнення.

Для обліку трудових книжок на ДП «Чортківське лісове господарство» ведуть Книгу обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них (ф. № П-9), Книгу обліку руху трудових книжок і вкладишів до них (ф. № П-10), Акт на списання бланків трудових книжок або вкладишів до них (ф. № П-11).

Зазначені форми затверджені наказом №227 Мінстатом України від 27 жовтня 1995 р. [52]. У книзі обліку бланків трудових книжок і вкладишів до

них (ф. № П-9) обліковують операції, пов'язані з одержанням і витрачанням бланків книжок. Зазначена книга ведеться бухгалтерією підприємства.

Книга обліку руху трудових книжок і вкладишів до них (ф. № П-10) ведеться відділом кадрів підприємства. В ній реєструють усі трудові книжки, прийняті від працівників при влаштуванні на роботу, а також видані при звільненні. При одержанні трудової книжки у зв'язку із звільненням працівник розписується в особистій картці і в книзі обліку.

Бланки трудових книжок і вкладишів до них обліковуються як документи суворої звітності. На кожного працівника підприємства заповнюється особова картка за встановленою формою. Записи в ній здійснюють на підставі паспорта, трудової книжки, військового квитка, диплома (свідоцтва про закінчення навчального закладу), наказів про приймання, переведення, звільнення тощо.

На керівних та інженерно-технічних працівників, службовців, матеріально відповідальних осіб і наукових працівників, крім особових карток, заповнюється також особовий листок з обліку кадрів. На наукових працівників, крім того, заповнюється особова картка наукового працівника. Рух особового складу працівників підприємства інспектор з кадрів відображає в окремій книзі. Регулювання трудових відносин між працівником і роботодавцем (власником) здійснюється за допомогою трудових договорів (контрактів) і угод. Особливою формою трудового договору є контракт, в якому зазначається строк його дії, права, обов'язки і відповідальність сторін (в тому числі матеріальна), умови матеріального забезпечення й організації праці працівника, умови розірвання договору, в тому числі дострокового, встановлюються за згодою сторін [70]. Трудовий договір може бути:

- 1) безстроковим, що укладається на невизначений строк;
- 2) на визначений строк, встановлений за погодженням сторін;
- 3) таким, що укладається на час виконання певної роботи.

Укладення трудового договору оформляється наказом чи розпорядженням про зарахування працівника на роботу [55, с. 28].

Основним документом щодо обліку відпрацьованого часу є Табелі обліку робочого часу (форма П-5). Він складається в одному примірнику протягом місяця окремо по виробничих підрозділах і категоріях працюючих.

Для кожного працівника в таблиці відводять окремий рядок, у якому записують кількість відпрацьованих годин, умовними літерами зазначають причини невиходу на роботу, наприклад вихідні або святкові дні — «ВС», дні хвороби — «Х», відрядження — «СВ», відпустка — «ЧВ» тощо. У таблиці також зазначають посаду працівника, його оклад, вид оплати, суму заробітної плати, табельний номер, код синтетичного і аналітичного обліку [79, с. 86]. В кінці місяця таблиці передають у бухгалтерію для нарахування заробітної плати. Для обліку обсягу виконаних робіт, робочого часу і заробітної плати у будівництві, промислових, допоміжних та інших виробництвах і господарствах застосовують Наряд на відрядну роботу бригади і Наряд на відрядну роботу індивідуальний. У них на лицьовій стороні прописують завдання, розряд роботи, норму часу і розцінку за одиницю робіт. У наряді для бригади крім того, після виконання робіт записують кількість виготовлених виробів або обсяг виконаних робіт, відпрацьований час та суму нарахованої заробітної плати. На зворотній стороні заповнюють таблицю, в якому обліковується час, відпрацьований кожним працівником. Заробіток кожного працівника бригади визначається в таблиці відповідно до виконаних робіт, відпрацьованого часу, розряду робіт і встановлених розцінок. Розрахунок заробітної плати, обчислюється шляхом визначення середнього заробітку за місяць і день, показуються усі види виплат та утримань, а також визначається сума, що належить до виплати працівнику [55, с. 44].

Аналітичний облік розрахунків із заробітної плати здійснюють окремо по кожному працівнику. Для цього використовують Розрахунково-платіжну відомість(форма П-6) чи Книгу обліку розрахунків з оплати праці.

До розрахунково-платіжної відомості заносяться наступні дані (рис. 2.3).

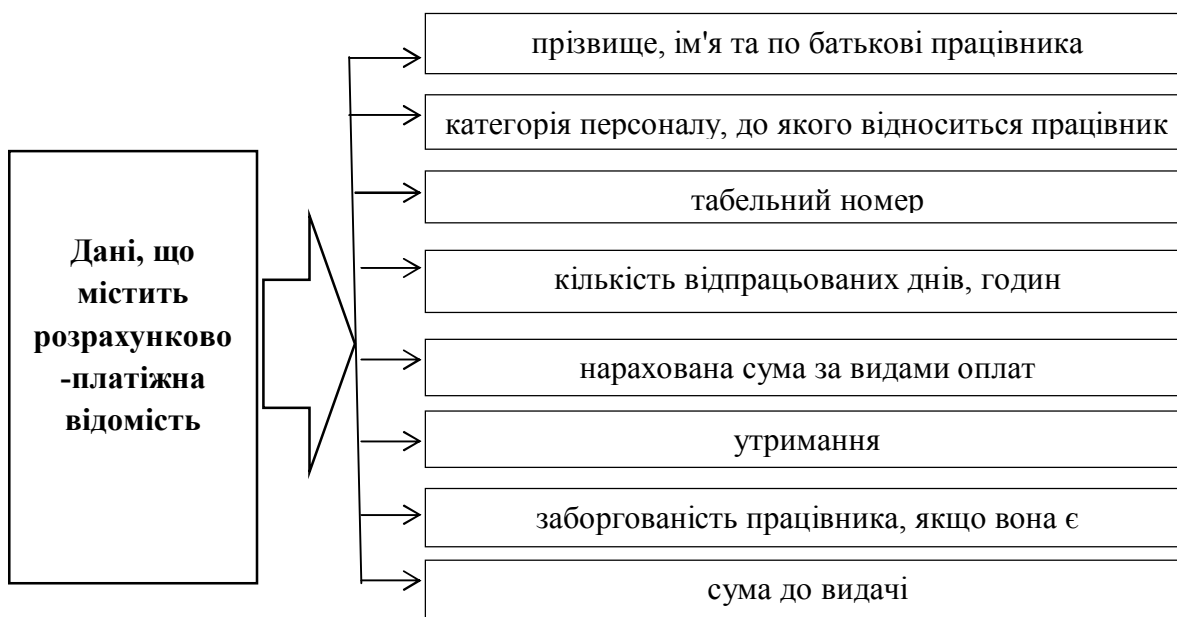


Рис. 2.3. Інформація, що міститься у розрахунково-платіжній відомості

Розглянемо більш детально порядок заповнення розрахунково-платіжної відомості, зокрема її складають по окремих структурних підрозділах. У ній записують усіх працівників підрозділу за категоріями із зазначенням прізвища, табельного номера, професії, посади, відпрацьованих днів (годин).

В окремі графи розділу «Нараховано» записують суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати за її видами. Підставою для запису є дані Табеля обліку робочого часу, Накопичувальної відомості обліку вантажного автотранспорту, Накопичувальної відомості обліку використання машинно-тракторного парку, розрахунку нарахованої оплати праці працівникам тваринництва, Наряду на відрядну роботу та інші первинні і зведені документи з обліку оплати праці.

У розділі «Утримано і виплачено» записують видану із каси заробітну плату за другу половину минулого місяця і аванс в рахунок заробітку за першу половину минулого місяця. Підставою для цих записів є звіти касира і платіжні відомості. Утримання із заробітної плати проводять на основі розрахунків за податками, виконавчими листками, а також за документами про суми виданої зарплати [72, с. 172].

При заповненні даних у Розрахунково-платіжні відомості не включаються виплати, які не входять у фонд заробітної плати, а також суми, які не оподатковуються ПДФО (одноразова допомога, добові при службових відрядженнях, допомога при народженні дитини, допомога на поховання тощо). Ці суми виплачуються окремо по платіжних відомостях або видаткових касових ордерах.

При обчисленні середньої заробітної плати до фактичного заробітку включаються виплати за час, протягом якого працівнику зберігається середній заробіток (за час попередньої щорічної відпустки, виконання державних і громадських обов'язків, службового відрядження тощо), та допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Усі виплати включають до розрахунку середньої заробітної плати у тому розмірі, в якому вони нараховані, без виключення сум утриманих податків, внесків, стягнення аліментів тощо [56, с. 23].

Виплату заробітної плати, премії за платіжними відомостями можна здійснювати протягом 3-х днів, після чого касир навпроти прізвища працівника, який не одержав заробітної плати, на місці його підпису ставить відмітку «Депоновано». Для обліку розрахунків по субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» ведуть Книгу обліку розрахунків з депонентами (ф. 5.2). Записи в книгу здійснюються на підставі складених касиром реєстрів невиданої заробітної плати в конкретному звітному періоді з посиланням на номер платіжної відомості. Виплата депонованих сум здійснюється за видатковими касовими ордерами, про що робиться відмітка в книзі обліку розрахунків з депонентами (ф. № 5.2).

На початок року виплачені суми депонованої зарплати із реєстрів за попередній рік переносяться у реєстр депонованої заробітної плати поточного року.

Альтернативою розрахунково-платіжним відомостям є Книга обліку розрахунків по оплаті праці (Ф. № 44), в якій здійснюються розрахунки як за кожний місяць окремо, так і за кілька місяців. Для видачі з каси сум, що

належать працівникам, на підставі записів у Книзі складають Платіжну відомість.

На підставі первинних документів з обліку праці, накопичувальних відомостей, журналів обліку витрат щомісячно складається Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат (ф. № 5.1). В цій відомості відображають кількість відпрацьованих людино-годин, суму нарахованої оплати праці та відрахувань від неї відповідно до діючого законодавства за об'єктами обліку, виробничими підрозділами та в цілому по підприємству.

Для зведеного обліку і контролю за використанням фонду оплати праці і складання встановленої звітності передбачена Зведена відомість за розрахунками з робітниками і службовцями (ф. №5. 3) [56, с. 25]. Відомість складається на підставі підсумкових даних розрахунково-платіжних відомостей або книги обліку розрахунків по оплаті праці. Її відкривають на рік в цілому по підприємству для щомісячного відображення сум нарахованої оплати праці працівникам.

Відомість використовують для відображення даних про основну і додаткову оплату праці, оплату відпускних, простоїв, виплату винагород за вислугу років, різних видів надбавок і доплат, які входять до фонду заробітної плати і які здійснюються за рахунок інших джерел, а також суми утримань за їх видами.

Важливим етапом в обліковому процесі є складання звітності підприємства. Дані про розрахунки за виплатами працівникам відображаються у фінансовій, статистичній, податковій та спеціальна звітність.

У фінансовій звітності інформація, яка стосується витрат на оплату праці, відображається в ф.№ 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан, ряд. 1630) та ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід, ряд. 2505).

До податкової звітності відноситься ф. 1 ДФ «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку». Податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал

(податковий період) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу до органу Державної фіскальної служби України. Окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається.

Міністерство фінансів України наказом від 13.01.2015 року № 4 затвердило нову форму 1ДФ, яка вступила в дію з 01.04.2015 року і подається до органів Державної фіскальної служби України як квартальний звіт поточного року. Звіт складається із двох частин у розділі I відображають «Суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і суми утриманого з них податку» у розділі II «Оподаткування процентів, вигащів (призів) у лотерею та військовий збір». Ставка військового збору станом на 2018 рік становить 1,5%. Доходи, які обкладаються таким збором, визначені ст. 163 ПКУ.

Згідно з проектом плану державних статистичних спостережень на 2018 рік до органів державної статистики за січень-грудень 2017 року подаються наступні форми звітності: N 1-ПВ (місячна) «Звіт з праці», затверджена наказом Держстату України від 07.08.2013 N 239; N 1-ПВ (квартальна) «Звіт з праці», затверджена наказом Держстату України від 05.08.2014 N 224.

До спеціальної звітності, яка стосується виплат працівникам підприємства відноситься звіт з Єдиного соціального внеску. Його заповнення, подача, виправлення помилок і інші нюанси регулюються Наказом МФУ № 435 від 14.04.2015 Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Щомісячний звіт ЄСВ подається працедавцями (підприємствами та підприємцями) протягом 20 днів після закінчення звітного місяця.

Сплата єдиного соціального внеску здійснюється роботодавцями не пізніше за день отримання авансу та зарплати, або виплати доходу, грошового забезпечення, у тому числі в безготівковій формі, але не пізніше 20 числа наступного місяця після нарахування зарплати.

Пропонуємо впровадити єдину звітність з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску, оскільки запровадження такої об'єднаної звітності з ПДФО, військового збору та ЄСВ, буде більш уніфікованою, та матиме такі переваги:

- спрощення ведення бізнесу та покращення ефективності роботи контролюючих органів за рахунок створення єдиного уніфікованого документа шляхом об'єднання окремих видів звітності;

- спрощення подання звітності з єдиного внеску:

1. для фізичних осіб – підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, зокрема передбачено, що відомості про нарахування, обчислення і сплату єдиного внеску з доходів від підприємницької діяльності або провадження незалежної професійної діяльності подаються у складі річної декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації);

2. для фізичних осіб – платників ЄП передбачено подання звітності з єдиного внеску у складі податкової декларації платника єдиного податку;

- зменшення паперового документообігу та припинення виконання банківськими установами невластивих їм функцій.

Отже, документальне оформлення операцій щодо розрахунків з виплат працівникам супроводжується великою кількістю облікових документів. Документування оплати праці можна охарактеризувати як письмове свідчення здійснених господарських операцій, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку

Для відображення розрахунків з оплати праці існує велика кількість документів, кожен з яких має певні особливості у його заповненні. Варто наголосити, у зв'язку із переглядом норм законодавства, які час від часу змінюють вимоги щодо тих чи інших документів потрібно постійно слідкувати, для уникнення розбіжностей.

Провівши аналіз документації з обліку виплат працівникам, можемо зробити висновок, що Розрахунково-платіжна відомість працівника не містить

достатньо інформації, тому пропонуємо зазначений документ доповнити шляхом введення додаткового стовпця з кодами ознак оподатковуваних доходів. Це дозволить скоординувати здійснювані виплати працівникам з ознаками оподаткування таких виплат податком з доходів фізичних осіб, і, тим самим, сприятиме уникненню помилок у проведенні утримань податку.

Одним із шляхів удосконалення організації документообігу та аналітичного обліку виплат працівникам на ДП «Чортківське лісове господарство» можемо запропонувати використання Програми «1С: Підприємство 8 «Зарплата і управління персоналом для України». З її допомогою можна вести кадрову управлінську й облікову діяльність, підтримувати документування виплат працівникам, розробляти і застосовувати схеми фінансової мотивації працівників з використанням різних показників ефективності діяльності як окремого працівника, так і підприємства.

2.2. Організація та методика синтетичного обліку виплат працівникам за відпрацьований час

У сучасних умовах на підприємствах застосовуються відрядна і погодинна форми оплати праці.

Відрядна оплата праці (Piece-rate pays of labour) - це оплата праці за кількість виготовленої продукції (робіт, послуг). Рівень оплати праці залежить від її результатів, доцільність застосування цієї форми наведемо схематично на рисунку 2.4.

Різновиди відрядної оплати праці зобразимо на рисунку 2.5.

Погодинна оплата праці (Hour payment of labour) — це оплата праці за відпрацьований час. Системи погодинної оплати праці відобразимо на рисунку 2.6.



Рис. 2.4. Застосування відрядної системи оплати праці

Погодинну систему оплати праці найбільш вигідно застосовувати, якщо:

- на підприємстві функціонують потокові і конвеєрні лінії із заданим ритмом;
- функції робітника зводяться до спостереження і контролю за ходом технологічного процесу;
- витрати на визначення планової та фактично виготовленої продукції відносно великі;
- кількісний результат праці не може бути вимірний і не є визначальним;
- якість праці важливіше його кількості;
- робота є небезпечною;

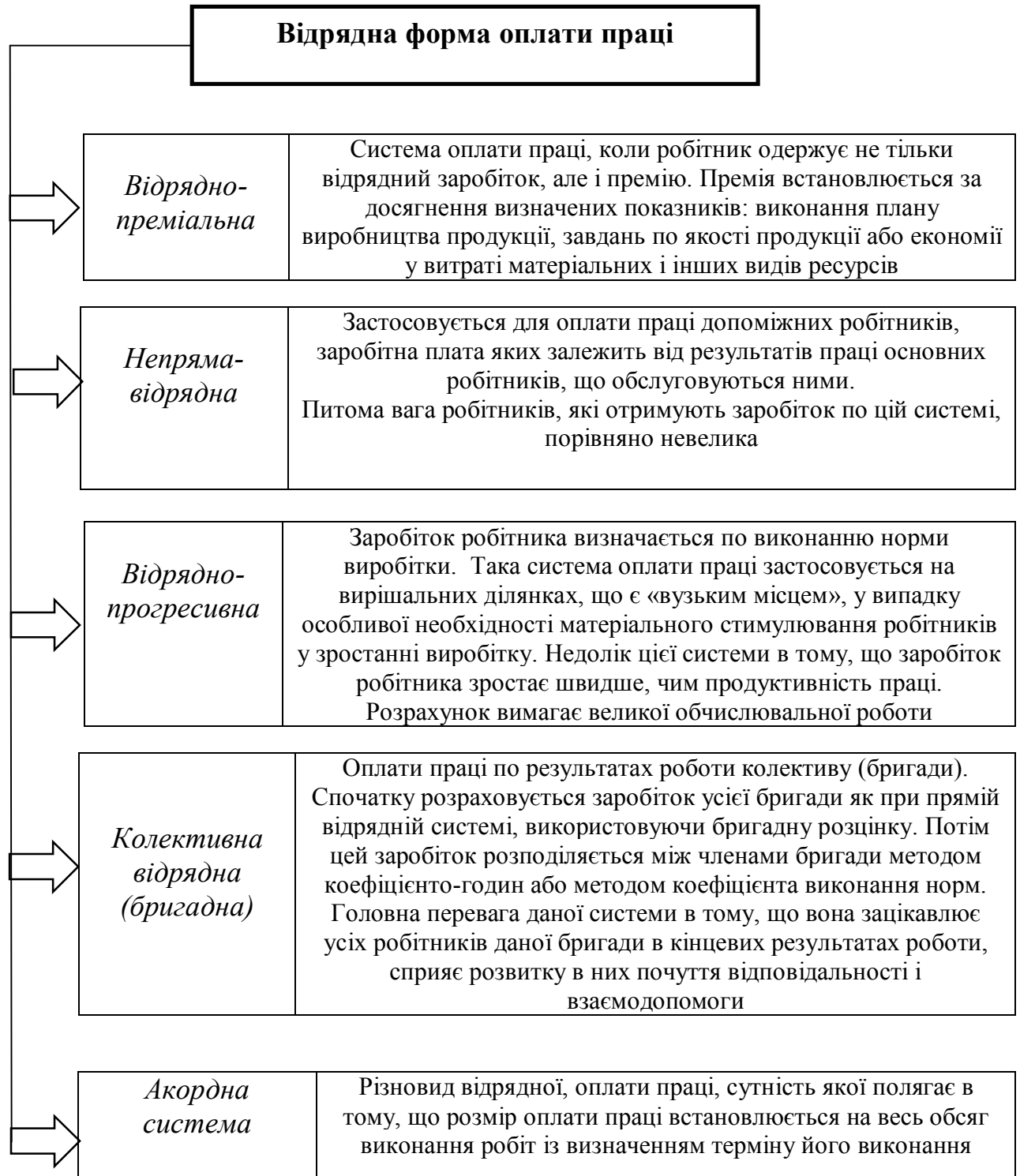


Рис. 2.5. Відрядна форма оплати праці

- робота неоднорідна за своїм характером і нерегулярна по навантаженню;

- на даний момент збільшення випуску продукції (робіт, послуг) на тому або іншому робочому місці є недоцільним для підприємства;

- збільшення випуску продукції може призвести до браку або зниження її якості.

Погодинна оплата праці (Hour payment of labour) — це оплата праці за відпрацьований час. Системи погодинної оплати праці відобразимо на рисунку 2.6.

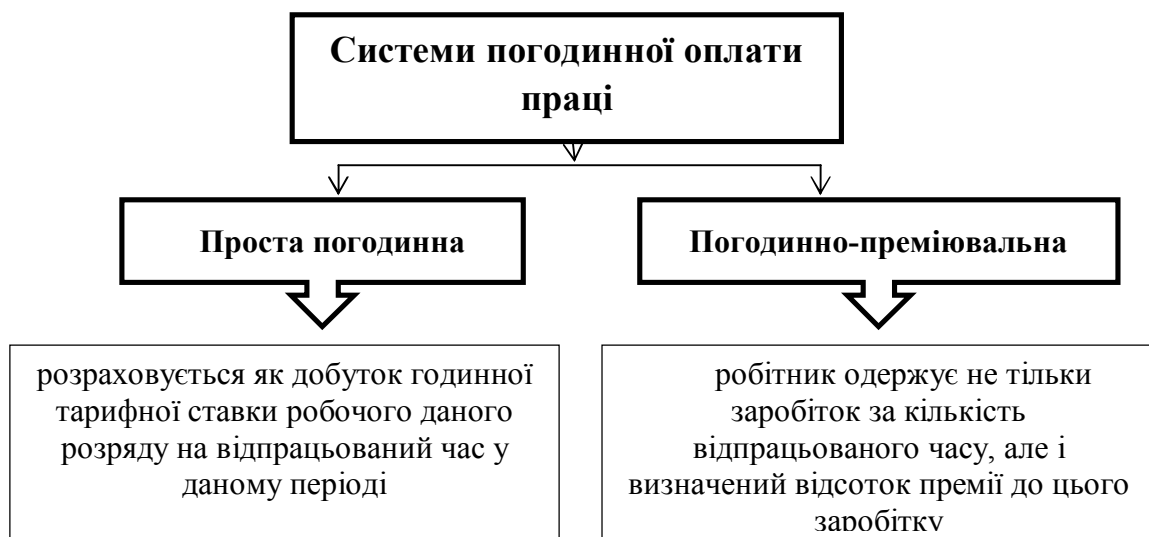


Рис. 2.6. Системи погодинної оплати праці

Погодинну систему оплати праці найбільш вигідно застосовувати, якщо:

- на підприємстві функціонують потокові і конвеєрні лінії із заданим ритмом;

- функції робітника зводяться до спостереження і контролю за ходом технологічного процесу;

- витрати на визначення планової та фактично виготовленої продукції відносно великі;

- кількісний результат праці не може бути вимірний і не є визначальним;

- якість праці важливіше його кількості;

- робота є небезпечною;

- робота неоднорідна за своїм характером і нерегулярна по навантаженню;

- на даний момент збільшення випуску продукції (робіт, послуг) на тому або іншому робочому місці є недоцільним для підприємства;

- збільшення випуску продукції може призвести до браку або зниження її якості.

Тарифна система (Tariff system) являє собою основу для диференціації заробітної плати відповідно по кваліфікації, умовам і шкідливості праці, а також у районному, міжгалузевому, галузевому і внутрішньозаводському розрізах. Вона містить у собі нормативні документи, що характеризують якісні особливості різної конкретної праці, дозволяє зіставляти між собою всі різноманітні види праці, враховувати їхню складність, умови виконання і народногосподарське значення, відбивати якість праці в заробітній платі.

Облік розрахунків з оплати праці ведуть на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». До рахунку 66 відкривають три субрахунки:

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

За дебетом субрахунку 661 обліковують усі види утримань з оплати праці, виплату оплати праці, депонування (перерахунок на субрахунок 662) оплати праці. За кредитом субрахунку 661 відображають нарахування оплати праці. За кредитом субрахунку 663 відображають нарахування виплат, які не входять до складу фонду оплати праці, зокрема допомога у зв'язку з частковим безробіттям, допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю. У дебет субрахунку 663 відносять виплати, що не входять до складу фонду оплати праці (табл. 5.1).

На рахунку 66 може бути розгорнуте сальдо:

- кредитове - означає заборгованість підприємства з оплати праці та інших виплат працівникам;

- дебетове - означає заборгованість працівників підприємству з оплати праці. Дебетове сальдо може виникати лише в окремих випадках, наприклад, коли є переплати з оплати праці [53, с. 142].

У разі нарахування оплати праці запис роблять на кредит рахунку 66 і дебет різних рахунків, на які відноситься оплата праці (рахунки 23,91,92,93 та ін.).

Для того, щоб на ДП «Чортківське лісове господарство» виплатити заробітну плату, бухгалтеру необхідно зробити необхідні утримання і нарахування податків.

Нарахування на заробітну плату — це податок, який сплачує роботодавець. Цим податком обкладаються практично всі виплати найманим працівникам. Заробітна плата не є винятком. У нашій країні цей податок називається єдиний соціальний внесок (далі ЄСВ). Він включає в себе повний соціальний пакет, законодавчо передбачений нашою державою. Цей пакет складається з пенсійного страхування (виплата пенсії), страхування на випадок тимчасової втрати працездатності (оплата лікарняних, догляд за дитиною тощо), страхування, пов'язане з виникненням нещасних випадків на виробництві (компенсація повної або часткової втрати працездатності). Його величина залежить від класу професійного ризику, який встановлює Фонд соціального страхування від нещасного випадку на виробництві, за інформацією про підприємство, наданої йому Пенсійним фондом. З 2016 року встановлена загальна ставка ЄСВ 22 % та ставка 8,41% для працівників-інвалідів.

Утримання із заробітної плати — це податки, які утримуються з суми доходу, яка виплачується працівнику, проте їх перерахування до відповідних бюджетів покладено на плечі роботодавця [72, с. 172].

До обов'язкових утримань входять:

- Податок на доходи фізичних осіб (далі ПДФО) — податок, що стягується з доходів фізичних осіб та надходить у місцевий бюджет міста, селища, загалом, того місця де зареєстроване підприємство.

Якщо говорити про зарплату, одержуваної громадянами України, то його ставка буде дорівнювати 18%.

- Військовий збір (ВЗ) - утримання з ряду доходів, що діє до закінчення реформи Збройних сил України. Ставка ВЗ — 1,5% від суми об'єкта оподаткування до вирахування ПДФО.

Крім того, з заробітної плати можуть утримуватись необов'язкові платежі, такі як внески до профспілкової організації, медична страховка, плата за комунальні послуги та інші. Від необов'язкових утримань працівник можете відмовитись, для цього потрібно лише написати відповідну заяву до бухгалтерії.

Варто зазначити, що для деяких категорій населення передбачена податкова соціальна пільга з ПДФО, яка звільняє частину (або весь) дохід громадян від сплати цього податку.

На сьогодні розмір цієї пільги становить 50% прожиткового мінімуму, який на 1 січня 2018 року становить 1762 грн. Однак застосовується вона лише у тому випадку, якщо доходи громадян не перевищують зазначену граничну суму. У загальному випадку правило визначення доходу, до якого можна застосувати цю пільгу обчислюється наступним чином. Прожитковий мінімум для працездатної особи на 1 січня року, в якому нараховується зарплата, множиться на коефіцієнт 1,4 і заокруглюється до найближчих 10 грн. Протягом року розмір пільги і гранично допустимого доходу не змінюється.

В особливих випадках, коли співробітники працюють на підприємстві мають заслуги або є багатодітною матір'ю чи батьком, розмір пільги з ПДФО для них становить у 1,5 або 2 рази більший, з відповідним збільшенням гранично допустимого доходу. Пільга в будь-якому розмірі надається тільки за письмовою заявою співробітника в бухгалтерії підприємства.

Розглянемо облік нарахувань, утримань та виплат по зарплаті у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2. Облік нарахування утримань та виплати заробітної плати

| Зміст господарських операцій | Кореспонденція рахунків | |
|---------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Нарахована заробітна плата персоналу підприємства | 23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності» | 661 «Розрахунки за заробітною платою» |
| Утримано ПДФО (18%) | 661 «Розрахунки за заробітною платою» | 641 «Розрахунки за податками» |
| Утримано ВЗ (1,5 %) | 661 «Розрахунки за заробітною платою» | 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» |
| Нарахування і сплата ЄСВ | 23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності» | 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» 311 «Поточні рахунки в національній валюті» |
| Видано зарплату | 661 «Розрахунки за заробітною платою» | 301 «Готівка в національній валюті» |

Зарплату можна виплачувати через касу підприємства або з використанням платіжної картки.

Для виплати зарплати через касу на ДП «Чортківське лісове господарство» відводять спеціально обладнане приміщення — касу, до якої з банку завозять готівку для проведення виплати зарплати. Відповідно до п. 3.4 Положення №637, заробітна плата працівникам підприємства з каси видається за такими документами:

1) видатковою відомістю із зазначенням на титульній сторінці дозвільного підпису керівника або головного бухгалтера на видачу готівки, строків видачі готівки та суми літерами;

2) видатковими касовими ордерами, як правило, тільки за одноразовими виплатами (допомога соціального характеру, депонована зарплата тощо). При видачі працівникам грошей із каси за ордером касир вимагає пред'явити паспорт або інший документ, що посвідчує особу, яка отримує кошти за

ордером, та записати до видаткового касового ордера найменування документа, серію, номер, ким і коли виданий. Працівник ставить свій підпис про отримання готівки та зазначає отриману суму літерами;

3) довіреністю — готівка видається іншій особі, ніж та, що зазначена в ордері або відомості, за нотаріально посвідченою довіреністю, замість особи, яка не має змоги через хворобу чи з інших поважних причин поставити підпис власноручно. У зв'язку з цим у тексті ордера після прізвища, імені та по батькові одержувача готівки бухгалтер зазначає прізвище, ім'я та по батькові особи, якій довірено одержати готівку. У разі видачі готівки за видатковою відомістю перед підписом про одержання грошей касир робить у ній напис «За довіреністю». Довіреність залишається у касира і додається до видаткового касового ордера або видаткової відомості.

Після закінчення встановленого строку для виплати зарплати — три робочі дні — її депонують (здають до банку як депоновану зарплату).

Нараховані, але не одержані персоналом у встановлений строк суми з оплати праці депонуються і відображаються за дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» або субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» і кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами». Внесення неотриманої заробітної плати в банк записується за дебетом рахунку 31 «Рахунки в банках» і кредитом рахунку 30 «Готівка». Отримання в банку сум депонованої заробітної плати оформляється так: дебет рахунку 30 і кредит рахунку 31.

Неотримані суми потрібно здавати з каси в банк на поточний рахунок. У касі можуть залишатися суми в розмірах, що не перевищують встановлений підприємству ліміт каси.

Для аналітичного обліку розрахунків до субрахунку 662 ведуть «Книгу обліку розрахунків з депонентами». Записи в книгу здійснюються протягом року на підставі складених касиром реєстрів невиданої заробітної плати в кожному місяці із зазначенням номера платіжної відомості. Суми депонентської заборгованості обліковують до їх погашення [54, с. 112].

Виплата заробітної плати через касу зумовлює понесення таких витрат:

- 1) обладнання спеціального приміщення під касу;
- 2) доставка готівки з банку і назад;
- 3) ведення обліку депонованих сум заробітної плати.

У бухгалтерському обліку виплата заробітної плати через касу підприємства проводиться:

Д-т 661 К-т 301.

Другий спосіб – перерахування зарплати на платіжні картки. Відповідно до п. 1.27 Закону України від 05.04.2001 р. №2346-III «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», платіжна картка — спеціальний платіжний засіб у вигляді емітованої в установленому законодавством порядку пластикової чи іншого виду картки. Вона використовується для ініціювання переказу коштів з рахунка платника або з відповідного рахунка банку з метою оплати вартості товарів і послуг, перерахування коштів зі своїх рахунків на рахунки інших осіб, отримання коштів у готівковій формі у касах банків через банківські автомати, а також здійснення інших операцій, передбачених відповідним договором.

Крок за кроком розглянемо механізм виплати заробітної плати за безготівковими платіжними картками на рисунку 2.7.

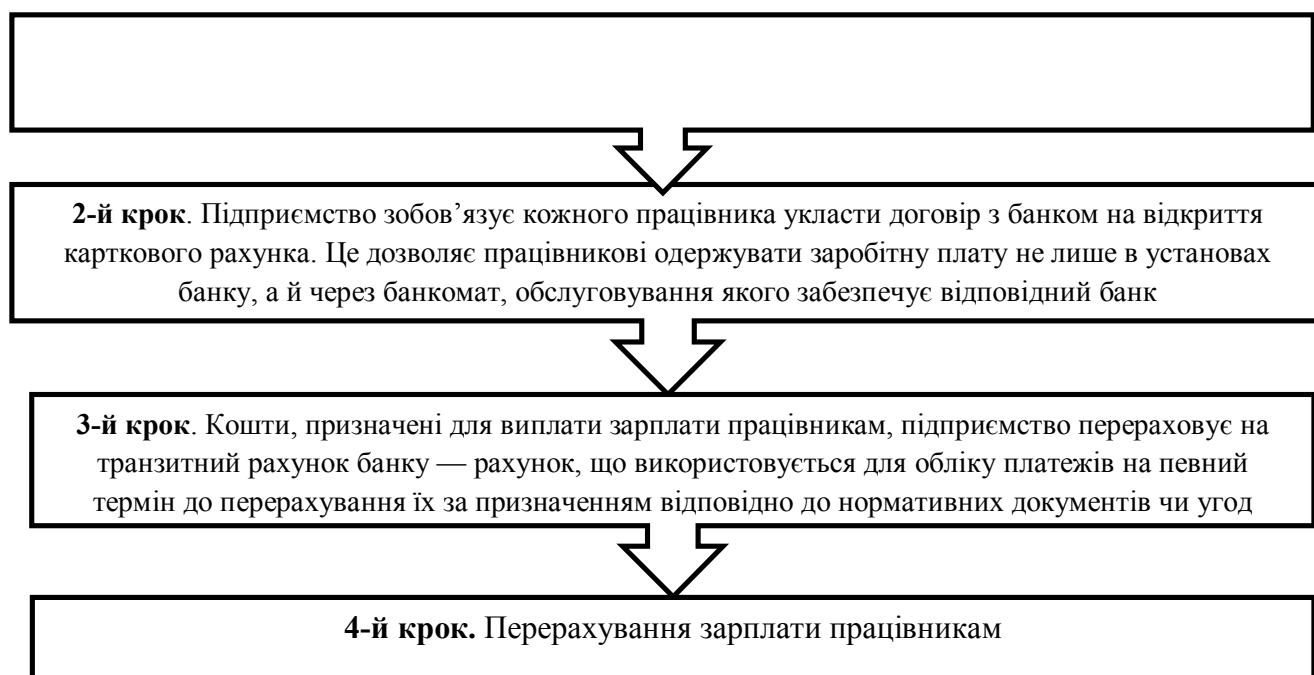


Рис. 2.7. Механізм виплати заробітної плати за безготівковими платіжними карткам

Суму комісійної винагороди за касове обслуговування картрахунків працівників сплачує підприємство. У бухгалтерському обліку плату за банківське обслуговування відносять до складу адміністративних витрат підприємства. Такий розрахунок є зручним як для працівника, так і для підприємства.

Для працівника зручність полягає у тому, що він може отримати заробітну плату незалежно від місцезнаходження чи стану здоров'я, а також знімати заробітну плату частинами, залишаючи решту на платіжній картці.

Облік розрахунків за виплатами працівникам здійснюється в журналах № 5 і № 5А., де відображають нараховану заробітну плату та пов'язані з нею відрахувань на соціальні заходи та забезпечень майбутніх витрат.

Отже, організація облікових робіт з розрахунку та виплати заробітної плати є відповідальною і трудомісткою. Розрахунок заробітної плати, як правило, необхідно виконати за короткий термін між наданням інформації та виплатою працівнику. Тому заздалегідь організований порядок її обліку допоможе надавати необхідну інформацію вчасно.

Для покращення організації обліку виплат працівникам на ДП «Чортківське лісове господарство» пропонуємо змінити спосіб виплати заробітної плати працівникам. На сьогодні виплата заробітної плати з використанням банківських платіжних карток є достатньо розвинена, це дозволить зменшити витрати підприємства, на організацію розрахунково-касових операцій з виплати заробітної плати. А працівники зможуть розпоряджатися коштами на карткових рахунках, шляхом оплати комунальних і інших послуг; розраховуватися за придбаний товар; перераховувати кошти на рахунки інших осіб; одержувати готівку в касах банків, інших фінансових установ, торговців або через банкомати.

2.3. Методика розрахунку і облік виплат працівникам за невідпрацьований час

Наказом Мінфіну України №717 від 20.10.2005 року до Плану рахунків та Інструкції № 291 введено субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами», на якому слід вести облік розрахунків з працівниками за виплатами, що не входять до фонду оплати праці (лікарняні, інші соціальні допомоги, тощо) [57].

Міністерство соціальної політики в листі від 10.11.2011р. № 994/13/84-11 описує, що в колективному договорі підприємства можуть встановлювати виплати як за відпрацьований час працівників (основна заробітна плата, доплати, надбавки, виробничі премії, винагороди за підсумками роботи за рік і вислугу років тощо), так і за невідпрацьований час, тобто, виплати, які здійснюються роботодавцем за час, коли працівник не працював і законодавством не передбачено здійснення певних виплат. Наприклад за час відпустки, яка надавалась за ініціативою роботодавця, колективним договором підприємства можуть бути передбачені виплати у розмірі окладу чи в інших розмірах; або за роботу при неповному робочому часі можуть здійснювати виплати у розмірі середньої заробітної плати тощо.

Перелік виплат, які виплачуються за невідпрацьований час і відносяться до додаткової заробітної плати, визначений п. 2.2.12 Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Держкомстату України від 13.01.2004р. № 5 [47] (табл. 2.3).

Таблиця 2.3. Перелік виплат, які виплачуються за невідпрацьований час

| Виплати, які виплачуються за невідпрацьований час | Перелік виплат |
|-----------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | суми грошових компенсацій у разі невикористання щорічних (основної та додаткової) відпусток і додаткових відпусток працівникам, що мають дітей, у розмірах, передбачених законодавством (ст. 23 КЗпП і ст. 24 Закону про відпустки); |
| | оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору; |
| | оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчими відпустками (ст. 77, 211, 213 КЗпП); |
| | суми заробітної плати, що зберігаються за основним місцем роботи працівників, за годину їх навчання з відривом від виробництва у системі Підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів (ст. 122 КЗпП); |
| | оплата додаткових відпусток, наданих згідно із Законом № 796; |
| | суми, нараховані особам, які проходять навчання (підготовку) для роботи на новостворених підприємствах за рахунок коштів, передбачених у загальних кошторисах будівництва; |
| | оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу неповнолітнім (ст. 183, 194 КЗпП); |
| | оплата працівникам, що залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються у робочий час (ст. 119 КЗпП); |
| | оплата, що зберігається за працівником, який підлягає медичному огляду, за основним місцем роботи за час перебування в медичній установі на обстеженні (ст. 169 КЗпП); |
| оплата простоїв не з вини працівника (ст. 113 КЗпП) | |

Компенсації, які виплачуються виключно при звільненні працівника.

Згідно з ч. 1 ст. 83 КЗпП України, у разі звільнення працівника йому виплачується грошова компенсація за всі не використані ним дні щорічної відпустки, та додаткової відпустки.

На підставі ч. 2 ст. 83 КЗпП, у разі звільнення керівних, педагогічних, наукових, науково-педагогічних працівників, фахівців закладів освіти, які пропрацювали до звільнення не менше 10 місяців, грошова компенсація виплачується за не використані ними дні щорічних відпусток з розрахунку повної їх тривалості.

У разі переведення працівника на інше підприємство, грошова компенсація за не використані ним дні щорічних відпусток, за його бажанням

(за наявності письмової заяви), повинна бути перерахована на рахунок підприємства, на яке перейшов працівник, що передбачено ч. 3 ст. 83 КЗпП України.

За бажанням працівника, на підставі ч. 4 ст. 83 КЗпП України частина щорічної відпустки замінюється на грошову компенсацію, за умови, що тривалість наданих працівнику щорічної та додаткових відпусток не повинна бути менше 24 календарних днів.

Згідно з ч. 5 ст. 83 КЗпП України, особам віком до вісімнадцяти років заміна усіх видів відпусток на грошову компенсацію не допускається.

У разі смерті працівника, грошова компенсація за не використані ним дні щорічних відпусток, а також додаткової відпустки працівникам, що мають дітей, виплачується спадкоємцям, що передбачено ч. 5 цієї статті КЗпП України і ст. 24 Закону про відпустки.

Розглянемо порядок оплати щорічних додаткових відпусток.

Згідно з Порядком № 100, суми виплат, належних працівнику за час надання йому щорічних основної та додаткової відпусток, тривалість яких визначається в календарних днях, розраховуються шляхом ділення сумарного заробітку за останні 12 місяців, що передують наданню відпустки, на відповідну кількість календарних днів року (за винятком святкових і неробочих днів) і множення отриманого результату (середньоденного заробітку) на кількість календарних днів наданої оплачуваної відпустки.

Цей розрахунок можна подати у вигляді формули:

$$B = M : (365(366) - C) \times D \quad (2.1)$$

B - сума відпускних;

M - заробіток працівника за останні 12 місяців (за фактично відпрацьований час);

365(366) - кількість календарних днів у році;

C - число святкових і неробочих днів, передбачених законодавством (табл. 2.4.)

D - тривалість відпустки в календарних днях.

Таблиця 2.4. Святкові і неробочі дні на 2018 рік

| Дата | Свято |
|-----------------------|--------------------|
| 1 січня | Новий рік |
| 7 січня (8 січня) | Різдво Христове |
| 8 Березня | жіночий день |
| 8 квітня (9 квітня) | Пасха |
| 1 травня | День Праці |
| 9 травня | День Перемоги |
| 27 травня (28 травня) | День Святої Трійця |
| 28 червня | День Конституції |
| 24 серпня | День незалежності |
| 14 жовтня (15 жовтня) | День захисника |
| 25 грудня | Різдво |

Усі виплати включаються у розрахунок середньої зарплати в тому розмірі, у якому вони нараховані, без вирахування сум утриманих податків, зборів (внесків), стягнення аліментів тощо, за винятком відрахувань із заробітної плати осіб, засуджених за вироком суду до виправних робіт без позбавлення волі.

Коллективним договором зазвичай передбачаються додаткові відпустки:

1) за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці залежно від результатів атестації робочих місць за умовами праці та часу зайнятості працівника в цих умовах;

2) за особливий характер праці залежно від часу зайнятості працівника в цих умовах.

Більш детальну характеристику наведено у таблиці 2.5.

Розглянемо також порядок розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності.

Підставою для призначення допомоги з тимчасової непрацездатності є поданий працівником листок непрацездатності, в якому роблять такі записи:

1. особа, яка уповноважена вести облік робочого часу, проставляє дні непрацездатності, за період хвороби;

2. відділ кадрів або особа, призначена наказом керівника відповідальною за ведення діловодства, на підставі трудової книжки зазначає страховий стаж;

3. комісія (уповноважений) із соціального страхування зазначає розмір належної допомоги, а також кількість днів, за які її призначають. Відсоток оплати листка непрацездатності визначають згідно зі статтею 37 Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням» де встановлено, що допомогу виплачують у таких розмірах (таблиця 2.6).

Таблиця 2.5. Види додаткових відпусток і їх характеристика

| Додаткова відпустка за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці | Щорічна додаткова відпустка за особливий характер праці |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • тривалість 35 календарних днів • надається за Списками виробництв, цехів, професій та посад, затвердженими Постановою КМУ від 17.11.1997 р. № 1290 • встановлюється колективним договором залежно від результатів атестації робочих місць за умовами праці, показники та критерії яких затверджені наказом Міністерства охорони здоров'я України і Мінпраці та соціальної політики України від 31.12.1997 р. № 383/55 «Про затвердження показників і критеріїв умов праці, за якими будуть надаватися щорічні додаткові відпустки працівникам, зайнятим на роботах, пов'язаних з негативним впливом на здоров'я шкідливих виробничих факторів», зареєстрованим у Мін'юсті України 28.01.1998 р. № 50/2490 | <ul style="list-style-type: none"> • тривалість більше 7 календарних днів • надається: <ul style="list-style-type: none"> - окремим категоріям працівників, робота яких пов'язана з підвищеним нервово-емоційним та інтелектуальним навантаженням або виконується в особливих природних географічних і геологічних умовах підвищеного ризику для здоров'я, тривалістю до 35 календарних днів за Списком виробництв, робіт, професій та посад, затвердженим КМУ; - працівникам з ненормованим робочим днем тривалістю до 7 календарних днів відповідно до списків посад, робіт і професій, визначених колективним договором, угодою • регулюється статтею 8 Закону про відпустки та Постановою КМУ від 17.11.1997 р. № 1290 |

Таблиця 2.6. Розмір допомоги працівникам у випадку непрацездатності

| № | Розмір допомоги | Стаж працівника |
|---|-----------------|------------------------|
| 1 | 100 % | понад 8 років |
| 2 | 70% | від 5-ти до 8-ми років |
| 3 | 60% | від 3-х до 5-ти років |
| 4 | 50% | до 3-х років |

Найманим працівникам допомогу з тимчасової непрацездатності виплачують тільки за основним місцем роботи.

Перші п'ять днів оплачує власник або уповноважений ним орган за рахунок коштів підприємства за основним місцем роботи згідно з Порядком оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, непов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства, установи, організації, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06.05.2001 року № 439.

Лікарняні працівників оплачуються згідно з графіком роботи підприємства за робочі дні, які припадають на дні тимчасової непрацездатності. Період хвороби визначають у календарних днях, тому підприємство повинно виплатити за свій рахунок лікарняні за робочі дні, що припадають на перші п'ять календарних днів тимчасової непрацездатності.

Періодом, за який проводять розрахунок, є останні шість календарних місяців, що передують місяцю, в якому настав страховий випадок. Якщо ж хворий працівник відпрацював менше 6 календарних місяців, середню заробітну плату начисляють за фактично відпрацьовані календарні місяці. А у випадку, коли працівник захворів, пропрацювавши менше календарного місяця, розрахунок ведуть за фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку.

Базою для обчислення середньої заробітної плати є нарахована заробітна плата (основна і додаткова і заохочувальні й компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі), що підлягає оподаткуванню та з якої сплачувалися страхові внески.

Розрахунок сум допомоги з тимчасової непрацездатності проводиться у декілька етапів (рис. 2.8).

Допомога у зв'язку з вагітністю надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке компенсує втрату заробітної плати, (доходу) на період відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами, що складають 74 дні.

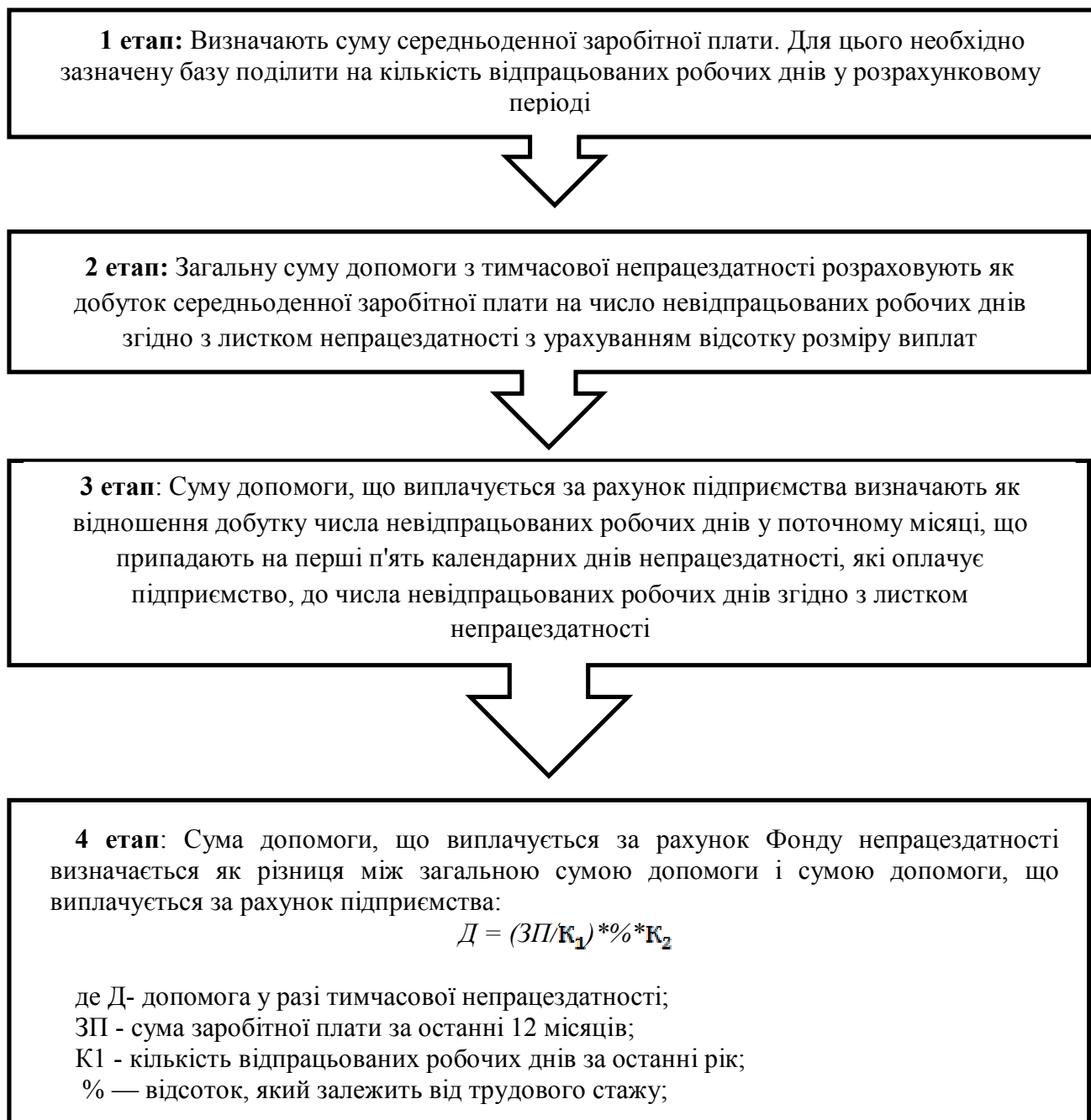


Рис. 2.8. Етапи нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності

Розмір допомоги у зв'язку з вагітністю надається застрахованій особі у розмірі 100% середньої заробітної плати (доходу) і не залежить від страхового стажу. При нарахуванні допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами, середньомісячна заробітна плата визначається виходячи з виплат за останній рік. Працівникам, які відпрацювали на підприємстві менше року, середня заробітна плата визначається, виходячи з виплат за фактично відпрацьований час. З розрахункового періоду виключається час, протягом якого відповідно до чинного законодавства України або з інших поважних причин працівник не

працював і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково. Крім цього періоду, не враховуються виплати за час, протягом якого зберігався середній заробіток працівника (за час виконання державних і громадських обов'язків, щорічної і додаткової відпустки), а також допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю. Розрахунок даних показників відобразимо у таблиці 2.7.

Таблиці 2.7. Розрахунок показників

| Показник | Розрахунок |
|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Середньоденний заробіток | $\frac{\text{ЗП за фактично відпрацьовані протягом шести місяців робочі дні}}{\text{кількість робочих днів за цей період}}$ |
| Нарахування виплат | Середньоденний заробіток за останні шість місяців* кількість робочих днів |

Додаткові відпустки у зв'язку з навчанням передбачені п. 2 ст. 4 Закону про відпустки.

Згідно з ст. 13 Закону про відпустки, працівникам, які отримують загальну середню освіту в середніх загальноосвітніх (змінних) школах, класах, групах з денною, заочною формами навчання при загальноосвітніх вечірніх школах, надається додаткова відпустка на період здачі:

- випускних іспитів в основній школі - тривалістю 10 календарних днів;
- випускних іспитів у старшій школі - тривалістю 23 календарних днів;
- переводних іспитів в основній та старшій школах - від 4 до 6 календарних днів без урахування вихідних - на підставі заяви працівника та довідки з закладу освіти, що підтверджує дні початку і кінця здачі іспитів конкретним учнем.

Працівникам, які здають іспити екстерном за основну або старшу школу, надається додаткова оплачувана відпустка тривалістю, відповідно, 21 і 28 календарних днів на підставі заяви та довідки, виданої на вимогу учня для пред'явлення за місцем його роботи закладом освіти, що підтверджує дні проведення іспитів.

Крім вище переліченого, згідно з ст. 209 КЗпП, таким працівникам протягом навчального року встановлюють скорочений робочий тиждень на 1 робочий день або на відповідну кількість робочих годин.

При шестиденному робочому тижні кількість таких днів не повинна перевищувати 36 робочих днів на рік або відповідну їм кількість робочих годин. При п'ятиденному робочому тижні кількість вільних від роботи днів залежить від тривалості робочої зміни за умови збереження загальної кількості вільних від роботи годин. За увесь цей час їм виплачується 50% від середньої зарплати за основним місцем роботи, але не нижче мінімального розміру зарплати.

Скористатися навчальною відпусткою працівник може незалежно від строку його безперервної роботи на цьому підприємстві. У той же час слід зазначити, що таку відпустку не можна накопичувати або ділити, переносити на інший період і брати у рахунок наступного року. Виплата компенсації за невикористані дні навчальної відпустки не провадиться.

Згідно з ст. 77 КЗпП України, творча відпустка надається працівникам для закінчення дисертаційних робіт, написання підручників та в інших випадках, передбачених законодавством.

Тривалість, порядок, умови надання та оплати творчих відпусток встановлюються Кабміном.

Згідно з Постановою КМУ від 19.01.1998 р. № 45 «Про затвердження умов, тривалості, порядку надання та оплати творчих відпусток», творчі відпустки надаються працівникам підприємств, установ і організацій, незалежно від форм власності, за основним місцем роботи для закінчення дисертації на здобуття ученого ступеня доктора або кандидата наук, а також для написання підручників, монографії, довідника або іншої наукової праці [58].

Творча відпустка для закінчення дисертації на здобуття ученого ступеня кандидата наук тривалістю до трьох місяців і на здобуття ученого ступеня

доктора наук тривалістю до шести місяців надається працівнику, який успішно суміщає основну діяльність з науковою працею.

Творча відпустка надається працівникам поряд з іншими відпустками, передбаченими законодавством, і оформляється наказом власника або уповноваженого ним органу підприємства, установи, організації.

На час творчої відпустки за працівником зберігаються місце роботи (посада) і заробітна плата. Порядок обчислення середньої заробітної плати, що виплачується працівнику за період творчої відпустки, визначається п. 7 Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого Постановою КМУ від 08.02.1995 р. № 100 [41].

Пункт 7 зазначеної Постанови передбачає нарахування виплат за час творчої відпустки шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців або за менший фактично відпрацьований період на відповідну кількість календарних днів року чи меншого відпрацьованого періоду (за винятком святкових і неробочих днів, встановлених законодавством). Отриманий результат перемножується на число календарних днів відпустки. Святкові та неробочі дні, які припадають на період відпустки, у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

Щодо оплати часу простою, то він оплачується з розрахунку не менше $\frac{2}{3}$ тарифної ставки, встановленої працівнику розряду (окладу) згідно із ст. 113 КЗпП.

Отже, виплати працівникам за невідпрацьований час - це різного роду виплати, які включають як оплату невідпрацьованих годині в межах робочого дня, так і оплату невідпрацьованих людино-днів, у тому числі: оплата щорічних та додаткових відпусток, оплата додаткових відпусток, наданих по колективним договором (понад передбачених законодавством), оплата навчальних відпусток і оплата періодів професійної перепідготовки працівників; оплата праці працівників, які залучаються до виконання державних і громадських обов'язків; оплата пільгових годин підлітків, суми, виплачені працівникам за рахунок коштів підприємств, змушене працювали

неповний час по ініціативи адміністрації; оплата простоїв не з вини працівника та інші виплати.

Для нарахування та оплати відпускних пропонуємо на ДП «Чортківське лісове господарство» створити резерв оплати відпусток. Щомісячна сума резерву на відпустки визначається шляхом встановлення планового проценту до фактично нарахованої суми заробітної плати. При цьому витрати виробництва будуть збільшуватися рівномірно протягом року, але коштів резерву буде достатньо на виплату відпускних.

Висновки до розділу II

1. Розглянуто порядок документального оформлення операцій з розрахунків виплат працівникам. Пропонуємо внести зміни у Розрахунково-платіжну відомість, шляхом введення додаткового стовпчика з кодами ознак оподатковуваних доходів, оскільки така інформація сприятиме контролювати виплати працівникам, належним чином їх оподатковувати, що сприятиме уникненню помилок у проведенні необхідних утримань.

2. Пропонуємо впровадити єдину звітність з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску, оскільки запровадження такої об'єднаної звітності з ПДФО, військового збору та ЄСВ, буде більш уніфікованою, та матиме такі переваги: спрощення ведення бізнесу та покращення ефективності роботи контролюючих органів за рахунок створення єдиного уніфікованого документа шляхом об'єднання окремих видів звітності.

3. Досліджено процес нарахування та виплати заробітної плати на ДП «Чортківське лісове господарство». Виявлено, що заробітна плата працівникам підприємства видається з каси за видатковою відомістю, видатковими касовими ордерами чи довіреністю. Проте, спосіб виплат через касу має свої незручності, оскільки підприємство несе додаткові витрати на обладнання спеціального приміщення під касу, доставку готівки з банку і назад, ведення обліку

депонованих сум заробітної плати. Тому пропонуємо на ДП «Чортківське лісове господарство» змінити спосіб виплати заробітної плати шляхом використання зарплатного проекту і здійснювати виплати працівникам, шляхом використання банківських платіжних карток.

4. Пропонуємо з метою удосконалення організації документообігу та аналітичного обліку виплат працівникам на ДП «Чортківське лісове господарство» використання Програми «1С: Підприємство 8 « Зарплата і управління персоналом для України».

5. Розглянувши порядок обчислення розрахунку відпускних, пропонуємо для нарахування та оплати відпускних за невідпрацьований час на ДП «Чортківське лісове господарство» створити резерв оплати відпусток. Щомісячна сума резерву на відпустки визначається шляхом встановлення планового проценту до фактично нарахованої суми заробітної плати. При цьому витрати виробництва будуть збільшуватися рівномірно протягом року.

РОЗДІЛ III

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ РОЗРАХУНКІВ З ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

3.1. Методика проведення аудиторських процедур щодо виплат працівникам

Передумовою ефективного розвитку будь-якого підприємства, незалежно від форми власності, є матеріальна зацікавленість у результатах своєї праці робітників.

Заробітна плата для підприємства є одним з елементів витрат на виробництво, що включається до собівартості продукції, робіт (послуг), і водночас, є головним чинником забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці, тому на цій ділянці обліку потребує контролю [73., с. 148] .

Внутрішній контроль присутній на кожному підприємстві, проте ефективність його забезпечується не завжди. Так, невеликі підприємства найчастіше не мають достатнього персоналу, матеріальних ресурсів та рівня знань управлінців для організації необхідної системи. Там, частіше за все, контроль здійснюють директор, головний бухгалтер, інші провідні спеціалісти. Оскільки окремої служби контролю немає. Великі підприємства, які володіють достатньою матеріальною базою і мають службу контролю, можуть бути погано керовані, і, як наслідок, несуть великі витрати, які негативно впливають на ефективність і фінансовий результат діяльності підприємства.

Однією з форм контролю є аудит, дослідження організації обліку праці та її оплати в межах цієї системи, допомагає виявляти резерви підвищення ефективності і прибутковості підприємства. Аудит містить у собі як мікроекономічні, так і макроекономічні питання організації праці та її оплати, охоплює практично всі елементи трудових відносин. Систематичне проведення

аудиторських перевірок дає можливість правильно оцінити стан і розвиток трудових відносин на підприємстві.

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

Постановку завдань в методології проведення аудиту розрахунків з оплати праці розглядали у своїх працях багато вчених, проте на сьогодні не існує єдиного визначення поняття аудиту розрахунків з оплати праці та методики його проведення на підприємстві. Тому, розглянемо трактування поняття аудиту виплат працівникам та методику його проведення.

Як вдало зазначає Полуянова О. І. аудит розрахунків з оплати праці – це трудомістке і відповідальне завдання з надання впевненості, бо поєднує в собі елементи фінансового аудиту й аудиту на відповідність, що пов'язано з необхідністю дотримання трудового та податкового законодавства при формуванні фінансової інформації про розрахунки з оплати праці та інші виплати працівникам [60, с. 35].

Основними завданнями аудиту виплат працівникам на ДП «Чортківське лісове господарство» є:

- дотримання законодавчо-нормативної бази із питань виплат (КЗпП, П(С)БО); ефективність внутрішнього контролю витрат на оплату праці;
- правильність розрахунків виробітку за виконані роботи та надані послуги та їх відображення в обліку;
- обґрунтованість виплат заробітної плати за трудовими угодами та достовірність відображення в обліку;
- дотримання встановленого порядку віднесення витрат на оплату праці та собівартість продукції;

- правильність визначення розміру сукупного доходу, що підлягає оподаткуванню;
- відповідних нарахувань чи утримань;
- своєчасність перерахувань до бюджету утриманих сум податків та обов'язкових платежів;
- дотримання встановленого порядку депонування заробітної плати та своєчасності перерахування депонованих сум після закінчення строку позовної давності;
- резервування коштів для оплати відпусток.

Виходячи із завдань, пропонуємо відповідну модель аудиту виплат працівникам, яка включає об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми як самого процесу контролю, а також порядок узагальнення його результатів (рис. 3.1).

| <i>Об'єкти аудиту</i> | | | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|----------------------------------------------|
| Відповідність трудового законодавства | Системи оплати праці | Первинна документація щодо обліку праці та зарплати | Звітність по фондах і статистична звітність |
| <i>Джерела інформації</i> | | | |
| Нормативно законодавча інформація щодо праці та заробітної плати | Первинна документація щодо праці та заробітної плати, та правильне її складання | Облікова політика та правила внутрішнього розпорядку | Регістри бухгалтерського обліку та звітність |
| <i>Методичні прийоми аудиту</i> | | | |
| Дослідження, спостереження, перерахунок, перегляд, оцінка фактичної наявності, зіставлення | Прийоми порівняльного аналізу | Інформаційне моделювання | Дослідження документів |
| <i>Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аудиту</i> | | | |
| Відомість порушень, аналітичні таблиці, розрахунки | Аналіз угруповання результатів аудиту | Юридичне обґрунтування виявлених недоліків | Вилучення оригіналів документів |
| Системне викладення недоліків у документах проведення аудиту | | Контроль за виконанням прийнятих рішень | |

Рис. 3.1. Модель аудиту операцій щодо оплати праці та її розрахунків

Для проведення аудиту необхідно скласти загальний план такої перевірки. Планування роботи дає можливість приділити належну увагу

важливим напрямом аудиту і сприяє ефективному розподілу роботи аудиторів. Обсяг аудиторської роботи залежить від розмірів економічного суб'єкта, аудиторського досвіду, складності аудиту, знання діяльності клієнта. Визначаючи мету перевірки правильності нарахування виплат працівникам аудиторю потрібно обговорити з клієнтом характер, обсяг і умови роботи.

План аудиторської перевірки розрахунків за виплатами працівникам має бути детальним, оскільки є інструкцією для розробки програми аудиту, його точна форма і зміст залежать від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які застосовуються аудитором, зобразимо їх у таблиці

Таблиця 3.1. Загальний план аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам

| Етапи | Період застосування | Мета | Методи |
|--------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 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 | Методи, які не пов'язані з розрахунками, які допускають використання загальних знань у сфері бухгалтерського обліку, поряд з достатнім розумінням системи контролю та обліку клієнта |
| 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, на підставі яких аудитор може зробити висновок щодо зниження аудиторського ризику | В цілому методи порівняння показників клієнта з розрахованим аудитором, процентні методи та метод балансової зв'язки: шляхом зіставлення з іншими показниками |
| Заключний | 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 здійснення додаткових процедур |

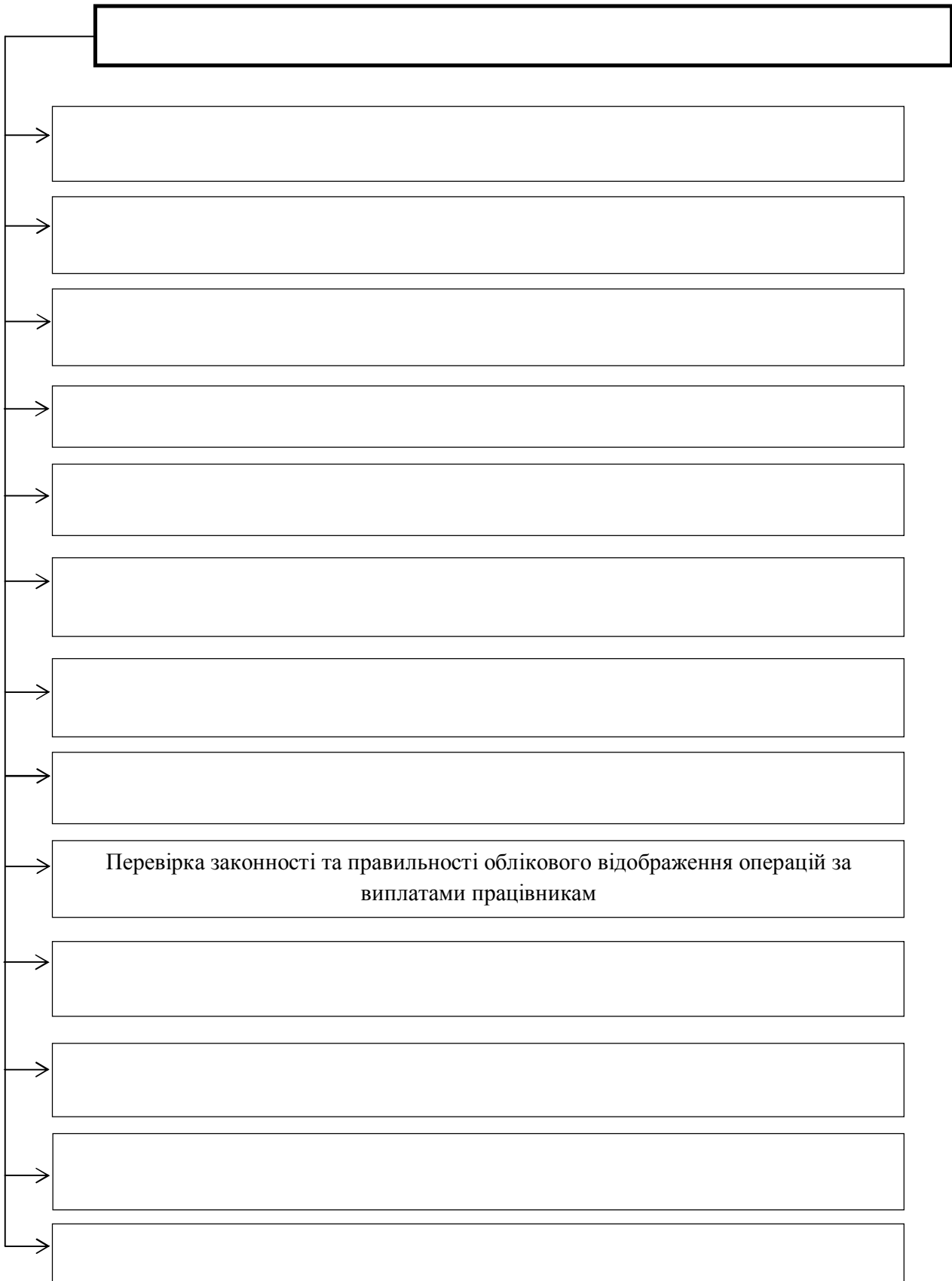


Рис. 3.2. Методика аудиту оплати праці

В процесі проведення перевірки необхідно ознайомитися з обліковою політикою клієнта, визначити, чи відповідає вона стандартам бухгалтерського обліку і звітності, вимогам чинного законодавства, вивчити систему внутрішнього контролю, окремі специфічні напрямки діяльності клієнтів [61, с. 17].

Методику аудиту оплати праці зобразимо схематично на рисунку 3.2.

Контрольні дії, які проводяться в ході вирішення певного завдання, дозволяють особам, які здійснюють внутрішній контроль судити про те, наскільки достовірні дані первинного обліку виробництва на підприємстві за період, який обраний для перевірки. Під час контролю особливу увагу потрібно приділяти нормативно-правовим документам, що регулюють трудові відносини з робітниками, а також порядок проведення нарахування та виплату заробітної плати. Необхідно належним чином розподілити ділянки обліку оплати праці працівникам, зокрема, 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.

Основні показники, що підлягають перевірці при проведенні аудиту, зобразимо схематично на рисунку 3.3.

Виходячи з показників наведених на рисунку, аудитор повинен перевірити:

- порядок дотримання законодавства щодо організації ведення бухгалтерського обліку на ДП «Чортківське лісове господарство»;
- достовірність відображення інформації у первинних документах та формах звітності щодо чисельності працівників на підприємстві;
- правильність визначення обсягів виконання робіт;
- наявність у документах обліку осіб, що не брали участі у виконанні робіт;
- достовірність відображення у документах обліку виконання робіт;

- відповідність даних аналітичного обліку з оплати праці показникам синтетичного обліку з рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» у Головній книзі;

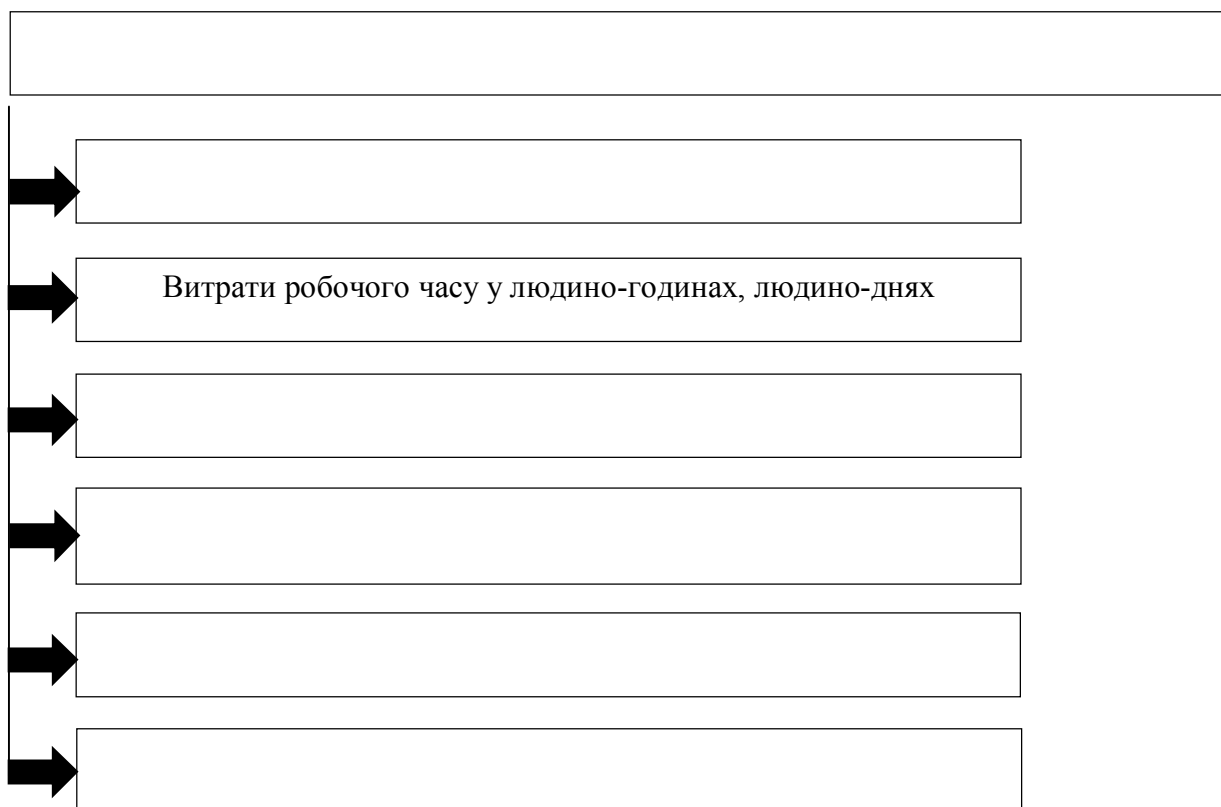


Рис. 3.3. Показники, які підлягають перевірці при проведенні аудиту виплат працівникам

- законність доплат і надбавок до основної заробітної плати;
- правильність підрахунків підсумків у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності;
- реальність віднесення витрат з оплати праці на собівартість продукції;
- відповідність даних відомостей на виплату заробітної плати тарифікаційним спискам працівників і відсутність у відомостях підчисток, необумовлених виправлень та підписів керівника та бухгалтера [61, с. 327].

Під час аудиту використовуються різні методи й методичні прийоми, розглянемо їх схематично на рис. 3.4.

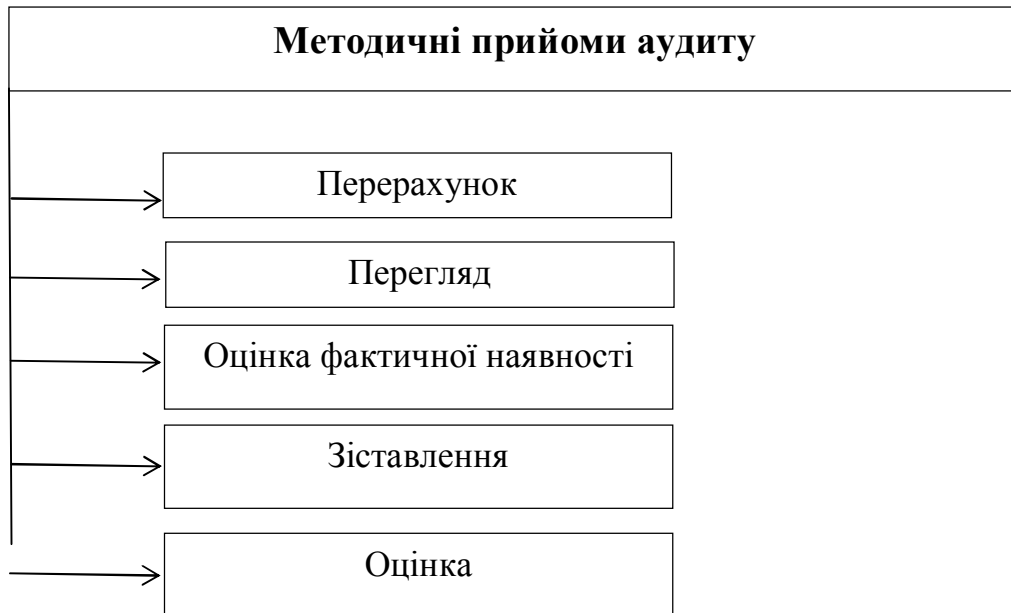


Рис. 3.4. Методи та методичні прийоми аудиту

При проведенні аудиту на ДП «Чортківське лісове господарство» перевіряються розрахункові та платіжні відомості, особові рахунки співробітників, а також первинні документи (табелі, наряди тощо), які використовуються для нарахування заробітної плати. Потрібно звернути увагу на правильність заповнення цих документів, відповідність чинному законодавству. Кожне підприємство в умовах ринкових відносин може застосовувати різні форми оплати праці та матеріальної винагороди. Тому аудитор визначає, яка система оплати праці застосовується на підприємстві, і відповідно обирає шлях перевірки. Методом арифметичного контролю встановлюються помилки в підрахунках у первинних документах або у розрахункових відомостях.

Звертається увага на правильність оформлення та нарахування інших виплат робітникам, до яких відносять:

- виплати стимулюючого характеру (премії, винагороди за підсумками роботи за рік);
- виплати компенсуючого характеру (надбавки та доплати за роботу в нічний час, понадурочні роботи);
- виплати за невідпрацьований час (оплата чергових і додаткових відпусток, тимчасової непрацездатності тощо);

- оплата простоїв, браку.

Аудитор повинен враховувати, що нарахування премій має бути затверджено наказом керівника та обумовлене в колективному договорі, контракті.

Приділяється увага перевірці виплат за договорами підряду та іншими договорами цивільно-правового характеру. Досліджуючи правильність розрахунку середнього заробітку, слід враховувати, що в його суму включаються всі види оплат, крім оплати за роботу, яка виконувалась у понаднормовий час, у святкові дні, працівниками, які працюють за сумісництвом, за час, який фактично не було відпрацьовано, премії, які не входять до фонду оплати праці та інші виплати, які мають тимчасовий характер. Аудитор вивчає також своєчасність та повноту утримань з нарахованої заробітної плати. Також увага приділяється перевірці правильності обчислення ПДФО та ВЗ. Під час перевірки здійснюється арифметичний контроль сум утриманого податку. Підтверджується законність застосування пільг, які передбачені чинним законодавством, встановлюються випадки неутримань або часткових утримань прибуткового податку з сум матеріальної допомоги, подарунків та компенсаційних виплат. За даними договорів страхування, які укладаються із страховими компаніями, платіжних доручень та особистих рахунків працівників визначаються факти перерахувань грошових коштів з рахунків підприємства на користь працівника за договорами добровільного страхування. Суми страхового відшкодування оподатковуються прибутковим податком під час їх виплати. Утримання за виконавчими листами повинні здійснюватися тільки у разі їх наявності або особистої заяви працівника. Утримання за товари, які продані в кредит, і за позиками, здійснюються на основі доручення-зобов'язання або договорів. Далі встановлюється правильність вказаної в облікових реєстрах кореспонденції рахунків та суми нарахованої заробітної плати, а також утримань з неї в обліковому періоді. Досліджується відповідність аналітичного обліку із заробітної плати синтетичному обліку за рахунком «Розрахунки з оплати праці». При

цьому порівнюється залишок, який відображається в балансі за рахунком на 1-ше число місяця, з даними розрахунково-платіжної відомості, а сума заборгованості за розрахунковою відомістю - з сумами зазначеними у платіжній відомості, за якою заробітна плата виплачена працівникам. Особливо прихильно вивчають нарахування заробітної плати тимчасовим (сезонним) працівникам. Необхідно з'ясувати причину цих витрат й уточнити, чи не було випадків нарахування заробітної плати на основі підроблених документів або через підставних осіб [62, с. 311].

Контроль за використанням коштів на виплату заробітної плати на ДП «Чортківське лісове господарство» має велике значення, в процесі проведення якого необхідно досліджувати використання фонду заробітної плати, а також виявляти можливість економії коштів у т. ч. і за рахунок зростання продуктивності праці та зменшення трудомісткості. Таким чином, контроль за оплатою праці є досить трудомістким процесом, який потрібно проводити досить ретельно та уважно, адже виплати працівникам займають значну частку у структурі витрат підприємства.

Помилки у нарахуванні заробітної плати автоматично призводить до цілої серії порушень, які мають негативні наслідками, тому питання нарахування заробітної плати, а також податкового, бухгалтерського статистичного обліку оплати праці займають особливе місце у роботі бухгалтера кожного підприємства. В Україні нормативна база з регулювання оплати праці відповідає міжнародним трудовим нормам. Хоча механізми державного регулювання оплати праці ще не спрацьовує належним чином. На сьогоднішній день важливо удосконалювати систему нарахування заробітної плати, що має сприяти спрощенню методики проведення аудиту виплат працівникам.

Вдосконалення організаційних аспектів аудиту виплат працівникам, пов'язано з застосуванням стандартизованих підходів до певних методів дослідження. В умовах ринкового реформування економіки України найчастіше змінюється нормативно-правова база з питань оплати праці, тому аудитор повинен постійно слідкувати за цими змінами і враховувати їх у ході

аудиторської перевірки. Запропоновано модель аудиту операцій щодо виплат працівникам, процедуру поточного контролю обліку використання робочого часу на підприємстві та послідовність етапів перевірки, що передбачає дослідження правильності нарахування виплат та утримань з них.

Розроблено загальний план аудиторської перевірки розрахунків щодо виплат працівникам та інших виплат робітникам, який має бути досить детальним.

3.2. Організація аналізу виплат працівникам на підприємстві

На кожному етапі розвитку суспільства ефективне функціонування суб'єктів господарювання забезпечувалось достатнім рівнем ресурсів, використання яких сприяло створенню суспільних благ. Тому дослідження питань оцінки й аналізу використання ресурсів було завжди у центрі уваги науковців. Провести повноцінний аналіз використання трудових ресурсів, зростання продуктивності праці неможливо без адекватної оцінки витрат на оплату праці.

Питання аналізу виплат працівникам досліджувалось у працях багатьох вчених, проте на сьогодні недостатня увага приділена послідовності проведення економічного аналізу за виплатами працівникам. Тому при розгляді даного питання дослідимо організацію економічного аналізу за виплатами працівникам для оцінки ефективності їх здійснення.

Основні завдання аналізу виплат працівникам відобразимо на рисунку 3.5.

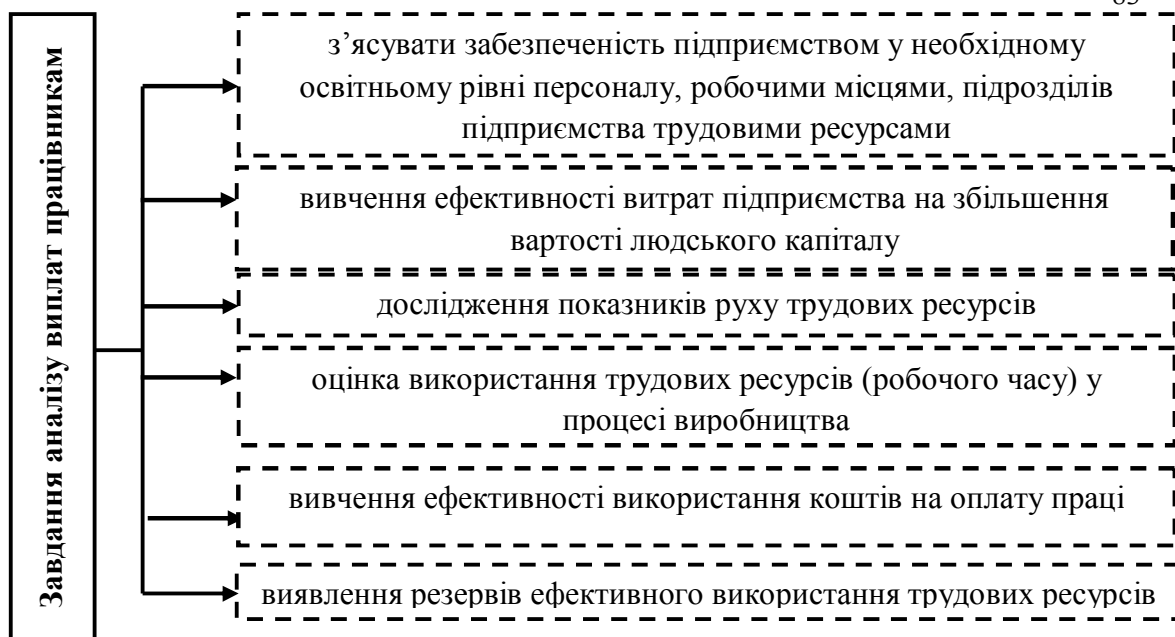


Рис. 3.5. Основні завдання аналізу виплат працівникам

Економічний аналіз виплат працівникам, що здійснюється на ДП «Чортківське лісове господарство», повинен мати належну інформаційну базу, яку зобразимо у таблиці 3.2.

Головним джерелом для проведення аналізу виплат працівникам є облікова інформація, оскільки є достатньо деталізованою. Її роль зумовлена низкою особливостей, серед яких: суцільне і безперервне відображення всіх операцій, їх документальне оформлення й узагальнення у вартісних вимірниках, високі аналітичні можливості реєстрів. Основними складовими бухгалтерської інформації є первинні документи, дані з облікових реєстрів, фінансової, статистичної та соціальної звітності.

Використання внутрішньої позаоблікової інформації, зокрема, наказів керівників підприємства, дає можливість отримати дані про дозвіл на видачу матеріальних допомог як у грошовій, так і у негрошовій формі та інші заходи соціальної політики, що проводилось на ДП «Чортківське лісове господарство».

Таблиця 3.2. Інформаційна база для проведення економічного аналізу виплат працівникам

| № | Група | Джерела інформації |
|-----|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. | Планово-нормативна | норми і нормативи витрат праці та заробітної плати, соціально-економічні норми і нормативи, кошториси витрат на соціальну діяльність, законодавчі акти, колективні договори та угоди, поточні та перспективні плани соціальної діяльності підприємства |
| 2. | Облікова: | |
| 2.1 | первинні документи | ВКО, акти на списання матеріальних цінностей, рахунки, довідки та розрахунки бухгалтерії, розрахунково-платіжні відомості, маршрутні листи, накази по підприємству про прийняття на роботу та звільнення, листки з обліку кадрів, особові картки працівників, таблиці обліку використання робочого часу, наряди на відрядні роботи, рапорти про виробіток, відомості обліку депонованої заробітної плати, особові картки, розпорядження про відпустки, платіжні відомості, наряди, акти приймання-передачі робіт, лікарняні листи тощо |
| 2.2 | рахунки бухгалтерського обліку | 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у частині сум нарахованої заробітної плати та відрахувань, 471 «Забезпечення виплат відпусток», 472 «Додаткове пенсійне забезпечення», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці», 64 «Розрахунки за податками та платежами» в частині обов'язкових утримань із заробітної плати» |
| 2.3 | облікові реєстри | Журнал 5, 5а |
| 2.4 | фінансова звітність | ф.№1 «Баланс», ф.№2 «Звіт про фінансові результати», Звіт про рух грошових коштів (форма № 3), Звіт про власний капітал (форма № 4) ф.№5 «Примітки до річної фінансової звітності», Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (форма № 6) |
| 2.5 | статистична звітність | ф. № 1-ПВ «Звіт з праці», ф. № 3-ПВ «Звіт про використання робочого часу», ф. № 6-ПВ «Звіт про кількість працівників, їх якісний склад та професійне навчання», ф. № 1-ПВ (умови праці) «Звіт про стан умов праці, пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці», ф. № 1-ПВ (страйк) «Звіт щодо причин та наслідків страйку» |
| 2.6 | звітність до фондів соціального страхування | Персоніфікований звіт; Розрахунок суми страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування; Звіт про нараховані внески та витрати, пов'язані з загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності; Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків до фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття; Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків та витрачання коштів фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України |
| 3. | Внутрішня позаоблікова | накази, довідки про перевірки, акти ревізій (аудиту), протоколи нарад та ін. |
| 4. | Зовнішня | звітні дані споріднених підприємств, збірники статистичних матеріалів як вітчизняних так і закордонних установ про соціальну сферу та діяльність |
| 5. | Дані особистих спостережень аналітика | огляд приміщень соціального призначення, спостереження за здійсненням охорони праці на робочих місцях, опитування працівників підприємства тощо |
| 6. | Інші джерела | Штатний розклад, мотиваційні картки, протоколи виробничих нарад, оперативна звітність цехів, відділів, служб підприємства, матеріали хронометражу та фотографій робочого дня, попередні результати аналогічних досліджень, податкова звітність |

Довідки про результати раніше проведених перевірок нададуть інформацію про здійснення заходів соціальної політики на підприємстві.

Зовнішня інформація є джерелом даних про соціальну політику на інших підприємствах. При аналізі ця інформація може використатись як пропозиції для поліпшення наявного стану підприємства, що перевіряється.

Узагальнивши наведене вище можна зробити висновки про те, що на перший погляд, великий обсяг джерел інформації не надає достатніх даних про здійснені соціальні заходи на підприємстві та понесені на це витрати. Причина полягає в тому, що соціальна діяльність підприємства не є його основною діяльністю і не деталізується на такому рівні як виробнича.

Фінансова звітність теж не є соціальноспрямованою і містить лише зведену інформацію про витрати соціального характеру. Таким чином, недостатня інформаційна база знижує якість результатів проведеного аналізу, негативно впливає на їх точність та достовірність.

Крім наведених вище, можуть використовуватися й інші джерела інформації, що містять відомості про витрати трудових ресурсів на утримання підприємства залежно від поставлених завдань. Наведені джерела інформації використовуються для проведення ретроспективного аналізу. Оперативний аналіз проводиться за даними бухгалтерського обліку на підставі даних первинних документів. Прогнозний аналіз ефективності використання трудових ресурсів застосовується при оцінці відповідних альтернативних управлінських рішень [71, с. 149].

Економічний аналіз виплат працівникам, як і кожен процес наукового дослідження, здійснюватися за допомогою прийомів, зображених на рисунку (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Прийоми економічного аналізу виплат працівникам

Розглянемо більш детально зазначені вище методичні прийоми.

1. Розрахунково-аналітичні:

- порівняння; для того, щоб даний методичний прийом був ефективно використаний він має відповідати двом загальним вимогам. По-перше, порівнювати необхідно лише ті явища, між якими може існувати відповідно об'єктивна схожість. По-друге, для пізнання об'єктів їх порівняння повинні здійснюватися за найбільш важливими, істотними ознаками [63, с.47];

- абсолютні, відносні та середні величини - економічні явища, що вивчаються у процесі аналітичних досліджень мають, як правило, кількісну

визначеність, яка виражається в абсолютних та відносних величинах. При аналізі виплат працівникам аналітиком використовуються натуральні та вартісні показники вимірники. При аналізі саме людського капіталу можна також застосовувати й трудові вимірники. Стосовно середніх показників, то вони безпосередньо застосовуються при визначенні загального рівня вмотивованості підприємства шляхом обчислення середньої арифметичної індивідуальних показників мотивації;

- ряди динаміки - застосовуються лише при довгостроковому, ретроспективному аналізі виплат працівникам. А саме, ряди динаміки можна будувати для аналізу зміни ефективності використання складових людського капіталу принаймні за рік, та проводити їх аналіз;

- індексний метод використовується для вивчення динаміки показників, виміру впливу окремих факторів формування людського капіталу;

- групування - узагальнює інформацію, наприклад, групує всі витрати, понесені підприємством на збільшення людського капіталу;

- балансове узагальнення - має застосування при визначення забезпеченості підприємства необхідним освітньо-кваліфікаційним рівнем персоналу;

- прийоми графічного та табличного відображення даних - для кращого сприйняття та розуміння економічних явищ і процесів, та тенденцій і закономірностей їх зміни та розвитку використовуються графічні прийоми. З цією метою також використовуються й таблиці.

2. Евристичні:

- анкетування та інтерв'ю - використовуються при аналізі ефективності використання людського капіталу, а саме для визначення рівня вмотивованості працівників. Саме аналітиком може бути розроблена відповідна анкета для заповнення працівниками підприємства, щоб визначити їх рівня віддачі людського капіталу. Адже на етапі аналізу людського капіталу важливого значення набуває людина з її розумово-пізнавальними властивостями. Проте,

ефективність даного методу вимагає ґрунтовних знань з психології людини, адже він повинен гарантувати правдивість відображення істини;

- інші евристичні методи - можуть застосовуватися для прогнозування найоптимальніших заходів з покращання ефективності використання людського капіталу підприємства. Однак застосуванні даних методичних прийомів вимагає значних фінансових та людських ресурсів та прийняття рішення про їх застосування є компетенцією керівництва.

3. Економіко-математичні. Збільшення об'єктів аналітичного дослідження та функцій управління вимагає удосконалення економічного аналізу на основі застосування економіко-математичних методів. До переваг даних методів варто віднести прискорення проведення економічного аналізу, більш повне дослідження впливу факторів на результат [64, с. 159]. Однак їх використання вимагає підвищення освітнього рівня аналітика, адже він повинен досконало ними володіти. Також більшість з даних методів вимагають використання програмних продуктів з відповідними аналітичними властивостями. Тому вважаємо, що їх застосування при економічному аналізі виплат працівникам є недоцільним, та не настільки необхідним. Адже даний аналітичний процес не є настільки громіздким у розрахунках.

4. Специфічні методи аналізу виплат працівникам: оцінка ефективності використання людського капіталу. Людський капітал невідокремлений від свого носія – людини. Тому існує зв'язок між психологічним станом особи та рівнем віддачі її особистого людського капіталу. Тому, у певному розумінні, аналітик, що здійснює аналіз ефективності використання людського капіталу підприємства має бути психологом. Знати відповідні закони та закономірності психології, вміти проводити оцінку «психологічного клімату» підприємства.

Підсумовуючи вищезазначене, варто наголосити на тому, що при проведенні аналізу розрахунків за виплатами працівникам варто звертати увагу на неформальні методи дослідження. А саме, безпосередньо спілкуватися з працівниками підприємства вести активне спостереження за їх поведінкою (інколи навіть без їх відома), проводити різні анкетування, використовувати

методи психологічного аналізу. Безперечно це вимагає більшого рівня знань у самого аналітика, однак за даних умов буде забезпечено повний та достовірний аналіз облікової ділянки.

Визначивши та проаналізувавши методичне забезпечення економічного аналізу виплат працівникам зобразимо схематично етапи його проведення на рисунку 3.7.



Рис. 3.7. Етапи економічного аналізу виплат працівникам

На першому етапі здійснюється аналіз забезпеченості трудовими ресурсами, визначається освітній рівень персоналу, рівень здоров'я та рівень забезпечення інформацією [65, с. 272]. Оцінка освітнього рівня, рівня здоров'я та рівня забезпеченості інформацією персоналу необхідно провести в частині порівняння обов'язків, які повинен виконувати працівник, з фактичними можливостями працівника їх виконувати, так як відповідно до кожної посади

встановлюються окремі види вимог щодо освітнього рівня, то існують обмеження, щодо виконання завдань у зв'язку з рівнем здоров'я працівника (чи може він виконувати поставленні завдання), а також забезпеченість інформацією щодо виконання обов'язків, так як при її відсутності завдання можуть бути виконані неналежним чином і принести збитки для підприємства.

Другим етапом є оцінка ефективності використання людських ресурсів.

При проведенні економічного аналізу виплат працівникам необхідно брати до уваги наступне:

– людський ресурс потребує реальних витрат на створення та розвиток (витрати на навчання, медичне обслуговування, створення умов для реалізації людських здібностей);

– продукт праці людини збільшує національне багатство на макrorівні і прибуток підприємства на мікрорівні;

– людський ресурс виступає таким, що збільшує вартість підприємства.

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

Для визначення конкретної послідовності проведення аналізу витрат на оплату праці проаналізуємо погляди різних вчених.

Зокрема, більшість вчених пропонують проводити оцінку використання фонду заробітної плати персоналу та впливу окремих факторів на зміну суми оплати праці по етапах. Такий підхід дозволяє визначити резерви зниження витрат на оплату праці та пошук шляхів найбільш раціонального співвідношення рівня продуктивності праці та понесених витрат на її оплату. Менш важливими, на думку вчених, є визначення резервів економії заробітної плати, розрахунок абсолютного та відносного відхилення фонду заробітної

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

Четвертим етапом є аналіз факторів, що впливають на зміну обсягу виплат працівникам.

Аналіз динаміки фонду оплати праці необхідно доповнити визначенням та кількісною оцінкою основних факторів, що обумовили зміну його розміру.

Найважливішими показниками є:

1. Зміна середньооблікової чисельності працівників ДП «Чортківське лісове господарство».
2. Зміна рівня середньої заробітної плати працівників.
3. Зміна рівня реальної заробітної плати.
4. Інфляція протягом досліджуваного періоду.
5. Зміни в складі персоналу підприємства.

Вплив факторів 1-4 може бути оцінений кількісно за допомогою методу ланцюгових підстановок або індексного методу.

Оцінка впливу змін у складі персоналу підприємства здійснюється методом відсоткових чисел, виходячи з визначення питомої ваги окремих категорій персоналу та рівня оплати їх праці в звітному та порівняльному періодах.

Перелік факторів, що оцінюються, може бути значно розширений за рахунок використання методів регресивно-корелятивного аналізу. Так, є доцільною побудова та визначення параметрів моделі взаємозв'язку розміру фонду оплати праці з обсягом товарообігу, доходів, прибутку підприємства,

зміною кількості покупців, обсягом торговельної площі та кількості робочих місць тощо.

Для оцінки ефективності виплат працівникам слід з'ясувати забезпеченість підприємства персоналом, робочими місцями; вивчити ефективність витрат підприємства на збільшення вартості людського капіталу та використання коштів на оплату праці. Для вирішення окреслених аналітичних завдань вважаємо доцільно дотримуватися таких основних напрямів економічного аналізу виплат працівникам:

- 1) аналізу забезпеченості трудовими ресурсами;
- 2) оцінки ефективності використання людського капіталу;
- 3) аналізу витрат на оплату праці;
- 4) стратегічного аналізу виплат працівникам.

Задля забезпечення інформаційних запитів різних користувачів удосконалено методику організації аналізу виплат працівникам, напрямами якої передбачено аналіз забезпеченості трудовими ресурсами, оцінку ефективності використання людського капіталу, аналіз витрат на оплату праці, а також аналіз факторів, що обумовили зміну обсягу фонду оплати праці. Дотримання такої послідовності забезпечить оцінку ефективності здійснення виплат працівникам.

3.3. Оцінка ефективності виплат працівникам на підприємстві

У сучасних умовах розвитку ринкових відносин важливу роль відіграє раціональне використання фонду оплати праці на підприємстві. Адже такі витрати стимулюють зростання продуктивності праці, зростання обсягу виробленої продукції, поліпшення її якості та забезпечує зростання фінансових показників діяльності господарюючого суб'єкта. За таких умов створюються реальні можливості для зростання ефективності виробництва продукції, здатності підприємства вчасно розраховуватися зі своїми працівниками та не допускати простроченої заборгованості [68, с. 104].

Згідно із Законом України «Про оплату праці», заробітна плата – це

винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [9].

У цьому трактуванні заробітна плата розглядається суто як винагорода за виконану роботу з погляду працівника, а для підприємства «заробітна плата» виступає одним з елементів витрат діяльності підприємства. Деякі вчені під витратами на оплату праці розуміють суму величини фонду оплати праці та соціальних нарахувань [72, с. 174].

Отже, фонд оплати праці – це кошти, які підприємство нараховує за певний період своїм працівникам до виплати відповідно до чинного трудового законодавства. Виплати працівникам складаються із:

- 1) винагороду у грошовій формі за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (фонд основної заробітної плати);
- 2) винагороду у грошовій формі за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці (фонд додаткової заробітної плати); інші заохочувальні та компенсаційні виплати [9];
- 3) виплати по закінченні трудової діяльності;
- 4) інші довгострокові виплати працівникам;
- 5) виплати при звільненні.

Пропонуємо проводити аналіз наступним чином, послідовність дій відобразимо схематично на рисунку 3.8.

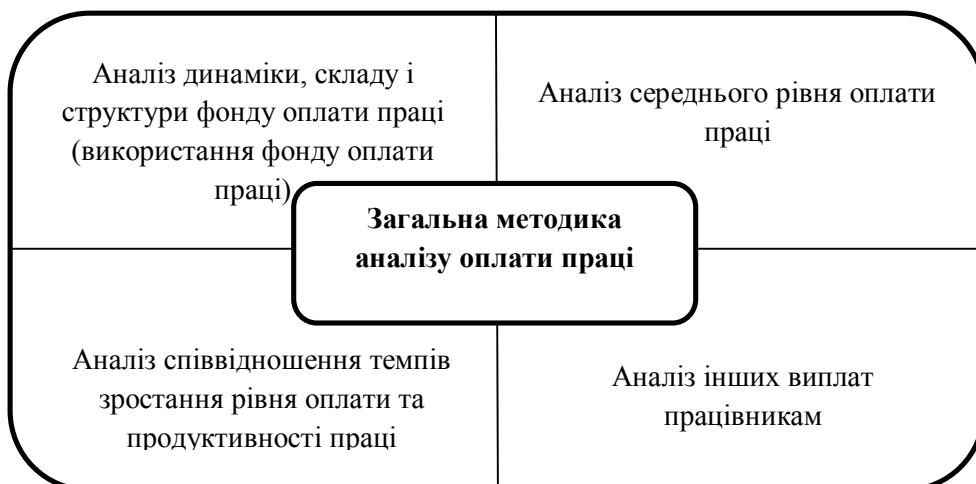


Рис.3.8. Загальна методика аналізу виплат працівникам

Оцінка динаміки, складу і структури фонду оплати праці на підприємстві включає розрахунок абсолютних та відносних відхилень фактичної величини фонду оплати праці від запланованої, а також порівняння годинного, денного та місячного фонду оплати праці. Це дає змогу виявити перевитрати фонду заробітної плати як в цілому по персоналу, так і в розрізі окремих категорій.

Приступаючи до аналізу використання фонду заробітної плати, що включається в собівартість продукції, необхідно розрахувати абсолютне і відносне відхилення фактичної його величини.

Абсолютне відхилення визначають порівнянням фактично використаних коштів на оплату праці у звітному періоді з базовою величиною фонду заробітної плати у цілому по підприємству, виробничих підрозділах і за категоріями працівників (робітник, керівник, спеціаліст). Однак слід мати на увазі, що абсолютне відхилення саме по собі не характеризує використання фонду зарплати, оскільки визначають без урахування змін обсягу виробництва продукції.

Відносне відхилення розраховують як різницю між фактично нарахованою сумою зарплати у звітному періоді і його базовою величиною, скоригованою на коефіцієнт виконання плану по виробництву продукції. При цьому необхідно враховувати, що коригується тільки змінна частина фонду заробітної плати, яка змінюється пропорційно обсягу виробництва продукції [67, с. 144].

Абсолютні і відносні відхилення фонду оплати праці ДП «Чортківське лісове господарство» за 2016 рік розраховані у таблиці 3.3., із використанням показників фінансової звітності (Додаток А).

Зазначимо, що перевитрата фонду оплати праці не приводить до зростання собівартості продукції тоді, коли відсоток перевиконання плану з випуску продукції є вищим, ніж відсоток перевищення планового фонду заробітної плати. Оскільки заробітна плата на 1 грн. продукції знижується, порівняно з плановим рівнем [72, с. 180].

Таблиця 3.3. Структура та динаміка фонду оплати праці виробничого підприємства

| Показники | 2015 | | 2016 | | Абсолютне відхилення, +/- | Відносне відхилення, % |
|------------------------------------------------------------------|----------------|----------------|------------------|----------------|---------------------------|------------------------|
| | Сума, тис. грн | Питома вага, % | Сума, тис. грн . | Питома вага, % | | |
| 1. Фонд основної заробітної плати, грн | 12391,9 | 86,53 | 14941,2 | 66,89 | 2549,3 | 20,57 |
| 2. Фонд додаткової заробітної плати: | 1929,04 | 13,47 | 7395,8 | 33,11 | 5466,76 | 28,4 |
| 2.1. надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів | 706,03 | 4,93 | 4809,2 | 21,53 | 4103,17 | 58,17 |
| 2.2. премії та винагороди, що носять системний характер | - | - | 661,2 | 2,96 | 661,2 | - |
| 2.3. оплата за невідпрацьований час | 1223,01 | 8,54 | 1925,4 | 8,62 | 702,39 | 57,43 |

за 2016 р., тис. грн.

| | | | | | | |
|-------------------------|-------|-----|-------|-----|------|---|
| 3. Фонд оплати праці, Σ | 14321 | 100 | 22337 | 100 | 8016 | - |
|-------------------------|-------|-----|-------|-----|------|---|

Аналіз середнього рівня оплати праці на підприємстві містить оцінку середньорічної, середньомісячної та середнього динної оплати праці різних категорій персоналу, а також факторний аналіз впливу чисельності робітників і їх середньої заробітної плати на фонд оплати праці підприємства загалом.

На наступному етапі аналізу витрат підприємства на оплату праці здійснюється оцінка співвідношення темпів зростання рівня оплати та продуктивності праці.

Оцінка ефективності виплат працівникам здійснюється із застосуванням низки фінансових показників, зокрема – зарплатовіддача, що показує, скільки обсягу виробленої продукції припадає на 1 грн. фонду оплати праці підприємства:

$$Зв = \frac{ОВП}{ФОП}, \quad (3.1)$$

де ОВП – обсяг випущеної продукції підприємства за період;

ФОП – фонд оплати праці підприємства за період.

Коефіцієнт закріплення фонду оплати праці (Кзакф) показує величину фонду оплати праці, що припадає на 1 гривню чистого доходу або собівартості реалізованої продукції. Позитивним для підприємства вважається зменшення цього показника щодо попередніх періодів:

$$Кзакф = \frac{ФОП}{ЧД}, \text{ або } Кзакф = \frac{ФОП}{СВ}, \quad (3.2)$$

де ЧД – чистий дохід підприємства;

СВ – собівартість реалізованої продукції.

Рентабельність витрат на оплату праці (Р) показує, скільки прибутку приносить 1 гривня витрат на оплату праці:

$$P = \frac{Pr}{\Phi_{оп}} \times 100\% , (3.3)$$

де Пр – прибуток підприємства.

Розрахуємо також такі показники, як частка заборгованості з оплати праці (ЧЗпр) у загальній величині джерел фінансування підприємства. Негативним є зростання такого показника у динаміці, оскільки це свідчить про посилення боргової залежності підприємства:

$$\text{ЧЗпр} = \frac{\text{Заб пр}}{K}, (3.4)$$

де Заб пр– поточна заборгованість підприємства за розрахунками з оплати праці;

К – загальна величина капіталу підприємства.

Частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства (Чз пр поз), зростання якої є також негативним явищем для підприємства:

$$\text{Чз пр поз} = \frac{\text{Заб пр}}{ПК}, (3.5)$$

де ПК – позиковий капітал підприємства.

Опрацювавши показники фінансової звітності ДП «Чортківське лісове господарство» здійснимо обчислення даний показник (табл. 3.4.):

Таблиця 3.4. Показники ефективності виплат працівникам

| № | <i>Вихідні дані</i> | <i>2015</i> | <i>2016</i> | |
|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|-----------------------------|
| 1 | Обсяг випущеної продукції за період (ОВП) | 47618 | 55806 | |
| 2 | Фонд оплати праці (ФОП) | 14321 | 22337 | |
| 3 | Чистий дохід (ЧД) | 47618 | 55806 | |
| 4 | Прибуток підприємства (Пр) | 2063 | 2025 | |
| 5 | Поточна заборгованість підприємства за розрахунками з оплати праці (Заб пр) | 869 | 2169 | |
| 6 | Позиковий капітал (ПК) | 6014 | 10747 | |
| 7 | Загальна величина капіталу підприємства (К) | 5985 | 6363 | |
| <i>Розрахунки</i> | | | | |
| | <i>Показники ефективності виплат працівникам</i> | 2015 | 2016 | Абсолютне відхилення (+, -) |
| 1 | Зарплатовіддача (Зв = ОВП/ФОП) | 3,3 | 2,5 | -0,8 |
| 2 | Коефіцієнт закріплення фонду оплати праці (Кзакф = ФОП/ЧД) | 0,3 | 0,4 | +0,1 |
| 3 | $P = \text{Пр}/\text{ФОП} \times 100\%$ | 14,4 | 9,06 | -5,34 |
| 4 | $\text{ЧЗпр} = (\text{Заб пр})/\text{К}$ | 0,15 | 0,34 | +0,19 |
| 5 | $\text{ЧЗ пр поз} = (\text{Заб пр})/\text{ПК}$ | 0,14 | 0,2 | +0,06 |

Аналізуючи обчислені показники бачимо, що зарплатовіддача протягом аналізованого періоду зменшилась. Це пов'язане із коливанням фонду оплати праці при одночасному зменшенні обсягу виконаних робіт за 2016 р. На кінець 2016 року показник становить 2,5, це означає, що на 1 грн. заробітної плати припадає 2,5 грн. обсягу виробництва, що в порівнянні з початком 2016 року є меншим, тобто, тенденція до спаду є негативною.

Провівши розрахунок, бачимо, що коефіцієнт закріплення фонду оплати праці на ДП «Чортківське лісове господарство» на кінець 2016 року порівняно з початком 2016 збільшився, але не суттєво. Позитивним для підприємства є зменшення даного показника, тому, надалі підприємство буде намагатись тримати в нормі показник.

Показник рентабельності витрат на оплату праці суттєво зменшився у 2016 році у порівнянні з 2015 роком, що є негативним явищем. Для покращення даного коефіцієнта потрібно збільшувати обсяги вироблених благ без

підвищення трудовитрат, тобто постійно вдосконалювати показники

| | | | |
|--|-----------------|--|--|
| | <i>Вартість</i> | | |
|--|-----------------|--|--|

економічної діяльності, шукати можливості працювати краще, виробляти більш якісні товари, зменшуючи затрати праці.

Збільшення показника заборгованості з оплати праці на ДП «Чортківське лісове господарство» спричинено зростанням обсягів його діяльності, і допущення у звітному році сповільнення оборотності активів. В поточному році підприємство планує стабілізувати даний показник і повністю погасити заборгованість.

Частка заборгованості з оплати праці в сумі позикових джерел у 2016 році зросла у порівнянні з 2015 роком, на 0,06 тобто, відбулось незначне збільшення показника використання підприємством позикових коштів, виникає загроза різкого зменшення джерел фінансування в наступному періоді.

Збільшення частки позикових коштів посилило фінансову нестійкість ДП «Чортківське лісове господарство» та підвищило ступінь його фінансових ризиків. Залучаючи позикові кошти, підприємство збільшує свої фінансові витрати на суму відсотків, пов'язаних з використанням кредитних ресурсів. Це потребує від підприємства збільшення обсягів продаж. Підприємство з вагомою часткою позикового капіталу має меншу можливість для маневру на випадок непередбачуваних обставин, таких як падіння попиту на продукцію, значні зміни відсоткових ставок, зростання витрат, сезонні коливання.

Тому, для покращення даного показника пропонуємо залучати позиковий капітал під менший відсоток, ніж рентабельність підприємства, це дасть змогу підвищити прибутковість власного капіталу та розширити масштаби діяльності.

Обчислимо склад і структуру виплат працівникам серед показників ДП «Чортківське лісове господарство» за 2016 р. у табл. 3.5.

Таблиця 3.5. Оцінка складу і структури виплат працівникам за останні роки

| | <i>2015р. (тис. грн)</i> | <i>2016р. (тис. грн)</i> | | |
|--------------------------------------|------------------------------|------------------------------|------|--------|
| Всього | 5990 | 10747 | 4757 | +79.4 |
| Довгострокові зобов'язання | - | - | - | - |
| Короткострокові зобов'язання | | | | |
| Заборгованість перед постачальниками | 786 | 499 | -287 | -36.5 |
| Розрахунки з бюджетом | 1047 | 1338 | 291 | +27.8 |
| Податок на прибуток | 247 | | -247 | - |
| Розрахунки зі страхування | 628 | 648 | 20 | +3.9 |
| Розрахунки з оплати праці | 869 | 2169 | 1300 | +149.6 |
| Одержані аванси | 655 | 1742 | 1087 | +165.9 |
| Інші поточні зобов'язання | 58 | 64 | 6 | +10.3 |

З таблиці 3.5. видно, що поточна кредиторська заборгованість на кінець року в порівнянні з початком збільшилась на 4757 грн. (79.4%). У 2016 році у порівнянні із 2015 роком відбулось зростання заборгованості з розрахунків з оплати праці на 1300 грн. (149,6%) . Заборгованості із заробітної платні, порівняно з іншими заборгованостями, є найбільш проблемним на даному підприємстві станом на 2016 рік.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості підприємства з оплати праці (К кред заб) показує, скільки разів у середньому за аналізований період підприємство розраховується за своїми боргами з виплати заробітної плати працівникам. Зростання показника свідчить про покращення платіжної дисципліни підприємства:

$$K_{\text{кред заб}} = \frac{ЧД}{Заб пр}, \text{ або } K_{\text{кред заб}} = \frac{СВ заб}{ПР}, \text{ (3.6)}$$

У 2015 році даний показник становив 54,8, а у 2016 році – 25,7. Спостерігаємо у 2016 році суттєве зменшення коефіцієнта оборотності кредиторської заборгованості з оплати праці, що свідчить про погіршення економічної ситуації на ДП «Чортківське лісове господарство», недостатньою ефективністю управління, невиконання норм трудового законодавства при першочергових розрахунках по заробітній платі та податкового законодавства і тп.

Зобразимо зміну коефіцієнта оборотності кредиторської заборгованості з оплати праці на рисунку 3.9.

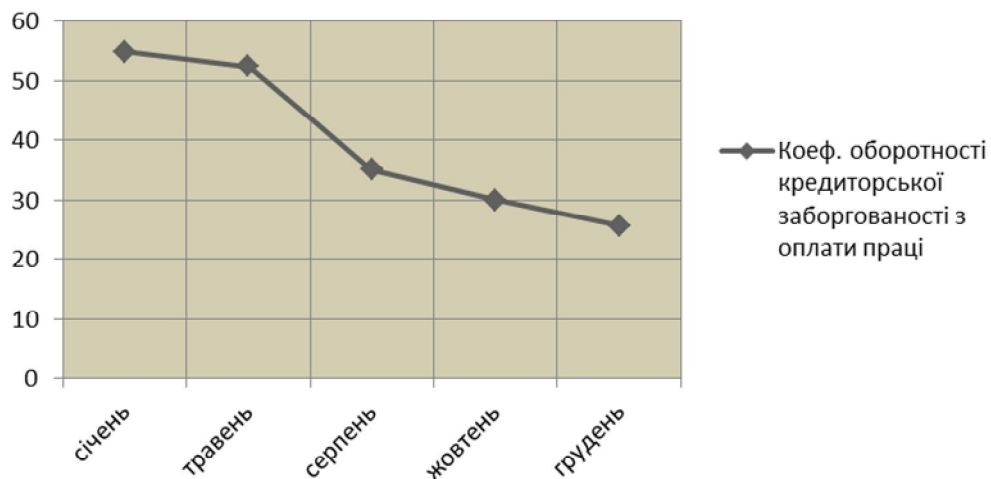


Рис. 3.9. Рух коефіцієнта оборотності кредиторської заборгованості з оплати праці

Для того, щоб привести даний показник в норму пропонуємо посилити контроль за станом розрахунків з оплати праці на підприємстві, а також збільшувати обсяг виробництва продукції, що дозволить покращити використання основних фондів підприємства.

Середня тривалість обороту кредиторської заборгованості підприємства з оплати праці (Тр заб пр) відображає середній період, через який підприємство повертає свої борги з оплати праці:

$$T_{\text{заб пр}} = \frac{T}{K_{\text{кред заб}}}, \quad (3.7)$$

де T – тривалість періоду, що аналізується.

Подані фінансові показники дадуть змогу суттєво поглибити здійснення економічного аналізу господарської діяльності підприємства щодо виплат працівникам на ДП «Чортківське лісове господарство», а також встановити причини різких негативних змін показників фінансової звітності. Перспективою для майбутніх досліджень є визначення подальших напрямів поглиблення оцінки витрат на оплату праці підприємства. На основі результатів, отриманих після оцінки ефективності виплат працівникам на ДП «Чортківське лісове господарство», можна зробити наступні висновки, зокрема: неефективне використання наявних ресурсів; коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості протягом аналізованого періоду має тенденцію до зменшення, що зумовлено спадом ділової активності підприємств.

Отже, економічні показники оцінки ефективності виплати працівникам ДП «Чортківське лісове господарство» за досліджуваний період відносно зменшились.

Для удосконалення ефективності виплат працівникам пропонуємо на ДП «Чортківське лісове господарство» вести додаткову посаду - економіст з праці. В обов'язки буде входити:

- здійснювати роботу з удосконалення організації праці, виплат працівникам;
- розраховувати фонд оплати праці та чисельність працюючих з урахуванням необхідності найбільш раціонального використання трудових ресурсів;
- розробляти проекти перспективних і річних планів з праці та заробітної плати організації та її підрозділів;
- вивчати ефективність застосування чинних форм і систем оплати праці.

Крім того, недоліком аналізу розрахунків за виплатами працівникам на ДП «Чортківське лісове господарство» є те, що аналіз проводиться на основі звітності раз у рік. З метою вдосконалення методики аналізу розрахунків з персоналом з оплати праці на підприємстві ДП «Чортківське лісове господарство» радимо проводити аналіз частіше: щоквартально, щомісячно. Також доцільно було б проводити аналіз детальніше: по цехам, за окремими групами персоналу та за видами продукції підприємства.

Висновки до розділу III

1. Нами запропоновано послідовність здійснення контрольних процедур при проведенні аудиторської перевірки, зокрема: – виявлення наявності і встановлення відповідності чинному законодавству локальних нормативних документів; – перевірка обґрунтованості виробничої програми, визначення фонду оплати праці на прогнозований обсяг робіт, тарифних ставок, розцінок посадових окладів та оплати за контрактом; – перевірка правильності розрахунків з оплати праці у грошовій і натуральній формах, остаточних розрахунків за продукцію у кінці року; – перевірка дотримання встановленого порядку оподаткування та здійснення утримань із заробітної плати; – дослідження стану синтетичного і аналітичного обліку оплати праці, перевірка достовірності звітності підприємства; – оцінка стану обліку, звітності щодо праці та її оплати, внутрішньогосподарського контролю використання робочого часу й фонду оплати праці.

2. Для підвищення ефективності здійснюваних виплат працівникам на ДП «Чортківське лісове господарство» пропонуємо проводити щомісячно, щоквартально аналіз таких показників, як зарплатовіддачі; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці; рентабельність витрат на оплату праці; частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства; коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості підприємства з оплати праці.

3. Нами здійснено оцінку ефективності виплат працівникам на ДП «Чортківське лісове господарство», зокрема за результатами дослідження виявлено, що показник зарплатовіддачі на кінець 2016 року зменшився, і становив 2,5 грн, в порівнянні з початком 2016 року – 3,3 грн.; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці – у 2016 році дещо зріс (на 0,1 грн) у порівнянні із 2015 роком; рентабельність витрат на оплату праці – даний показник зменшився, у 2015 році становить 14,4 грн, а у 2016 – 9,06 грн; частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства збільшилась у 2016 році, порівняно із таким показником у 2015 році на 0,2%; коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості підприємства з оплати праці суттєво зменшився на кінець 2016 року і становить 25,7.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження методики обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам підприємства нами отримані наступні висновки:

1. Багато вітчизняних вчених досліджували зміст економічної категорії «заробітна плата», хоча, на сьогодні відсутній єдиний підхід щодо визначення даного поняття. Нами запропонувати наступне трактування заробітної плати, зокрема – це оплата послуг праці робітника, яка відображає соціально-економічний стан в національній економіці та рівень життя у суспільстві, дає можливість працівникові і його сім'ї отримати всі необхідні блага, а також заощаджувати на майбутнє, а виплати працівникам – це всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно із законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги.

2. Визначено, що нормативно-правове регулювання виплат працівникам на підприємствах, установах та організаціях здійснюється на макрорівні, мезорівні та мікрорівні. Зокрема закони, нормативно-правові акти, договори, які регулюють процес забезпечення розрахунків за виплатами працівникам та встановлюють податкове навантаження, терміни відпустки, розмір прожиткового мінімуму, розрахунок середньої заробітної плати тощо. Провівши дослідження зміни розміру мінімальної заробітної плати в Україні, ми побачили, що за останні 5 років доходи працівників суттєво зросли.

3. Досліджено завдання обліку, аудиту та аналізу розрахунку нарахувань і виплат заробітної плати працівникам на підприємстві. Зокрема, облік праці і її оплати, особливої уваги заслуговує порядок організації виплат працівникам у відповідності з вимогами чинного законодавства. Щодо аудиту, то визначено порядок підтвердження достовірності інформації про нарахування виплат працівникам. Завданням аналізу виплат працівникам визначено необхідність проведення дослідження ефективності таких витрат підприємства.

4. Розглянуто порядок документального оформлення операцій з розрахунків виплат працівникам. Пропонуємо внести зміни у Розрахунково-платіжну відомість, шляхом введення додаткового стовпчика з кодами ознак оподатковуваних доходів, оскільки така інформація сприятиме контролювати виплати працівникам, належним чином їх оподатковувати, що сприятиме уникненню помилок у проведенні необхідних утримань.

6. Пропонуємо впровадити єдину звітність з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску, оскільки запровадження такої об'єднаної звітності з ПДФО, військового збору та ЄСВ, буде більш уніфікованою, та матиме такі переваги: спрощення ведення бізнесу та покращення ефективності роботи контролюючих органів за рахунок створення єдиного уніфікованого документа шляхом об'єднання окремих видів звітності

6. Розглянуто процес нарахування та виплати заробітної плати на ДП «Чортківське лісове господарство». Досліджено, що заробітна плата працівникам підприємства видається з каси за видатковою відомістю, видатковими касовими ордерами чи довіреністю. Проте, спосіб виплат через касу має свої незручності, оскільки підприємство несе додаткові витрати на обладнання спеціального приміщення під касу, доставку готівки з банку і назад, ведення обліку депонованих сум заробітної плати. Тому пропонуємо на ДП «Чортківське лісове господарство» змінити спосіб виплати заробітної плати шляхом використання зарплатного проекту і здійснювати виплати працівникам, шляхом використання банківських платіжних карток.

7. Дослідивши порядок розрахунку відпускних, пропонуємо для нарахування та оплати відпускних за невідпрацьований час на ДП «Чортківське лісове господарство» створити резерв оплати відпусток. Щомісячна сума резерву на відпустки визначається шляхом встановлення планового проценту до фактично нарахованої суми заробітної плати. При цьому витрати виробництва будуть збільшуватися рівномірно протягом року.

8. Нами запропоновано послідовність здійснення контрольних процедур при проведенні аудиторської перевірки, зокрема: – виявлення наявності і

встановлення відповідності чинному законодавству локальних нормативних документів; – перевірка обґрунтованості виробничої програми, визначення фонду оплати праці на прогнозований обсяг робіт, тарифних ставок, розцінок посадових окладів та оплати за контрактом; – перевірка правильності розрахунків з оплати праці у грошовій і натуральній формах, остаточних розрахунків за продукцію у кінці року; – перевірка дотримання встановленого порядку оподаткування та здійснення утримань із заробітної плати; – дослідження стану синтетичного і аналітичного обліку оплати праці, перевірка достовірності звітності підприємства; – оцінка стану обліку, звітності щодо праці та її оплати, внутрішньогосподарського контролю використання робочого часу й фонду оплати праці.

9. Для підвищення ефективності здійснюваних виплат працівникам на ДП «Чортківське лісове господарство» пропонуємо проводити щомісячно, щоквартально аналіз таких показників, як зарплатовіддачі; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці; рентабельність витрат на оплату праці; частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства; коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості підприємства з оплати праці.

10. Нами здійснено оцінку ефективності виплат працівникам на ДП «Чортківське лісове господарство», зокрема за результатами дослідження виявлено, що показник зарплатовіддачі на кінець 2016 року зменшився, і становив 2,5 грн, в порівнянні з початком 2016 року – 3,3 грн.; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці – у 2016 році дещо зріс (на 0,1 грн) у порівнянні із 2015 роком; рентабельність витрат на оплату праці – даний показник зменшився, у 2015 році становить 14,4 грн, а у 2016 – 9,06 грн; частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства збільшилась у 2016 році, порівняно із таким показником у 2015 році на 0,2%; коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості підприємства з оплати праці суттєво зменшився на кінець 2016 року і становить

Список використаних джерел

1. Лучко М. Р. Бухгалтерській облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – К. : Знання, 2006. – 311 с.
2. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет от истоков до наших дней [Текст]: учебн. пособ./Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 256 с.
3. Катеринець Н. Облік праці за новими формами [Текст] / Н. Катеринець // Дебет-Кредит. – 2009. – № 5. – С. 26-27.
4. Лука Пачолі «Трактат про рахунки та записи» / ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Фінанси і статистика, 1974.
5. Малькова Т. Н. Древня бухгалтерія: якою вона була? / Т. Н. Малькова. – М.: «Фінанси і статистика», 1995. – 127 с.
6. Лучко М. Р. Бухгалтерській облік у зарубіжних країнах [Текст]: навч. по-сіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – К.: Знання, 2006. – 138 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: в 2-х частинах. Ч.І [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.
8. Лучко, М. Р. Бухгалтерській облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – К. : Знання, 2006. – 66 с. .
9. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>
10. Брезицька К. Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах / К.Ф. Брезицька // Управління розвитком. 2011. – № 8(105). – с. 30-31.
11. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за редакцією д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – [4-е вид., доп. І перероб.]. – Житомир: ПП»Рута», 2005. – 43 с.

12. Васильчак С. В. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві / С. В. Васильчак, О. Р. Жидяк, Т. М. Полянчич // Наук. вісн. НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.12 – С. 152–157.

13. Дубовська О. В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії / О. В. Дубовська // Вісник ДДФА. Економічні науки. - 2014. - № 2. - С. 23-32.

14. Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григор'єва М.І. Економіка праці й соціально- економічні відносини: [навчальний посібник] / П.Ю.Буряк, Б.А. Карпінський, М.І. Григор'єва. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с.

15. Калина А.В. Економіка праці / А.В. Калина – К. : МАУП, 2009. – 272с.

16. Колот А.М., Грішнова О.О., Герасименко О.О.Економіка праці та соціально- трудові відносини : підручник / А.М. Колот, О.А. Грішнова, О.О. Герасименко 72 та ін.; за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. А.М. Колота. – К.: КНЕУ,2009. – 711 с.

17. Вачевська Н.Л. Теоретичні аспекти заробітної плати в умовах ринкової економіки / Н.Л. Вачевська // Актуальні проблеми економіки, 2005. – № 1 (43). – С. 177-187.

18. Мочерний С. В. Економічна теорія: Посібник. - К.: Видавничий центр «Академія», 2003. - 84 с.

19. Пашуто В. П. Організація, нормування і оплата праці на підприємстві: [посіб.] / В. П. Пашуто. - М. : КНОРУС, 2005. - 311 с.

20. Петрова І. Л. Сегментація ринку праці: теорія і практика регулювання / І. Л. Петрова - К. : Таксон, 1997. - 246 с.

21. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: [підруч.] / Усач Б.Ф. - К. : Знання, 2007. – 263 с.

22. Швець Л. П. Дослідження шляхів удосконалення використання фонду оплати праці та системи преміювання на підприємствах зв'язку / Л. П. Швець, Н. І. Доберчак // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2009. - Т. 1, № 4.- С. 40-45.

23. Яременко Л. М. Концептуальні засади оплати праці в умовах ринкової економіки [Електронний ресурс] / Л. М. Яременко. - Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/old_jm/Soc_Gum/Evu/2010_15_1/Yarem.pdf.

24. Іванілов О.С. Економіка підприємства : підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / О.С. Іванілов. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – с. 114.

25. Бутинець, Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: в 2-х частинах. Ч.I [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – с. 69, с. 512.

26. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підруч. / ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 76 с.

27. Овсюк Н. В. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу [Електронний ресурс] / Н. В. Овсюк, О. Ю. Радченко // Житомирський державний технологічний університет. – 2012. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3003/40.pdf?sequence=1> – с. 362.

28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 "Виплати працівникам" [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011.

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 "Платіж на основі акцій" [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.help/law/1577/>.

30. Конституція України № 1-рп/2016 від 15.03.2016 – ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

31. Кодекс законів про працю України № 2005-VIII від 06.04.2017 – VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.

32. Податковий кодекс України № 2146-VIII від 07.09.2017 – VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

33. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995, № 108/95-ВР. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95>.

34. Закон України «Про відпустки» від 17.05.2016 № 1366-VIII– ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.kadrovik01.com.ua/regulations/8186/8190/460776>.

35. Закон України «Про колективні договори і угоди» № 77-VIII від 28.12.2014– XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>

36. Закон України «Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати» від 12 жовтня 2010 року № 1646 – VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1646-17>.

37. Закон України від 21.12.2016 № 1801-VIII «Про Державний бюджет України на 2018 рік» (ст. 8) [6] <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/1801-19>.

38. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2464 – 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

39. Закон України «Про охорону праці» від 23.03.2017 № 1977-VIII – XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1977-19>.

40. П(С)БО 26 «Виплати працівникам» від 28 жовтня 2003 року № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.

41. Постанова Кабінету Міністрів України № 100 від 8 лютого 1995 р. «Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати» [Електронний ресурс] // КМУ. – 1995. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/542>.

42. Постанова КМУ № 836 від 16.11.2016 «Про затвердження Порядку

проведення індексації грошових доходів населення» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/836-2016-п/paran2n2>.

43. Коляда Т. А. Диференціація правового регулювання праці за трудовим законодавством України [текст] : ав тореф. дис. на здоб. наук. ступ. канд. юрид. наук. 12.00.05 / Тетяна Анатоліївна. Коляда ; Т. А. Коляда ; Нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2014. – 21 с.

44. Кесарчук Г. С. Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам / Г. С. Кесарчук // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2013. – С. 240.

45. Івахненко С. В. Контроль чи аудит? Проблеми термінології на сучасному етапі. / С. В. Івахненко // Наукові записки, Економічні науки / Національний університет „Києво-Могилянська академія» . Київ : Видавничий дім «КМ Академія» , 2015. – С. 50.

46. Олійник О.В. Економічний аналіз: Практикум для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» . За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця – Житомир: ПП «Рута» , 2003. – 496 с.

47. Інструкції зі статистики заробітної плати №5 від 13.01.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG8713.html.

48. Карпушенко М.Ю. Організація обліку : навч. посіб. (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю “Облік і аудит”) / М.Ю. Карпушенко. – Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 48–54 с.

49. Денчук П. Н. Організація документообігу як основного інструмента забезпечення функціонування ефективної системи комунікації на переробному підприємстві / П. Н. Денчук, В. М. Рожелюк. // Міжнародний науково-виробничий журнал Сталий розвиток економіки. – 2014. – с. 29.

50. Наказ «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 5 грудня 2008 р. № 489 [Електронний

ресурс] // Державний комітет статистики України. – 2008. – Режим доступу до ресурсу: <https://docs.dtkr.ua/download/pdf/1157.103.2>.

51. Про затвердження Інструкції про порядок ведення трудових книжок працівників [Електронний ресурс] // затв. наказом Міністерства праці України, Міністерства юстиції України, Міністерства соціального захисту населення України від 29 липня 1993 р. № 58. – 1993. – Режим доступу до ресурсу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG110.html.

52. Про затвердження типових форм первинного обліку особового складу [Електронний ресурс] // Міністерство статистики України №227 – Режим доступу до ресурсу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z110a-93.

53. Безверхих К. Шляхи удосконалення первинного обліку непрямих витрат, пов'язаних із виплатою заробітної плати / К. Безверхих // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 3. — С. 142.

54. Камінська Т.Г. Первинна облікова документація та її інформативні властивості / Т. Камінська // Економіка АПК. — 2008. — № 12. — С. 112-117.

55. Савицька О.П. Сучасний стан оплати праці та рівень вартості робочої сили в сільському господарстві / О.П. Савицька // Оплата праці в АПК. — 2011. — № 5. — С. 15-17. 5. Сук Л. Організація обліку праці та її оплати / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2009. — № 21. — С. 28, 44.

56. Золотухін О. Нарахування та виплата зарплати: документальне оформлення // Баланс-Агро. — 2009. — № 11. — С. 23,25.

57. Наказ Мінфіну України №717 від 20.10.2005 року до Плану рахунків та Інструкції № 291 [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – 2005. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.uapravo.net/akty/administration-resolution/akt9phhe9f.htm>.

58. Постанова КМУ від 19.01.1998 р. № 45 «Про затвердження умов, тривалості, порядку надання та оплати творчих відпусток» [Електронний ресурс] // КАБІNET МІНІСТРІВ УКРАЇНИ ПОСТАНОВА. – 1998. – Режим доступу до ресурсу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP980045.html.

59. Закон України від 19.12.1991 р. № 2001-ХІІ «Про статус та соціальний захист громадян, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» [Електронний ресурс] // 19.12.1991 р. № 2001-ХІІ – Режим доступу до ресурсу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-12.

60. Полуянова О.І., Роліна К.В. Напрямки аудиту розрахунків з оплати праці // вищого навчального закладу «Донецький Національний Технічний університет».. – 2011. – с. 35.

61. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: [навч. посіб.], – 2-ге вид., перероб. і доп. / Л.В. Дікань. – К.: Знання, 2007. – с. 327, с. 17.

62. Мурашко В.М., Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності [навчальний посібник; за ред. П.В. Мельника] / В.М. Мурашко, Т.М. Сторожук, О.В. Мурашко. – Київ: ЦУЛ, 2003. – с. 311.

63. Крушельницька О.В. Управління персоналом : [навч. посібник] / О.В. Крушельницька, Д.П. Мельничук. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – с. 47.

64. Гадзевич О.І. Економічний аналіз господарської діяльності підприємств / Гадзевич О.І.– Луцьк, 2007. – 159 с.

65. Калина А.В. Сучасний економічний аналіз і прогнозування (мікро- та макрорівень) : [навч.-метод. посібник] / А.В. Калина, М.І. Конєва, В.О. Яценко. – [2-е вид.]. – К. : МАУП, 2008. – 272 с.

66. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Електронний ресурс] / С. Ф. Голов // Київ, Центр учбової літератури. – 2007. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.twirpx.com/file/262483/>.

67. Мних Є.В. Економічний аналіз : [навч. посібник] / Є.В. Мних, І.Д. Ференц. – Львів: Україна, 2011.– 144 с.

68. Мошенський С.З. Економічний аналіз : [підручник для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / С.З. Мошенський, О.В. Олійник, [за ред. Ф.Ф. Бутинця]. – [2-е вид.]. – Житомир : Рута, 2007. – 104 с.

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

70. Гетьман О.О., Шаповал В.М. Економіка підприємства: Навчальний посібник - 2-ге видання. — К.: Центр учбової літератури, 2010.

71. Таркуцяк А.О. Фінансовий аналіз та управлінські рішення (на прикладі роботи вищого навч. закладу) : [навч. посіб.] / Таркуцяк А.О. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2002. – с. 149.

72. . Барановська І. В. Сучасна податкова система України з точки зору підприємця // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 8(86). – с. 172.

73. Економічний аналіз: теорія і практика: Підручник / За ред. А. Г. Загороднього. – Львів: Магнолія плюс, 2006. – 48 с.

74. Овсюк Н.В., Радченко О.Ю. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСБО 19: порівняльний аспект / Ніна Овсюк, Олена Радченко // Житомирський державний технологічний університет. - 2012. - №3 – с. 87.

78. Грішанова О.А. Економіка праці та соціально-трудові відносини: Підручник. — 5-те вид. — К.: Центр учбової літератури, 2011.

79. Гуль Т. Заповнюємо Табелі обліку робочого часу / Т. Гуль // Бухгалтерська газета «Оплата праці». – 2016. – № 18/1 – с. 86.

80. Закаблук Г.О. Удосконалення форм і систем оплати праці за мотиваційним та стимулюючим механізмами / Г.О. Закаблук // Економіка та підприємство. – 2013. - № 2 – с. 113.

81. Інструкція про порядок ведення трудових книжок, затвердженою спільним наказом Мінпраці, Мін'юсту, Міністерства соціального захисту населення України від 29 липня 1993 р. № 58 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0110-93>.

82. Коваленко О.В., Привалова К.В. Вдосконалення системи оплати праці на підприємстві / О.В.Коваленко, К.В.Привалова // Вісник Запорізька державна інженерна академія. – 2014 – с. 51.

83. Шкуліпа Л.В. Вплив макроекономічних чинників на заробітну плату працівників / Шкуліпа Л.В. // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2013. - № 41 –с. 119.

84. Шокот О. Аудит розрахунків з оплати праці з використанням комп'ютерних технологій / О. Шокот // Міжнародний науковий журнал. – 2016. – № 1.

85. 8687. Редзюк Т. Ю. Особливості контролю розрахунків з оплати праці [Електронний ресурс] / Т. Ю. Редзюк, С. С. Дем'яненко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – берез. (Вип. 4). – Режим доступу: <http://www.global-national.in.ua/archive/4-2015/215.pdf>.

86. Шоляк О.Ю. Внутрішньогосподарський контроль розрахунків з оплати праці / О.Ю. Шоляк // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2009. – Вип. 16(1).

87. Ворона Н. Документальне оформлення нарахування заробітної плати / Н. Ворона, Н. Білова, Н. Чернишова // Податки та бухгалтерський облік. Спецвипуск. – 2016. – № 50 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18971.html>.

88. Портянка А.Г. Контроль розрахунків з оплати праці // Економічні проблеми сталого розвитку: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої пам'яті проф. Балацького О. Ф. (м. Суми, 24-26 квітня 2013 р.) : у 4 т. / за заг. ред. О. В. Прокопенко. – Суми : Сумський державний університет, 2013. – Т. 4

89. Оляднічук Н. В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення [Електронний ресурс] / Н. В. Оляднічук // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2014. – Вип. 84. – с. 167.

90. Мельник Т.Г., Корінцева О.І. Економіка підприємства: Навч. посіб. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2013 – с. 26.

91. Миронова Ю.Ю. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві / Ю.Ю. Миронова, В.А. Панасенко // Економіка і регіон:

наук. вісн. ПолНТУ. – Полтава: ПолтНТУ, 2016. – № 1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://reposit.pntu.edu.ua/handle/ PoltNTU/569](http://reposit.pntu.edu.ua/handle/PolNTU/569).

92. Кравченко Л.І. Аналіз господарської діяльності в торгівлі : підручник / 8-е вид., випр. і доп. – М. : Нове знання, 2005. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tajfan.com/wp-content/uploads/.pdf>.

93. Кузьменко К. Ю. Аудит розрахунків з оплати праці на підприємстві [Електронний ресурс] / К. Ю. Кузьменко // Технології та дизайн. – 2016. – № 1 (18). – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_18.

94. Лень В. С. Виплати працівникам: поняття, структура та облік / В.С. Лень, М.П. Штупун // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2015. – № 2 (2). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ekona.org.ua/repository/download/236.pdf>

95. Мардус Н. Ю. Особливості обліку, аудиту і аналізу оплати праці на підприємстві / Н. Ю. Мардус, В. В. Кригіна // Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум–2016» : тр. 12-ї Міжнар. наук.-практ. конф., 6-8 грудня 2016 р. – Харків : НТУ "ХП", 2016 – с. 169.

96. Карпенко Т. І. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці. Шляхи вдосконалення проблем [Електронний ресурс] / Т. І. Карпенко // Технології та дизайн. – 2016. – № 1 (18). – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_17.

97. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік: навч. посібник для внз / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів; М-во освіти і науки України. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Центр учб. літ., 2016 – с. 89.

98. Демченко М.М. Контроль виплат працівникам підприємства / М.М. Демченко // Молодий вчений. – 2016. – № 3 (30).[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://molodyvcheny.in.ua/ru/archive/30>.

99. Брік С. В. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві / С. В. Брік, Д. В. Дегтяр // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХП» : зб. наук. пр. Темат. вип. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. – Харків : НТУ "ХП". – 2015. – № 60 (1169).

100. Григоревська О.О. Шляхи удосконалення організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві / О.О. Григоревська, І.В. Христос // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2015. – Вип. 2.. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2015_2_10.

101. Білова Н. Відпускні: як нарахувати та відобразити в обліку / Н. Білова // Бухгалтер 911. – 2016. – № 21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2016/may/issue-21/article-17347.html>.

102. Демченко М.М. Облік та оподаткування виплат працівникам підприємства у контексті законодавчих змін / М.М. Демченко // Молодий вчений. – 2016. – № 2 (29). – С. 31-37.