**ВСТУП**

Одна з найбільш важливих статей витрат будь-якого підприємства - заробітна плата. Будь-якому співробітникові кожного підприємства необхідно платити заробітну плату.

Правове визначення заробітної плати дане в ст. 1 Закону України «Про оплату праці». Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, в грошовому виразі, який за трудовим договором власник або уповноважений їм орган виплачує працівникові за виконану роботу [23]. Розмір заробітної плати залежить від складності і умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці і господарської діяльності.

Як соціально-економічна категорія, оплата праці відображає протилежність інтересів найнятого робітника і працедавця в їх відносинах з приводу виконаної працівником роботи.

Для працівника заробітна плата - головна і основна частина його особистого доходу, засіб відтворення його як носія здібностей до праці і члена суспільства. Інтерес працівника полягає в збільшенні оплати праці (доходу) шляхом збільшення як свого трудового внеску і результатів праці, так і ціни своїх трудових зусиль.

Для працедавця оплата праці працівників - це завжди витрата на робочу силу як задіяний у виробничому процесі ресурс. Інтерес працедавця полягає в мінімізації витрат на робочу силу з розрахунку на одиницю продукції, яка виробляється, в результаті, як продуктивнішого використання працівника протягом робочого часу при обумовленій оплаті за одиницю цього часу (ставці заробітної плати), так і висновку вигідніших умов найму.

Основне завдання організації зарплати полягає в тому, щоб поставити оплату праці в залежність від кількості і якості трудового внеску кожного працівника і тим самим підвищити стимулюючу функцію внеску кожного.

Організація оплати праці є системою організаційно-правових засобів, направлених на встановлення змісту і порядку введення системи оплати праці, тарифної системи, нормування праці, відрядних розцінок, преміювання, інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат, встановлення норм оплати праці при відхиленні від тарифних умов, форм і термінів виплати заробітної плати, порядку начислення середнього заробітку, індексації зарплати у зв'язку із зміною індексу споживчих цін, компенсації зарплати у зв'язку з порушенням термінів її виплати.

Практична значущість оплати праці, недостатній рівень дослідження теоретичних і прикладних питань, що стосуються заробітної плати зумовили вибір теми, мету і визначили цільову спрямованість магістерської роботи.

Метою магістерської роботи є вивчення ведення обліку та аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві, закріплення і поглиблення знань, отриманих в процесі навчання, вирішення поставлених завдань та логічне їх обґрунтування, розробка певних пропозицій, щодо удосконалення методики обліку і аналізу розрахунків по оплаті праці з врахуванням національних стандартів. Реалізація мети потребує формування завдань дослідження.

Виходячи з вищесказаного в магістерськой роботі поставлені і вирішені такі завдання:

- обґрунтування актуальності теми дослідження;

- вивчення теоретичних основ обліку та аналізу розрахунків з оплати праці;

- вивчення нормативно-законодавчих актів;

- вивчення і аналіз наукової літератури з даної теми;

- здобуття практичного досвіду обліку та аналізу розрахунків по оплаті праці;

- проведення порівняння практики обліку розрахунків з оплати праці в ТОВ «Електротехнічна компанія» з вимогами національного законодавства;

- проведення аналізу організації обліку розрахунків з оплати праці;

- узагальнення результатів дослідження;

- використання даних первинного фінансового та управлінського обліку, статистичної звітності та іншої інформації;

- обґрунтування пропозицій і конкретних висновків щодо поліпшення обліку трудових ресурсів, впровадження яких в ТОВ «Електротехнічна компанія» забезпечить дотримання методики обліку і аналізу у відповідності з вимогами чинного законодавства України.

Об`єктом дослідження є ТОВ «Електротехнічна компанія», діяльність якого спрямована на забезпечення споживачів України якісним і надійним електроустаткуванням і світлотехнікою.

Предметом дослідження є методичні аспекти обліку і аналізу розрахунків по оплаті праці, фонду оплати праці і обліковий процесу в умовах ринкових відносин з урахуванням специфіки ТОВ «Електротехнічна компанія».

У магістерській роботі використовувались такі методи дослідження як системний аналіз - для деталізації і розчленування об’єкта дослідження на окремі важливі складові елементи; синтез - для узагальнення різних аспектів обліку і аналізу розрахунків по оплаті праці; інформаційне моделювання - для забезпечення дослідження нормативно-довідковими матеріалами; абстрагування - для формування узагальнених висновків на основі системного аналізу і синтезу теорій і практики організації системи забезпечення обліку розрахунків по оплаті праці; конкретизація - для обґрунтування змісту форм облікового забезпечення; дослідження документів та реєстрів обліку за формою і змістом - для виявлення їхньої відповідності щодо інформаційної ємності адекватного вимогам стандартів; статистичні і аналітичні розрахунки; порівняння - для зіставлення даних у динаміці; групування - для визначення залежності показників одне від одного; середніх і відносних величин та прийоми елімінування при аналізі розрахунків по оплаті праці; конструктивний - для групування пропозицій щодо обліку розрахунків по оплаті праці; графічний - для наочного зображення результатів дослідження.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що в магістерській роботі узагальнено і проаналізовано наукову і методичну літературу з обраної теми дослідження, обґрунтовано методику обліку і аналізу розрахунків по оплаті праці із врахуванням вимог національного законодавства.

Обсяг та структура роботи. Магістерська робота складається із літератури та додатків. Вона викладена на 167 сторінках, ілюстрована 25 таблицями, 14 рисунками та 10 додатками. Список використаної літератури включає 89 найменувань.

При написанні магістерської роботи використано законодавчу та нормативну літературу, зокрема Кодекс законів про працю України, Закон України «Про оплату праці», Закон України «Про відпустки», Закон України «Про збір на обов'язкове соціальне страхування», Інструкція зі статистики заробітної плати, а також спеціальну економічну літературу з теми дослідження.

В якості методологічної основи дослідження використовувалися теоретичні положення економічної науки, численні праці українських та зарубіжних вчених з питань обліку оплати праці, закони України та інші нормативно-правові акти. Основні положення роботи, висновки та пропозиції базуються на використанні та узагальненні матеріалів законодавчої бази України, даних періодичних видань, електронних ресурсів.

**РОЗДІЛ І. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ**

**1.1. Економічна сутність розрахунків з оплати праці**

Ефективність праці певною мірою визначається діючою системою заробітної плати. Заробітна плата як соціально-економічна категорія, з одного боку, є основним джерелом грошових доходів працівників, тому її величина значною мірою характеризує рівень добробуту всіх членів суспільства. З іншого боку, правильна організація оплати праці сприяє більш повному заохоченню працівників, а відтак - підвищенню ефективності виробництва на конкретному підприємстві.

Заробітна плата як елемент ринку праці є ціною робочої сили, а як елемент конкретного виробництва - статтею витрат на виробництво, що включається до собівартості продукції (робіт, послуг) на окремому підприємстві [45].

За роки незалежності так і не створені умови для істотного поліпшення рівня життя народу, держава не змогла розмір мінімальної заробітної плати довести до рівня прожиткового мінімуму. Вагомий внесок у розробку теоретико-методологічних аспектів проблем обліку оплати праці зробили такі українські вчені, як А.Батура, Д.Богіня, М.Каліна, В.Карпенка, М.Кім, Т.Кір 'ян, А.Колот, Г. Куликов, В.Лагутін, В.Ліпов, Л.Лісогір, В.Ніжнік, В.Новиков, О.Новікова, Н.Павловська, І.Петров, М.Семікіна, С.Тютюннікова, Шаповал, Л.Шевченко та інші, а також російські дослідники Л. Абалкін, Н.Вішневська, Г.Дублянська, В.Куліков, Д.Львов, Р.Капелюшніков, А.Соболевська, Р. Яковлєв та інші.

Значна кількість вчених ставила собі за мету організувати облік праці та її оплати таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, зміцнення трудової дисципліни, підвищенню якості виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг.

У науковій економічній літературі можна зустріти понад два десятки визначень заробітної плати. Найпоширенішим є визначення зарплати як частки суспільного продукту (національного доходу), що розподіляється за працею між окремими працівниками.

Наведемо кілька найхарактерніших визначень.

Автори економічного словника-довідника вважають, що «зарбітна плата - це грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, що визначається вартістю засобів існування, необхідних для її відтворення» [ ек.сл.,ст. 130 ].

У словнику-довіднику з питань заробітної плати, виданому ще в середині 80-х років, зазначено: «Заробітна плата - це виражена в грошах частка оплати робітників і службовців у фонді індивідуального спожживання. Становить основну форму необхідного продукту і розподіляється відповідно до кількості і якості витраченої ними праці в суспільному виробництві».

Класики економічної теорії А.Сміт та Д.Рікардо у своїх наукових дослідженнях пропонують своє визначення поняття «заробітна плата». Так, А.Сміт зазначає, що «заробітна плата включає в себе вартість життєвих засобів людини, щоб вона могла «працювати», а Д.Рікардо вважав, що «заробітна плата є грошовим виразом «мінімуму засобів існування».

Вітчизняні економісти досліджуючи поняття «заробітна плата», також пропонують свої визначення поняття «заробітна плата». Зокрема, С.Ф. Покропивний вважає, що «заробітна плата як економічна категорія відображає відносини між найманими працівниками і роботодавцями щодо розподілу новоствореної вартості (доходу). Якщо для перших заробітна плата є основною формою доходу, то для інших - елементом витрат на виробництво, чинником конкуренто­спроможності продукції, складовою доходу підприємства» [5].

Ще одне визначення поняття «заробітна плата» запропоноване М.Д.Ведерниковим. З його точки зору, заробітна плата є первинним доходом домашніх господарств, який передбачає винагороду в грошовій або натуральній формі, що має бути виплачена роботодавцем найманому працівнику за роботу, виконану у звітному періоді [56].

Проте найбільш повне визначення даного поняття пропонує О.А.Грішнова, яка розглядає поняття «заробітна плата» з кількох позицій: з позицій економічної теорії, з позицій ринкової економіки, з позицій економіки праці, з позицій найманого працівника та з позицій підприємця.

Відомий науковець Хом’як дає таке поняття: «Заробітна плата- це основна форма оплати праці за виконану роботу чи надані послуги згідно з трудовими договорами працівників, як правило, у грошовій формі. В окремих випадках може нараховуватися в натуральній формі» .

Є і таке визначення: «Заробітна плата- це частка сукупного суспільного продукту в грошовому виразі, що виділяється державою для задоволення особистих потреб робітників і службовців і розподіляється між ними відповідно до кількості і якості затраченої праці».

На основі опрацьованої економічної літератури ми вважаєм, що найбільш вдалим визначенням є: «Заробітна плата- це сума тих грошових засобів, яку отримує працівник як винагороду за працю».

Ці визначення лише вказують на один із принципів розподілу частини суспільного продукту (національного доходу) між учасниками виробництва. З них випливає, що заробітна плата розподіляється лише за кількістю і якістю праці, що не є зовсім так.

Сутність поняття «заробітна плата» складна і багатостороння, тому розглядати її потрібно з різних позицій .

Як ціна робочої сили заробітна плата формується на ринку праці і є зовнішнім параметром відносно до підприємства. Як елемент ціни виробництва заробітна плата має визначатися часткою у створеній підприємством вартості. Під час формування системи оплати праці на конкретному підприємстві необхідно забезпечувати підвищення заробітної плати тільки у зв'язку зі збільшенням кількості виготовлюваної працівниками продукції, більш ефективним використанням ресурсів, зростанням продуктивності праці.

Заробітна плата є дієвим інструментом активізації людського фактора і використання трудового потенціалу. При цьому використання існуючого кваліфікаційного і творчого потенціалу працівників має повністю залежати від наукової обґрунтованості і вибору методів узгодження заробітної плати з кваліфікацією, змістом виконуваної роботи, результатами праці й умовами, в яких вона здійснюється.

Відповідно до ст.1 Закону України "Про оплату праці" №108/95-ВР від 24 березня 1995 p., зі змінами і доповненнями, заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства [2].

Суть заробітної плати виявляється також у функціях, які вона виконує в процесі суспільного відтворення. Найважливішими функціями заробітної плати є такі: відтворювальна, регулююча, стимулююча, соціальна. Більш детально функції заробітної плати розглянемо в табл. 1.1

Для забезпечення реалізації заробітною платою зазначених вище функцій необхідне дотримання таких найважливіших принципів:

- підвищення реальної заробітної плати мірою зростання ефективності виробництва та праці. Порушення цього принципу може привести, з одного боку, до виплати незароблених грошей, а значить до інфляції, що в кінцевому рахунку веде до зниження реальної заробітної плати;

- диференціація заробітної плати в залежності від трудового внеску працівника в результаті діяльності підприємства, від змісту і умов праці, від місця положення підприємства, його галузевої належності. Цей принцип заснований на необхідності посилення матеріальної зацікавленості працівників у підвищенні кваліфікації, у виконанні більш складної роботи, забезпеченні високої якості продукції;

- однакова оплата за однакову працю. В умовах ринкової економіки цей принцип слід трактувати, по-перше, як недопущення дискримінації у оплаті праці за статтю, віком, національністю тощо, і по-друге, як принцип справедливості при розподілі в середині підприємства, що передбачає адекватну оцінку праці через її оплату;

- державне регулювання оплати праці. Включає законодавство і угоди в сфері праці, податкову систему, встановлення залежності між динамікою і індивідуальних доходів і інфляцією. Засобом державного регулювання оплати праці, що забезпечує соціальну захищеність низькооплачуваних працівників, є встановлення мінімальної зарплати.

- врахування впливу ринку праці. Ринок праці - це така сфера, де в кінцевому підсумку формується оцінка різних видів праці. Заробітна плата кожного працівника знаходиться в тісній залежності від його положення на ринку праці, від співвідношення попиту і пропозиції праці певної якості. На ринку праці представлений широкий діапазон розмірів заробітної плати як на державних і приватних підприємствах, так і у неформальному секторі, де відсутні будь-який соціальний і правовий захист і умови оплати праці цілком визначаються роботодавцем;

- простота, логічність і доступність форм і систем оплати праці. Стимул стає стимулом лише у тому випадку, коли у працівників є про нього інформація, і вона зрозуміла їм як не спеціалістам у галузі економіки праці.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконаної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства. За трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу заробітну плату, яка складається з таких частин: основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. В табл. 1.2 розглянемо складові елементи фонду заробітної плати.

Таблиця 1.1

Функції заробітної плати

|  |  |
| --- | --- |
| Назва функції | Призначення функції |
| 1 | 2 |
| Відтворювальна | забезпечення працівників та членів їхніх сімей необхідними життєвими благами для відновлення робочої сили для відтворення поколінь. В ній реалізується економічний закон зростання потреб. Ця функція тісно пов’язана з особливостями державного регулювання заробітної плати, із встановлення на державному рівні такого її мінімального розміру, який би забезпечував відтворення робочої сили |
| Стимулююча | встановлення залежності її розміру від кількості й якості праці конкретного працівника, його трудового внеску в результати роботи підприємства. Ця залежність повинна бути такою, щоб заохочувати до постійного покращення результатів праці |
| Регулююча | оптимізація розміщення робочої сили за регіонами, галузями господарства, підприємствами з урахуванням ринкової кон’юнктури. Формування ефективного функціонуючого ринку праці передбачає свободу кожного найманого працівника вільно обирати місце прикладання своєї праці, а його прагнення до підвищення життєвого рівня обумовлює професійні переміщення у пошуках такої роботи, яка б максимально задовольняла зростаючі потреби |
| Соціальна | відображає міру живої праці при розподілі фонду споживання між найманими працівниками та власниками засобів виробництва. Заробітна плата виступає індивідуальною часткою працівника в новоствореному доході у відповідності з його трудовим внеском |
| Функція формування платоспроможного попиту населення | узгодження платоспроможного попиту, під яким розуміємо форму виявлення потреб, забезпечених грошовими коштами покупців, із одного боку, і виробництва споживчих товарів – з іншого. Оскільки платоспроможний попит формується під дією двох основних факторів – потреб та доходів населення, то за допомогою заробітної плати в ринкових умовах встановлюються пропорції між товарною пропозицією та попитом |

Таблиця 1.2

Складові елементи фонду заробітної плати

|  |  |
| --- | --- |
| Фонди | Характеристика фондів |
| Фонд оплати праці | Основний економічний показник, що широко використовується у господарській практиці, статистичній звітності, аналізі. Він включає в себе основну та додаткову заробітну плату персоналу підприємства, інші заохочувальні та компенсаційні виплати (крім тих, які у законодавчо встановленому порядку до фонду оплати праці не входять, наприклад, допомога з тимчасової непрацездатності, вихідна допомога та деякі інші) |
| Фонд основної заробітної плати | Заробітна плата, нарахована за виконану роботу (відпрацьований час) За відрядними розцінками, тарифними ставками, посадовими окладами, включаючи преміальні доплати робітникам за перевиконання норм виробітку (крім одноразових премій), доплати за роботу у нічний час, у понаднормовий час, оплати простоїв не з вини робітників |
| Фонд додаткової заробітної плати | Виплати, пов'язані з різними надбавками та доплатами, які передбачені чиним законодавством (наприклад, персональні надбавки за суміщення професій, за шкідливі умови праці тощо), а також оплата щорічних і додаткових відпусток, передбачених законодавством, і робочого часу працівників, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків |
| Загальний фонд заробітної плати підприємства | Фонд основної заробітної плати та фонд додаткової заробітної плати разом |
| Інші  Заохочувальні та компенсаційні виплати з фонду оплати праці | До них належать винагороди за підсумками роботи за рік, суми наданих трудових і соціальних пільг працівникам (наприклад, одноразова допомога ветеранам праці, здешевлення вартості харчування працівників тощо), суми матеріальної допомоги |

З урахуванням своїх можливостей підприємства можуть запроваджувати пільгові виплати у вигляді додаткових відпусток понад передбачені законодавством (в тому числі жінкам, що виховують дітей), надбавок до пенсій, оплати путівок працівникам та їхнім дітям на лікування і відпочинок коштом підприємства, надання працівникам матеріальної допомоги тощо.

В економічній теорії розрізняють два види заробітної плати – номінальну та реальну.

Номінальна заробітна плата - це сума грошових коштів (грошових одиниць), яку отримують працівники за виконання визначеного обсягу робіт відповідно до кількості та якості витраченої ними праці, а також підсумкових результатів праці [40].

Через те, що в ринкових умовах господарювання в різних регіонах країни можуть бути встановлені різні ціни на товари, на однакову заробітну плату працівників, які виконують однотипну роботу, можна придбати різну кількість товарів. Відтак, більш точною характеристикою доходів працівників є реальна заробітна плата. Вона відображає сукупність матеріальних благ і послуг, які може придбати працівник на номінальну заробітну плату. Розмір реальної заробітної плати залежить від величини номінальної заробітної плати і рівня цін на предмети споживання і послуги. Цю залежність можна відтворити за допомогою формули (1.1):

Iрзп = Iнзп / Iц ,(1.1)

де Ірзп, Інзп, Іц - індекси реальної, номінальної заробітної плати та індекс цін.

Якщо ціни на товари зростають швидше ніж номінальна заробітна плата, то реальна заробітна плата знижується.

Якщо за своєю структурою заробітна плата неоднорідна, кожний її складовий елемент виконує окрему функцію матеріального стимулювання і має певну економічну самостійність за необхідного взаємозв'язку всіх її частин.

Особливе місце в системі оплати праці посідає мінімальна заробітна плата, яка є законодавчо встановленим розміром заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може здійснюватися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт). До мінімальної заробітної плати не включаються доплати за роботу в надурочний час, у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах праці, на роботах з особливими природними географічними і геологічними умовами та умовами підвищеного ризику для здоров'я, а також премії до ювілейних дат, за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, матеріальна допомога. У разі коли працівнику, який виконав місячну (годинну) норму праці, нарахована заробітна плата нижче законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати, підприємство здійснює доплату до її рівня.

Мінімальна заробітна плата — це заробітна плата з урахуванням всіх її складових за винятком оплати доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров’я, за роботу в нічний та надурочний час, роз’їзний характер робіт, премії до святкових і ювілейних дат. Тож в разі якщо працівнику нараховано менше ніж 3200 грн, потрібно [проводити доплату до мінімального розміру](https://byhgalter.com/doplata-do-minimalno%D1%97-zarplati-sumisnikam-ta-u-razi-sumishhennya-profesij/).

Розмір мінімальної заробітної плати визначається з урахуванням:

- вартісної величини мінімального споживчого бюджету з поступовим зближенням рівнів цих показників в міру стабілізації та розвитку економіки країни;

- загального рівня середньої заробітної плати;

- продуктивності праці, рівня зайнятості та інших економічних умов.

Мінімальна заробітна плата встановлюється у розмірі, не нижчому за вартісну величину межі малозабезпеченості в розрахунку на працездатну особу. Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України, як правило, один раз на рік у Законі про Державний бюджет України з урахуванням пропозицій, вироблених шляхом переговорів представників професійних спілок, власників або уповноважених ними органів, які об'єдналися для ведення колективних переговорів і укладення Генеральної угоди. Вона може переглядатися при внесенні змін до Закону про Державний бюджет України залежно від зростання індексу цін на споживчі товари і тарифів на послуги за угодою сторін колективних переговорів [35].

Джерела коштів на оплату праці визначаються ст.4 Закону України «Про оплату праці», згідно з якою до них належать частина доходу та інші кошти, одержані внаслідок господарської діяльності підприємства. Для установ і організацій, що фінансуються з бюджету, - це кошти, які виділяються з відповідних бюджетів, а також частина доходу, одержаного внаслідок господарської діяльності та з інших джерел. Об'єднання громадян оплачують працю найманих працівників з коштів, які формуються згідно з їх статутами.

На підставі названих вище принципів і функцій заробітної плати в умовах побудови ринкових відносин створюється організація заробітної плати безпосередньо на підприємствах.

**1.2. Види, форми і системи оплати праці**

Підприємства та організації власно встановлюють форми і системи оплати праці, умови преміювання робітників, штатний розклад.

Підприємства й організації при складанні трудової угоди встановлюють кожному працівникові розмір тарифної ставки (посадового окладу), види доплат, компенсаційні і гарантовані виплати, передбачені чинним законодавством.

Заробітна плата поділяється на основну, додаткову, інші зоохочувальні і компенсаційні виплати. Більш детально структуру заробітної плати підприємства розглянуто на рис. 1.1

Основна заробітна плата - це винагорода за виконану роботу згідно з встановленими нормами (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові оклади). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок і відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців. При нарахуванні основної заробітної плати робітникам, яким установлена підрядна оплата праці, крім табелю необхідно мати відомості про виробітку та розцінки за виконану роботу.

Заробітна плата

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати

Додаткова заробітна плата

Основна заробітна плата

Заробітна плата нарахована за виконану роботу

Матеріальна допомога

Надбавки і доплати до тарифних вставок та посадових окладів

Виногарода за вислугу років , стаж роботи

Винагорода за результати роботи за рік

Оплата праці у вихідні та святкові дні

Премії за спеціальними системами і положеннями

Доплата за поєднання професій (посад)

Сума наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам

Інші надбавки і доплати

Рис. 1.1 Структура заробітної плати підприємства.

Додаткова заробітна плата - ст. 105 КЗпП передбачено, що працівниками, які виконують на тому ж підприємстві, в установі, організації поряд зі своєю основною роботою, зумовленою трудовим договором, додаткову роботу за іншою професією або обов’язок тимчасово відсутнього працівника без увільнення від своєї основної роботи, здійснюється доплата за поєднання професій або виконання обов’язків тимчасово відсутнього працівника.

До додаткової заробітної плати належать винагороди за працю понад встановлені норми, за трудові досягнення і винахідництво, а також особливі умови праці.

Існують такі види додаткової заробітної плати:

- робота у сверх урочний час;

- сумісництво професій;

- робота в нічний час.

Додаткова заробітна плата включає доплати і надбавки до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених чиним законодавством: премії працівникам, керівникам, спеціалістам за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів; винагороди за вислугу років і стаж роботи; оплату щорічних і додаткових відпусток згідно із законодавством, компенсацій за невикористану відпустку тощо.

До інших заохочувальних і компенсаційних виплат належать:

- надбавки і доплати, не передбачені чинним законодавством і понад встановлені розміри;

- винагороди за підсумками роботи за рік;

- премії за винахідництво і раціоналізацію, за створення, освоєння і впровадження нової техніки, за своєчасну поставку продукції на експорт;

- одноразові заохочення окремих працівників за виконання особливо важливих виробничих завдань тощо.

Усі державні, кооперативні підприємства і господарські товариства повинні вести окремий облік:

- фонду заробітної плати робітників і службовців: спискового складу, позаспискового (позаштатного) складу;

- разових та інших премій, які не включаються до фонду заробітної плати;

- інших грошових і натуральних виплат робітникам і службовцям.

Розміри доплат за поєднання професій (посад) або виконання обов’язків тимчасово відсутнього працівника встановлюються на умовах, передбачених у колективному договорі.

В сучасних умовах на підприємствах застосовуються різні форми і системи оплати праці, але найбільше поширення отримали три форми оплати праці: відрядна, погодинна і тарифна (рис. 1.2).

Оплата праці

Робітники

Спеціалісти і службовці

За окладами та відпрацьований час

Відрядна

Погодина

Проста погодина

Відрядно- преміальна

Акордна

Погодино - преміальна

Відрядно - прогресівна

Опосередковано - відрядна

Рис. 1.2 Форми оплати праці на підприємстві.

Погодина оплата широко використовується в бригадах і для розрахунків з окремими робітниками в тих випадках, коли оплату праці за певну кількість переробленого часу здійснюють незалежно від кількості виконаних робіт. Вона складається з оплати за тарифом, доплат за умови праці і професійну майстерність.

При погодинній формі оплати в розрахунок приймаються кількість відпрацьованих днів і годин. Можна виділити звичайну погодинну (погодину, помісячну) і погодинно-преміальну системи оплати праці. Для підвищення продуктивності праці робочі-погодинники преміюються за певні показники [30].

Пряма відрядна заробітна плата передбачає оплату праці робочих по числу одиниць виготовленої ними продукції і виконаних робіт, виходячи з твердих відрядних розцінок, встановлених з урахуванням необхідної кваліфікації. Ця форма оплати праці може бути індивідуальною або бригадною.

Відрядно-преміальна система оплати праці робочих включає преміювання за перевиконання норм виробітку, досягнення певних якісних показників: здачу робіт з першого пред`явлення, відсутність браку та ін.

При відрядно-прогресивній системі оплати – підвищується за виробіток понад норму.

Заробітна плата - частина національного доходу, яка призначена для особистої потреби робітників та службовців. Заробітна плата - є одним з елементів виробничих витрат підприємства [44].

Під словом система слід розуміти сукупність принципів. які служать основою любого вчення. По відношенню до оплати праці система включає два напрямки: організацію праці та нарахування заробітної плати. Перше пов’зане з обліком відпрацьованого часу, а друге - з кількістю виконаної роботи. Тому система оплати праці розподіляється на дві форми: погодинна та відрядна, а вони в свою чергу мають різновиди.

Відрядна оплата праці - система заробітної плати, при якій заробіток залежить від обсягів виконаної роботи, потребує якості. Відрядна оплата праці має два різновиди: пряма відрядна та відрядно-преміальна. Різновид відрядної форми оплати праці є відрядно-прогресивна та акордна форми.

При прямій відрядній формі оплати праця працівника винагороджується по відрядних розцінках за одиницю обігу незалежно від рівня виконаних норм виробки.

Заробіток визначається помноженням обсягу якісно виконаних робіт на відрядну розцінку.

Непряма відрядна система праці – застосовується для оплати праці допоміжних робітників (підсобників) .Заробітна плата підсобників залежить від результатів роботи основних робітників, яких вони обслуговують[42].

При відрядно-прогресивній оплаті праці робочого, об’єм робіт, виконаний понад норми, сплачується по збільшених розцінках.

При відрядно-преміальній - виплачуються премії по відрядних розцінках окрім заробітку за досягнення результатів роботи.

Відрядна заробітна плата може бути індивідуальною та груповою (бригадною). При останній заробітна плата за виконані роботи розподіляється між членами бригади пропорційно розрядах робітників та кількості відпрацьованих ними годин.

Акордна оплата праці - одна з форм заробітної плати, яка є різновидністю відрядної заробітної плати. Акордна заробітна плата нараховується на весь встановлений (узгоджений) обсяг робіт. Існує також акордно-преміальна оплата праці, при якій виплачуються премії за досягненні показники в роботі.

Для обліку виробітку робочих - підприємці застосовуються наступні документи:

- наряд на відрядну роботу, який може бути індивідуальним або бригадним;

- маршрутний лист та інші.

У наряді вказується обсяг вироблених робіт, сума заробітної плати, склад членів бригади, відпрацьований кожним час, розраховується коефіцієнт трудової участі у відповідності з яким розраховується премія робочим.

Наряд закривається по мірі виконання завдання: він підписується бригадиром.

Акордний наряд застосовується в бригадах «кінцевої продукції». Заробітна плата визначається відповідно до калькуляції, що прикладена до акордного наряду.

Недоліком наряду є те, що неможливо встановити, хто винен у виготовленні бракованих виробів. Усі недоліки наряду усуваються у маршрутному листі; там вказується весь технологічний ланцюг і можливо прослідити на який операції був зроблений брак. Групуючий розрахунок проводиться у відомості або картці [33].

Погодинна заробітна плата - форма оплати праці, коли обсяг виконаної роботи не піддається обліку та нарахуванню. Відомі дві форми погодинної оплати праці - проста погодинна та погодинно-преміальна.

При простій погодинній оплаті заробіток визначається виходячи з кількості відпрацьованого часу та кваліфікації працівника. Робітникам з погодинною заробітною платою сума заробітку визначається виходячи з годинної тарифної ставки та кількості відпрацьованих годин.

Впровадження ринкових відносин і відповідні структурні зміни в економіці потребують розроблення нових заходів щодо удосконалення системи оплати праці. Серед них важливе місце посідає впровадження погодинної оплати праці.

Доцільно застосовувати таку систему оплати праці на підприємствах і в організаціях виробничої сфери, для яких основним критерієм ефективності виробництва є вимоги якості продукції при обмеженій її кількості.

Впровадження погодинної оплати праці відповідає інтересам певних верств населення. Не зайнятого на постійній основі, такого як: жінки з малолітніми дітьми, молодь, яка суміщає роботу з навчанням, інваліди, немолоді працівники, які мають обмежену працездатність і зацікавлені в роботі на умовах неповного робочого часу.

Погодинна оплата праці є однією із систем погодинної форми оплати праці і передбачає проведення нарахування заробітної плати працівникам виходячи з погодинної тарифної ставки, яка встановлюється за домовленістю сторін або в колективному договорі, і фактичної кількості відпрацьованих ними годин за розрахунковий період.

Інженерно-технічні робітники отримують заробітну плату нараховану згідно з встановленим окладом пропорційно відпрацьованого часу. Дні, в які робітник виконує державні або суспільні обов’язки, оплачуються в загальному порядку.

При погодинно-преміальній оплаті додатково вводиться преміювання за якісне та своєчасне виконання завдань. Обов’язковою умовою преміювання є виконання місячного плану по технологічних етапах та обслуговування робітниками-погодинниками робочих місць, а також відсутність браку та простоювання машин та обладнання [21].

Премії робочим з погодинною оплатою праці нараховуються по місячних результатах роботи пропорційно відпрацьованого часу. Їх межовий розмір не повинен перевищувати 70% заробітку по тарифних ставках.

Документом з обліку відпрацьованого часу робітниками з погодинною заробітною платою є табель. Табель служить для обліку та контролю робочого часу, нарахування заробітної плати при погодинній формі оплати праці, складання звітності про чисельність і склад працівників.

При розрахунку заробітної плати робітників по тарифу годинну тарифну ставку потрібно помножити на кількість годин зміни. Розподіл заробітної плати при підрядній оплаті праці здійснюється трьома засобами: по коефіцієнту виробітку; по відпрацьованому часу, приведеного до першого розряду; по коефіцієнту трудової участі (КТУ).

Розподіл загального заробітку по коефіцієнту приробітку дуже простий. Він розраховується за формулою (1.2):

загальний заробіток робітник

К = sum ((n1 \* m1) + (n2 \* m2) + (nn \* mn)) (1.2)

де, n1, n2, . , nn - погодинна тарифна ставка n-го робітника

m1, m2, ., mn - відпрацьована кількість робочих годин робітником

Коефіцієнт приробітку є одним для всіх робітників бригад. Якщо помножити заробіток по тарифу кожного робітника на цей коефіцієнт, то можливо визначити його загальний заробіток.

Колективно-відрядна система оплати праці (бригадна) - це коли ту чи іншу роботу, виробництво продукції або надання послуг, за якими визначено відрядні розцінки, норми часу та виробітку, здійснює колектив (бригада). У зв’язку з чим заробіток окремого кожного працівника, члена такого колективу (бригади) залежить від результатів роботи всього колективу (бригади) та його особистого внеску в результат такої роботи. Розподіл заробітку колективу (бригади) між його членами (працівниками) здійснюється, як правило, пропорційно відпрацьованому часу, кваліфікації працівників, коефіцієнту трудової участі (КТУ) та, можливо іншим показникам. Конкретний порядок розподілу заробітку між членами колективу (бригади) визначається у колективному договорі [27].

Розподіл загального заробітку бригади по відпрацьованому часу, приведеному до першого розряду є модифікацією першого способу. При цьому способі фактично відпрацьований час кожного робітника множимо на тарифний коефіцієнт присвоєного йому розряду. Сумування всіх результатів визначає загальну кількість робочого часу, приведеного до першого розряду по бригаді. Після цього розраховується норматив заробітку на 1 чол/год. шляхом ділення заробітку бригади на загальну кількість відпрацьованого часу, приведеною до першого розряду.

КТУ - це узагальнений показник, який відображає реальний вклад кожного члена бригади в загальні результати роботи з обліком індивідуальної продуктивності, якості праці та відношенні до праці. КТУ застосовується тільки до приробітку та премій, але не втрачаючи тарифної частини заробітної плати.

Показники, що підвищують КТУ:

- високий рівень виконаних виробничих завдань, застосування передових методів праці, виконання робіт по сумісним професіям, висока трудова активність, ефективне використання обладнання, забезпечуючи більш високу виробітку – підвищується до 0,5 ;

- висока професійна майстерність, яка виражається в більш високій якості робіт - підвищується до 0,25 ;

- керування звеном, ініціатива та попередження можливих простоїв робочих та обладнання, допомога та передача опиту, ефективне використання робочого часу – підвищується до 0,25;

Показники, що знижують КТУ:

- невиконання виробничих завдань, слаба інтенсивність праці, яка виражається у відставанні від загального рівня бригади, неефективне використання обладнання, інструменту - понижується до 0,5;

- недостатня професійна майстерність, яка виражається у виготовленні неякісної продукції, порушенні правил техніки безпеки і таке інше - понижується до 0,25;

- запізнення на роботу, передчасні уходи з роботи, невиконання розпоряджень бригадира та інші порушення, що негативно позначаються на результатах колективної праці – понижується до 0,25.

Максимальна величина КТУ по всіх трьох факторах для окремих членів бригади не може перевищувати:

КТУ = 2,0 = ( 1 + 0,5 + 0,25 + 0,25 ) (1.3)

Мінімальна величина КТУ з урахуванням всіх знижуючих факторів для окремих членів бригади може бути:

КТУ = 0 = ( 1 – 0,5 – 0,25 – 0,25 ) (1.4)

Тобто :

КТУ = КБ ±ƩКn ±ƩКc.  (1.5)

де, КТУ - коефіцієнт трудової участі ;

КБ - базовий коефіцієнт ;

Кn - значення показників, підвищуючих коефіцієнт ;

Кc - значення показників, понижуючих коефіцієнт .

КБ при розподіленні колективної премії найчастіше береться за 1.

З урахуванням КТУ розподіляється :

- тарифна заробітна платня, що визначається пропорційно тарифній ставці і фактично відпрацьованому часу кожним робочим;

- відрядний приробіток (понадтарифна частка заробітної платні, що формується за рахунок перевиконання норм виробітки у робочих -відрядників );

- колективна премія .

Праця керуючих, спеціалістів та службовців оплачується по окладо-погодинній формі у сполученні з різними видами преміювання.

На підприємстві застосовують оплату праці по трудових угодах. Трудова угода укладається між підприємством та робітником, який притягується зі сторони для виконання конкретної роботи, якщо її неможливо виконати силами підприємства або на договірних началах з відповідними підприємствами та організаціями.

Тепер широке розповсюдження знайшла оплата праці по контракту, яка заключається у домовленості сторін та пов’язується з виконанням умов контракту.

У випадках найма працівника по контракту власник або уповноважений ним орган може встановлювати за згодою робітника також умови оплати праці, які визначені у колективному договорі або у індивідуальному договорі [31].

Таким чином розподіл заробітної плати на системи, форми та види оплати праці має важливе значення для бухгалтерії, оскільки в залежності від цього визначається синтетичний облік, на який відносяться витрати по нарахуванню заробітної плати.

**1.3. Основи організації обліку розрахунків з оплати праці**

Трудові відносини в Україні регулюються численними законодавчими та нормативними актами. Основним законодавчим актом є Конституція України, на якій базується все законодавство, у тому числі і законодавство про працю. Облік розрахунків з оплати праці є досить складною ділянкою бухгалтерського обліку, яка вимагає досить ретельного організаційного забезпечення.

Питання розрахунків з оплати праці регулюються досить широким колом нормативних документів, основні з яких наведені в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Характеристика діючої нормативно-правової бази з обліку і аудиту заробітної плати

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Нормативний документ | Короткий зміст. | Використання в обліково-аналітичному (аудиторському) процесі. |
| 1 | 2 | 3 |
| 1. Конституція України від 28.06.1996 р. | Регулює основні права та обов'язки громадян України | Визначає право громадянина на працю та її оплату |
| 2.Господарський Кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. | Визначає види підприємств в залежності від засновників та інших факторів | Визначає форми організації бухгалтерського обліку в залежності від типу підприємства |
| 3. Цивільний Кодекс України №435-ІV від 16.01.2003 р. | Визначає основні аспекти юридичних стосунків підприємств | Регулює правові взаємовідносини між підприємствами та працівниками |
| 4. Податковий кодекс України № 2755-VI вiд 02.12.2010 р. зі змінами та доповненнями | Визначає порядок оподаткування всіх видів доходів фізичних осіб | Розмір податкової соціальної пільги, розрахунок податку з доходів працівників, складання звітності по податку з доходів працівників |
| 5. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 №108/95-ВР зі змінами та доповненнями | Визначає сутність та принципи оплати праці в Україні | Регулює економічні, правові, організаційні основи оплати праці працівників, які знаходяться в трудових відносинах на основі трудового договору з підприємствами всіх форм власності і господарювання, а також окремими громадянами, та сфери державного і договірного регулювання оплати праці |
| 6. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.1999 р. зі змінами та доповненнями. | Визначає порядок організації бухгалтерського обліку на підприємствах різних галузей в Україні | Регулює організацію бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні |
| 7. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загаль-нообов'язкове дер-жавне соціальне стра-хування» вiд 08.07. 2010 р. № 2464-VI | Визначає платників, порядок стягнення та використання єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування | Застосовується для правильного розрахунку розміру єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування |
| 8 Закон України«Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI. | Визначає платників, правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування. | Застосовується для правильного розрахунку розміру внесків до фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування . |
| 9. П(С)БО 11 «Зобов'язання», затверджене Наказом Мінфіну України від 31.01.2000 р. №20 | Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про зобов'язання підприємства. | Регулює порядок обліку довгострокових та поточних зобов'язань підприємства |
| 10.Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. №3125-ХП із змінами і доповненнями | Визначає основні аспекти аудиторської діяльності в Україні | Регулює діяльність аудиторів при наданні аудиторських послуг підприємствам |
| 11. П(С)БО 26 «Виплати працівниками», затверджене Наказом Мінфіну України від 28.10.2003 р. №601 | Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам | Регулює порядок виплат в грошовій та негрошовій формах працівникам за виконану роботу |

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій, встановлення умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній, комунальній власності, працівників підприємств, установ та організацій, що фінансуються чи дотуються з бюджету, а також шляхом оподаткування доходів працівників.(частина перша статті 8 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 21.04.2011 р. N 3258-VI)

В Україні здійснюється договірне регулювання оплати праці працівників підприємств на основі системи угод, що укладаються на рівні:

- державному (генеральна угода);

- галузевому (галузева угода);

- регіональному (регіональна угода);

- виробничому (колективний договір) відповідно до Закону України «Про колективні договори і угоди».

Під організацією заробітної плати розуміється її побудова, забезпечення взаємозв'язку кількості і якості праці з розмірами її оплати, шляхом використання сукупності складових елементів (нормування, тарифної системи, премії, доплат і надбавок ).

Основне завдання організації зарплати полягає в тому, щоб поставити оплату праці в залежність від його колективу та якості трудового внеску кожного працівника і тим самим підвищити стимулюючу функцію вкладу кожного. З організацією заробітної плати на підприємстві пов'язано вирішення двоєдиного завдання:

- гарантувати оплату праці кожному працівникові відповідно до результатів його праці та вартістю робочої сили на ринку праці;

- забезпечити роботодавцю досягнення в процесі виробництва такого результату, який дозволив би йому (після реалізації продукції на ринку товарів) відшкодувати витрати і отримати прибуток.

Тим самим, через організацію заробітної плати досягається необхідний компроміс між інтересами роботодавця і працівника, який сприяє розвиткові відносин соціального партнерства між двома рушійними силами ринкової економіки.

Організація заробітної плати передбачає реалізацію функцій, форм і систем заробітної плати, використання сучасних методів її організації у взаємозв'язку з ринком, організацією і нормуванням праці, технічним рівнем виробництва. Основою організації заробітної плати, її руху виступають:

-динаміка вартості і ціни робочої сили на ринку праці;

-модифікована функціональна залежність ціни праці від його кількості та якості;

-дії профспілок і держави у сфері оплати праці.

На рівні підприємства регулювання заробітної плати здійснюється шляхом планування, організації оплати праці, контролю та організації соціального партнерства між працівниками, профспілкою та роботодавцями.

Принципи організації заробітної плати - це об'єктивні, науково обгрунтовані положення, що відображають дію економічних законів і спрямовані на більш повну реалізацію функцій заробітної плати, які зазначені в наказі про облікову політику підприємства [46].

При розробці політики в галузі заробітної плати та її організації на підприємстві необхідно враховувати наступні принципи:

- справедливість, тобто рівну оплату за рівну працю, недопущення дискримінації у сфері оплати праці;

-відповідність міри праці і міри її оплати;

-диференціація оплати праці залежно від якості, величини та ефективності трудового внеску працівника в результати діяльності підприємства, від умов праці, природно-кліматичних умов та інших особливостей виробництва і регіонів;

-стимулювання за якість праці і сумлінне ставлення до праці;

-матеріальне покарання за допущений брак і безвідповідальне ставлення до своїх обов'язків, що призвело до негативних наслідків;

-забезпечення випереджальних темпів зростання продуктивності праці порівняно з темпами підвищення заробітної плати;

-індексацію заробітної плати відповідно до рівня інфляції;

-впровадження прогресивних форм і систем оплати праці, які найбільшою мірою відповідають потребам підприємства;

- державне та регіональне регулювання заробітної плати в поєднанні з широкими правами підприємства в питаннях вибору форм і систем оплати праці;

-облік кон'юнктури ринку праці.

Принципи є базисними, незмінними у своїй основі, вимоги ж до організації оплати праці досить динамічні, змінювані і конкретні. Вимоги або сприяють більш повному втіленню в життя принципів організації заробітної плати, або конкретизують їх залежно від стану економіки, її завдань, можуть переглядатися і змінюватися. Вони, як правило, відображаються в нормативних документах у вигляді конкретних установок, показників, максимально або мінімально допустимих меж, середніх величин, які необхідно дотримуватися в ході організації заробітної плати, наприклад встановлення конкретного рівня мінімальної заробітної плати.

**Висновок до розділу 1**

Реальна заробітна плата, це обсяг товарів та послуг, які можна придбати на заробітну плату в поточному періоді, виходячи з цін у базисному періоді. Розмір заробітної плати залежить від розміру номінальної заробітної плати, рівня цін на товари широкого вжитку та послуги, розміру податків, що стягуються. Динаміка заробітної плати розраховується за певний період як індекс, що дорівнює частці від ділення індексу номінальної заробітної плати на індекс споживчих цін за той самий період.

Узагальнюючи наведені визначення заробітної плати, можна сказати, що це відносний показник, який характеризує купівельну спроможність номінальної заробітної плати під впливом змін роздрібних цін на товари й послуги і рівня витрат на виплату податків та обов'язкових платежів.

Як відносний показник заробітна плата може бути розрахована або в грошовому виразі (номінальна заробітна плата звітного періоду в цінах базового періоду), або як індекс реальної заробітної плати відповідного періоду. У першому випадку можна визначити абсолютну величину реальної заробітної плати, у другому - відносну (на скільки реальна заробітна плата зросла або зменшилася).

Абсолютна величина заробітної плати розраховується шляхом ділення номінальної заробітної плати поточного періоду без урахування податків та обов'язкових платежів на ІСЦ.

Індекс номінальної заробітної плати характеризує зміну номінальної заробітної плати працівників у звітному періоді порівняно з заробітною платою в попередньому періоді. Визначається даний показник як шляхом безпосереднього порівняння показників середньої заробітної плати (у розрахунку на одного працівника або відпрацьовану годину) в окремих періодах, так і шляхом ділення індексу фонду оплати праці на індекс чисельності працівників (або індекс відпрацьованого часу).

Індекс заробітної плати характеризує зміну купівельної спроможності номінальної заробітної плати у звітному періоді порівняно з базисним (індекс номінальної заробітної плати, поділений на індекс споживчих цін за той же період).

Існує принципова розбіжність між зіставленнями заробітної плати як елементу доходу і як винагороди за однакову або еквівалентну роботу.  
Тому від мети дослідження істотно залежить вибір показника і спосіб використання даних.

Дослідження тенденцій заробітної плати з метою виявлення розбіжностей у винагороді за однакову або еквівалентну роботу мають стосуватися погодинної заробітної плати, оскільки однакова робота за інших рівних умов означає роботу однакової тривалості. Порівнювати також можна тижневу, місячну або іншу заробітну плату, але тільки за умови врахування різниці в тривалості робочого тижня, місяця і т. ін. Причому зазначений показник не враховує впливу на заробітну плату податків та обов'язкових внесків.

Аналіз динаміки заробітної плати як елементу доходу незалежно від виконуваної роботи має велике значення для оцінки і планування заходів соціальної політики. Далі в документі розглядається вимірювання співвідношень заробітної плати саме в аспекті елементу доходів.  
Зіставлення двох показників заробітної плати, які обчислені як з урахуванням податків та обов'язкових внесків, так і без них, дає змогу визначити вплив на рівень заробітної плати такого фактору, як податкова політика, тривалість відпрацьованого часу і також може використовуватись з аналітичною метою з зазначенням особливостей обчислення цих показників.

**РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В ТОВ «ЕЛЕКТРОТЕХНІЧНА КОМПАНІЯ»**

**2.1. Документальне оформлення розрахунків з оплати праці**

Документальне оформлення операцій щодо розрахунків з заробітної плати між працівниками й роботодавцем в ТОВ «Електротехнічна компанія» супроводжується великою кількістю документів типових та нетипових форм. Основним документом, який визначає порядок організації оплати праці на підприємстві, розміри основної та додаткової заробітної плати, порядок преміювання працівників, є Положення про оплату праці на підприємстві. Даний документ повинен містити інформацію про:

- загальні принципи організації оплати праці на підприємстві, системи і форми оплати праці, які застосовуються до різних категорій працівників;

- штатний розклад працівників підприємства;

- побудову основної (тарифної) оплати праці з інструкціями за посадами і професіями тарифних ставок та окладів або порядку розрахунку, в залежності від показників роботи працівника і підприємства в цілому;

- обумовлені доплати, надбавки і компенсації із зазначенням їх розмірів;

- інші преміальні системи, що використовуються на підприємстві та шкалу преміювання.

Згідно з внесеними змінами у Наказі Державного комітету статистики «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» № 496 від 25.12.2009 для обліку заробітної плати використовують такі типові форми первинних документів:

- П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»;

- П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;

- П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору»;

- П-5 «Табель обліку використання робочого часу»;

- П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника».

Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу використовується для обліку працівників, прийнятих на підприємство та складається у відділі кадрів за кожним працівником і підписується керівником підприємства. Оформлення працівника на роботу здійснюється на основі наказу (розпорядження) про прийняття на роботу, який складається у довільній формі. В наказі зазначається назва структурного підрозділу, професія, посада, кваліфікація, табельний номер працівника, умови прийняття на роботу, умови роботи, розмір окладу.

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

Наказ (розпорядження) про надання відпустки використовується для оформлення щорічних та інших видів відпусток, які надаються працівникам у відповідності до діючого законодавства. Наказ складається в двох примірниках: один залишається у відділі кадрів, інший передається до бухгалтерії.

Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору застосовується при звільненні працівника. Заповнюється працівником відділу кадрів в двох екземплярах: один залишається в відділі кадрів, інший передається до бухгалтерії. Наказ підписується керівником підприємства та керівником структурного підрозділу [42]. На основі наказу про припинення трудового договору (контракту) бухгалтерія здійснює розрахунок з робітниками, а відділ кадрів робить відповідний запис в трудову книжку.

Основним документом про трудову діяльність є трудова книжка. Ведуть її на кожного працівника, який пропрацював на підприємстві понад 5 днів, включаючи осіб, які є власниками чи співвласниками підприємства. На осіб, які працюють за сумісництвом, трудові книжки ведуться тільки за місцем основної роботи.

Для обліку трудових книжок на підприємстві ведуть книгу обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них, книгу обліку руху трудових книжок і вкладишів до них, акт на списання бланків трудових книжок або вкладишів до них. У книзі обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них обліковуються операції, пов'язані з одержанням і витрачанням бланків книжок. Зазначена книга ведеться бухгалтерією підприємства.

Книга обліку руху трудових книжок і вкладишів до них ведеться відділом кадрів підприємства. В ній реєструються усі трудові книжки видані та прийняті від працівників при влаштуванні на роботу. Бланки трудових книжок і вкладишів до них обліковуються як документи суворої звітності.

На працівника відкривається особова картка, в якій зазначаються необхідні анкетні дані і всі зміни, які відбуваються у його роботі і водночас роблять позначку про прийняття на роботу у трудовій книжці. Записи в ній здійснюються на підставі паспорта, трудової книжки, військового квитка, диплома, наказів про приймання, переведення та звільнення.

На керівних та інженерно-технічних працівників, службовців, матеріально-відповідальних осіб і наукових керівників, крім особових карток, заповнюється особовий листок з обліку кадрів. На наукових керівників, крім того, заповнюється особова картка наукового працівника.

Крім того кожному працівнику присвоюється табельний номер, який у подальшому проставляється на всіх документах, котрі стосуються цього працівника.

Регулювання трудових відносин між працівником і роботодавцем здійснюється за допомогою трудових договорів і угод. Особливою формою трудового договору є контракт, у якому строк його дії, права, обов'язки і відповідальність сторін, умови матеріального забезпечення й організації праці працівника, умови розірвання договору, в тому числі довгострокового, можуть встановлюватися угодою сторін [36].

Іншим першим джерелом бухгалтерського обліку заробітної плати та розрахунків щодо неї є облік виробітку працівників. Зазначений вид обліку має забезпечувати облікову підсистему інформацією про кількість відпрацьованих одиниць роботи щодо кожного з працівників. Організація обліку виробітку працівників передбачає:

- визначення нормативної бази;

- організацію обліку виробітку у структурних підрозділах;

- організацію носіїв інформації щодо обліку виробітку.

Основним реєстром обліку виробітку та використання робочого часу є табель використання робочого часу, який являє собою спеціальний іменний список працівників установи, призначений для фіксації інформації про використання робочого часу працівників в розрізі підрозділу, табельного номера посади за днями місяця.

Табель відкривається за 2-3 дні до початку розрахункового періоду на підставі табелю минулого місяця. Записи в табель робляться на підставі належним чином оформленим документом обліку особового складу. Табель заповнюється в частині іменного списку працюючих чи алфавітному порядку.

Наприкінці місяця особа, яка веде табель, визначає загальну кількість днів відпрацьованих, днів неявок і невідпрацьованих днів і проставляє у відповідні графи табелю. Після зазначеної процедури табель підписується табельником та візується керівником структурного підрозділу. В день кінцевого оформлення табелю він передається разом з підтверджувальними чи виправдовувальними документами до бухгалтерії для здійснення відповідних розрахунків.

Для відображення завдання та обліку обсягу фактично виконаних робіт, відпрацьованого часу і нарахування оплати праці у промисловості, будівництві застосовують наряд на відрядну роботу. Він є двох варіантів: для бригади та індивідуальний. У наряді вказується обсяг вироблених робіт, сума заробітної плати, склад членів бригади, відпрацьований кожним час, розраховується коефіцієнт трудової участі у відповідності з яким розраховується премія робочим. Наряд закривається по мірі виконання завдання: він підписується бригадиром.

Особовий рахунок використовується для акумуляції інформації про заробітну плату кожного працівника установи. На підставі первинних документів з обліку відпрацьованого часу вищезазначені документи на різні види виплат, дані щодо кожного працівника фіксуються щомісячно в його особовому рахунку. Окрім зазначеної інформації в особовому рахунку здійснюється фіксація утримань, відрахувань та внесків із заробітної плати. В особовому рахунку також відмічається сума заборгованості працівників установи. В особовий рахунок вноситься інформація про відпустки та переміщення працівника. Особовий рахунок має характер накопичувального реєстру і відкривається на рік.

Основні реквізити особового рахунку:

- ідентифікаційний код персоналу;

- категорія персоналу;

- назва структурного підрозділу;

- дата виходу на роботу.

Приступаючи, до нарахування заробітної плати, бухгалтер ретельно вивчає вищезазначені документи для запобігання спотворення реальних результатів праці. Після зазначеної процедури працівник бухгалтерії здійснює нарахування заробітної плати, фіксуючи інформацію у відповідних носіях (особових рахунках, розрахунково-платіжних відомостях; розрахункових відомостях). Зведеним документом, який відображає розрахунки з робітниками і службовцями, є розрахунково-платіжна відомість. Ця відомість складається щомісяця у розрізі працівників. Відомість складається з чотирьох частин. У першій частині вказується прізвище, ім’я, по-батькові кожного працівника і його посада, у другій - суми всіх видів нарахованої заробітної плати, в третій - утримання за їх видами, а в четвертій - суми, які належать до виплати.

Підставою для складання розрахунково-платіжних відомостей є накази про зарахування, звільнення й переміщення працівників відповідно до затверджених штатів і ставок заробітної плати; документи з обліку відпрацьованого часу (табелі); лікарняні листки, розрахунково-платіжні відомості за минулий місяць; виконавчі листи судових органів; платіжні відомості на видачу авансу та інші.

Видача авансу на підприємстві виконується за відомістю на виплату грошей. Дані про аванс, який виплачується, про суми утримання податків, які обчислюються по заробітній платі, та інші утримання записуються протягом місяця у відкриту на поточний місяць розрахунково-платіжну відомість [41].

У відомості «Розрахунок заробітної плати» вказано суму заробітної плати, яка нарахована, і суму до видачі.

На підставі розрахункових документів, оформлених відповідним чином, оформлюється головний регістр синтетичного обліку щодо напрямку обліку заробітної плати і розрахунків з її приводу - зведення розрахункових відомостей із заробітної плати - відомість №06.

Отже, для документального оформлення витрат по заробітній платі використовують такі основні первинні документи: наказ (розпорядження) про прийняття на роботу, трудова книжка, книгу обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них, книгу обліку руху трудових книжок і вкладишів до них, акт на списання бланків трудових книжок або вкладишів до них, особову картку;особовий листок з обліку кадрів, особову картку наукового працівника;табельний номер;трудовий договір і угоду, табель обліку використання робочого часу, наряд на відрядну роботу, розрахунково-платіжну відомість, відомість на виплату грошей, відомість «Розрахунок заробітної плати».

Порядок нарахування заробітної плати, належної працівникам підприємства, залежить від форм оплати праці, що застосовуються на підприємстві, і організації виконання самих робіт (в індивідуальному порядку чи бригадою). При погодинній оплаті праці основним документом, який служить підставою для нарахування заробітної плати, є табель використання робочого часу. У цьому разі для розрахунку погодинного заробітку працівника достатньо знати його розряд, погодинну тарифну ставку даного розряду і кількість відпрацьованих годин за табелем. При розрахунку заробітної плати за посадовим окладом останній зберігається при відпрацюванні всіх робочих днів місяця. Якщо відпрацьована неповна кількість робочих днів, середньоденний заробіток перемножається на кількість відпрацьованих днів.

При відрядній оплаті праці та індивідуальному виконанні робіт заробіток робітника визначається множенням кількості виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг), зазначених у відповідних первинних документах, на встановлену розцінку за одиницю роботи. При бригадній формі організації праці заробітна плата і премії за виконану роботу нараховуються всій бригаді, а потім розподіляються між членами бригади пропорційно до відпрацьованих кожним робітником годин з урахуванням їх кваліфікації (розряду). Для цього роблять розрахунок у такій послідовності:

- спочатку множенням відпрацьованої кількості годин кожним робітником на їх погодинні тарифні ставки і підсумком цих добутків знаходять заробіток бригади за тарифними ставками;

- потім визначають відношення відрядного заробітку бригади до заробітної плати її членів за тарифними ставками (коефіцієнт приробітку);

- множення заробітку за тарифною ставкою кожного члена бригади за фактично відпрацьований час на коефіцієнт приробітку визначають відрядний заробіток окремих членів бригади.

Оплата праці за понадурочний час здійснюється відповідно до ст. 106 КЗпП України в подвійному розмірі погодинної ставки (при погодинній оплаті праці); при відрядній оплаті праці нараховується доплата в розмірі 100% тарифної ставки робітника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною формою, - за всі відпрацьовані понадурочні години.

Оплата праці в нічні години (з 10 годин вечора до 6 годин ранку) відповідно до ст. 108 КЗпП України здійснюється в підвищеному розмірі, який встановлюється генеральними, галузевими (регіональними) угодами, але не нижче 20% тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи в нічний час.

Оплата праці у святкові і неробочі дні згідно зі ст. 103 КЗпП України здійснюється в подвійному розмірі.

Порядок оплати за час простою не з вини робітника оплачується з розрахунку не нижче 2/3 тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу). Час простою з вини робітника не оплачується.

Доплати за сумісництво професій (посад) встановлюються на певний строк і визначаються за наказом керівника у розмірі, який залежить від характеру і складності виконуваних робіт.

Оплата праці по середньому заробітку. Кабінет Міністрів України постановою від 08.02.95 № 100 (з доповненнями і змінами, внесеними постановами від 16.05.95 № 348 та від 24.02.97 № 185) затвердив Порядок визначення заробітної плати, дія якого поширюється на підприємства, установи й організації всіх форм власності. Зазначений Порядок застосовується у випадках:

- надання працівникам щорічної відпустки, додаткової відпустки у зв'язку з навчанням, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей (або виплати компенсацій за не використану відпустку);

- надання працівникам творчої відпустки, виконання працівниками державних і громадське обов'язків;

- переведення працівників на іншу легшу нижчеоплачувану роботу за станом здоров'я;

- переведення вагітних жінок, які мають дітей віком до трьох років, на іншу легшу роботу;

- надання жінкам, які мають немовлят, додаткових перерв для годування дитини;

- виплати вихідної допомоги, збереження середньої заробітної плати звільненим працівникам на встановлений чинним законодавством період їх працевлаштування;

- службових відряджень, вимушеного простою, виплати допомоги по тимчасовій непрацездатності, вагітності і пологах та в інших випадках, коли за чинним законодавством виплати здійснюються виходячи з середнього заробітку.

Виходячи із затвердженого Порядку визначення середньої заробітної плати, при нарахуванні оплати за час чергової і додаткової відпустки в календарних днях або за час відпустки у зв'язку з навчанням без відриву від виробництва, які надаються в календарних днях, виходять з сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців (або менший фактично відпрацьований період). У підрахунок середнього заробітку включаються всі види основної і додаткової заробітної плати, преміальні виплати (у тому числі одноразові заохочення працівникам за виконання важливих виробничих завдань, винагорода за результатами роботи підприємства за підсумками року), а також допомога по тимчасовій непрацездатності (за винятком виплат, передбачених п. 4 Порядку).

Шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед настанням відпустки 12 місяців (або менший фактично відпрацьований період) на відповідну кількість календарних днів року (або менший відпрацьований період), за винятком святкових і неробочих днів, встановлених законодавством, і множенням на кількість календарних днів відпустки визначають заробітну плату працівникові за час відпустки.

Якщо визначена за таким розрахунком сума заробітної плати за час відпустки виявиться нижче тарифної ставки або посадового окладу працівника на день відпустки, то підприємствам згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 21.03.92 № 140 «Про додаткові заходи у зв'язку з підвищенням заробітної плати» дозволено брати до розрахунку заробітну плату, встановлену з дня її останньої зміни, починаючи з якої здійснюється виплата по середньому заробітку.

У випадках, коли частина відпустки переходить на наступний місяць, заробітна плата за ці дні відпустки обліковується у звітному місяці як виданий аванс і при складанні балансу відображається в складі статті активу «Розрахунки з різними дебіторами». Зазначені суми відносяться на витрати виробництва або обігу в наступному місяці (в кореспонденції з кредитом рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці»).

В інших випадках збереження середньої заробітної плати (оплата часу при виконанні державних і громадських обов'язків, перерв у роботі матерів, які годують немовлят, пільгових годин підлітків тощо), а також при нарахуванні допомоги по тимчасовій непрацездатності, оплаті відпусток по вагітності і пологах середньомісячна заробітна плата визначається виходячи з виплат за останні два календарних місяці.

Працівникам, які відпрацювали на підприємстві менше двох місяців, середня заробітна плата визначається виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

Якщо протягом останніх двох місяців працівник не працював, заробітна плата визначається виходячи з виплат за попередні два місяці роботи. Час, протягом якого відповідно з чинним законодавством або з інших поважних причин працівник не працював і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково, з розрахункового періоду виключається. Крім того, не враховуються виплати за час, протягом якого зберігався середній заробіток працівника (за час виконання державних і громадських обов'язків, щорічної і додаткової відпустки тощо), а також допомога по тимчасовій непрацездатності.

Нарахування виплат, визначених за два останніх місяці, здійснюється множенням середньоденного заробітку на кількість робочих днів. Середньоденний заробіток визначається діленням заробітної плати за фактично відпрацьовані протягом двох місяців робочі дні на кількість робочих днів (годин) за цей період [24].

У разі підвищення тарифних ставок (посадових окладів) згідно із законодавчими актами в періоді, протягом якого за працівником зберігається середній заробіток, робиться коригування заробітку на коефіцієнт його підвищення.

Час виконання державних і громадських обов'язків оформляється табелем обліку робочого часу і засвідчується довідкою організації і установи, де вони виконувались. Він оплачується за середньоденним (або середньогодинним) заробітком з розрахунку двох календарних місяців роботи.

Додаткові перерви в роботі матерів, які годують немовлят, оформляються довідками медичних установ. Перерви мають бути не раніше ніж через три години і тривалістю не менше 30 хвилин кожна.

Середньогодинний заробіток визначається виходячи з середньої заробітної плати за останніх два календарних місяці.

Чинним законодавством для працівників-підлітків встановлена тривалість робочого часу на тиждень: віком від 16 до 18 років - 36 годин, віком від 15 до 16 років - 24 години. Пільгові години оплачуються: робітникам-відрядникам - за тарифною ставкою робітника-відрядника відповідного розряду; робітникам-погодинникам - за тарифною ставкою робітника-погодинника відповідного розряду.

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

При звільненні працівника у зв'язку із змінами в організації виробництва (у тому числі ліквідації, реорганізації або перепрофілюванню, скорочення чисельності працівників) за звільненим працівником згідно з п. І ст. 40 КЗпП України зберігається середня заробітна плата на період працевлаштування) але не більше ніж за три місяці з дня звільнення з урахуванням вихідної допомоги, а також безперервний стаж роботи, якщо перерва в роботі після звільнення не перевищує 3 місяці.

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

Заробітна плата працівників підприємства на території України виплачується у грошових знаках, що мають обіг на території України. Заробітна плата може виплачуватися банківськими чеками, а також частково натурою (за цінами не нижче собівартості) в тих галузях або за тими професіями, де така виплата, що еквівалентна за вартістю оплаті праці у грошовому вигляді, є звичайною або бажаною для працівників (за винятком товарів, перелік яких встановлює Кабінет Міністрів України).

Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні в терміни, встановлені у колективному договорі, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів. Заробытна плата виплачуэться за місцем роботи [22]. За особистою письмовою згодою працівника виплата заробітної плати може здійснюватися через установи банків.

Заробітна плата працівникам за весь час щорічної відпустки виплачується не пізніше ніж за три дні до початку відпустки.

При звільненні працівника виплата всіх сум, що належать йому від підприємства, установи, організації, здійснюється в день звільнення. Якщо працівник у день звільнення не працював, то зазначені суми мають бути виплачені не пізніше наступного дня після подання звільненим працівником вимоги про розрахунок.

Депонована заробітна плата – певна сума грошей, нарахована фізичній особі, не виплачена їй через якусь причину підприємством чи організацією в належний термін і відкладена для подальшої виплати.

Таким чином в ТОВ «Електротехнічна компанія» створена своя нормативна база оплати праці. До неї відносяться: положення про працю, положення про преміювання працівників підприємства, положення про відпустки, схеми посадових окладів і тарифних ставок та інші.

**2.2. Синтетичний та аналітичний облік з оплати праці**

Система синтетичних рахунків - це система вартісного обліку складових. Відповідно до принципу єдиного грошового вимірника інформація, що відображається на синтетичних рахунках, містить тільки вартісну оцінку, яка дозволяє отримати узагальнені дані про різноманітні об'єкти бухгалтерського обліку. Облік, що здійснюється на синтетичних рахунках, називається синтетичним (зведеним). Його дані використовуються при заповненні форм бухгалтерської звітності, передусім складанні балансу, а отже, служать для аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Проміжною ланкою між синтетичними та аналітичними рахунками виступають субрахунки. Вони призначені для додаткового, проміжного групування даних про окремі об'єкти обліку в складі синтетичних рахунків. Як і на синтетичних рахунках, на субрахунках відображається інформація тільки в грошовому виразі. Синтетичні рахунки називаються рахунками першого порядку, а субрахунки - рахунками другого порядку.

Синтетичний облік розрахунків по оплаті праці відповідно до Плану рахунків здійснюють на пасивному рахунку 66 «Розрахунки по виплатах працівникам». Тут ведеться узагальнення інформації про розрахунки по виплатах працівникам, що відносяться як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, по оплаті праці (по всіх видах заробітної плати, премій, допомог і т.п.), за не отримані у встановлений строк з каси підприємства суми по виплатах працівникам, по інших поточних виплатах. Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має наступні субрахунки:

- 661 «Розрахунки по заробітній платі»;

- 662 «Розрахунки з депонентами»;

- 663 «Розрахунки по інших виплатах».

По кредиту субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності, а по дебету - утримання із заробітної плати (податок з доходів фізичних осіб, збору Єдиного внеску, за виконавчими листками та інші утримання), суми виплаченої заробітної плати і депонованої. Звідси в бухгалтерському обліку на суму нарахованої заробітної плати роблять запис по кредиту рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і дебету рахунків: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін. (на суму нарахованої основної і додаткової заробітної плати, премій, які виплачуються із фонду оплати праці).

Суми утримань із заробітної плати працівників підприємства відображаються записом по дебету рахунка 661 «Розрахунки по заробітній платі» в кореспонденції з кредитом рахунків:

641 «Розрахунки за податками» (на суму утриманого податку з доходів фізичних осіб, що підлягає перерахуванню до бюджету);

651 «Розрахунки до Єдиного внеску»;

685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (на суму утримань за виконавчими листками) та ін.

Крім вищезазначених відрахувань можуть утримуватись профспілкові внески, за умови членства в профспілковій організації; аліменти за виконавчими листами; за дорученням працівників, утримання із заробітної плати за товари, продані в кредит; суми, що належать до перерахування в установи банків на вклади; суми за договорами добровільного страхування. Кореспонденція рахунків з оплати праці наведена в табл. 2.1

Таблиця 2.1

Відображення в обліку розрахунків з оплати праці (тис. грн.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст операцій | Дт | Кт | Сума |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Нараховано заробітну плату адміністративному персоналу | 92 | 661 | 480,0 |
| 2 | Нараховано заробітну плату продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту | 93 | 661 | 86,0 |
| 3 | Відображено утримання із заробітної плати : |  |  |  |
| 4 | - Єдиний соціальний внесок | 661 | 651 | 258,4 |
| 5 | Відображено утримання із заробітної плати страхових внесків по добровільному страхуванню працівників підприємства | 661 | 651 | 60,0 |
| 6 | Відображено нараховану, але не одержану персоналом у встановлений строк заробітну плату | 661 | 662 | 140,0 |
| 7 | Відображено виплату готівковими коштами з каси підприємства: |  |  |  |
| 8 | -нарахованої заробітної плати працівникам | 661 | 301 | 240,0 |
| 9 | Відображено зарахування на картрахунки підприємства в банках заробітну плату кожному працівнику | 661 | 311 | 6000,0 |

По рахунку 66 може бути розгорнутий залишок: кредитовий, який відображає заборгованість підприємства перед працівниками по заробітній платі, або дебетовий, що показує заборгованість працівників підприємству по заробітній платі. Відображення в обліку оплати праці відповідає П(С)БО 16 «Витрати». Основні господарські операції по нарахуванню, утриманню та виплатою заробітної плати ведуться з приміненням рахунків класу 9 «Витрати діяльності».

Синтетичний облік розрахунків по оплаті праці ведеться в Журналі-ордері. Журнал-ордер відкривається на місяць. В Журналі-ордері відображують нараховану заробітну плату та пов`язані з нею суми відрахувань на соціальні заходи та забезпечення майбутніх витрат. Крім того, в Журналі-ордері виділено окремий розділ для відображення дебетових оборотів по рахунках 65,66. Підставою для відображення дебетових оборотів є Розрахунково-платіжні відомості або Книга обліку розрахунків з оплати праці. Надходять первинні документи в бухгалтерію підприємства і обробляються у відповідності до схеми документообігу.

Узагальнені характеристики об'єктів бухгалтерського обліку відображаються на синтетичних рахунках, а деталізована інформація - на аналітичних рахунках. Наприклад, адміністрації підприємства, щоб виплатити заробітну плату, необхідно знати, скільки готівки для цього потрібно, тобто мати інформацію про загальну величину заборгованості перед колективом по зарплаті. Вона відображається на синтетичному рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці» у вигляді кінцевого сальдо. Але для отримання цього сальдо, в свою чергу, виникає потреба в даних про розмір нарахованої заробітної плати, утримань з неї, а також виплат по кожному конкретному працівникові. Потрібен контроль не лише за розміром фонду заробітної плати в цілому, але й за рівнем заробітної плати кожного працівника. Саме для одержання подібних даних ведуть рахунки аналітичного обліку. Аналітичні рахунки відкриваються в розвиток певного синтетичного рахунку в розрізі його видів, частин, статей і з оцінкою інформації в трудовому та грошовому виразах.

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі ведеться по кожній особі. Для цього в бухгалтерії при прийманні на роботу на кожного працівника відкривається картка-довідка ф. 417 (особовий рахунок). На лицьовій стороні вказуються всі дані про працівника: П.І.Б., посада, професія, розмір окладу, рік народження, пільги та інше. Основним регістром для оформлення розрахунків між робітниками і службовцями є розрахункова відомість і особовий листок.

Кореспонденцію рахунків, за якою відображають облік розрахунків з оплати праці, станом на 31.12.16 року приведено в табл. 2.2

Таблиця 2.2.

Основні бухгалтерські проведення з обліку заробітної плати (тис. грн.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Господарська операція | Кореспонденція рахунків | | | Сума, за даними бухгалтерського обліку, тис.грн. |
| Дебет | | Кредит |
| 1 | 2 | | 3 | 4 |
| Нарахована заробітна плата за окладами і тарифами | 91,92,93 | | 661 | 837 |
| Нараховані премії та заохочення передбачені системою оплати праці | 949 | | 661 | 200 |
| Нарахована заробітна плата за роботи, пов'язані із виправленням браку | 24 | | 661 | 102 |
| Нарахована заробітна плата працівникам, які задіяні в процесі створення основних засобів | 15 | | 661 | 98 |
| Нараховані відпускні за рахунок забезпечень виплат відпусток | 471 | | 661 | 205 |
| Нараховані лікарняні за рахунок підприємства | 949 | | 661 | 1,2 |
| Нараховані лікарняні за рахунок фонду | 651 | | 661 | 1,0 |
| Нарахована благодійна допомога, що не передбачена системою оплати праці чи колективним договором | 977 | | 661 | 0,5 |
| Відображено утримання єдиного соціального внеску | 661 | | 651 | 140,3 |
| Відображено утримання податку з доходів | 661 | | 641 | 563,5 |
| Відображено утримання профспілкових внесків | 661 | | 685 | 0,2 |
| Проведено нарахування на зарплату і премію єдиного соціального внеску | 23,91,92,93 | | 651 | 1481,6 |
| Проведено нарахування єдиного соціального внеску на всі лікарняні | 949 | 651 | | 0,73 |
| Проведено нарахування єдиного соціального внеску на відпускні | 471 | 651 | | 7,3 |
| Одержано з банку готівку для видачі працівнику | 301 | 311 | | 2205,0 |
| Видано зарплату | 661 | 301 | | 2205,0 |
| Вирахування із заробітної плати невикористаних підзвітних сум | 661 | 372 | | 1,0 |
| Вирахування із заробітної плати штрафів за несвоєчасне повернення підзвітних сум (15% від неповернених сум) | 661 | 642 | | 0,15 |
| Утримання із заробітної плати та перерахування на ощадкнижку, аліментів, інших платежів по згоді | 661 | 311 | | 10,4 |
| Депонована заробітна плата та здана не отримана депонована заробітна плата в банк | 662 | 311 | | 0 |

Особовий листок відкривається на кожного працюючого де вказується прізвище, ім'я, по-батькові, рік і дата народження, професія, спеціальність, категорія, кількість дітей і інші дані, які необхідні для розрахунку зарплати. Як в розрахунковій відомості, так і в особистому листку є три розділи:

- нараховано (по видах нарахувань);

- утримано (по видах утримань);

- до виплати.

Особовий листок як правило відкривають на рік, а записи нагромаджуються по місяцях.

Нарахування зарплати працівникам здійснюється на основі наказів про прийняття на роботу, переміщення, надання відпустки, звільнення, табелів обліку відпрацьованого часу та інших первинних документів. Нарахування зарплати здійснюється один раз на місяць і відображається в обліку в останній день місяця. За першу половину місяця може видаватись аванс в розмірі 50% місячної зарплати за вирахуванням податків, що підлягають утриманню.

На підприємствах практикують виплату заробітної плати працівникам через банкомати, використовуючи насамперед дебетові пластикові картки, прикладом яких можуть бути Cirrus Maestro VISA Electron. Згідно з укладеним договором кожному працівникові установи в банку-емітенті (ТОВ «Електротехнічна компанія» працює з КБ Приват Банк) відкривається картковий рахунок і видається банківська картка, за допомогою якої можна отримувати заробітну плату та інші виплати в будь який час за місцем знаходження банкомату, а також розплачуватися за товари й послуги в торгівельно-сервісній мережі [28].

Сума заробітної плати, що належить до виплати працівникам, перераховується платіжним дорученням на транзитний рахунок банку - з одночасним поданням реєстру зарахування на спеціальні карткові рахунки співробітників установи. Така організація виплати заробітної плати багато в чому зручна як для банків, так і для підприємств та їх працівників. Схема організації виплати заробітної плати через банкомати за допомогою пластикових карток:

- укладання договору про надання послуг;

- укладання договору про відкриття карткового рахунка;

- виготовлення пластикової картки і присвоєння PIN-коду;

- перерахування суми заробітної плати на транзитний рахунок банку;

- подання до банку реєстру зарахування на карткові рахунки працівників;

- розподіл коштів із транзитного на карткові рахунки;

- операції трансакції;

- видача клієнтові сліпа;

- видача працівникові розрахункового листка.

Між синтетичними й аналітичними рахунками існує нерозривний зв'язок, тобто на аналітичних рахунках відображаються ті ж зміни, що й на синтетичних, але більш докладно, значення дебету і кредиту кожного аналітичного рахунка те ж саме, що й синтетичного рахунка; сума сальдо, сума оборотів на дебеті, сума оборотів на кредиті всіх аналітичних рахунків даної групи відповідно дорівнюють сальдо, обороту на дебеті і обороту на кредиті синтетичного рахунка. Тому загальні підсумки записів на аналітичних рахунках мають відповідати сумам, записаним на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку.

Таким чином усі господарські операції відображаються на синтетичних і аналітичних рахунках бухгалтерського обліку з використанням методу подвійного запису, тобто кожна операція водночас записується на двох взаємопов'язаних бухгалтерських рахунках в одній і тій же сумі - по дебету одного рахунка і водночас по кредиту другого

2.3. Облік нарахувань та утримань по розрахункам з оплати праці

Нарахування і сплату єдиного соціального внеску здійснюють згідно із Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 р. № 2464-УІ та виданою на його підставі «Інструкцією про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», яка затверджена постановою правління Пенсійного фонду України від 27 вересня 2010 р. № 21-5 і зареєстрована в Міністерстві юстиції України 27 жовтня 2010 р. № 994/18289.

Єдиний соціальний внесок встановлюється відповідно до Закону у відсотках від суми нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються згідно з Законом України «Про оплату праці», відповідно до класів професійного ризику виробництва, до яких віднесено платників єдиного внеску з урахуванням видів їх економічної діяльності. Розмір єдиного внеску - від 36,76 % (1-й клас) до 49,70 % (67-й клас професійного ризику). Законом визначено розмір утримань єдиного внеску із заробітної плати.

База та ставки єдиного внеску наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

База та ставки Єдиного внеску із заробітної плати працівників

|  |
| --- |
| Категорія платників |
|
| 1. Підприємства (крім зазначених у пп. 3 і 4 цієї таблиці), самозайняті особи на доходи звичайних працівників |
| 2. Підприємства (крім зазначених у пп. 3 і 4 цієї таблиці) на доходи працівників-інвалідів |
| 3. Підприємства всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ і УТОС(2) |
| 4. Підприємства та організації громадських організацій інвалідів(2) |
| (1) Тут і далі під декретними розуміємо допомогу по вагітності та пологах.  (2) Якщо у них кількість працівників-інвалідів становить не менше 50 % загальної чисельності працюючих та за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів дорівнює не менше 25 % суми витрат на оплату праці. |

Кабінет Міністрів України постановою від 22 грудня 2010 р. № 1170 затвердив перелік видів виплат, на які не нараховується єдиний соціальний внесок. Цей перелік включає:

- соціальні допомоги та виплати, встановлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, на народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми тощо);

- одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію згідно із законодавством та колективними договорами (включаючи грошову допомогу державним службовцям та науковим (науково-педагогічним) працівникам), військовослужбовцям при звільненні з військової служби;

- надбавки та доплати до державних пенсій працюючим пенсіонерам;

- вихідна допомога у разі припинення трудового договору;

- відшкодування, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні;

- витрати на відрядження, а саме: добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення. Компенсаційні виплати та добові, які виплачуються у разі переїзду на роботу в іншу місцевість згідно із законодавством;

- виплати в установленому розмірі особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи (крім надбавок та доплат до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених законодавством, за роботу на територіях радіоактивного забруднення, оплата додаткових відпусток, що надаються відповідно до Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи»).

Всі підприємства, а також громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю, і особи, що наймають працівників за угодами, зобов'язані зареєструватися як платники внесків у органах Пенсійного фонду України. Кожному платнику присвоюється реєстраційний номер і вручається письмове повідомлення про розміри та строки сплати внесків.

Нараховані за відповідний базовий звітний період страхові внески сплачуються платниками шляхом перерахування безготівкових сум з їх банківських рахунків не пізніше ніж через 20 календарних днів із дня закінчення цього періоду незалежно від виплати заробітної плати (доходу), на суми яких нараховуються страхові внески. У разі здійснення протягом базового звітного періоду календарного місяця виплат, на які нараховуються страхові внески, платники одночасно з видачею зазначених сум зобов'язані сплачувати авансові платежі у вигляді сум страхових внесків, що підлягають нарахуванню на зазначені виплати. Перерахування страхових внесків здійснюється платниками одночасно з одержанням (перерахуванням) коштів на оплату праці (виплати доходу), у тому числі в безготівковій чи натуральній формі або з виручки від реалізації товарів (послуг).

Страхові внески справляються (як нарахування, так і утримання із заробітної плати) в межах максимальної величини, яка встановлюється законом про розмір страхових внесків. Вона використовується також під час визначення розміру пенсій.

Цей максимальний розмір постійно змінюється, а тому бухгалтер має користуватися відповідними чинними нормативними актами.

Максимальна величина бази нарахування ЄСВ у 2017 році, грн.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| З 1 січня | З 1 травня | З 1 грудня |
| 40000,00 | 42100,00 | 44050,00 |

Мінімальний страховий внесок у 2017 році

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Категорія | Розмір мінімального страхового внеску у розрахунку на місяць, грн. | |
| Роботодавці на базу нарахування ЄСВ, визначену щодо основного працівника, з якої справляється внесок за ставкою 22 % | 704,00 | |
| Незалежні професіонали, підприємці, крім єдиноподатників групи 1 | 704,00 | Щодо підприємців-пільговиків див. окремий матеріал номера |
| Єдиноподатники групи 1 | 352,00 |

Розрахунки за нарахуванням суми страхових внесків, пені, фінансових санкцій та інших платежів до Пенсійного фонду підприємствами відображаються за дебетом рахунків обліку витрат на виробництво, використання прибутків та інших фінансових джерел і за кредитом рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням», субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Ставки ПДФО, військового збору та ЄСВ для окремих видів доходів у 2017 році

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид виплати | Звичайні працівники | | | Працівники-інваліди юросіб(1) | | |
| нарахування | утримання | | нарахування | утримання | |
| ЄСВ | ПДФО | військзбір | ЄСВ | ПДФО | військзбір |
| Зарплата | 22 % | 18 % | 1,5 % | 8,41 % | 18 % | 1,5 % |
| Лікарняні |
| Декретні | 22 % | x | x | 8,41 % | x | x |
| 1. Роботодавці-підприємці ЄСВ на зарплату, лікарняні та допомогу по вагітності та пологах працівників-інвалідів нараховують за загальною ставкою 22 %. | | | | | | |

Строки сплати ПДФО, військзбору і ЄСВ у 2017 році

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Строк виплати | ПДФО, військзбір | ЄСВ |
| Виплата заробітної плати за першу (аванс) та другу половину місяця | | |
| Гроші отримано з банківського рахунку | Одночасно з отриманням грошей у банку | У день виплати заробітної плати, на яку нараховано ЄСВ |
| Гроші перераховано у безготівковій формі на рахунок працівника | Одночасно з перерахуванням грошей на рахунок |
| Виплата готівкою з каси(1) | Протягом трьох банківських днів з дня, наступного за днем виплати |
| Виплата в натуральній формі |
| Несвоєчасна виплата заробітної плати | | |
| Зарплату нараховано, але не виплачено | Протягом 30 календарних днів, наступних за останнім днем місяця, в якому нараховано заробітну плату | Не пізніше 20-го числа наступного місяця (для гірничих підприємств — не пізніше 28-го числа наступного місяця) |
| *(1) За рахунок грошових коштів, які не були отримані у банку на зазначені цілі, а надійшли в касу підприємства, наприклад, як виручка.* | | |

Утримання та нарахування страхових внесків з громадян, що працюють, відображається за кредитом рахунку 65, субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» і дебетом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою». При перерахуванні коштів до Пенсійного фонду дебетується субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» і кредитується рахунок 31 «Рахунки в банках» або інші рахунки в банках.

Страхувальники подають звіт до Пенсійного фонду відповідно до «Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», який затверджено постановою правління Пенсійного фонду України від 8 жовтня 2010 р.№22-2. Звіт подається в електронній формі з використанням електронного цифрового підпису через центр обробки електронних звітів. Страхувальники зобов'язані формувати та подавати до органів Пенсійного фонду за місцем взяття їх на облік звіт не пізніше 20 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом, яким є календарний місяць. Звіт формується на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування (обчислення) або які підтверджують нарахування (обчислення) виплат (доходу), на які нараховується єдиний внесок [26]. Звіт формується страхувальником або відповідальною особою страхувальника та включає таблиці, що наведені у Порядку.

Сплата єдиного внеску здійснюється виключно в національній валюті шляхом внесення відповідних сум єдиного внеску на рахунки територіальних органів Пенсійного фонду, відкриті в органах Державної казначейської служби України для його зарахування. Єдиний внесок підлягає сплаті незалежно від фінансового стану платника.

Із заробітної плати робітників і службовців можуть здійснюватись тільки дозволені законом утримання: прибутковий податок, утримання эдиного внеску, за виконавчими листками (аліменти тощо); за рішенням адміністрації (у відшкодування втрат від браку, нестачі матеріальних цінностей тощо).

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» загальна сума утримань не повинна перевищувати 20% (а в окремих випадках, передбачених законодавством - 50%) суми заробітку, який залишається після вирахування прибуткового податку, збору эдиного внеску.

Класифікацію видів утримань із заробітної плати відображено в табл.2.4.

Таблиця 2.4

Класифікація видів утримань із заробітної плати працівників

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Види утримань із заробітної плати | | |  | | |  | | |  |
| Обов'язкові | Добровільні | | |  |  | | |
| За рішенням адміністрації. | Узгоджені з працівником | |  |  | |  |
| Податок на доходи фізичних осіб | Планові та позапланові аванси. | Профспілкові внески. | |  | |  |
| Єдиний соціальний внесок | Неповернуті вчасно підзвітні суми. | Сплата відсотків за позики. | |  | |  |
| Єдиний соціальний внесок | Суми нанесених матеріальних збитків. | Сплата відсотків за товари, продані в кредит. | |  | |  |
| За виконавчими листами | Штрафи, накладені в адміністративному порядку. | Індивідуальне страхування. | |  | |  |

Утримання із заробітної плати працівників через бухгалтерію за переліком та економічним змістом не мають якихось особливостей і здійснюються згідно із чинним законодавством на загальних підставах. Нормативне регулювання утримань із заробітної плати відображено в табл. 2.5

Заробітна плата, як і інші доходи, що отримують фізичні особи, підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб (далі - податок на доходи) згідно п. 167.1 Розділу IV Податкового кодексу України (далі - ПКУ). Формула (2.1) утримання податку на доходи фізичних осіб із доходів, нарахованих у вигляді заробітної плати :

Пдох.=(Д- ЄСВ-ПСП) х Ст.Пдох., (2.1)

де Пдох. - податок на доходи фіз.осіб;

Д - дохід, нарахований у вигляді заробітної плати;

ЄСВ - єдиний внесок на загальнообов, язкове державне соціальне страхування, що утримується з доходу працівника;

ПСП - податкова соціальна пільга (якщо працівник має право на неї);

СтПдох - ставка податку на доходи.

Таблиця 2.5

Нормативне регулювання утримань із заробітної плати

|  |  |
| --- | --- |
| Вид утримань | Регулюючі нормативні акти |
| Податок на доходи фізичних осіб. | Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-УІ |
| Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування | Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-УІ "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" |
| Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-ІУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" |
| Закон України від 18.01.2001 р. № 2240-ІІІ "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням" |
| Закон України від 02.03.2000 р. № 1533-ІІІ "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття" |
| За виконавчими листами | Сімейний Кодекс від 10.01.2002 р. № 2947-ІП |

Податкова соціальна пільга (ПСП) - сума, на яку платник податку на доходи має право зменшити суму свого загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати. Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. Розміри податкової соціальної пільги відображено в табл. 2.6.

Утримання аліментів із заробітної плати згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 26.02.93 «Про види заробітку (доходу), які підтягають обліку при утриманні аліментів» (зі змінами, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 27.09.95 № 769) здійснюються з усіх видів основної і додаткової заробітної плати (як за основним місцем роботи, так і за сумісництвом), а також з допомоги по тимчасовій непрацездатності, нарахованій за звітний місяць, після утримання з них прибуткового податку та єдиного внеску. Проте аліменти не утримуються з таких виплат: вихідної допомоги при звільненні, одноразових премій, матеріальної допомоги при оздоровленні, грошової компенсації за путівку при самостійному санаторно-курортному лікуванні або відпочинку, компенсаційних виплат при службових відрядженнях і переведенні на іншу роботу, вартості безоплатно наданого обмундирування, комунальних послуг і деяких інших видів доходів, що не мають постійного характеру (передбачених в додатку постанови Кабінету Міністрів України від 26.02.93 № 196). Розмір аліментів, що утримуються з батьків на утримання неповнолітніх дітей, становить:

- на одну дитину - 25% заробітку (доходу);

- на двох дітей - 33%;

- на трьох і більше - 50%.

Підставою для утримання аліментів служать виконавчі листки або письмові заяви громадян про добровільну сплату аліментів, які бухгалтерією підприємства реєструються в окремому журналі або картці. Виконавчий лист є виконавчим документом, направленим на примусове виконання рішення суду. Стягнення сум із заробітної плати працівника здійснює бухгалтерія підприємства на підставі надісланого виконавчого листа державним виконавцем.

Державний виконавець, крім виконавчого листа, надсилає підприємству розпорядження, в якому зазначається особа (юридична або фізична), на користь якої здійснюється стягнення. Копію цього розпорядження отримує також і боржник. При отриманні виконавчого листа і розпорядження підприємство повинно повернути державному виконавцю Повідомлення про його отримання, що є частиною розпорядження. Зазначене повідомлення підписується головним бухгалтером підприємства. Підпис завіряється печаткою.

Законом України від 21.12.2016 №1801-VIII «Про Державний бюджет України на 2017 рік» встановлено з 1 січня 2017 року мінімальну заробітну плату: у місячному розмірі 3200 гривень; у погодинному розмірі - 19,34 гривні. Прожитковий мінімум встановлений для працездатних осіб з 1 січня 2017 року - 1600 гривень, з 1 травня - 1684 гривні, з 1 грудня - 1762 гривні.   
 У 2017 році податкова соціальна пільга становить для будь-якого платника 800 грн. (50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи у розрахунку на місяць, встановленому законом на 1 січня звітного податкового року).

Розмір підвищеної і максимальної податкової соціальної пільги 150% ПCП = 1200 гpн; 200% ПCП = 1600 гpн.

Граничний розмір зарплати, до якої застосовується податкова соціальна пільга на 2017 рік дорівнює 2240 грн. (розмір місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помножений на 1,4 та округлений до найближчих 10 гривень – пп. 169.4.1 Податкового кодексу України). Вказаний граничний розмір зарплати для застосування пільги залишається незмінним у 2017 році і діятиме до 31 грудня п.р. включно.

Податкова соціальна пільга надається в розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, - для будь-якого платника податку за умови, що місячний розмір доходу у вигляді заробітної плати такого платника податку не перевищує граничну суму для застосування пільги.

У разі одержання виконавчих листів бухгалтерія реєструє їх у спеціальному журналі з обов'язковим зазначенням часу їх надходження. Аліменти також можуть утримуватися на основі поданої заяви працівника. Утримання за виконавчими документами на неповнолітніх дітей не повинні перевищувати 70% суми заробітної плати після утримання податків і зборів, а для інших аліментних стягнень - 50%. Якщо надійде декілька виконавчих листів, держвиконавець зазначає черговість та розміри утримань із заробітної плати за кожним виконавчим листом [15].

Таблиця 2.6

Податкова соціальна пільга з податку на доходи фізичних осіб

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид ПСП (норма *ПКУ*) | Розмір ПСП, грн. | Граничний розмір ЗП для ПСП, грн. |
| Звичайна ([***п.п. 169.1.1***](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-122/article-16743)) | 800,00 | 2240,00 |
| Звичайна «на дітей» ([***п.п. 169.1.2***](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-122/article-16743)) | 800,00 х к-ть дітей віком до 18 років | Для одного з батьків — 2240,00 х к-ть дітей віком до 18 років.  Для другого — 2240,00 |
| Підвищена «на дітей» ([***пп. «а»* та «***б» п.п. 169.1.3*](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-122/article-16743)) | 1200,00 х к-ть дітей віком до 18 років |
| Підвищена ([***пп. «в» — «е» п.п. 169.1.3***](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-122/article-16743)) | 1200,00 | 2240,00 |
| Максимальна ([***п.п. 169.1.4***](https://i.factor.ua/ukr/law-24/section-122/article-16743)) | 1600,00 | 2240,00 |

Працівникові нараховані за повний відпрацьований місяць 3200 грн. Податкова соціальна пільга до такої заробітної плати не застосовується, оскільки вона більша за граничний розмір доходу, який дає право на податкову соціальну пільгу 2240 грн.).

Нарахування на заробітну плату складуть 1328 грн.:  
1. Рахуємо податок на доходи фізичних осіб: 3200 х 18% (ставка податку на доходи фізичних осіб) = 576 грн.

2. Рахуємо військовий збір: 3200 х 1,5% (ставка військового збору) = 48 грн.  
3. Рахуємо єдиний внесок: 3200 х 22 % (ставка ЄСВ) = 704 грн.  
 Утримання – 624 грн.

До виплати працівникові – 2576 грн.

Згідно п.169.2 ст.169 Податкового кодексу України податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місяцем роботи. Якщо їх декілька, працівник самостійно обирає місце застосування податкової соціальної пільги і подає роботодавцю відповідну заяву. Пільга починає застосовуватись з дня отримання роботодавцем заяви про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право.

Отже, працівникові треба вчасно подати заяву про застосування податкової соціальної пільги (а за наявності декількох місць роботи – обрати місце застосування ПСП і подати заяву) та надати відповідні документи, що підтверджують право на пільгу. Також відповідна заява і документи подаються роботодавцеві одразу після виникнення права на підвищену пільгу (пільги). В іншому випадку роботодавець пільгу не нараховує.

Із заробітної плати працівників підприємства можуть бути здійснені інші утримання:

- профспілкові внески (1 %);

- неповернуті підзвітні суми;

- відшкодування завданих збитків у результаті нестач, втрат від псування цінностей, розкрадання завданих втрат від браку продукції;

- вартість виданих у рахунок оплат праці продукції, наданих послуг,

- інші утримання згідно із заявами працівників.

**2.4. Вдосканалення нарахування заробітної плати та премії робітникам підприємства з використанням комп'ютерних технологій**

Значний вплив матеріального стимулювання на кінцеві результати діяльності, продуктивність персоналу був відзначений більшістю економістів та менеджерів сьогодення по усьому світі [1]. Звичайно, важливість нематеріального стимулювання залишається також беззаперечною, але спад економічної активності, наслідки якого істотно відчула і економіка України, вимагає запровадження інноваційних підходів до нарахування заробітної плати, які б ґрунутвалися на прибутковості підприємств та особистому внеску кожного у загальну ефективність.

Постулат щодо значної мотивуючої сили грошей є предметом численних дискусій. Деякі науковці намагаються спростувати їх здатність змусити персонал працювати краще, інші відстоюють протилежну точку зору, згідно з якою людина робитиме все можливе, щоб отримати вищу матеріальну компенсацію [2; 3].

І хоча ці теорії стверджують фундаментально несумісні погляди на питання оплати праці, ми не можемо обґрунтовано встановити, яка з них є єдино правильною. Такий плюралізм можна пояснити розмаїттям зовнішніх умов функціонування підприємств, економічними особливостями країн, менталітетом та демографічними характеристиками робочої сили.

Лише детальне вивчення передового досвіду та його комплексна адаптація до внутрішніх умов підприємств із врахуванням національних особливостей передбачає розроблення інноваційних підходів, які будуть дієвими саме у сучасних умовах України. Розроблення інноваційної методології нарахування заробітної плати заслуговує на особливу увагу ще й тому, що за даними останніх опитувань, у складному економічному становищі матеріальне забезпечення та стабільність роботи є основними факторами, що мотивують працівників. Робітники зазначили, що рівень оплати праці значною мірою впливає на величину зусиль, докладених працівником для виконання своїх обов'язків. Але в умовах світової фінансової кризи вони готові на певні скорочення величини оплати праці заради збереження робочих місць.

Врахування останніх гуманістичних тенденцій у менеджменті [6] змушує не тільки сфокусувати увагу на актуальній моделі розрахунку заробітної плати, а й, враховуючи основні принципи функціонування програм управління ефективністю, забезпечити відповідність оплати праці із внеском кожного окремого співробітника у досягнення планів підприємства та відсотком його виконання особистого плану [7, 8].

Важливо відзначити, що максимально сфокусована на матеріальних чинниках система мотивації демонструє максимальну ефективність лише в сьогоденних умовах функціонування. Тому системний моніторинг цінностей співробітників і факторів, що їх мотивують, приведе до досягнення найвищого рівня використання кадрового потенціалу підприємства. Своєю чергою, фундаментальні принципи нарахування заробітної плати, якщо вони є справедливими та пов'язаними із кінцевими результатами діяльності підприємства, можуть слугувати міцною базою для побудови або розвитку комплексної системи мотивації співробітників.

Як було вже зазначено, кожен співробітник має отримувати заробітну плату, що корелює з його внеском у досягнення планів підприємства та відсотком виконання особистого плану. Щоб максимально віддзеркалити цю залежність, розроблено за допомогою електронних таблиць EXCEL спеціальну технологію розрахунку заробітної плати, що охоплює усі вищевисунуті вимоги (таб. 2.7 та 2.8).

Сутність інноваційного підходу до оплати праці полягає у підвищенні продуктивності праці співробітників наданням їм можливостей самостійно впливати на величину власної заробітної плати. Власне, окрім базового окладу, кожен співробітник отримує додаткову грошову компенсацію залежно від особистої продуктивності, яка вимірюється інтегральним відсотком виконання персонального місячного плану. Чим вищий отриманий показник ефективності, тим вища і бонусна частина заробітної плати. Важливо відзначити, що, оскільки обрані планові показники характеризують ефективність роботи не тільки окремих співробітників, а й підприємства загалом, рівень оплати праці повністю відповідатиме його фінансовому становищу.

Таблиця 2.7

Перелік ключових чинників успіху роботи підприємства

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | КПЕ | Од. вим. | План | Факт | Відповідальні | Примітка |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | Обсяг продажів (валова виручка) | Грн. | 5500000 | 5000100 | Комерційний директор | Мотивація на збільшення |
| 1.1 | Обсяг продажів менеджера А | Грн. | 800000 | 1250000 | Менеджер з продажів А | Мотивація на збільшення |
| 1.2 | Обсяг продажів менеджера В | Грн. | 1200000 |  | Менеджер з продажів В | Мотивація на збільшення |
| 1.3 | Обсяг продажів менеджера С | Грн. | 1300000 | Менеджер з продажів С | Мотивація на збільшення |
| 2 | Дотримання встановленого бюджету витрат | Грн. | 2800000 | 2600000 | Комерційний директор | Мотивація на зменшення |
| 2.1 | Дотримання маркет. бюджету | Грн. | 500000 | Менеджер з маркетингу | Мотивація на зменшення |
| 2.2 | Дотримання виробничого бюджету | Грн. | 2000000 | Бригадири А.В.С | Мотивація на зменшення |
| 2.3 | Дотримання логістичного бюджету | Грн. | 300000 | Нач. Транспортного цеху | Мотивація на зменшення |
| 3 | Залишки на складі | Грн. | 1000000 | 500000 | Зав. складом | Мотивація на зменшення |
| 4 | Розмір дебіторської заборгованості | Грн. | 500000 | 480000 | Гол. бухгалтер | Мотивація на зменшення |
| 5 | Надання звітів у встановлені строки (запізнення на 1 день – 5%) | % | 100 | 90 | Бухгалтер А | Мотвація на точне виконання |

Для розуміння роботи запропонованої методики розрахунку заробітної плати змоделюємо ситуацію нарахування місячної зарплати для трьох співробітників ТОВ «Електротехнічна компанія»», а саме: комерційного директора, менеджера з продажу та головного бухгалтера.

Цим співробітникам у межах експерименту на січень 2017 року призначалося кілька так званих ключових показників ефективності (КПЕ) – головних показників результативності їх роботи в цьому місяці (стовпець В, талб. 2.8). Отже, під КПЕ розуміються результати, що очікуються від зазначених співробітників у цьому періоді, враховуючи заплановані показники усього підприємства. Для зручності роботи кожному КПЕ надано номер (стовпець А, табл. 2.8). Для усіх КПЕ існує «План» (стовпець D, табл. 2.8) - числовий вираз КПЕ, що є цільовим, ідеальним показником точного виконання або перевиконання якого має прагнути співробітник для отримання максимально можливої величини заробітної плати. Планові значення КПЕ мають встановлюватися сумісними зусиллями керівництва та перед початком звітного періоду обговорюватися співробітниками з їх лінійними керівниками.

Кожному співробітнику виплачується фіксований оклад - базова заробітна плата (стовпець D, табл. 2.8), залежно від фактично відпрацьованого часу, та премія, розмір якої розраховуватиметься залежно від відсотка виконання запланованого показника КПЕ.

Для зручності роботи усі КПЕ зведені в одну окрему таблицю, тому що деякі КПЕ можуть одночасно призначатися різним співробітникам (табл. 2.7). Для деяких КПЕ, таких як обсяг продажів, виручка, бажане перевищення «Факту» над «Планом» (мотивація на збільшення факту). Для інших КПЕ, такі як залишки на складі, заборгованість, рівень витрат, бажане зменшення «Факту» порівняно з «Планом» (мотивація на зменшення). Стовпець G (табл. 2.7) введений для того, щоб співробітники розуміли, на що саме повинні бути скеровані їхні дії.

Цифрові значення «План» і «Факт» автоматично переносяться в іншу таблицю, в якій безпосередньо відбувається розрахунок заробітних плат персоналу. Тож розглянемо детальніше схему нарахування премій за фактичними результатами роботи (табл. 2.8).

Треба відзначити, що виконання плану у наведеній методології не є єдиним управлінським важелем. Для оцінки важкості досягнення певного показника та формування розуміння його загальної важливості ми додаємо колонку «Вага КПЕ» (стовпець Н, табл. 2.8). У стовпці G (табл. 2.8) знаходиться кількісний показник, який показує, наскільки «Факт» відрізняється від «Плану». Саме він впливає на величину додаткової премії, яка розраховується шляхом знаходження добутку преміального фонду та отриманого відсотка досягнення запланованого результату. В осередку I відображено максимально можливу преміальну частину для кожного співробітника. Чим більший цей коефіцієнт, тим більший преміальний фонд оплати праці. Як користуватися цим коефіцієнтом, буде пояснено нижче.

У стовпці J (табл. 2.8) показано власне розрахункову премію по кожному КПЕ і сумарно - для кожного співробітника. Повну суму заробітної плати, що складається з преміальної розрахункової частини та фіксованого окладу, показано у стовпці К (табл. 2.8).

Для доведення матеріальної ефективності нової системи оплати праці ми проведемо порівняльний аналіз заробітних плат одного із співробітників двома методами. Оскільки запропонована методика обліку заробітної плати може застосовуватися як для адміністративно-управлінського персоналу, так і для робітників, проведемо порівняльні розрахунки саме для працівників безпосереднього виробничого цеху.

Отже, заробітна плата комірника становить 18000 грн., незалежно від обсягу продукції, яку він виготовляє протягом місяця. Для визначення розміру його матеріальної компенсації за запропонованою системою потрібно врахувати цілі (або ключові показники ефективності), поставлені перед співробітником, та їх значущість для досягнення стратегічних планів ТОВ «Електротехнічна компанія.

Вага наведених КПЕ становить 70 та 30 % відповідно. За нової системи оплати праці базову ставку комірника буде зменшено до 10000 грн. (ця ставка є плаваючою, оскільки її розмір цілком залежить від обсягів фактично виготовленої продукції), сума бонусів розраховується у електронних таблицях EXCEL за вищеокресленою методикою. Отже, загальна заробітна плата становитиме 19700 грн., з яких 9700 грн. було нараховано як бонус за досягнуті результати діяльності (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Нарахування заробітної плати комірнику

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № з/п | Посада та КПЕ | Ставка, грн. | План | Факт | % виконання | Вага КПЕ | Розмір ФОП | Премія, грн. | ЗП, грн. | Примітка |
| 1 | Комірник | 13500 |  |  |  |  | 10000 |  |  |  |
|  | Обсяг продажів (валова виручка) |  | 5 | 5 | 100% | 700 |  | 7000 |  | Мотивація на збільшення |
| 2 | Розмір дебіторської заборгованості |  | 10 | 9 | 90% | 300 |  | 2700 |  | Мотивам от на зменшення |
|  |  |  |  |  |  | 1000 |  | 9700 | 23200 |  |

Розмір економії основної заробітної плати одного співробітника становитиме в середньому 800 грн., або близько 45 %. Не викликає сумнівів, що подібна економія є надзвичайно доцільною у кризових умовах.

Ще однією перевагою цієї системи розрахунків, окрім інноваційності та економічності, є простота, прозорість, чіткість, а також можливість використання для усіх категорій персоналу. Оскільки методика враховує пряму залежність персонального доходу від загальної прибутковості підприємства, менеджмент зможе вирішити ще одну важливу проблему, яка виникла у кризових умовах: наявність високих заробітних плат за порівняно низьких обсягів виробництва. Отже, вже у перший місяць використання цієї системи розрахунків можна гарантувати виконання фонду заробітної плати через прямий зв'язок із фінансовими результатами підприємства.

Отже справедлива та пов'язана із кінцевими результатами система оплати праці вважається основною складовою побудови стійкої мотиваційної атмосфери на підприємстві. Запропонована інноваційна методика із розробленим інструментарієм індивідуального обліку заробітної плати персоналу є значним кроком в актуалізації сучасних підходів до компенсаційних пакетів вітчизняних підприємств.

Оскільки співробітникам надається можливість значною мірою впливати на величину їх винагороди, враховуючи психологічні особливості, можна прогнозувати сталий рівень мотивації та підвищення ефективності функціонування підприємства загалом, оскільки зростання продуктивності робітників прямо пропорційно впливатиме на загальну прибутковість. Отримані висновки підтверджені не тільки проектними розрахунками, але й фактичними результатами впровадження подібного роду систем оплати праці на інших підприємствах та статистичними спостереженнями численних консалтингових і дослідницьких фірм [14; 15].

Наведена методика обчислення заробітної плати персоналу ґрунтується на ідентичних принципах винагороди як адміністративно-управлінського персоналу, так і працівників. Такий принцип оцінки переважно враховує мотиваційні аспекти, але ж сучасні тенденції до максимальної індивідуалізації вимагають підвищеної диференціації в питаннях оплати праці та мотивації загалом. Саме тому подальшій розробці підлягає методика нарахування заробітної плати виробничого персоналу, яка краще відповідатиме їх специфіці та потребам.

Особливої уваги також потребує створення комплексного мотиваційного середовища на підприємстві, яке враховуватиме і матеріальне стимулювання, і нематеріальні умови підвищення продуктивності. У сучасних економічних умовах господарювання інноваційна методика обчислення компенсаційних виплат персоналу стане міцним підґрунтям для формування дієвої системи мотивації на вітчизняних підприємствах, яка максимально враховуватиме національні ментальні особливості для досягнення запланованих показників продуктивності

**Висновок до розділу 2**

Заробітна плата - є важливішим засобом підвищення зацікавленості працюючих у результатах своєї праці, її продуктивності, збільшення обсягів виробленої продукції, поліпшення її якості та асортименту.

Збільшення ефективності суспільної продуктивності обумовлено, на сам перед, збільшенням виробництва та поліпшенням якості роботи.

В умовах переходу нашої економіки на ринковий механізм функціонування важливішими задачами є прискорення науково-технічного прогресу, зниження витрат живої праці, механізація трудомістких робіт, поліпшення використання трудових ресурсів, зменшення збитків робочого часу.

Підприємство самостійно, але відповідно до законодавства, установлює штатний розклад, форми і системи оплати праці, преміювання. Урахування праці і заробітної плати - один із найважливіших і складних ділянок роботи, що потребують точних і оперативних даних, у яких відбивається зміна чисельності робітників, витрати робочого часу, категорії робітників, виробничих витрат.

Урахування праці і заробітної плати займає одне з центральних місць у всій системі урахування на підприємстві. Заробітна плата є основним джерелом прибутків робітників фірми, підприємства.

Трудові прибутки робітника визначаються його особистим трудовим внеском з урахуванням кінцевих результатів діяльності підприємства або фірми. Вони регулюються податками і максимальними розмірами не обмежуються. Мінімальний розмір оплати праці встановлюється законодавством.

Необхідно створювати економічно достовірну та обґрунтовану інформацію про виконання нормативів та динаміки показників про працю, стеження за дотриманням співвідношення росту продуктивності праці та заробітної плати, за зменшенням невиробничих витрат скритих та явних збитків робочого часу, стимулювання праці на підприємстві.

На основі цієї інформації здійснюється контроль за виконанням робочого часу на підприємстві, впровадження прогресивних методів праці, дотриманням правильного співвідношення між ростом продуктивності праці та заробітної плати.

На підприємстві облік чисельності робітників та службовців, їх заробітної плати є документальним, достовірним та однаковим у всіх галузях господарювання. Робітники реалізують право на працю шляхом заключення трудового договору на підприємстві у відповідності з Законом України конкретизуючи права та обов'язки робітників, а також оплата за працю, відрахування у фонди, розрахунок прибуткового податку.

Для того, щоб виконувати задачі, які стоять перед обліком, на підприємстві створені:

- контроль за чисельністю персоналу та використанням робочого часу;

- правильність документального оформлення виробки робочих;

- своєчасне нарахування заробітної плати та допомог, а також їх видача;

- своєчасне утримання сум податків та перерахування їх до бюджету;

- розподіл заробітної плати по об'єктах калькулювання;

- планування звітів про працю.

В другій главі було розглянуто порядок нарахування та утримання при розрахунку з оплати праці, ознайомлення з великим обсягом видів нарахувань, що застосовуються на підприємстві, тонкощами щодо проведення їх розрахунку, положеннями, що діють на підприємстві відносно оплати праці. Також дослідили розрахунок як обов’язкових видів утримань з урахуванням останніх змін в законодавстві, так і утримань з ініціативи адміністрації підприємства та самих працівників.

**РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА ТРУДОВИХ РЕСУРСІ В ТОВ «ЕЛЕКТРОТЕХНІЧНА КОМПАНІЯ»**

**3.1. Завдання, етапи та джерела інформації проведення аудиту з оплати праці**

При проведенні аудиторської перевірки правильності нарахування і виплати заробітної платні необхідно враховувати вимоги, визначені Законами України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95 -.ВР, «Про колективні договори й угоди» від 01.07.93 р. № 3356-12, «Про підприємства в Україні» від 27.03.91 р. № 887-Х11 (у частині розробки і затвердження Положення про оплату праці, системи преміювання, штатного розкладу, колективного договору).

Основними задачами аудиту розрахунків з оплати праці є:

- перевірка дотримання підприємством діючого трудового законодавства (вивчення систем оплати праці, які застосовуються,оформлення наказів, контрактів, угод тощо);

- вивчення вірогідності первинних документів з нарахування заробітної платні;

- перевірка правильності й обґрунтування нарахування заробітної платні основної, додаткової, відрядної, погодинної, розрахунків з середнього заробітку, заробітної платні сумісникам тощо);

- перевірка правильності зроблених відрахувань із заробітної платні (документальної обґрунтованості і законності відрахувань,своєчасності перерахування утриманих сум за призначенням);

- перевірка розрахунків з депонентами (причин і реальності виникнення заборгованості, законності її списання);

- перевірка правильності виплаченої заробітної платні у вигляді натуроплати;

- контроль правильності віднесення оплати праці на відповідні рахунки бухгалтерського обліку;

- перевірка відповідності даних аналітичного і синтетичного обліку розрахунків з оплати праці:

- арифметична перевірка підсумкових даних розрахунково-платіжних відомостей;

- перевірка відповідності даних розрахунково-платіжних відомостей даним зведеної відомості;

-перевірка відповідності підсумкової суми (суми до видачі) розрахунково- платіжної відомості даним синтетичного обліку за рахунком 66 «Розрахунки з оплати праці», наведеним у Головній книзі й у балансі на звітну дату;

- перевірка правильності і своєчасності розрахунків з нарахованих зобов’язань за страхуванням (державним пенсійним страхуванням, соціальним страхуванням, соціальним страхуванням на випадок безробіття) [26].

В ході перевірки аудитору необхідно отримати достатню впевненість в тому, що перелічені показники звітності не містять суттєвих помилок. Для збору доказів використовується інформаційна база, що формується з різних джерел. Приступаючи до перевірки аудитор комплектує пакет нормативних документів, регістри синтетичного обліку та первинні документи, необхідні для перевірки.

Пакет нормативних документів, що регулює встановлені правила ведення бухгалтерського обліку та оподаткування розрахункових операцій, формується аудитором з врахуванням специфіки діяльності клієнта. Регістри синтетичного та аналітичного обліку по рахунках обліку внутрішніх розрахунків залежить від форми обліку, що застосовує ця організація. При журнально-ордерній формі це журнал-ордер №5, при комп’ютерних формах - машинограми дебетового і кредитового обороту за рахунком 66.

Первинні документи є основним джерелом збору при перевірці розрахунків з персоналом по оплаті праці. Нижче наведені основні джерела інформації:

- накази про прийняття на роботу, переведення на іншу роботу, звільнення і надання відпусток робітникам;

- договори, контракти;

- документи обліку персоналу, особові картки робітників;

- табель (відомість) явки на роботу та використання робочого часу;

- наряд на виконання робіт;

- маршрутна карта, змінний рапорт;

- документи, що дають право на додаткову оплату праці, нарахування премій, надання допомоги, субсидій та компенсацій;

- розрахункові та платіжні відомості;

- комп’ютерна інформація;

- регістри аналітичного і синтетичного обліку заробітної плати (відомість №12, журнал-ордер № 10);

- рахунки Головної книги (64, 65, 66, 67 та ін.);

- звітність із праці і розрахунків із цільовими фондами;

- акт ревізій та інші.

Ревізію операцій щодо оплати праці доцільно здійснювати в такому порядку: перевірка обґрунтованості нормативів щодо оплати праці, розцінок, ставок заробітної плати, правильність її нарахування та розрахунків з персоналом, перевірка документального обґрунтування і обліку за заробітною платою та витрат, пов’язаних з оплатою праці.

У таблиці конкретизується облікова, позаоблікова інформація, що підлягає перевірці під час ревізії, розкривається її зміст та визначається використання в контрольно-ревізійному процесі.

Під час ревізії важливо обґрунтувати операції щодо оплати праці відповідними законодавчими актами та діючими нормативами.

Використовуючи фактографічну (облікову) інформацію щодо оплати праці для виконання процедур її контролю, ревізор повинен дотримуватись певної послідовності перевірки цієї інформації.

**3.2. Методика перевірки документування, нормування та нарахування заробітної плати**

На першому етапі аудиту розрахунків з оплати праці аудитор повинен:

- ознайомитися з формою та системою оплати праці, яку застосовують на даному підприємстві, з’ясувати, чи існує внутрішнє положення про оплату праці працівників та трудова угода;

-вивчити та ознайомитись з обліковими працівниками, що здійснюють контроль за нарахуванням оплати праці (посада, освіта, досвід роботи, родинні зв’язки тощо);

-які нормативні документи використовує аудитор на даній ділянці обліку, кому він підпорядкований та хто перевіряє якість його роботи.

Для цього аудитор повинен вивчити та оцінити систему внутрішнього контролю, його сильні сторони з метою визначення аудиторської вибірки. Для визначення ефективності системи внутрішнього контролю вивчаються такі фактори:

- коло працівників, що беруть участь у формуванні інформації;

- наявність у них посадових інструкцій та матеріальної відповідальності за виконані роботи;

- наявність технічних засобів формування облікової інформації та здійснення контролю на підприємстві;

- наявність технології контролю.

Система внутрішнього контролю передбачає наявність компетентного персоналу з чітко визначеними правами та обов’язками, дотримання необхідних процедур при здійсненні господарських операцій, наявність контролю за збереженням документації про виконану роботу та нараховану заробітну плату і належну перевірку виконання обов’язків працівниками підприємства. При аудиті розрахунків з оплати праці необхідно перевірити:

- дотримання трудової дисципліни і трудового законодавства;

-встановити відповідність фактичної структури і штату підприємства;

-визначити організацію і стан обліку оплати праці і розрахунків з персоналом;

-проконтролювати правильність встановлених тарифних ставок, місячних окладів, відрядних розцінок і норм виробітку, своєчасність і правильність розрахунків з персоналом з оплати праці тощо [42].

Перевіряючи розрахунки з персоналом з оплати праці, аудитор повинен встановити, які форми та системи оплати праці використовуються на підприємстві, чи є внутрішнє положення про оплату праці персоналу та колективний трудовий договір, перевірити списковий та середньосписковий склад працівників, прийнятих на роботу з дня зарахування. Окрім цього доцільно встановити, хто веде облік розрахунків з персоналом з оплати праці, посаду, освіту, бухгалтерський стаж цієї особи, якими нормативними документами користується бухгалтер даного відділу, його підпорядкування, хто перевіряє якість його роботи.

Після вивчення загальних питань аудитор переходить до вивчення розрахунків з оплати праці в наступному порядку. Перевіряючи дотримання на підприємстві трудового законодавства, аудитор може встановити, як здійснюється оформлення співробітників при їх прийманні та звільненні, стану обліку робочого часу співробітників, особливість побудови системи оплати праці тощо. Правильність оформлення працівників (приймання на роботу та звільнення) перевіряється за наказами, контрактами, трудовими угодами.

Головною ознакою трудового договору, яка відрізняє його від так званої трудової угоди, є те, що за трудовим договором працівник бере на себе зобов'язання виконання роботи з підпорядкуванням внутрішньому трудовому розпорядкові. Тому аудитор повинен перевірити наявність внутрішнього трудового розпорядку, який є регулятором організації праці на кожному підприємстві, в установі чи організації. Внутрішній трудовий розпорядок затверджується колективом підприємства за поданням власника або уповноваженого ним органу і профспілкового комітету на основі типових правил. У цьому документі конкретизуються вимоги законодавства щодо обов'язків працівників (приймання і звільнення з роботи, використання робочого часу, адміністративний вплив на порушників, форми заохочення за сумлінну працю). Слід зазначити, що всі правовідносини, пов'язані з укладанням і виконанням трудових договорів, регулюються Кодексом законів України про працю (КЗпП). Це відрізняє трудові правовідносини за трудовими договорами від цивільно-правових правовідносин за так званими трудовими угодами, за якими насправді виступають договір підряду, договір доручення або авторський договір, предметом яких є надання повних результатів праці. Ці договори регулюються нормами цивільного права, і законодавство про працю на них не поширюється. Цей момент повинен враховувати аудитор під час перевірки трудових взаємовідносин на підприємстві.

Під час аудиту додержання штатної дисципліни слід перевірити, чи не утримуються у штаті підприємства, яке перевіряють, працівники інших організацій (у т. ч. тих, яким підпорядковано це підприємство), а також понадштатні одиниці за рахунок фонду оплати праці виробничих працівників.

В ході проведення перевірки доцільно встановити, чи передбачаються умовами колективного договору встановлені на підприємстві виплати заробітної плати. Фактичне використання фонду оплати праці аналізується за даними відомості обліку фонду оплати праці осіб і розрахунково-платіжних відомостей. При цьому необхідно порівняти фактично нараховані суми оплати праці з сумами, передбаченими по фонду оплати праці за період перевірки (рік, квартал), що дає можливість виявити абсолютну перевитрату чи економію по фонду оплати праці. Основну увагу необхідно зосередити на перевірці організації контролю за виходом на роботу адміністративно-управлінського і обслуговуючого персоналу, працівників основних і допоміжних виробництв тощо, організації обліку відпрацьованого часу, так як допущені в ньому помилки чи перекручення призводять до переплати, необґрунтованого витрачання фонду оплати праці. Разом з тим, дані табелю необхідно порівняти з розрахунково-платіжними відомостями, щоб переконатись у включенні до них тільки тих осіб, які зазначені в табелях.

Таким чином при перевірці необхідно з'ясувати, чи застосовуються на підприємстві типові норми виробітку і розцінки; чи немає випадків переплати в зв'язку з приписками обсягу виконаних робіт і завищенням розцінок, чи не оплачується праця робітників за погодинними тарифними ставками, коли на такі роботи встановлено норми виробітку, чи відповідають вони діючим типовим нормам.

При виявленні діючих норм з відхиленням від типових необхідно встановити їх обґрунтованість і затвердження у відповідному порядку. Крім того, потрібно уважно перевірити правильність норм і розцінок у відповідності з описом характеристики роботи в первинній документації, а також пересвідчитись, як виконуються діючі норми виробітку робітниками різних спеціальностей.

При перевірці оформлення первинної документації і правильності нарахування заробітної плати необхідно встановити, якими первинними документами на підприємстві оформлюються операції, пов'язані з оплатою праці (табель обліку використання робочого часу, книга з обліку праці і виконаних робіт, обліковий лист праці і виконаних робіт, наряд на відрядну роботу, подорожній лист легкового або вантажного автомобіля, розрахунково-платіжна відомість тощо). При перевірці документів за формою встановлюються повнота і правильність наведених в них реквізитів. При цьому наявність відповідних підписів, відсутність підчисток, помарок і необумовлених виправлень свідчить про неналежну організацію обліку і контролю операцій з нарахування і виплати заробітної плати.

Для виявлення випадків складання підроблених нарядів або облікових листів на виконання тих чи інших робіт переглядаються наряди (облікові листи) послідовно по датах їх заповнення і зіставляються зазначені в них прізвища виконавців робіт іншими нарядами або первинними документами, де ці особи могли бути зайняті (наприклад, посвідчення про відрядження, подорожні листи автомобілів тощо) [39]. При вивченні наведених документів можна встановити обґрунтованість нарахування заробітної плати працівникам підприємства.

При перевірці табелів обліку використання робочого часу, нарядів, журналів обліку виконаних робіт та інших первинних документів з нарахування і виплати заробітної плати необхідно звернути увагу на факти нарахування коштів з оплати праці на вигаданих (підставних) осіб (не прийнятих на роботу та ін.). Для цього в ході дослідження наведених документів зіставляються прізвища та ініціали працівників з даними обліку спискового складу. Крім того, необхідно перевірити наряди за датами їх видачі, зіставити прізвища працюючих в нарядах і табелях-розрахунках з даними обліку особового складу у відділі кадрів.

Необхідно також встановити, чи немає повторного нарахування сум за раніше виплаченими первинними документами (табелями, нарядами, накопичувальними обліковими листами та разовими документами). Особливо уважно слід перевірити та здійснити арифметичні підрахунки в нарядах, виписаних на осіб, які відсутні в списковому складі підприємства і тих, що працювали короткий час, нарядах на виправлення браку та переробку неякісне виконаних робіт, а також розрахункових відомостях.

Аудитору слід ретельно перевірити законність оплати праці робітників, які працюють за сумісництвом. Сумісництвом вважається виконання працівником, крім своєї основної, іншої регулярно оплачуваної роботи на умовах трудового договору у вільний від основної роботи час на тому ж чи іншому підприємстві, організації або в громадянина (підприємця, приватної особи) за наймом. Слід зважити на те, що керівники державних підприємств, їхні заступники, керівники структурних підрозділів та їхні заступники не мають права працювати за сумісництвом (за винятком наукової, викладацької, медичної та творчої діяльності). Але висококваліфікованим спеціалістам дозволяється за погодженням з власником здійснювати педагогічну діяльність у вищих навчальних закладах та навчальних підрозділах підвищення кваліфікації за сумісництвом у робочий час до 4 годин на тиждень із збереженням за ними заробітної плати за місцем основної роботи. Від роботи за сумісництвом слід відрізняти суміщення професій та вторинну зайнятість населення. Суміщення професій (посад) - це виконання працівником поряд із своєю основною роботою, обумовленою трудовим договором, додаткової роботи за іншою професією протягом встановленої законодавством тривалості робочого дня (робочої зміни), якщо це економічно доцільно і не веде до погіршення якості продукції. Доцільність суміщення професій на свій розсуд вирішують сторони трудового договору (адміністрація підприємства і працівник).

Відповідно до Закону України «Про зайнятість населення», до зайнятого населення належать, наприклад, громадяни, які навчаються у деяких навчальних закладах. Ці громадяни мають право працювати у вільний від навчання час, що розглядається як вторинна зайнятість. Ця робота не вважається сумісництвом і виконується теж за трудовим договором.

Особливе значення надається встановленню фактів включення до витрат виробництва витрат з оплати праці працівників, зайнятих в інших видах діяльності, а також визначення розміру витрат з оплати праці, відображених у складі виробничих витрат чи витрат обігу, правильності віднесення цих витрат до фонду оплати праці. Також необхідно проаналізувати правильність утримання із заробітної плати податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску, аліментів, а також обґрунтованість розрахунків з депонентами, шляхом перевірки платіжних відомостей, дати виникнення у суми депонентської заборгованості, кількості депонентів, звірки сум за розрахунками з депонентами.

Аудитор має ретельно перевірити і підстави для нарахування працівникам підприємства (особливо керівному складу) різних видів премій, доплат і надбавок, гарантійних та компенсаційних виплат та одноразових заохочень (у зв'язку з відхиленнями від нормальних умов праці, за понаднормові години, за простої, за роботу в тяжких та шкідливих умовах).

На деяких підприємствах ці нарахування інколи значно перевищують основну заробітну плату деяких працівників. Для цього аудитору слід ознайомитися, перш за все, з Переліком доплат і надбавок до тарифних ставок і посадових окладів, які мають міжгалузевий характер. Вони наведені у Додатку до Генеральної угоди між КМУ і Конфедерацією роботодавців України. Конкретні надбавки та доплати на підприємстві викладено в колективному договорі. Підстави для нарахування різних премій встановлюються в локальних положеннях про преміювання, які затверджуються власником за погодженням з профкомом. У цих положеннях визначаються конкретні показники, умови преміювання, коло працівників, що мають право отримувати премію, граничні розміри премії (у відсотках до посадового окладу), підстави для зниження і позбавлення премії.

Аудитору також слід перевірити, щоб всі заохочення були оформлені відповідним Наказом (розпорядженням) власника. Аудитору слід мати на увазі, що відповідно до статті 151 КЗпП, протягом дії дисциплінарного стягнення заходи заохочення до працівників не застосовуються.

Згідно з чинним законодавством до інших заохочувальних та компенсаційних виплат належить і матеріальна допомога, яка, як твердять профспілкові лідери, є важливим фактором соціального захисту населення. Але на деяких підприємствах вона використовується для компенсації втрат заробітної плати керівниками підприємства в результаті накладених на них дисциплінарних стягнень. Тому ревізору слід перевірити наявність мотивованих звернень працівників на видачу матеріальної допомоги та відповідних резолюцій профспілкових комітетів.

Перевіряючи правильність розрахунку середньої заробітної плати, необхідно визначити період, за який нараховується заробітна плата, виплати, які включаються до середньої заробітної плати, порядок розрахунку виплат за всіма випадками збереження заробітної плати і для надання допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю. Аудитор вивчає, чи відповідає порядок нарахування середньої заробітної плати на час надання працівникам щорічної і додаткової відпустки або оплати їм компенсації за невикористану відпустку, надання працівникам, які навчаються без відриву від виробництва, відпусток у зв'язку з навчанням, виконанням ними державних громадських завдань у робочий час, переведенням працівників на іншу, легшу та нижчеоплачувану, роботу за станом здоров'я, у разі надання жінкам додаткових перерв для харчування дитини, службових відряджень, тимчасового переведення працівника у зв'язку з виробничою потребою на іншу, нижчеоплачувану посаду і в інших випадках, коли згідно з чинним законодавством виплати здійснюються виходячи із середньої заробітної плати.

Досліджуючи правильність розрахунку середнього заробітку, слід ураховувати, 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.

Під час перевірки нарахування допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю аудитору слід звернути увагу, окрім питань розрахунку середньої заробітної плати, на правильність визначення загального трудового стажу та на правильність оформлення лікарняних листків. Слід також виявити випадки невиправданого нарахування за один і той же період часу заробітної плати та допомоги в зв'язку з тимчасовою непрацездатністю одному й тому ж працівникові. Контролю також підлягають і джерела нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності. Як відомо, новий порядок нарахування допомоги передбачає, що за перші п'ять днів непрацездатності вона нараховується за рахунок власних коштів підприємства, за інші - за рахунок фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування. Згідно з чинним законодавством України громадяни мають право на соціальну допомогу: державна допомога сім'ям з дітьми, надання населенню субсидій для відшкодування витрат на оплату житлово-комунальних послуг, допомога на поховання тощо. Аудитору слід перевірити підстави для нарахування кожного з цих видів допомоги і перелік документів про доходи членів сім'ї.

Перевіряючи правильність нарахування оплати за поточну відпустку, важливо встановити, чи правильно визначено наказом підприємства тривалість відпустки і розрахована сума заробітку працівника до відпустки, а також середньомісячний і середньоденний заробіток, який є підставою для розрахунку. Необхідно з'ясувати причини ненадання відпустки в установлений термін, особливо матеріально відповідальним особам. Важливо вивчити вплив факторів порушення законодавства на результати діяльності підприємства. Так, ненадання відпустки працівникові і заміна її грошовою компенсацією є порушенням законодавства і призводить до перевитрачання фонду оплати праці і споживання, а також до зловживань.

Різновидом державної системи соціального захисту населення в Україні є індексація грошових доходів громадян, що дає їм можливість частково або повністю відшкодувати подорожчання споживчих товарів і послуг. Згідно з Законом України «Про індексацію грошових доходів населення» індексації підлягають доходи громадян, які одержуються ними в гривнях на території України і не мають разового характеру: пенсії, стипендії, соціальна допомога і оплата праці (грошове забезпечення). Для індексації грошових доходів населення використовується індекс споживчих цін і тарифів на товари і послуги [40]. Обчислення індексу споживчих цін з наростаючим підсумком для індексації грошових доходів громадян проводиться, якщо індекс споживчих цін перевищив 105 % (величина порога індексації). Індексації підлягають грошові доходи у межах три­кратної величини межі малозабезпеченості. Підприємства, що перебувають на господарському розрахунку, підвищують розміри оплати праці у зв'язку з індексацією за рахунок власних коштів, установи та організації, що фінансуються з бюджету, - за рахунок коштів відповідного бюджету. Але згідно з Порядком проведення індексації грошових доходів громадян, що діє зараз, індексації підлягають грошові доходи громадян, які не перевищують межі малозабезпеченості. Грошовий доход громадянина разом із сумою індексації не може перевищувати цю величину.

В процесі перевірки розрахунків по відпустках потрібно встановити: повноту включення до розрахунку виплат при визначенні середнього заробітку, правильність визначення середньомісячної та середньоденної заробітної плати, суми оплати під час відпустки. Потрібно перевірити правильність зроблених розрахунків по заробітній платі з використанням коефіцієнтів поправки, нарахованих пропорційно збільшенню тарифної ставки (окладу), яка встановлена в місяці, за який здійснюються такі виплати, за вiдповiдною професійно-квалiфiкацiйною групою.

При перевiрцi розрахунково-платіжних відомостей i особових рахунків треба встановити правильність пiдрахункiв сум, пiдсумкiв нарахування, утримання, а також сум до видачі i вiдповiднiсть їx записам в облікових peгicтpax в розрізі кореспондуючих рахунків. При цьому звертається увага на загальні суми за кожним рядком як по горизонталі, так і по вертикалі. Під час такої перевірки можна виявити різні порушення, які спричинені підробленням сум у розрахунково-платіжних відомостях. Наприклад, механічно збільшували підсумкову суму нарахування та суму до видачі і в такий спосіб нараховували і списували більше, ніж фактично видано. Під час дослідження правильності нарахування заробітної плати виявлялися помилки, які були допущені обліковими працівниками, котрі недостатньо оволоділи нормативними актами і не врахували внесені до них зміни.При перевiрцi платіжних відомостей на виплату заробітної плати, премій, стипендій тощо можна використовувати наступний порядок дослідження:

- встановити вiдповiднiсть платіжних відомостей розрахунковим відомостям;

- визначити правильність підсумків і наявність підсумків прописом;

- переварити наявність на відомостях пiдписiв керівника i головного бухгалтера, працівників, які склали і перевірили відомість;

- переварити наявність пiдписiв одержувачів грошей;

- встановити дотримання порядку депонування сум.

Аналізуючи правильність платіжних операцій, аудитор особливу увагу повинен звертати на правильність оформлення розрахунково-платіжних або платіжних відомостей (наявність пiдписiв керівника, головного бухгалтера), вiдповiднiсть табельного номера одержувача в платiжнiй вiдомостi його номеру за табелем, вiдповiднiсть табельних номерів однієї і тієї ж особи в різних платіжних відомостях, вiдсутнiсть дописок, необумовлених виправлень або повторення прізвища однієї i тієї ж особи в різних платіжних відомостях за один i той же період часу.

При перевiрцi органiзацiї обліку та контролю виробітку та нарахування заробітної плати працiвникам-вiдрядникам аудитори звертають увагу на те, як оформлені первинні документи (наряди, маршрутні листи тощо), правильність використання норм та розцінок, наявність пiдписiв посадових осіб, заповнення відповідних реквізитів, відсутність виправлень.

Особлива увага приділяється розрахункам відрядного заробітку при акордній системі оплати праці, правильності перенесення підсумків по працюючих в розрахунково-платіжні відомості. При цьому доцільно перевірити, чи немає випадків повторного нарахування сум за раніше оплаченими документами. Якщо розрахунки по рахунку відрядної заробітної плати виконуються з використанням комп'ютерної техніки, то доцільно перевірити алгоритми розрахунків, нормативно-довідкові дані.

При перевірці необхідно враховувати, що розкрадання грошових коштів під виглядом оплати праці може здійснюватись різними способами. В одних випадках складаються фальшиві наряди на роботи, що фактично не виконувались. Ці наряди включаються до зведених відомостей, па підставі яких складаються платіжні відомості. В іншому випадку в нарядах на роботи, які насправді виконувались, завищується їх обсяг або зазначаються завищені розцінки.

Ознаками нарядів, які складають з метою привласнення коштів є наступні недоліки в оформленні:

-відсутність порядкового номера і дати видачі;

-відсутність дати приймання робіт або підпису особи, яка прийняла чи здала роботу;

-прийняття робіт і затвердження оплати за нарядом здійснено не уповноваженими на це особами;

-наявність слідів підчисток, дописок і необумовлених виправлень; відсутність реєстрації нарядів в журналі реєстрації у нормувальника, відсутність підпису нормувальника;

-відсутність затвердження наряду, але подача його до оплати.

Крім складання фальшивих нарядів, використовуються також і наряди, по яких роботи вже фактично виконані. В таких нарядах може зазначатись завищений обсяг робіт проти фактично виконаних або завищуються розцінки шляхом віднесення виконаних робіт по наряду до найвищих категорій складності.

Перевіряючи конкретні випадки привласнення грошових коштів, аудитор повинен встановити, чи міг фізично даний склад бригади або один робітник протягом зазначеного в наряді часу виконати зазначений обсяг робіт, а також, чи були в розпорядженні робітників необхідні матеріали для виконання завдання, вказаного в наряді. Такі факти можна встановити шляхом зіставлення нарядів з документами на відпуск матеріалів для виконання робіт протягом часу, вказаного в наряді. Якщо ж роботи виконувались за трудовим договором особами, якi мають основну роботу на інших підприємствах, то чи мали ці особи необхідний час для виконання завдання, вказаного в наряді. Для цього дається запит i одержується інформація за місцем основної роботи таких осіб. Іноді в документах зазначається виконання всієї роботи однією особою, хоча з обсягу i характеру роботи видно, що одна особа виконати її не могла.

При одержанні пояснень від одержувачів коштів слід враховувати, що серед них можуть бути пiдставнi особи, неспроможні за своїми знаннями, професіями виконати завдання, зазначене в оплаченому наряді. Перевірити це можна одержавши докладні дані про їх професію, квалiфiкацiю, розряд, стаж роботи, переглянувши їх трудові i розрахункові книжки, довідки та iншi документи, якi підтверджують стаж роботи i професію [17].

Окрема увага при перевiрцi придiляється встановленню зв'язку мiж виданою заробітною платою, обсягом виконаних робіт, а також її якістю. Таку перевірку проводять вибірковим способом, використовуючи документи на оприбуткування запасів, зведені відомості, технологічні карти, статистичну звітність, первинні i зведені документи. Так, зазначені в нарядах роботи по капітальному або поточному ремонту автомобiлiв, іншої техніки, слід заставити з первинними документами на відпуск ремонтних матерiалiв, запасних частин тощо. При виявленні розходжень (наприклад, коли по нарядах робота виконана, а запасні частини не списувались) встановлюються причини розходжень через осіб, якi підписали ці наряди.

**3.3 Перевірка правильності оплати праці, пов’язаних з нею розрахунків та утримань**

Оплата праці виступає важливим фактором соціально-економічного розвитку, тому що в доходах родин робітників оплата праці складає не менш трьох чвертей. Ціль аудита: перевірити чи не було випадків незаконних нарахувань заробі­тної плати, що носять характер зловживань, чи помилок, що призвели до її недо­числення і перенарахування; обґрунтованість зроблених із заробітної плати утри­мань і правильність визначених до виплати сум і своєчасність їхньої видачі робіт­никам та службовцям.

Перевірка стану розрахунків з оплати праці в ТОВ «Електротехнічна компанія» починається з зіставлення показників поточної та річної звітності з даними аналітичного і синтетичного обліку заробітної плати. Сальдо Головної книги з рахунку «Розрахунки з оплати праці» повинно відповідати даним бухгалтерських балансів, а обороти - даним журналу-ордеру №5. Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає: тарифні сітки, схеми посадових окладів, тарифні ставки і тарифно-кваліфікаційні характеристики.

Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт за їх складністю, а працівників - залежно від їх кваліфікації та відповідності розрядам тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації заробітної плати. В зв'язку з цим аудитор має перевірити правильність та дієвість тарифної системи на підприємстві.

При перевiрцi правильності виплати грошових коштів по трудових угодах увага приділяється таким трудовим угодам (договорам), актам приймання виконаних робіт, відомостям на оплату праці найманих осіб, видатковим касовим ордерам тощо. При перевiрцi необхiдно звернути увагу на операцiї з видачi коштiв працiвникам з каси, з розрахункового рахунку, у виглядi натуроплати (за необхiдності по прізвищу), так як серед порушень зустрiчаються нарахування i видача коштiв без вiдображення їх руху по рахунку 66 з метою уникнення обов'язкових платежiв до бюджету та позабюджетних фондiв. Особлива увага звертається на правильнiсть розрахункiв з оплати працi з працiвниками, прийнятими на роботу за договорами пiдряду, трудовими договорами та iн. Часто такі договори оформлюються минулим числом i носять фiктивний характер, тому необхiдно встановити, за яку роботу i який обсяг виконаної роботи нарахована заробiтна плата, якими документами пiдтверджується обсяг виконаної роботи, розмiри нарахованої заробiтної плати. Також шляхом перерахункiв i прослiдковування необхiдно визначити. чи немає в первинних документах i розрахунково-платiжних вiдомостях (особових рахунках) арифметичних помилок, чи нараховується заробiтна плата адміністративно-управлінському персоналу та інженерно-технічним працівникам згідно штатного розкладу і контракту, укладеного з ними; перевірити правильність застосування тарифних ставок, розцiнок, розрядiв та iнших параметрiв при нapaxуванні заробітної плати. Якщо в процесi дослiдження виявляються факти порушень за трудовими угодами, аудитору необхiдно перевiрити, чи законно укладено трудову угоду (ким i коли вона затверджена); чи виконувалась фактично робота, зазначена в трудовiй угодi, ким i коли; якщо обсяг роботи завищений, то в якому розмiрi i яка вартiсть завищених робiт; хто з посадових осiб вiдповiдає за завищений обсяг робiт, зазначених у трудовiй угодi чи в складаннi пiдробленої трудової угоди [19].

Використовуючи послуги залучених спецiалiстiв при огляді вiдповiдних об'єктів, можна встановити, що роботи на них фактично не виконувались або виконанi не в повному обсязi, також можливе виконання цих робiт за іншими трудовими угодами та iншими виконавцями. Тому в сумнiвних випадках необхiдно перевiряти, коли i ким виконувались роботи, зазначенi в трудовiй угоді. При документальнiй перевiрцi трудових угод аудитор повиннi враховувати ознаки, що можуть свiдчити про недоброякiснiсть таких документів. По кожнiй трудовiй угодi, яка викликае сумнiви, перевiряють, чи, виконувались фактично роботи, зазначенi в нiй, i в якому обсязi.

Окрему увагу необхiдно придiлити перевiрцi правильностi сумiсництва працiвникiв, бо трапляються факти, коли сумiсники виконують роботу за cуміcництвом пiд час своєї основної роботи i, отже, одержують заробiтну плату (оплату працi) не за пророблений час. Зiставляючи час роботи сумiсника на пiдприемствi з часом його роботи в iнших пiдприємствах, можна встановити, чи не працював він у рiзних пiдприємствах в один i той же час i визначити кiлькiсть невідпрацьованих годин.

Перевiрка стану аналiтичного облiку розрахункiв з оплати працi розпочинаеться з порiвняння залишку показаного в Головнiй книзi по рахунку 66 i в розроблюванiй таблицi. Також необхiдно встановити вiдповiднiсть аналiтичного облiку по заробiтнiй платi синтетичному облiку по рахунку 66, для чого порiвнюють сальдо по рахунку 66 на дату початку перевiрки з даними розроблюваної таблицi, а останні спiвставляють з даними платiжних вiдомостей.

При виявленні розбіжностей між даними синтетичного і аналітичного обліку аудитором встановлюється їх причини, основними з яких можуть бути:

- викривлення даних в результаті зловживань;

- неповний облік наданих авансів;

- повторне списання грошових документів з віднесенням сплат по них в дебет рахунку 66;

- зменшення дебіторської заборгованості або збільшення кредиторської при перенесенні сальдо з однієї розрахункової відомості до іншої тощо.

Доцільно вивчити дані актів інвентаризації розрахунків, розрахунково-плапжні відомості, журнал № 3, вiдомості № 3, 5 тощо по кожнiй cyмi, що обліковується i встановити їх реальність.

Перевiряючи розрахунковi операцiї з надання позик працівникам, необхідно встановити:

- реальнiсть заборгованостi за наданими позиками;

- наявнiсть договорiв на видачу позики (кредиту) на iндивiдуальне житлове будiвництво чи будiвництво садових будиночкiв;

- за рахунок яких джерел видавались такі позики;

- наявність рішення акціонерів, власників, засновників про надання позик конкретним працiвникам - фiзичним особам;

- реальнiсть i правильнiсть нарахування вiдсоткiв за позиками, їx вiдповiднiсть ставкам, передбаченим договором тощо.

При перевiрцi розрахункiв з працiвниками та службовцями за отриманими безвiдсотковими позиками на iндивiдуальне житлове будiвництво звертається увага на правильнiсть оформлення документiв, якi пiдтверджують реальну необхiднiсть в будiвництвi. Незалежно вiд того, що позика видана безпосередньо банком або через пiдприємство, перевiряється своєчаснiсть та повнота її видачi одержувачу та погашення у встановлений строк. В цьому випадку вивченню пiдлягають касові документи (прибутковi та видатковi ордери, звiти касира), данi бухгалтерської звiтностi.

Якщо позика видається працівнику через підприємство, то перевіряється своєчасність i повнота оприбуткування таких грошових коштiв в касу, а також видача їх одержувачу. Для цього кacoвi документи порівнюються з виписками банку та iз записами по кредиту рахунку 685. Пiд час видачі позик з каси працiвникам та службовцям аналiзуються записи по дебету рахунку 685 в кореспонденції з кредитом рахунку. Дотримання строків платежiв за позиками перевiряється шляхом порiвняння сум i строків, вказаних у зобов'язаннях, з даними платiжних документiв (касових прибуткових ордерів, розрахунково-платiжних вiдомостей, виписок банку) i записiв в облiкових pericтpax по кредиту рахунку 685 в кореспонденцiї з дебетом paxунків 30, 31, 66 залежно вiд порядку здiйснення платежiв.

Відповідно до діючого законодавства з заробітної плати робітників та службовців бухгалтерія ТОВ «Електротехнічна компанія» утримує:

- податок з доходів фізичних осіб;

- єдиний внесок;

- суми по виконавчих листах;

- по виконавчих написах нотаріальних органів;

- суми з осіб, що відбувають виправні роботи;

- штрафи, що накладаються в адміністративному порядку.

Податок з доходів фізосіб утримується із сум, що перевищує мінімум неоподаткованої заробітної платні за ставками, що залежать від співвідношення розмірів нарахованої і мінімальної заробітних плат. При визначенні сукупного оподаткованого доходу враховуються прибутки, отримані як у натуральній формі, так і в грошовій. Доходи, отримані в натуральній формі, зараховуються в загальній оподатковуваний дохід за календарний рік за ринковими цінами.

Сукупний оподатковуваний податок зменшується на суму, що не перевищує за кожний повний місяць, протягом якого отриманий дохід, розміру мінімальної місячної заробітної платні. Сукупний оподатковуваний податок додатково зменшується на суму, що не перевищує за кожний місяць установленого розміру мінімальної місячної заробітної платні на кожну дитину у віці до 16 років, якщо місячний сукупний оподатковуваний прибуток не перевищує розміру десятьох мінімальних місячних заробітних плат.

При проведенні аудиту перевіряється правильність утримань із заробітної платні. При цьому встановлюється документальна обґрунтованість і законність утримань, своєчасність перерахування сум за призначенням. Особливо ретельно перевіряється правильність утримання сум у працівників і службовців, що були звільнені протягом періоду, що перевіряється.

Аудиторською перевіркою перевіряються розрахункові відомості по всіх виплатах, що включаються в неї і що входять у фонд заробітної плати, і окремі, що не входять у нього, якщо вони включаються у середню заробітну плату й оподатковуються прибутковим податком. Перевіряються суми за визначенням нарахованих сум заробітної плати та різниця між нарахованою сумою заробітної плати й утриманням по кожному працівнику. Загальна сума, що належить до видачі, складає перехідну суму розрахунків по заробітній платі, що погашається в наступному місяці шляхом видачі її готівкою або депонування незатребуваної суми.

Особлива увага приділяється перевірці розрахунків з депонентами, при який перевіряються причини і реальність виникнення заборгованості, законність її списання. Депонування заробітної плати здійснюється за причин хвороби працівника або коли працівник знаходиться у відрядженні. Щоб встановити реальність виникнення і законність списання депонованої заборгованості, здійснюється звірка депонованих сум з розрахунково-платіжними відомостями за відповідний період, звіряються підписи депонентів в різних документах, при необхідності запрошуються окремі депоненти для підтвердження отриманих ними відповідних сум.

В ходi аудиту операцiй iз зобов'язаннями щодо оплати праці аудитор може виявити наступнi типовi порушення (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Типовi порушення, якi виявляють у ходi аудиту операцiй з оплати праці

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Можливi порушення | Характеристика порушення | |
| 1 | 2 | |
| Невідповiднiсть суми єдиного соціального внеску за даними розроблюваної таблиці даним облікових peгicтpiв (журналів, Головної книги) | Невiдповiднiсть даних аналітичного та синтетичного облiку | |
| Сальдо по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» за даними Головної книги не вiдповiдає даним балансу | Невiдповiднiсть даних рядку «Поточні зобов'язання за розрахунками» | |
| Вiднесення до собiвартостi, послуг для цілей оподаткування суми нарахованих страхових внесків на оплату праці працiвникiв, зайнятих в невиробничiй сфері | Заниження собівартості послуг, завищення оподатковуваного прибутку | |
| Витрачання коштiв Пнсійного фонду в бухгалтерському облiку пiдприємства не пiдтверджується документами, необхідними для виплати допомоги, у відповідності з діючим законодавством | Неможливiсть пiдтвердження правомірності витрачання коштiв Пенсійного фонду | |
| Завищення (заниження) розмiру нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності, внаслідок неправильного розрахунку бази для її нарахування | Неправомiрне витрачання коштів Пенсійного фонду, викривлення розрахунків з працівниками, викривлення нарахування податку з доходів працівників | |
| До складу сукупного доходу для нарахування податку на доходи фiзичних осiб невключені виплати, передбачені законодавством | Заниження суми податку на доходи ф/о, утриманого з працівника; недоперерахування до бюджету . | |
| Застосування невiдповiдної ставки при нарахуванні податку на доходи фізичних осiб | Необґрунтовано зниження (завищення) суми податку на доходи фізичних осiб. Викривлення розрахунків з персоналом та бюджетом |  |
| Порушення порядку розрахунку середньої заробітної плати: нeвipний вибір розрахункового періоду; завищення (заниження) розміру середнього заробітку, внаслiдок необґрунтованого включення до розрахунку виплат, які у відповідності з діючим законодавством не підлягають включенню до даного розрахунку | Викривлення розміру середньої заробітної плати i, як внаслідок, розpaxунків з персоналом |  |

Таким чином, виявлені аудитором порушення заносяться до його робочих документів, а пізнiше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах.

**3.4 Аудиторські процедури дисципліни праці і відпрацьованого часу на підприємстві**

У сучасних умовах зі збільшенням масштабів виробництва, ускладненням господарських зв'язків, прискоренням науково-технічного прогресу підвищується значення кожної хвилини робочого часу, строгого дотримання правил внутрішнього розпорядку, створення стабільних кадрів на кожній ділянці виробництва. Перевіряючи в ТОВ «Електротехнічна компанія» виконання зазначених завдань про подальше зміцнення трудо­вої дисципліни і скорочення плинності кадрів, варто з'ясувати:

- які заходи, спрямовані на зміцнення трудової дисципліни і закріплення кадрів, у ревізованому періоді передбачалося здійснити, і чи цілком вони здійснені;

- чи не допускалися випадки необґрунтованого залучення місцевими органами працівників підприємства на різного роду роботи, не зв'язані з виробничою діяльністю ревізованого підприєства;

- чи не дозволяла адміністрація проводити суспільні заходи (збори, семінари, спортивні змагання і т.п.) у робочий час, і які були втрати робочого часу в результаті цього;

- як організоване виявлення порушень трудової дисципліни, гласність заходів щодо зміцнення трудової дисципліни;

- чи впроваджуються прогресивні форми організації й оплати праці і його матеріального і морального заохочення.

Далі з'ясовується, чи не допускалися випадки прощення прогульників і робітників, що з'являлися на роботі в нетверезому стані, чи застосовувалися до них дисциплінарні санкції і стягнення матеріального порядку, як позбавлення цілком чи частково премій, позбавлення цілком чи частково відпустки за безупинний стаж роботи, чи дотримується порядок надання відпустки без збереження заробітної платияк організована робота з надання допомоги знову прийнятим працівникам, що не виконують норм виробітку, і т.п.

До погіршення результатів роботи, зниженню продуктивності праці і якості продукції, що випускається, приводить плинність кадрів. Плинність кадрів характеризується коефіцієнтом рівним відношенню чисельності звільнених за власним бажанням, за прогули й інші порушення в ревізованому періоді, до середньо-облікової чисельності звільнених працівником за цей період. Джерелами перевірки плинності кадрів служать первинні документи, накази по руху особового складу і звітність про виконання планів по праці. Ревізор уважно вивчає мотиви і причини, що викликали звільнення за власним бажанням і іншими причинами, а потім з'я­совує, чи все було зроблено адміністрацією для задоволення нестатків і запитів працівників, що звільнилися, які проводяться заходи, спрямовані на створення стабільного трудового коллективу [38].

За результатами перевірки розробляються пропозиції, спрямовані на скорочення плинності, підвищення трудової дисципліни і формування стабільного трудового колективу. Рівень трудової дисципліни й організації праці в першу чергу характеризують такі показники, як утрати робочого часу через прогули, цілоденних і внутрізмінних простоїв і неявок з дозволу адміністрації, наявність понаднормових робіт і робота у святкові і вихідні дні.

Використання трудового часу перевіряється за даними табельного обліку, документах юридичного оформлення відхилень від установленого порядку використання робочого часу й інших документів і звітам по праці.

Ступінь використання робочого часу визначається коефіцієнтом, що дорівнює відношенню числа фактично відпрацьованих людино-днів до максимально можливого фонду робочого часу (у людино-днях). Зіставляючи фактичний коефіцієнт із плановим, визначають, як виконане завдання по використанню робочого часу.

**Висновок до розділу 3**

**Заробітна плата** - це точка перетину інтересів багатьох: підприємства; працівника, податкової, фондів тощо. Кожна з цих сторін оцінює значення заробітної плати, якщо не як найважливіших. У зв’язку з цим важко переоцінити значення роботи бухгалтера, пов’язаної з обліком витрат на оплату праці. Вона, як правило, найбільш складна та трудомістка. Помилка у нарахуванні заробітної плати автоматично призводить до цілої серії помилок і порушень, які є найважчими за своїми наслідками. Є тільки один спосіб уникнути таких помилок-абсолютно точно знати, як проводити будь-які розрахунки, пов’язані із заробітною платою.

Питання нарахування заробітної плати, а також податкового і бухгалтерського обліку оплати праці займають особливе місце в роботі бухгалтерії кожного підприємства.

З одного боку, це пов’язано з відношенням до таких питань власне робітників, для яких заробітна плата служить основним джерелом матеріальних благ.

З іншого боку, з той обставиною, що суми, що спрямовуються підприємством на оплату праці, так чи інакше служать мірою, що визначає надходження податків і обов’язкових зборів у бюджет і цільові фонди.

Бухгалтерський облік на підприємстві повинен забезпечувати: точний розрахунок заробітної плати кожного робітника відповідно до кількості і якості витраченої праці, що діють формами і системами його оплати, правильний підрахунок утримань із заробітної плати; конроль за дисципліною праці, використанням часу і виконанням норм виробітки робітниками, своєчасним виявленням резервів подальшого росту продуктивності праці, витратою фонду заробітної плати (фонду споживання) і т.п.; правильне нарахування і розподіл по напрямках витрат відрахувань на соціальне страхування і відрахувань у Пенсійний фонд України.

Основою ефективної діяльності будь-якого суб’єкта господарювання виступає чітко налагоджена система урахування і контролю. Незалежно від форми власності фірмі необхідний бухгалтерський облік як основа, що підтверджує юридичну і фінансову обгрунтованість дій фірми, її взаємодії з органами державного керування і правопорядку і дотримання встановлених норм і правил.

Останнім часом законодавчі і нормативні документи, що регламентують оподатковування витрат на оплату праці, змінювалися досить часто і кардинальною уявою. Яскравим прикладом служить Закон України «Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.97 р № 400/97 ВР, із змінами і доповненнями.

У цей документ дев’ять разів вносилися зміни і доповнення відповідними законами України. Два з них стосувалися безпосередньо зміни бази оподатковування збором у Пенсійний фонд для підприємстві, а один - ставки збору для робітників підприємства.Тому бухгалтеру важливо знати, як здійснювати оподаткування тієї або іншої виплати в даний час.

Особлива увага виділена порядку проведення індексації заробітної плати, і виплати компенсації робітникам утрати частини заробітної плати в зв’язку з затримкою термінів її виплати.

Бухгалтерський облік тісно пов’язаний із багатьма категоріями економічних наук, і насамперед із категоріями споживчого ринку - ціною, рентабельністю, прибутком, фінансовою усталеністю, ліквідністю.

Бухгалтерський облік служить першоосновою ефективної господарської діяльності.

**РОЗДІЛ 4. АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ І ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В ТОВАРИСТВІ**

**4.1. Завдання і джерела аналізу трудових ресурсів**

До трудовим ресурсів належить частина населення, що володіє необхідними фізичними даними, знаннями й трудовими навичками у галузі. Формування трудових ресурсів немає і їх використання у різних галузях економіки мають особливості.

Достатня забезпеченість підприємств необхідними трудовими ресурсами, їх раціональне використання, високий рівень продуктивність праці яких багато важать збільшення обсягу виробництва і підвищення ефективності виробництва. Зокрема, від забезпеченості господарства трудовими ресурсами та ефективності їх використання залежить об'єм і своєчасність виконання робіт, ефективність використання техніки відтак - обсяги виробництва продукції, собівартість їх, прибуток й інших економічних показнеків.

Забезпеченість підприємства потрібними трудовими ресурсами, їх раціональне використання яких багато важать збільшення обсягу реалізації продукції і на інших економічних показників.

Основні завдання аналізу:

- вивчення забезпеченості підприємства його структурних підрозділів персоналом кількісними і якісним параметрами;

- оцінка екстенсивності, інтенсивності та ефективності використання персоналу для підприємства;

- аналіз даних про використання трудових ресурсів;

- виявлення резервів більш повного та ефективне використання персоналу підприємства.

Забезпеченість трудовими ресурсами визначається порівнянням фактичної їх наявності за категоріями і професій з планової потребою.

Особливу увагу на ТОВ «Електротехнічна компанія» приділяють аналізу забезпеченості підприємств кадрами найважливіших професій: бухгалтер, оператор, менеджер, складський працівник і т.д.

Джерела інформації:

- план за працею;

- статистична звітність «Звіт за працею»;

- дані табельної обліку, і відділу кадрів;

- кошторис витрат;

- лицьові рахунки;

- розрахункові чи розрахунково-платіжні відомості;

- форми фінансової звітності: №5-АПК, №9-АПК і №13-АПК.

Аналіз фонду заробітної плати підприємства вирішувати наступні завдання:

- вивчення темпів зростання заробітної плати порівняно з темпами зростання продуктивності праці: для розширеного відтворення темпи зростання оплати праці не повинні перевищувати темпи зростання його продуктивності, тобто зростання рівня оплати праці повинен здійснюватися за допомогою інтенсивних факторів;

- здійснення систематичного контролю за використанням фонду заробітної плати, недопущення як перевитрати, так і необгрунтованою економії фонду оплати праці;

- визначення та впровадження прогресивних систем оплати праці, що застосовуються на даному підприємстві, з метою оптимізації величини фонду оплати праці, рівня матеріального стимулювання працівників та зниження витрат підприємства;

- визначення і регулювання оптимальної структури чисельності співробітників, які забезпечують виконання виробничих завдань з найменшими трудовими та фінансовімізатратами;

- підвищення ефективності використання фонду оплати праці з точки зору фінансово-економічної діяльності підприємства - отримання максимальних співвідношень: прибуток - заробітна плата;

- пошук резервів підвищення ефективність використання трудових ресурсів, зокрема скорочення простоїв, непродуктивних втрат робочого дня;

- максимальне забезпечення соціального захисту співробітників, що дозволяє уникнути плинності кваліфікованих кадрів, зрештою, що призводить до підвищення продуктивності праці.

**4.2. Аналіз складу, структури та динаміки фонду оплати праці**

Аналіз використання трудових ресурсів на підприємстві, рівня продуктивності праці необхідно розглядати в тісному зв’язку із оплатою праці. Із ростом продуктивності праці створюються реальні можливості для підвищення рівня його оплати. При цьому кошти на оплату праці потрібно використовувати таким чином, щоб темпи росту продуктивності праці випереджали темпи росту його оплати. Тільки при таких умовах створюються можливості для підвищення темпів розширеного відтворення.

У зв’язку з цим аналіз використання засобів на оплату праці на кожному підприємстві має велике значення. В процесі його потрібно здійснювати систематичний контроль за використанням фонду заробітної плати (оплати праці), виявляти можливості економії коштів за рахунок росту продуктивності праці та зниження трудомісткості продукції [97, с. 224].

Таким чином, розмір середньої заробітної плати робітника безпосередньо залежить від використання ним робочого часу, досягнутого рівня продуктивності праці і виробітку. Рівень оплати праці (грошова оплата одного дня) залежить також від загальних результатів господарської діяльності: чим вища продуктивність праці, тим вищий рівень оплати праці робітників. У свою чергу, підвищення матеріальної заінтересованості працюючих сприяє зростанню трудової активності, кращому використанню робочого часу, зміцненню трудової дисципліни і підвищенню продуктивності праці.

Основними завданнями аналізу фонду оплати праці на підприємствах є:

- визначення суми абсолютної і відносної перевитрати (економії) фонду заробітної плати та виявлення причин, що її зумовили;

- вивчення структури фонду заробітної плати (оплати праці), застосування матеріальних стимулів за високі результати праці;

- визначення резервів, які має підприємство для зменшення витрат на оплату праці і відповідно для підвищення рентабельності його роботи [79, с.651].

У зв’язку з цим насамперед визначаються склад і структура фонду оплати праці підприємства, динаміка цих показників.

Для підвищення матеріальної заінтересованості працюючих у якісних результатах своєї праці використовують різні варіанти заохочувальних розрахунків за проміжні або кінцеві результати праці. Тому під час аналізу оплати праці з’ясовують, за які показники нараховується додаткова оплата праці, чи зважують при цьому на якість виробленої продукції.

До складу витрат на оплату праці включаються всі витрати підприємства на оплату праці незалежно від джерела фінансування цих виплат [60, с. 452].

Джерелами інформації для проведення аналізу є звіти: ф.№1–ПВ «Звіт з праці», ф.№3–ПВ «Звіт про використання робочого часу», ф.№1–ПВ «Звіт підприємства по продукції», ф.№1–підприємництво «Звіт про основні показники діяльності підприємства за рік» та ф.№2 річної фінансової звітності «Звіт про фінансові результати» за період з 2014-2016р.

Аналіз фонду оплати праці працівників підприємства проводиться у наступній послідовності:

Аналіз складу і структури фонду оплати праці, динаміка цих показників (табл. 4.1)

Цей аналіз полягає у визначенні питомої ваги кожного виду доплат у загальному фонді оплати праці. При цьому був використаний: «Звіт з праці» за 2014-2016 р.

Далі подано графічне зображення структури фонду заробітної плати за 2014, 2015 та 2016 роки (відповідно рис. 4.1; 4.2; 4.3):

165,8; 69%

72,5; 30%

22.1; 1%

Фонд основної

заробітної плати

Фонд додаткової

заробітної плати

Заохочувальні та

компенсаційні

виплати

Рис. 4.1. Структура та склад фонду оплати праці за 2014 рік (тис.грн.)

238,4;

67%

110,6;

32%

19.9; 1%

Фонд основної

заробітної плати

Фонд додаткової

заробітної плати

Заохочувальні та

компенсаційні

виплати

Рис. 4.2. Структура та склад фонду оплати праці за 2015 рік (тис.грн.)

348,9; 66%

172,4; 33%

37; 1%

Фонд основної

заробітної плати

Фонд додаткової

заробітної плати

Заохочувальні та

компенсаційні виплати

Рис. 4.3. Структура та склад фонду оплати праці за 2016 рік (тис.грн.)

Таким чином, було встановлено, що питома вага фонду основної заробітної плати в 2015 році в ТОВ «Електротехнічна компанія**»** зменшилась із 68,9% до 67,9% у порівнянні з 2014 р. (тобто, на 1%), абсолютна її величина зросла на 72,5 тис.грн. В той час, як фонд додаткової заробітної плати збільшився з 30,16% до 31,53% (тобто, на 1,37% або на 38,1 тис.грн.). Також зменшились заохочувальні і компенсаційні виплати з 0,92% до 0,57% (тобто, на 0,35%), але абсолютна її величина зросла на 2,2 тис.грн. Загальний фонд оплати праці в 2015 році збільшився на 110,4 тис.грн.

Також видно, що питома вага фонду основної заробітної плати в 2016 році на ТОВ «Електротехнічна компанія**»** зменшилась із 67,91% до 66,45% у порівнянні з 2015 р. (тобто, на 1,46%), абсолютна її величина зросла на 110,5 тис.грн. В той час, як фонд додаткової заробітної плати збільшився з 31,5% до 32,8% (тобто, на 1,3% або на 61,7 тис.грн.). Також збільшилась і питома вага заохочувальних та компенсаційних виплат з 0,57% до 0,7% (тобто, на 0,13% або на 17,1 тис.грн.). Загальний фонд оплати праці в 2016 році збільшився на 174,0 тис.грн. (рис. 4.4).

351,1

525,1

238,4

348,9

110,6

172,4

19.9

37

0

1000

2000

3000

4000

5000

6000

2015 рік

2016 рік

Фонд оплати праці,

всього

Фонд основної

заробітної плати

Фонд додаткової

заробітної плати

Заохочувальні та

компенсаційні

виплати

Рис. 4.4. Структура і динаміка фонду заробітної плати за 2015-2016 р.р. (тис.грн.)

Розпочинаючи аналіз використання фонду заробітної плати, в першу чергу потрібно розрахувати абсолютне та відносне відхилення фактичної його величини від планової.

Абсолютне відхилення (∆ФЗПабс) визначається шляхом порівняння фактично використаних засобів на оплату праці (ФЗПф) із плановим фондом зарплати (ФЗПпл) в цілому по підприємству, виробничим підрозділам і категоріям працівників:

∆ФЗПабс = ФЗПф – ФЗПпл (3.1)

Однак при цьому потрібно враховувати, що абсолютне відхилення саме по собі не характеризує використання фонду зарплати, тому що цей показник визначається без врахування ступеню виконання плану по виробництву продукції [79, с. 224].

Відносне відхилення розраховується як різниця між фактично нарахованою сумою заробітної плати та плановим фондом, скоректованим на коефіцієнт виконання плану по виробництву продукції. При цьому потрібно мати на увазі, що коректується тільки перемінна частина фонду заробітної плати, котра змінюється пропорційно обсягу виробництва продукції. Це зарплата робітникам за відрядними розцінками, премії робітникам та управлінському персоналу за виробничі результати та сума відпускних, що відповідає частині перемінної зарплати.

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

∆ФЗПвід = ФЗПф – ФЗПск = ФЗПф – (ФЗПпл..пер. \* Квп) + ФЗПпл..пост., (3.2)

де ∆ФЗПвід - відносне відхилення по фонду зарплати ;

ФЗПф - фактичний фонд зарплати ;

ФЗПск - фонд зарплати плановий, скоректований на коефіцієнт виконання плану по випуску продукції ;

ФЗПпл..пер. та ФЗПпл..пост. - перемінна та постійна сума планового фонду зарплати ;

Квп – коефіцієнт виконання плану по виробництву продукції [63, с.425].

Для аналізу використаємо дані «Звіту з праці» та «Звіту підприємства по продукції» за 2014-2016 р.

Дані для розрахунку оформимо у вигляді таблиці (табл. 4.2):

Таблиця 4.2

Показники аналізу фонду заробітної плати за 2014-2016 р. (тис.грн.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2014 рік | 2015 рік | 2016 рік |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Фонд заробітної плати | 240,6 | 351,1 | 525,1 |
| у тому числі : |  |  |  |
| —перемінна частина | 165,8 | 238,4 | 348,9 |
| —постійна частина | 74,7 | 112,6 | 176,1 |
| Обсяг продажу продукції | 1213,5 | 1626,2 | 2528,2 |

Таким чином, були визначені показники аналізу фонду заробітної плати.

Спочатку розрахуємо показники абсолютного та відносного відхилення фонду заробітної плати за 2012 рік. Для цього нам необхідно розрахувати відсоток виконання плану по виробництву продукції. Він складає :

Квп = 1626,2 / 1213,5 = 1,34

Розрахуємо абсолютне та відносне відхилення по фонду оплати праці :

∆ФЗПабс = 351,1 – 240,6 = +110,4 тис.грн.

З наведеного розрахунку можна побачити, що абсолютне відхилення фонду заробітної плати на ТОВ «Електротехнічна компанія» в 2015 році становило 110,4 тис.грн.

∆ФЗПвід = 351,1 – (165,8 \* 1,34 + 74,7) = 351,1 – 297,0 = +54,0тис.грн.

Таким чином, були розраховані абсолютне та відносне відхилення по фонду оплати праці в 2015 році. Результати свідчать про те, що в ТОВ «Електротехнічна компанія» у 2015 році була наявна перевитрата у використанні фонду заробітної плати у розмірі 54,0 тис.грн.

Аналогічні розрахунки проведемо для аналізу абсолютного та відносного відхилення фонду заробітної плати за 2016 рік.

Також розрахуємо відсоток виконання плану по виробництву продукції. Він складає :

Квп = 2528,2 / 1626,2 = 1,555

Розрахуємо абсолютне та відносне відхилення по фонду оплати праці :

∆ФЗПабс = 525,1 – 351,1 = +174,0 тис.грн.

З наведеного розрахунку можна побачити, що абсолютне відхилення фонду заробітної плати на ТОВ «Електротехнічна компанія» в 2016 році становило 174,0 тис.грн.

∆ФЗПвід = 525,1 – (238,4\* 1,555 + 112,6) = 525,1 – 483,3 = +41,8 тис.грн.

Одже, були розраховані абсолютне та відносне відхилення по фонду оплати праці за 2016 рік. Результати свідчать про те, що в ТОВ «Електротехнічна компанія» у 2016 році була наявна перевитрата у використанні фонду заробітної плати у сумі 41,8 тис.грн.

Визначення впливу факторів на абсолютне та відносне відхилення фонду заробітної плати

У процесі аналізу необхідно вивчити причини відхилень фактичних показників від планових, структуру фонду зарплати за категоріями працюючих, а також проаналізувати вплив факторів на абсолютне і відносне відхилення фонду оплати праці.

На абсолютне відхилення фонду зарплати впливає два фактори:

- чисельність робітників;

- середньорічна зарплата одного робітника.

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

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

Проведемо розрахунок впливу факторів на абсолютне та відносне відхилення фонду заробітної плати за 2015 рік (табл. 4.3):

Таблиця 4.3

Вихідні дані для аналізу впливу факторів на абсолютне та відносне відхилення ФЗП за 2015 рік (тис.грн.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2014 рік | 2015 рік | % виконання плану | Абсолютне відхилення +;- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Товарна продукція | 1213,5 | 1626,2 | 134,01 | +412,7 |
| Фонд заробітної плати, | 240,6 | 351,1 | 145,89 | +110,4 |
| у тому числі:  - перемінна частина | 165,8 | 238,4 | 143,74 | +72,5 |
| - постійна частина | 74,7 | 112,6 | 150,66 | +37,8 |
| Середньооблікова чисельність працівників, чол. | 10 | 28 | 103,19 | +18 |
| Середньорічна заробітна плата одного працівника | 4,267 | 6,033 | 141,39 | +1,766 |

Абсолютне відхилення ФЗП в ТОВ «Електротехнічна компанія» у 2015 році – перевитрати 110,4 тис.грн.

Вплив на абсолютне відхилення ФЗП:

зміни чисельності робітників:

∆ФЗПабс(СОЧ) = (СОЧ1 – СОЧ0) \* Сзп0, (3.3)

де СОЧ1 - чисельність працівників звітного періоду;

СОЧ0 - чисельність працівників попереднього періоду;

Сзп0 - середньорічна заробітна плата попереднього періоду.

∆ФЗПабс (СОЧ) = (58,2 - 56,4) \* 4,267 = +1,8 \* 4,267 = +7,6 (тис.грн.)

зміни середньорічної заробітної плати одного працівника:

∆ФЗПабс(Сзп) = (С зп1 – С зп0) \* СОЧ1, (3.4)

де С зп1 - середньорічна заробітна плата звітного періоду.

∆ФЗПабс(Сзп) = (6,033 – 4,267) \* 58,2 = +1,766 \* 58,2 = +102,7 (тис.грн.)

зміни двох факторів разом:

∆ФЗПабс(СОЧ + Сзп) = +7,6 + 102,7 = +110,4 (тис.грн.)

Відносне відхилення фонду зарплати залежить від:

- виконання плану виробництва продукції;

- середньої зарплати одного працюючого;

- чисельність працюючих.

Щоб знайти вплив ступеню виконання плану виробництва на відносне відхилення фонду зарплати, необхідно плановий фонд зарплати помножити на відсоток перевиконання планових завдань.

Методика розрахунку впливу зміни двох інших факторів на відносне відхилення фонду зарплати аналогічна розрахунку впливу змін цих факторів на абсолютне відхилення.

Відносне відхилення ФЗП в ТОВ «С зп1» у 2015 році - перевитрати 54,0 тис.грн.

Вплив на відносне відхилення ФЗП:

ступеня виконання плану виробництва:

∆ФЗПвід(ВП) = - ФЗПпл..пер. \* (Квп – 1) / 100 (3.5)

∆ФЗПвід(ВП) = -165,8 \* 3,4 / 100 = -56,4 (тис.грн.)

зміни чисельності робітників:

∆ФЗПвід(СОЧ) = +7,6 (тис.грн.)

зміни середньорічної заробітної плати одного працівника:

∆ФЗПвід(Сзп) = (6,033 – 4,267) \* 58,2 = +1,766 \* 58,2 = +102,7 (тис.грн.)

за рахунок зміни всіх трьох факторів разом:

∆ФЗПвід(ВП + СОЧ + Сзп) = -56,4 + 7,6 + 102,7 = 54,0 (тис.грн.)

Отже, на абсолютні перевитрати фонду в 2015 році вплинули 2 фактори:

- збільшення середньооблікової чисельності працівників на 18 чол. призвело до перевитрат фонду зарплати на 7,6 тис.грн.;

- підвищення середньорічної зарплати одного робітника на 1,766 тис.грн. призвело до перевитрат фонду зарплати на 102,7 тис.грн.;

зміна чисельності працівників і середньорічної зарплати разом призвели до перевитрат ФЗП на 110,4 тис.грн.

На відносне відхилення ФЗП вплинуло 3 фактори:

зміна чисельності працівників – перевитрати на 7,6 тис.грн.;

зміна середньорічної зарплати – перевитрати на 102,7 тис.грн.;

- ступінь виконання плану виробництва на 34% призвів до економії фонду заробітної плати на 56,4 тис.грн.;

зміна трьох факторів разом призвела до перевитрат ФЗП на 54,0 тис.грн.

Ще проведемо розрахунок впливу факторів на абсолютне та відносне відхилення фонду заробітної плати за 2016 рік в ТОВ «Електротехнічна компанія» (табл. 4.4).

Абсолютне відхилення ФЗП в ТОВ «Електротехнічна компанія» у 2016 році - перевитрати 174,0 тис.грн.

Вплив на абсолютне відхилення ФЗП:

зміни чисельності робітників:

∆ФЗПабс(СОЧ) = (30 - 28) \* 6,033 = +2 \* 6,033 = +12,1 (тис.грн.)

зміни середньорічної заробітної плати одного працівника:

∆ФЗПабс(Сзп) = (8,079 – 6,033) \* 30 = +2,046 \* 30 = +61,38 (тис.грн.)

зміни двох факторів разом:

∆ФЗПабс(СОЧ + Сзп) = +12,1 +61,38 = 73,48 (тис.грн.)

Таблиця 4.4

Вихідні дані для аналізу впливу факторів на абсолютне та відносне відхилення ФЗП за 2016 рік (тис.грн.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2015 рік | 2016 рік | % виконання плану | Абсолютне відхилення +;- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Товарна продукція | 1626,2 | 2528,2 | 155,46 | +909,1 |
| Фонд заробітної плати | 351,1 | 525,1 | 149,57 | +174,0 |
| у тому числі:  - перемінна частина | 238,4 | 348,9 | 146,37 | +110,5 |
| - постійна частина | 112,6 | 176,1 | 156,35 | +63,4 |
| Середньооблікова чисельність працівників, чол. | 28 | 30 | 111,68 | +2 |
| Середньорічна заробітна плата одного працівника | 6,033 | 8,079 | 133,91 | +2,046 |

Відносне відхилення ФЗП на ЗАТ «Коломийське ЗУБМ» у 2006 році - перевитрати 41,8 тис.грн.

Вплив на відносне відхилення ФЗП:

ступеня виконання плану виробництва:

∆ФЗПвід(ВП) = -238,4 \* 0,5546 / 100 = -132,2 (тис.грн.)

зміни чисельності робітників:

∆ФЗПвід(СОЧ) = +41,0 (тис.грн.)

зміни середньорічної заробітної плати одного працівника:

∆ФЗПвід(Сзп) = +133,0 (тис.грн.)

за рахунок зміни всіх трьох факторів разом:

∆ФЗПвід(ВП + СОЧ + Сзп) = -132,2 + 41,0 + 133,0 = 41,8 (тис.грн.)

Отже, на абсолютні перевитрати фонду в 2016 році вплинули 2 фактори:

- збільшення середньооблікової чисельності працівників на 2 чол. призвело до перевитрат фонду зарплати на 41,0 тис.грн.;

- підвищення середньорічної зарплати одного робітника на 2,046 тис.грн. призвело до перевитрат фонду зарплати на 1330 тис.грн.;

- зміна чисельності працівників і середньорічної зарплати разом призвели до перевитрат ФЗП на 174,0 тис.грн.

На відносне відхилення ФЗП вплинуло 3 фактори:

- зміна чисельності працівників - перевитрати на 41,0 тис.грн.;

- зміна середньорічної зарплати - перевитрати на 133,0 тис.грн.;

- ступінь виконання плану виробництва на 55,46% призвів до економії фонду заробітної плати на 132,2 тис.грн.;

-зміна трьох факторів разом призвела до перевитрат ФЗП на 41,8 тис.грн.

4.3. Аналіз середнього заробітку працівників

Важливе значення під час аналізу використання фонду заробітної плати має вивчення даних про середній заробіток працюючих, його зміну, а також про фактори, що впливають на його рівень. Тому подальший аналіз повинен бути спрямований на вивчення причин зміни середньої заробітної плати працюючих. При цьому потрібно враховувати що середньорічна зарплата робітників залежить від кількості відпрацьованих днів кожним робітником, тривалості робочого дня та середньогодинної заробітної плати [60, с. 456].

Джерелом інформації для проведення аналізу середньорічної зарплати є звіти: ф.№1–ПВ «Звіт з праці» та ф.№3–ПВ «Звіт про використання робочого часу» за період з 2014-2016р.

Для аналізу впливу факторів використаємо прийом елімінування, а саме - спосіб абсолютних різниць. Вихідні дані для аналізу середньорічної заробітної плати в ТОВ «Електротехнічна компанія» за 2014-2016 р. представлені у табл. 4.5:

СЗП = (ДН\*Тдн\*Сзпгод.), (4.6)

де ДН - кількість днів відпрацьованих одним працівником;

Тдн - тривалість робочого дня;

С ЗПгод. – середньогодинна зарплата.

Таблиця 4.5

Показники для аналізу середньорічної заробітної плати за 2014-2016р.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2014 рік | 2015 рік | 2016 рік | Абсолютне відхилення +;- | |
| 2015р. до 2014р. | 2016р. до 2015р. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. Фонд заробітної плати, всього (тис.грн.) | 240,6 | 351,1 | 525,1 | +110,4 | +174,0 |
| 2. Середньооблікова чисельність працівників, чол. | 10 | 28 | 30 | +18 | +2 |
| 3. Відпрацьовано всіма працівниками, люд./год. | 1019425 | 1073796 | 1219999 | +54371 | +146203 |
| 4. Середньорічна заробітна плата одного працівника, тис.грн. | 4,267 | 6,033 | 8,079 | +1,766 | +2,046 |
| 5. Відпрацьовано одним працівником, год.  (р.3/р.2) | 1807,5 | 1845,0 | 1877,0 | +37,5 | +32,0 |
| 6. Тривалість робочого дня, год. | 8 | 8 | 8 | - | - |
| 7. Відпрацьовано всіма працівниками, люд./днів (р.3 / р.6) | 127428 | 134225 | 152500 | +6797 | +18275 |
| 8. Відпрацьовано одним працівником, днів (р.7 / р.2) | 226 | 231 | 235 | +5 | +4 |
| 9. Середньогодинна зарплата, грн. (р.1 / р.3) | 2,36 | 3,27 | 4,30 | +0,91 | +1,03 |

Вплив на середньорічну заробітну плату в 2015 році:

зміни кількості днів відпрацьованих одним працівником:

∆СЗП(Дн.) = (231 - 226) \* 8 \* 2,36 = +88,58 (грн.) = +0,089 (тис.грн.)

зміни тривалості робочого дня:

∆СЗП(трив.) = 231 \* (8 - 8) \* 2,36 = 0 (грн.)

зміни середньогодинної зарплати одного працівника:

∆СЗП(ЗПгод) = 231 \* 8 \* (3,27 – 2,36) = 1677 (грн.) = +1,677 (тис.грн.)

зміни трьох факторів разом:

∆СЗП(Дн.+трив.+ЗПгод.) = +0,089 + 0 + 1,677 = 1,766 (тис.грн.)

Отже, на зміну середньорічної заробітної плати в ТОВ «Електротехнічна компанія» в 2015 році вплинули наступні фактори:

- збільшення відпрацьованих днів одним працівником на 5 днів призвело до збільшення середньорічної заробітної плати на 0,089 тис.грн.;

- тривалість робочого дня не змінилась і не вплинула на розмір середньорічної заробітної плати;

- збільшення середньогодинної зарплати на 0,91 грн. призвело до збільшення середньорічної заробітної плати на 1,677 тис.грн.;

- зміна трьох факторів разом спричинила підвищення середньорічної заробітної плати на 1,766 тис.грн.

Аналогічні розрахунки проведемо і для аналізу середньорічної заробітної плати в ТОВ «Електротехнічна компанія» в 2016 році.

Нижче за допомогою способу абсолютних різниць розрахуємо вплив факторів.

Вплив на середньорічну заробітну плату:

зміни кількості днів відпрацьованих одним працівником:

∆СЗП(Дн.) = (235 - 231) \* 8 \* 3,27 = +104,34 (грн.) = +0,104 (тис.грн.)

зміни тривалості робочого дня:

∆СЗП(трив.) = 235 \* (8 - 8) \* 3,27 = 0 (грн.)

зміни середньогодинної зарплати одного працівника:

∆СЗП(ЗПгод) = 235 \* 8 \* (4,3 – 3,27) = +1942 (грн.) = + 1,942 (тис.грн.)

зміни трьох факторів разом:

∆СЗП(Дн.+трив.+ЗПгод.) = +0,104 + 0 + 1,942 = 2,046 (тис.грн.)

Таким чином, на зміну середньорічної заробітної плати в ТОВ «Електротехнічна компанія» в 2016 році вплинули наступні фактори:

- збільшення відпрацьованих днів одним працівником на 4 дні призвело до збільшення середньорічної заробітної плати на 0,104 тис.грн.;

- тривалість робочого дня не змінилась і не вплинула на розмір середньорічної заробітної плати;

- збільшення середньогодинної зарплати на 1,03 грн. призвело до збільшення середньорічної заробітної плати на 1,942 тис.грн.;

- зміна трьох факторів разом спричинила підвищення середньорічної заробітної плати на 2,046 тис.грн.

У процесі аналізу необхідно встановити відповідність між темпами росту середньої заробітної плати та продуктивністю праці. Як вже відмічалось, для розширеного відтворення, отримання необхідного прибутку та рентабельності, необхідно, щоб темпи росту продуктивності праці випереджали темпи росту його оплати. Якщо цей принцип не дотримується, то відбуваються перевитрачання фонду заробітної плати, підвищення собівартості продукції та, відповідно, зменшення суми прибутку.

Для оцінки співвідношення розраховують коефіцієнт випередження темпів зростання продуктивності праці над темпами зростання середньої заробітної плати, приріст середньої заробітної плати на 1*%* приросту продуктивності праці чи приріст продуктивності праці на 1% приросту середньої заробітної плати. Коефіцієнт випередження є співвідношенням індексів продуктивності праці та середньої заробітної плати.

В умовах інфляції під час аналізу індексу росту середньої заробітної плати необхідно враховувати індекс росту цін на споживчі товари та послуги [60, с. 458].

Джерелами інформації для проведення аналізу є звіти: ф.№1–ПВ «Звіт з праці» та ф.№1–ПВ «Звіт підприємства по продукції» за 2014-2016 р.

Проведемо розрахунок коефіцієнта випередження та інших показників використання трудових ресурсів в ТОВ «Електротехнічна компанія» за 2015 рік (табл. 4.6):

Таблиця 4.6

Розрахунок показників використання трудових ресурсів в 2015 році

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | Одиниця виміру | 2014 рік | 2015 рік | Відхилення | |
| +;- | % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Обсяг продажу товарної продукції | тис.грн. | 1213,5 | 1626,2 | +412,7 | +34,0 |
| Чисельність працівників | чол. | 10 | 28 | +18 | +3,2 |
| Фонд оплати праці | тис.грн. | 240,6 | 351,1 | +110,4 | +45,9 |
| Продуктивність праці | тис.грн./ чол. | 21,5 | 27,9 | +6,4 | +29,8 |
| Середньорічна заробітна плата одного працівника | тис.грн. | 4,267 | 6,033 | +1,766 | +41,4 |
| Продукція на 1 грн. оплати праці | грн. | 5,04 | 4,63 | -0,41 | -8,13 |
| Співвідношення приросту чисельності виробничого персоналу в розрахунку на 1% приросту продукції | чол. / грн. | x | x | x | +0,09 |

Квипер. = Приріст СЗП / Приріст ПП, (3.7)

де Приріст СЗП - темп зростання середньої заробітної плати;

Приріст ПП – темп зростання продуктивності праці.

Квипер. = 41,4 / 29,8 = 1,39

Коефіцієнт випередження свідчить про те, що темпи росту середньої заробітної плати в 2015 році випереджали темпи зростання продуктивності праці в 1,39 рази, що є свідченням непродуктивного використання трудових ресурсів.

Також проведемо аналогічні розрахунки коефіцієнта випередження та інших показників використання трудових ресурсів в ТОВ «Електротехнічна компанія» за 2016 рік (табл. 4.7):

Таблиця 4.7

Розрахунок показників використання трудових ресурсів в 2016 році

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | Одиниця виміру | 2015 рік | 2016 рік | Відхилення | |
| +;- | % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Обсяг продажу товарної продукції | тис.грн. | 1626,2 | 2528,2 | +909,1 | +55,46 |
| Чисельність працівників | чол. | 28 | 30 | +2 | +11,68 |
| Фонд оплати праці | тис.грн. | 351,1 | 525,1 | +174,0 | +49,57 |
| Продуктивність праці | тис.грн./ чол. | 27,9 | 38,9 | +17,4 | +80,93 |
| Середньорічна заробітна плата одного працівника | тис.грн. | 6,033 | 8,079 | +2,046 | +33,91 |
| Продукція на 1 грн. оплати праці | грн. | 4,63 | 4,81 | +0,18 | +3,89 |
| Співвідношення приросту чисельності виробничого персоналу в розрахунку на 1% приросту продукції | чол. / грн. | x | x | x | 0,21 |

Квипер. = Приріст ПП / Приріст СЗП

Квипер. = 80,93 / 33,91 = 2,39

Коефіцієнт випередження свідчить про те, що в 2016 році в ТОВ «Електротехнічна компанія» темпи росту середньої заробітної плати випереджали темпи зростання продуктивності праці в 2,39 рази, що є свідченням інтенсифікації використання трудових ресурсів.

**4.4. Аналіз ефективності використання коштів на оплату праці**

Наступним етапом аналізу є визначення структури елементів операційних витрат, розрахунок частки в них витрат на оплату праці.

Джерелом інформації для аналізу є ф.2 річної фінансової звітності «Звіт про фінансові результати» за період з 2014-2016 роки.

Проаналізуємо структуру та динаміку операційних витрат за 2014-16 р. (табл. 4.8):

Таблиця 4.8

Склад та структура елементів операційних витрат

за 2014-2016 р. (тис.грн.)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2014 рік | | 2015 рік | | Зміни за звітний період | |
| Сума, тис.грн. | Питома вага, % | Сума, тис.грн. | Питома вага, % | Абсолютне відхилення, +;– | частки пунктів, % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Матеріальні затрати | 540,2 | 52,7 | 599,0 | 47,5 | +58,8 | -5,2 |
| Витрати на оплату праці | 237,0 | 23,1 | 349,2 | 27,7 | +112,2 | +4,6 |
| Відрахування на соціальні заходи | 90,4 | 8,8 | 133,2 | 10,6 | +42,8 | +1,8 |
| Амортизація | 68,6 | 6,7 | 98,6 | 7,8 | +30,0 | +1,1 |
| Інші операційні витрати | 87,9 | 8,7 | 79,8 | 6,4 | -8,0 | -2,3 |
| Разом | 1024,2 | 100 | 1260,1 | 100 | +235,9 | - |

На рис. 4.6, 4.7, 4.8 графічно подано структуру елементів операційних витрат відповідно за 2014, 2015 та 2016 роки.



Рис. 4.6. Структура елементів операційних витрат за 2014 рік



Рис. 4.7. Структура елементів операційних витрат за 2015 рік



Рис. 4.8. Структура елементів операційних витрат за 2016 рік

Провівши аналіз, можна зробити висновок, що питома вага витрат на оплату праці у складі елементів операційних витрат у 2015 році збільшилась із 23,1% до 27,7% (тобто, на 4,6% або на 112,2 тис.грн.) у порівнянні з 2014 р. (рис.4.9).

0

2000

4000

6000

8000

10000

12000

14000

16000

18000

20000

2014 рік

2015 рік

Разом

Матеріальні

затрати

Витрати на

оплату праці

Відрахування на

соціальні заходи

Амортизація

Інші операційні

витрати

Рис. 4.9. Динаміка елементів операційних витрат за 2014-2015 рік (тис.грн.)

Також нижче проведемо аналіз витрат на оплату праці у складі елементів операційних витрат за 2016 рік (табл. 4.9):

Таблиця 4.9

Склад та структура елементів операційних витрат за 2015-2016 р. (тис.грн.)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2015 рік | | 2016 рік | | Зміни за звітний період | |
| Сума, тис.грн. | Питома вага, % | Сума, тис.грн. | Питома вага, % | Абсолютне відхилення, +;– | частки пунктів, % |
| Матеріальні затрати | 599,0 | 47,5 | 824,9 | 45,1 | +225,9 | -2,4 |
| Витрати на оплату праці | 349,2 | 27,7 | 530,2 | 29,0 | +181,0 | +1,3 |
| Відрахування на соціальні заходи | 133,2 | 10,6 | 205,1 | 11,2 | +71,8 | +0,6 |
| Амортизація | 98,6 | 7,8 | 124,6 | 6,8 | +25,9 | -1,0 |
| Інші операційні витрати | 79,8 | 6,4 | 144,7 | 7,9 | +64,8 | +1,5 |
| Разом | 1260,1 | 100 | 1829,7 | 100 | +569,6 | - |

Вищенаведені розрахунки показують, що питома вага витрат на оплату праці у складі елементів операційних витрат у 2016 році збільшилась із 27,7% до 29% (тобто, на 1,3% або на 181,0 тис.грн.) у порівнянні з 2015 р. (рис. 4.10).

0

2000

4000

6000

8000

10000

12000

14000

16000

18000

20000

2015 рік

2016 рік

Разом

Матеріальні

затрати

Витрати на

оплату праці

Відрахування на

соціальні заходи

Амортизація

Інші операційні

витрати

Рис. 4.10. Динаміка елементів операційних витрат за 2015-2016 рік (тис.грн.)

Далі необхідно оцінити ефективність використання коштів на оплату праці. Для цього розрахуємо співвідношення обсягу виробництва, собівартості продукції, валового і чистого прибутку до фонду заробітної плати та вивчимо динаміку цих показників (табл. 4.10). В даному випадку, джерелом інформації є «Звіт про фінансові результати», «Звіт з праці» за 2014-2016 роки.

Таблиця 4.10

Ефективність використання коштів на оплату праці в ТОВ «Електротехнічна компанія» за 2014-2016 роки

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | Од-ця виміру | 2014 рік | 2015 рік | 2016 рік | Абсолютне відхилення +;- | |
| 2015р. до 2014р. | 2016р. до 2015р. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. Обсяг продажу продукції | тис.грн. | 1213,5 | 1626,2 | 2528,2 | +412,7 | +901,9 |
| 2. Собівартість реалізованої продукції | тис.грн. | 921,6 | 1129,9 | 1619,0 | +208,2 | +489,1 |
| 3. Чистий дохід | тис.грн. | 1232,1 | 1670,3 | 2514,1 | +438,1 | +843,7 |
| 4. Валовий прибуток | тис.грн. | 310,5 | 540,4 | 895,0 | +229,9 | +354,6 |
| 5. Чистий прибуток | тис.грн. | 97,7 | 286,4 | 538,5 | +188,7 | +252,0 |
| 6. Фонд оплати праці | тис.грн. | 240,6 | 351,1 | 525,1 | +110,4 | +174,0 |
| 7. Продукція на 1 грн. оплати праці (р.1 / р.6) | грн. | 5,04 | 4,63 | 4,81 | -0,41 | +0,18 |
| 8. Величина собівартості продукції на 1 грн. оплати праці (р.2 / р.6) | грн. | 3,83 | 3,22 | 3,08 | -0,61 | -0,14 |
| 9. Величина чистого доходу на 1 грн. оплати праці (р.3 / р.6) | грн. | 5,12 | 4,76 | 4,79 | -0,36 | +0,03 |
| 10. Величина прибутку на 1 грн. оплати праці (р.4 / р.6) | грн. | 1,29 | 1,54 | 1,70 | +0,25 | +0,16 |
| 11. Величина чистого приб. на 1 грн. ОП (р.5/р.6) | грн. | 0,41 | 0,82 | 1,03 | +0,41 | +0,21 |

Таким чином, проведені розрахунки свідчать, що в 2015 році величина продукції на 1 грн. оплати праці зменшилась на 0,41 грн., величина собівартості продукції зменшилась на 0,61 грн., величина чистого доходу на 1 грн. оплати праці знизилась на 0,36 грн., величина валового прибутку зросла на 0,25 грн., величина чистого прибутку на 1 грн. оплати праці збільшилась на 0,41 грн.

В 2016 році в ТОВ «Електротехнічна компанія» величина продукції на 1 грн. оплати праці збільшилась на 0,18 грн., величина собівартості продукції зменшилась на 0,14 грн., величина чистого доходу на 1 грн. оплати праці зросла на 0,03 грн., величина валового прибутку зросла на 0,16 грн., величина чистого прибутку на 1 грн. оплати праці збільшилась на 0,21 грн.

В цілому, можна зробити висновок, що в 2016 р. в ТОВ «Електротехнічна компанія» ефективно використовувались кошти на оплату праці.

**4.5. Удосконалення обліку і аналізу розрахунків з оплати праці**

На сьогоднішній день дуже широко використовуються засоби обчислювальної техніки - це призвело до появи нових прийомів та методів організації обліку. Відмінною їх особливістю є можливість складання в автоматичному режимі машинограм, узагальнюючих облікову інформацію в розрізах, необхідних для управління, контролю, аналізу та складання бухгалтерської звітності.

Нині відбувається швидке оснащення організацій комп’ютерами. Вони дозволяють накопичувати дані як безпосередньо в облікових реєстрах (карточках, вільних листах та ін.) так і на машинних носіях інформації (наприклад, на жорсткому диску, дискетах).

Відносно просто можна засвоїти та експлуатувати комп’ютери в якості персональної техніки, оснащувати ними бухгалтерів і на їх основі створювати автоматизовані робочі місця (АРМ) бухгалтера. Одним з обов`язкових умов автоматизації та обліку є наявність програми реєстрації та обробки бухгалтерських даних [62, с. 559].

Найголовніша передумова, яка, на нашу думку, сприяє поліпшенню обліку розрахунків з оплати праці в ТОВ «Електротехнічна компанія» - автоматизація обліку праці та її оплати із використанням автоматизованих робочих місць.

Для того, щоб реалізувати завдання обліку праці та заробітної плати створена інформаційна база із використанням трьох категорійних автоматизованих робочих місць бухгалтера (рис. 4.11):

АРМ бухгалтера І категорії (цех, відділ, дільниця і т.д)

АРМ бухгалтера ІІ категорії (бухгалтерія)

АРМ бухгалтера ІІ категорії по обліку затрат на виробництво

АРМ бухгалтера зведеного обліку і складання звітності

Інформаційна система підприємства

Рис. 4.11. Схема взаємозв’язку АРМ бухгалтера по обліку розрахунків з оплати праці з іншими АРМ та інформаційною системою підприємства*.*

Ведення обліку праці і заробітної плати в ТОВ «Електротехнічна компанія» набуло кращих результатів за допомогою програми «1С: Предприятие 7.7».

Програма «1С: Предприятие 8.3.» є універсальною бухгалтерською програмою і призначена для ведення синтетичного й аналітичного бухгалтерського обліку по різних розділах.

Аналітичний облік ведеться по об'єктах аналітичного обліку (субконто) у натуральному і вартісному вираженнях. Програма надає можливість ручного й автоматичного введення проводок. Усі проводки заносяться в журнал операцій. При перегляді проводок у журналі операцій їх можна обмежити довільним тимчасовим інтервалом, групувати і шукати по різних параметрах проводок.

Крім журналу операцій програма підтримує кілька списків довідкової інформації (довідників):

- план рахунків;

- список видів об'єктів аналітичного обліку;

- списки об'єктів аналітичного обліку (субконто);

- констант і т.д. [68, с. 316].

Для обліку розрахунків з оплати праці призначений рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці», по якому в програмі передбачене ведення аналітичного обліку по співробітниках підприємства (субконто виду «Сотрудники»).

Крім того, у типовій конфігурації на рахунку 66 ведеться аналітичний облік по субконто «Місяць начислення заробітної плати», що має тип «дата». Об’єктами такої аналітики є дати початку місяців, у яких було зроблене нарахування заробітної плати (тобто, був проведений документ «Нарахування заробітної плати»).

Для погодинної оплати праці (відповідно до встановлених посадових окладів), яка вимагає введення операцій, пов’язаних з нарахуванням розрахунку сум відрахувань і утримань, і виплатою заробітної плати, в типовій конфігурації програми передбачені відповідні документи «Нарахування заробітної плати» та «Виплата заробітної плати».

За допомогою документа «Нарахування заробітної плати» можливе виконання декількох операцій:

- нарахування заробітної плати співробітникам підприємства;

- формування відомості нарахування авансу;

- внесення до інформаційної бази залишків взаєморозрахунків зі співробітниками на початок звітного періоду.

В документі «Нарахування заробітної плати» повинен бути визначений вид доплат, бухгалтерський рахунок (субрахунок) розрахунків з оплати праці, кількість робочих днів у поточному періоді нарахування заробітної плати, величина, що визначає середньооблікову чисельність співробітників.

Для нарахування основної заробітної плати співробітникам підприємства, автоматичного розрахунку сум відрахувань і утримань, формування відповідного набору бухгалтерських проводок у реквізиті «Вид виплати» слід вибрати значення «Основна з/п». За допомогою документа з таким видом виплати можна одержати друковані форми платіжної відомості, відомостей відрахувань від заробітної плати до фондів, а також розрахункові листки за зазначений період по співробітниках, що вказані у його табличній частині.

Для формування відомості нарахування авансу реквізит «Вид виплати» повинен бути встановлений у значення «Аванс». У цьому випадку при автоматичному заповнені табличної частини документа в графу «До видачі» по кожному співробітнику будуть розміщені суми з реквізиту «Аванс» довідники «Співробітники». Суму авансу в разі необхідності можна відредагувати вручну. Зауважимо, що в реквізиті «До видачі» показується заборгованість підприємства перед співробітниками, а не різниця між нарахованою й утриманою сумами. При проведенні документу з видом виплат «Аванс» бухгалтерські проводки не формуються.

Для введення сальдо по розрахунках з співробітниками на самому початку роботи призначений документ із видом виплати «Внесення остатків». У цьому випадку розрахунково-платіжна відомість містить реквізити «Нараховано», «Подохідний», «До видачі». В разі необхідності можна автоматично сформувати звіт «Форма №8ДР», для чого потрібно внести дані про нараховані суми, суми утриманого прибуткового податку зі співробітників за кожен місяць звітного року окремо, тобто окремим документом «Начислення заробітної плати».

На закладці «Додатково» документу «Нараховано заробітної плати» визначається бухгалтерський рахунок витрат, на який списується сума податків та рахунок обліку валових витрат.

Для автоматичного розрахунку сум основних утримань по кожному співробітнику відповідно до бази оподаткування і ставок, зазначених для них у довіднику «Податки та відрахування» призводить натискання кнопки «Розчислити». При цьому у графах «Нараховано», «Утримано», «До виплати» відобразяться підсумкові суми всіх нарахувань, утримань по співробітнику і сума, що підлягає виплаті.

Документ «Виплата заробітної плати» призначений для формування друкованої форми платіжної відомості, бухгалтерських проводок, що відображають факт виплати заробітної плати (заборгованостей по заробітній платі) співробітникам.

Заповнення діалогової форми документа варто починати з визначення виду виплат аналогічно документу «Нараховано заробітної плати» та періоду, за який буде здійснюватися виплата заробітної плати співробітникам, виду виплати, а також рахунку обліку оплати праці.

В обох зазначених вище документах є кнопка «Заповнити», призначена для автоматичного заповнення табличної частини документа. В документ «Нарахування заробітної плати» буде внесено всіх співробітників підприємства, і заповнено графу «Нараховано» відповідно до окладу, зазначеного для співробітника в довіднику «Співробітники» (розміру авансу для виплати «Аванс») і числа відпрацьованих співробітником днів, зазначеного в графі «Дн».

Для документів «Виплата заробітної плати» з видом виплати «Аванс» треба здійснити вибір одного з документів «Нарахування заробітної плати», на підставі якого буде заповнену табличну частину документу. Як варіанти будуть запропоновані всі документи “Нарахування заробітної плати» з таким же видом виплат, що були введені в поточному місяці. Для документа «Виплата заробітної плати» з видом виплати «Основна з/п» таблична частина буде заповнена поточним сальдо взаєморозрахунків по кожному співробітнику обраного підрозділу [38, с. 448].

Дані про розрахунки із співробітниками з оплати праці можна отримати, використавши стандартні звіти, зокрема:

- аналіз рахунка за субконто - використовується для отримання інформації про суму нарахованої заробітної плати, стягнені податки та збори і суму до виплати в розрізі співробітників;

- оборотно-сальдова відомість - використовується для отримання узагальнюючої інформації про стан розрахунків із заробітної плати за певний період;

- журнал-ордер по субконто - використовується для отримання інформації по конкретному субрахунку не лише в цілому, але й в кореспонденції з іншими рахунками [100, с. 420].

Відзначимо, що операції з нарахування і виплати заробітної плати в ТОВ «Електротехнічна компанія» з робітниками оформляються сотнями проведень у місяць, оскільки типовою конфігурацією «1С: Бухгалтерія» передбачено ведення аналітичного обліку розрахунків за заробітною платою на рахунку 66 в розрізі співробітників. Тобто для кожного співробітника нараховується заробітна плата з одночасним віднесенням її на рахунок витрат, здійснюється формування проведень за податками та зборами в державні фонди та відбувається сплата (депонування) нарахованої заробітної плати.

Цей процес є достатньо важким та трудомістким і не обмежується лише формуванням документів «Нарахування ЗП» та «Виплата ЗП». Для його спрощення можна скористатися можливістю нарахування заробітної плати співробітникам за допомогою програми «1С: Зарплата і кадри». Підсумкові дані за нарахованою заробітною платою з цього модуля доведеться переносити в модуль «1С: Предприятие 7.7» з подальшим формуванням проведень з обліку виробничих витрат та відрахувань в соціальні фонди, що проводяться з фонду оплати праці.

**4.6. Пропозиції щодо поліпшення обліку та аналізу на підприємстві**

Наведемо декілька пропозицій, які, на нашу думку, сприятимуть поліпшенню обліку оплати праці в ТОВ «Електротехнічна компанія»:

Розвиток електронної техніки дає змогу широко використовувати безготівкові розрахунки у формі пластикових карток, що містять зашифровану інформацію, яка дозволяє їх власникам здійснювати платежі та отримувати готівкові кошти.

Пластикова картка являє собою пластинку з нанесеною магнітною смугою або вмонтованою мікросхемою, яка містить ключ до спеціального карткового рахунка в банку. За паперової технології продавець за допомогою спеціального терміналу зчитує інформацію з картки, здійснює авторизацію і виявляє можливість оплати покупки. Держатель картки в електронній системі напряму зв’язується з емітентом через термінал. Замість підпису на рахунку він вводить за допомогою клавіатури секретну комбінацію цифр, що за правильного набору санкціонує дебетування його банківського рахунка.

Картки для банківських автоматів - це різновид дебетових карток, які дають можливість власникові рахунка в банку одержувати готівкові кошти в межах залишку коштів на рахунку через автоматичне обладнання, встановлене в банках, торгових залах, на вокзалах тощо. При наявності картки гроші можна одержати в будь-який час, у святкові чи вихідні дні. Крім цього, власник картки звільнений від необхідності відвідувати своє відділення банку і може скористатися автоматами, розміщеними в торгових центрах, на вокзалах тощо.

Таким чином, на наш погляд, більш перспективною формою розрахунків по заробітній платі в ТОВ «Електротехнічна компанія» буде форма безготівкових розрахунків пластиковими картками.

Не менш важлива, ніж перша, - це підготовка та підвищення кваліфікації працюючих підприємства.

Освіта персоналу має свої нюанси, але в результаті підвищення кваліфікації виграють і підприємство, і громадяни. Організація має бути зацікавлена в рості своїх кадрів, в кваліфікованих спеціалістах, працівниках, здібних забезпечити реалізацію завдань її розвитку, адже, якщо головний бухгалтер кваліфікований в своїй сфері спеціаліст, то і облік буде в належному стані.

Однак при рішенні кадрових питань не слід зупинятися тільки на підвищенні професійної кваліфікації, необхідно зацікавити людей в підвищенні продуктивності праці, стимулювати їх не тільки матеріально, але й застосовувати ефективні форми психологічної мотивації, створити необхідні організаційні, економічні і психологічні умови для об'єднання інтересів працівників з інтересами підприємства.

Варто зазначити, що в ТОВ «Електротехнічна компанія» немає аудиторської групи. Але, на нашу думку, наявність аудиторської групи дуже важлива для підприємства. Всередині організації за вимогою та з ініціативи її керівництва аудиторами підприємства проводиться і внутрішній аудит.

Завдання внутрішньої аудиторської служби полягає в допомозі працівникам підприємства ефективно виконувати свої посадові обов’язки. Відділ внутрішнього аудиту має бути складовою частиною підприємства і функціонувати в рамках політики, визначеної керівництвом і правлінням.

Основна функція внутрішніх аудиторів полягатиме в перевірці структури внутрішнього контролю заводоуправління та оцінці рівня її адекватності і ефективності. Виконуючи цю функцію, внутрішні аудитори можуть часто проводити фінансовий аудит, операційний аудит та перевірку на відповідальність.

Внутрішні аудитори будуть забезпечувати адміністрацію цінною інформацією для прийняття рішень, які стосуються ефективного функціонування їх бізнесу.

Також внутрішні аудитори перевіряють організацію праці та її оплати. Вони повинні перевіряти: дотримання законодавства щодо організації ведення бухгалтерського обліку; реальність відображення у первинних документах та формах звітності чисельності працівників та середньоспискової чисельності працюючих 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; ідентичність даних аналітичного обліку з оплати праці показникам синтетичного обліку з рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» у Головній книзі й балансі на однакову дату та підписів у відомості й особовій справі; законність доплат і надбавок до основної заробітної плати; правильність підрахунків підсумків у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку та фінансової звітності; реальність віднесення витрат з оплати праці на собівартість продукції та інше.

Таким чином, ми бачимо, що аудиторська група в ТОВ «Електротехнічна компанія» необхідна.

Пропонумо використання акордної системи праці, при якій визначають сукупний заробіток за виконання певних стадій роботи або виробництва певного обсягу робіт. Специфіка цієї системи у тому, що доручена робота повинна бути виконана за визначені строки, при цьому час, витрачений на її виконання, великої ролі при начисленні заробітної плати не відіграє. Основним первинним документом по обліку зарплати при акордній системі є акордний наряд. На наш погляд, разом із відповідною формою оплати праці він може знайти більш широке використання на практиці та стати діючим механізмом розвитку економічних відносин в ТОВ «Електротехнічна компанія».

**Висновок до розділу 4**

Таким чином витрати на оплату праці по значимості є складовою частиною операційної діяльності підприємств більшості галузей економіки. Значна частина цих витрат потребує досконалого обліку. Особливо великі завдання стоять перед управлінським обліком таких витрат. На наш погляд, він повинен включати в себе вирішення таких питань:

вибір оптимальних систем та форм оплати праці;

визначення витрат на оплату праці в структурі майбутніх контрактів;

облік витрат на оплату праці по калькуляційним статтям та видам діяльності;

облік витрат на оплату праці у розрізі матеріально відповідальних осіб із складанням внутрішньої звітності.

На нашу думку, для отримання необхідної інформації про структуру витрат на оплату праці, їх облік необхідно здійснювати по таким калькуляційним статтям, як:

основна заробітна плата працюючих;

додаткова заробітна плата працюючих.

Вважаэьо, що облік витрат праці повинен проходити в два самостійних етапи:

- калькулювання заробітної плати кожного працівника, включаючи утримання із неї, а також виплати та відрахування в пенсійний фонд та інші (облік заробітної плати);

- розподіл витрат на оплату праці по замовленням на рахунки накладних витрат та рахунки виробництва (облік витрат на робочу силу).

Оскільки витрати на оплату праці тісно пов’язані із чисельністю працюючих, тому, на наш погляд, в ТОВ «Електротехнічна компанія» необхідно забезпечувати планування необхідної кількості робітників.

Також до зобов’язань працівників управлінської бухгалтерії слід включати вибір оптимальних форм та систем оплати праці.

**ВИСНОВОК**

Написання магістерської роботи присвячувалось дослідженню питань щодо організації та методика обліку та аудиту розрахунків з оплати праці та аналізу ефективності використання трудових ресурсів, зокрема у ТОВ «Електротехнічна компанія».

В першому розділі магістрської роботи було розглянуто економічну сутність та облікову характеристику трудових ресурсів та фонду оплати праці. Були розглянуті такі основні поняття, як трудові ресурси, заробітна плата, основна заробітна плата, додаткова, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, мінімальна заробітна плата. Були вивчені погодинна та відрядна форми оплати праці та системи оплати праці. Також розглянуто облік робочого часу, табельний облік, облік виробітку, порядок нарахування та виплати заробітної плати, ознайомлено з обліком розрахунків із органами соціального страхування. Далі було набуто практичного досвіду обліку розрахунків по оплаті праці. Була оцінена система бухгалтерського обліку на підприємстві, розглянута структура бухгалтерії, права та зобов’язання головного бухгалтера а також працівників бухгалтерії.

Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів, тарифно-кваліфікаційні характеристики. Основними формами оплати праці на підприємстві є погодинна й відрядна, але переважає, як правило, погодинна оплата, що і використовується у ТОВ «Електротехнічна компанія».

Нарахування заробітної плати працівникам являє собою розрахунок заробітку за місяць з урахуванням посадового окладу, різних доплат і надбавок, премій, допомоги, оплати відпусток за мінусом відрахувань.

Нарахування заробітної плати працівникам здійснюється на підставі первинних документів з обліку виробітку, фактично-відпрацьованого часу, доплатних листків, наказів.

Водночас чіткість бухгалтерського обліку зазначеного напрямку є результатом продуманої класифікаційної системи обліку особового складу. Отже, організація обліку особового складу працівників установи є складовою частиною організації бухгалтерського обліку заробітної плати.

Об’єктом оподаткування для комерційних установ є фактичні витрати на оплату праці працівників, які включають витрати на оплату основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, а також винагороди, що виплачуються громадянам за виконання робіт за угодами цивільно-правового характеру.

Заробітна плата в більшості підприємств виплачується двічі на місяць: за першу половину місяця - аванс у розмірі 50% заробітку за мінусом сум податків, належних до утримання в установленому порядку. За другу половину місяця - фактичний місячний заробіток за вирахуванням авансу й утримань.

Механізм організації розрахунків із заробітної плати залежить від форми, яку обрало підприємство. У ТОВ «Електротехнічна компанія» застосовується форма розрахунків через уповноважену установу банку. Практикується форма виплати заробітної плати працівникам через банкомати, використовуючи насамперед дебетові пластикові картки. Ця форма дуже зручна при безготівковій формі ведення розрахунків.

В другому розділі магістерської роботи було вивчено документальне оформлення обліку розрахунків з оплати праці в ТОВ «Електротехнічна компанія». На підприємстві відділом кадрів ведеться облік особового складу працівників. Для обліку прийнятих на роботу працівників застосовується наказ про прийом на роботу. На підставі цього наказу заповнюється особова картка, робляться записи у трудовій книжці. При оформленні переведення працівника із одного цеху в інший на підприємстві застосовується наказ про переведення на іншу роботу, а при оформленні відпусток, застосовується наказ про надання відпустки. При звільненні працівника заповнюється наказ про припинення трудового договору. Для обліку використання трудового часу на підприємстві використовують табель обліку використання робочого часу.

Облік виробітку робітниками-відрядниками на підприємстві здійснюють за нарядами. А для робітників із погодинною формою оплати праці використовують табель обліку робочого часу. Для того, щоб нараховувати заробітну плату, яка належить кожному працівникові, розраховують заробіток за місяць і від цієї суми здійснюють необхідні відрахування. Розрахунок в філії здійснюють у розрахунково-платіжній відомості. При розрахунку податку на доходи з фізичних осіб, використовується соціальна пільга. Для виплати заробітної плати використовуються платіжні відомості. Синтетичний і аналітичний облік розрахунків по оплаті праці, організація обліку нарахувань та відрахувань, типові господарські операції за 2015 та 2016 рік, котрі відображені в журналах-ордерах. Використовувались такі рахунки, як 661, 662, 651, 641 та головна книга по цим рахункам.

Також у даній роботі відображена інформація щодо теоретичних і практичних аспектів використання в обліку заробітної плати інформаційних технологій.

Автоматизація обробки інформації обліку праці і заробітної плати сприяє скороченню матеріальних і трудових витрат на збір, обробку та аналіз даних необхідних для правильного ведення облікової роботи бухгалтерією та прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства. Своєю чергою, комплекс задач з обліку праці і заробітної плати не являється уособленою системою, а функціонує в тісній взаємодії з ділянками обліку фінансово-розрахункових операції, зведеного обліку та складання звітності та підсистемою обліку та управління кадрами.

Автоматизація обробки облікової і контрольної інформації охоплює весь комплекс задач з синтетичного та аналітичного обліку заробітної плати. Для реалізації задач обліку і контролю заробітної плати у ТОВ «Електротехнічна компанія» використовується програма «1С- бухгалтерія».

Програма з нарахування заробітної плати «1С- бухгалтерія» дозволяє автоматизувати процес нарахування заробітної плати на всіх етапах, починаючи з ведення особових рахунків працівників, до розрахунку заробітної плати і усіх співвідношеннях до неї податків, виплат і утримань, з формуванням і роздруківкою усіх необхідних документів.

Програма з нарахування заробітної плати «1С- бухгалтерія» дозволяє комплексно вирішувати задачі, поставлені перед підрозділом з обліку праці, нарахування і виплати заробітної плати. Програма постійно удосконалюється, до нею вносять нові креатині зміни, що допомагає систематизувати, аналізувати і видавати інформацію, яка необхідна для прийняття внутрішніх управлінських рішень, а також допомагає контролювати ведення операцій зовнішніми контролюючими органами.

В третьому розділі магістрської роботи було ознайомлення з аудитом розрахунків з оплати праці, доведено необхідність перевірки дотримання трудової дисципліни і трудового законодавства; встановлення відповідності фактичної структури і штату підприємства; визначення організації і стану обліку оплати праці і розрахунків з персоналом; зроблено контроль правильності встановлених тарифних ставок, місячних окладів, відрядних розцінок і норм виробітку, своєчасність і правильність розрахунків з персоналом з оплати праці тощо. Визначено, що необхідність проведення аудиту обумовлена потребою користувачів у достовірній інформації про фінансовий стан господарської діяльності підприємства, а також доведено, що за результатами проведеного аудиту керівництво підприємства за участю трудового колективу повинно розробляти заходи щодо ліквідації і запобігання повторення недоліків у наступній діяльності підприємства.

В червертому розділі магістрської роботи були здобуті навики проведення аналізу використання трудових ресурсів та фонду оплати праці в ТОВ «Електротехнічна компанія». На основі методики аналізу трудових показників було досліджено: забезпеченість підприємства трудовими ресурсами, фонд робочого часу, продуктивність праці та фонд оплати праці.

Аналізуючи фонд оплати праці, було виявлено, що фонд оплати праці в 2015 році збільшився в порівнянні з минулим на 110,4 тис.грн., в 2016 році його показник зріс на 174,0 тис.грн. При цьому було виявлено, що в ТОВ «Електротехнічна компанія» в 2015 р. була наявна перевитрата у використанні фонду заробітної плати у розмірі 54,0 тис.грн., а в 2016 році - перевитрата на суму 41,8 тис.грн.

Також аналітичні розрахунки свідчать, що в 2016 році темпи росту продуктивності праці випереджали темпи росту середньорічної заробітної плати. При цьому коефіцієнт випередження становить 2,39. Ще в процесі аналізу було встановлено, що величина чистого прибутку на 1 грн. оплати праці в 2015 році зросла на 0,41 грн., в 2016 році - збільшилась на 0,21 грн.

Це є свідченням ефективного використання трудових ресурсів в ТОВ «Електротехнічна компанія».

І останнім етапом дослідження було обґрунтування пропозицій щодо удосконалення обліку трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві. Наведено декілька пропозицій, які сприятимуть поліпшенню обліку в ТОВ «Електротехнічна компанія»:

Використання можливості виплати заробітної плати працівникам підприємства пластиковими картками. Розвиток електронної техніки дає змогу широко використовувати безготівкові розрахунки у формі пластикових карток, що містять зашифровану інформацію, яка дозволяє їх власникам здійснювати платежі та отримувати готівкові кошти. При наявності картки гроші можна одержати в будь-який час, у святкові чи вихідні дні. Крім цього, власник картки звільнений від необхідності відвідувати своє відділення банку і може скористатися автоматами, розміщеними в торгових центрах, на вокзалах тощо. Таким чином більш перспективною формою розрахунків по заробітній платі в філії є форма безготівкових розрахунків пластиковими картками.

Підготовка та підвищення кваліфікації працюючих підприємства. Освіта персоналу має свої нюанси, але в результаті підвищення кваліфікації виграють і підприємство, і громадяни. Організація має бути зацікавлена в рості своїх кадрів, в кваліфікованих спеціалістах, працівниках, здібних забезпечити реалізацію завдань її розвитку, адже, якщо головний бухгалтер кваліфікований в своїй сфері спеціаліст, то і облік буде в належному стані, і з податками все буде добре та інше.

Удосконалення витрат на оплату праці в управлінському обліку. Витрати на оплату праці є третьою, після матеріальних витрат та інших операційних витрат, по значимості складовою частиною операційної діяльності підприємства. Удосконалення цих витрат повинні включати в себе рішення таких питань: вибір оптимальних систем та форм оплати праці; визначення витрат на оплату праці в структурі майбутніх контрактів; облік витрат на оплату праці по калькуляційним статтям та видам діяльності

Таким чином, усі поставлені задачі магістерської роботи виконані. Теоретичні питання розглянуті, вивчені основні аспекти існуючої системи обліку праці, заробітної плати на підприємствах України, розглянуті питання як зовнішнього, так і внутрішнього контролю обліку оплати праці, а також проаналізовані питання використання інформаційних технологій в обліку. Все це дало змогу глибше зрозуміти особливості обліку комерційних підприємств, проаналізувати існуючи проблеми, внести пропозиції щодо удосконалення обліку.

**СПИСОК ВИКОРИСТАННОЇ ЛІТЕРАТУРИ**

1. Кодекс законов о труде Украины от 10 декабря 1971 № 322-VIII;
2. Закон Украины «Об оплате труда» от 24 марта 1995 г. № 108/95-ВР;
3. Закон Украины «Об охране труда» от 21 ноября 2002 г. № 229-IV;
4. Закон Украины «Об отпусках» от 14 февраля 1996 г. № 504/96-ВР;
5. Закон Украины «Об общеобязательном государственном пенсионном страховании» от 9 июля 2003 г. № 1058 - IV;
6. Закон Украины «Об общеобязательном государственном социальном, страхование в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными рождением и погребением» от 18 января 2001 г. № 2240 -III;
7. Закон Украины «Об общеобязательном государственном социальном страховании от несчастного случая на производстве и профессионального заболевания, повлекших утрату трудоспособности» от 23 сентября 1999 г. №1105;
8. Закон Украины «О страховых тарифах на общеобязательное государственное социальное страхование от несчастного случая на производстве и профессионального заболевания, повлекших утрату трудоспособности» от 22 февраля 2001 № 2272 -III;
9. 9.Закон Украины «Об общеобязательном государственном социальном страховании на случай безработицы» от 2 марта 2000 г. № 1533 -III;
10. Закон Украины «О размере взносов на некоторые виды общеобязательного государственного социального страхования» от 11 января 2001 г. № 2213-111;
11. Закон Украины «О налоге с доходов физических лиц» от 22 мая 2003 г. №889 -IV;
12. Закон Украины «О коллективных договорах и соглашениях» от 1 июля 1993 г. № 3356 -ХII;
13. Порядок исчисления средней заработной платы, утвержденного постановлением Кабинета Министров Украины № 100 от 8 февраля 1995 г.;
14. Инструкция о порядке исчисления и уплаты страхователями и застрахованными лицами взносов на общеобязательное государственное пенсионное страхование, других платежей в Пенсионный фонд Украины, утвержденная постановлением Пенсионного фонда Украины № 21-1 от 19 декабря 2003;
15. Инструкция о порядке поступления, учета и расходования средств Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности, утвержденная постановлением правления Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности № 16 от 26 июня 2001 г.;
16. Инструкция о порядке перечисления, учета и расходования страховых средств Фонда социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Украины, утвержденные постановлением правления Фонда социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Украины № 12 от 20 апреля 2001 г. (в редакции постановления Фонда социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Украины № 26 от 6 июля 2005 г.);
17. Инструкция о порядке исчисления и уплаты взносов на общеобязательное государственное социальное страхование на случай безработицы и учета их поступления в Фонд общеобязательного государственного социального страхования Украины на случай безработицы, подтвержденная приказом Министерства труда и социальной политики Украины № 339 от 18 декабря 2000;
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс] : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. №601 – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi. – Законодавство України.
19. 19.Правила (стандарты) аудиторской деятельности. - М.: Современная экономика и право; Юрайт-М, 2008. - 328 с.
20. Стандарты аудиторской деятельности. Учебное пособие/ Под ред. В.И. Подольского. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2007.
21. Положения (стандарты) бухгалтерского учета. / Все о бухгалтерском учете. – Х.:Фактор, 2007.– 704 с.
22. Житна І.П., Тацій І.В., Житний Є.П. Теорія економічного аналізу: Навчальний посібник,- Луганськ: вид-во СНУ ім.В.Даля, 2004.–336с., табл..83,іл..33,бібліо-гр.70назв.
23. Бачевська, І.Л Теоретичні аспекти заробітної плати в умовах ринкової економіки [Текст] / І.Л. Бачевська // Актуальні проблеми економіки (укр.). – 2005. – №1. – С.10-16.
24. Безтелесна, Л. Удосконалення механізму мотивації продуктивності найманих працівників [Текст] / Л. Безтелесна, Г. Міщук, С. Мартинюк // Україна: аспекти праці (укр.). – 2006. – № 1. – C.42-49.
25. Білоченко, А.М. Розвиток фінансового ринку Республіки Польша [Текст] / А.М. Білоченко // Фінанси України. – 2007. – №5. – С.86-96.
26. Быков, В.М. Применение компьютерных технологий при кадровом аудите [Текст] / В.М. Быков, М.Г. Дороженко // Управление персоналом. – 2009. – № 1. – С. 53-57.
27. Бикова, Г. Виплати лікарняних працівнику підприємства [Текст] / Г.Бикова // Дебет-кредит. – 2006. – № 47. – C.21-24.
28. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит. – Львів. – Оріяна-Нова. – 2004. – 292 с.
29. Бикова, Г. Коли і як нараховувати вихідну допомогу [Текст] / Г.Бикова // Дебет-кредит. – 2006. – №46. – С.30-31.
30. Близнюк, В. Гендерні відмінності оплати праці в Україні [Текст] / В. Близнюк // Україна: аспекти праці. – 2008. – № 6. – С.18-26.
31. Боброва, О.Г. Організація і стимулювання праці : навчально-методичний посібник для самост. вивч.дисц. у 2 ч. Ч.2 [Текст] / О.Г. Боброва ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – 2-ге вид., без змін. – К.: КНЕУ, 2006. – 145 с. – ISBN 966-574-634-0
32. Пшенична А.Ж. Аудит. – К.: Центр учбової літератури. – 2008. – 320 с.
33. Соловйова Ю.М., Петренко С.М. Етапи планування аудиту та їх характеристика // Економіка / 7. Облік і аудит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/ 13\_EISN\_2009/Economics/ 45616.doc.htm](http://www.rusnauka.com/%2013_EISN_2009/Economics/%2045616.doc.htm)
34. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: Навч. посіб. — К.: Каравела; Л.: Новий Світ—2002, 2004. — 504 с.
35. Савченко В. Я. Аудит: Навч. посіб. — К: КНЕУ, 2003. — 322 с.
36. Сєрікова Т.М., Понікаров В.Д., Кажанова Є.П. та ін. Облік, аналіз і аудит: Навч. посіб. — Харків: ВД "Інжек", 2003. — 380 с.
37. Стандарти аудиту та етики (Видання МФБ 2001 р.). Пер. з англ. — К.: ТОВ "Парітет-інформ", 2003. — 712 с.
38. .Бычкова С.М., Растамханова Л.Н. Риски в аудиторской деятельности/ под. ред проф. С.М. Бычковай. - М.: Финансы и статистика, 2006 - 416с.
39. Панков В.В. Международные стандарты аудита. М.: Юрист, 2007.
40. Терехов А.А., Терехов М.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. - М.: Финансы и статистика, 2006. - 208 с.
41. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / С. Ф. Голов; Між нар. ін.-т менеджменту.– К.: Центр учбової літератури, 2007.– 521 с.
42. Завгородний В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в условиях рынка.-2-е изд. К.:Фирма «ДИ-КСИ», 2002.-832с.
43. Немченко, В.В. Практичний курс внутрішнього аудиту:підручник/ В.В. Немченко, В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко; Одеська нац. академія харчових технологій, Одеський держ. економ. ун-т. - К.: ЦУЛ, 2008. - 240 с.
44. Павлюк В.В. Контроль і ревізія. Навчальний посібник рекомендовано МОН України, К: ізд-во ЦУЛ, 2006.-с.196
45. 45 Воронін А. Механізми формування доходів працівників залежно від зростання ефективності виробництва / А. Воронін, А. Пастухов // Экономика Украины.-2009-№8.-С.42-55.
46. Воськолович Н. Формування ціни робочої сили на ринку праці перехідного періоду // Н. Воськоловіч //Людина і праця.-2000.–№ 1.- С. 30-36.
47. Шамалін Д. Надбавки і доплати в системі оплати праці / Д. Шамалін, Ю. Ступак// СЕ.-2008.-№2-С.78-84.
48. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 із змінами і доповненнями – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi. – Законодавство України.
49. Усатенко О.В., Рябцева О.Є. Виявлення факторів мотивації персоналу та їх вплив на загальні результати діяльності підприємства// Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. праць. – Вип. 240, т.V. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2008. – С. 1232–1240.
50. Камынина Н.Н., Островская И.В., Пьяных А.В. Менеджмент и лидерство. – М.: ИГ ГЭОТАР Медиа, 2009.
51. Бутинець, Т.А. Бухгалтерський облік [Текст] : навчальний посібник для студентів вузів / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 569 с. – ISBN 966-683-201-4
52. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с. – ISBN 966-7570-84-3
53. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – 5-те вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 726 с. – ISBN 966-264-726-0
54. Бутинець, Ф.Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку [Текст] : підручник для студентів вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. і доп. / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненков, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с.– ISBN 966-683-000-0
55. Бутинець, Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навчальний посібник для студентів вузів / Ф.Ф Бутинець, С.М. Лайчук, О.В. Олійник, М.М. Шигун – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 591 с. – ISBN 966-8059-10-7
56. Валентинова, Т. Платіжні картки на підприємстві: застосовуємо правильно [Текст] / Т. Валентинова // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 13. – C.22-40
57. Вороная, Н. Щорічна відпустка: нюанси надання [Текст] / Н. Вороная // Податки та бухгалтерський облік (укр.). – 2006. – №34. – C.21-24.
58. Відпустки та путівки (надання, оплата) [Текст] // Податки та бухгалтерський облік. – 2006. – № 34. – С.35-37.
59. Галузина, С.М. Международный учет и аудит [Текст] : учебное пособие / С.М. Галузина, Т.Ф. Пуптис – СПб.: Питер. – 2006. – 272 с. –ISBN 966-128-819-4
60. Гарасим, П.М. Первинний та аналітичний облік на підприємстві [Текст] : навчальний посібник / П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, Р.Ф.Бруханський, П.Я. Хомин – Тернопіль. – 2005. – 464 с. – ISBN 966-308-109-0
61. Голов, С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування [Текст] / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 43-47.
62. Дікань, Л.В. Контроль і ревізія [Текст] : навчальний посібник – 2-е вид., перероб. і доп. / Л.В. Дікань – Київ: Знання, 2007. – 327 с. – ISBN966-346-345-7
63. Домбровський, В. Автоматизація виплати заробітної плати: методичні та практичні підходи [Текст] / В. Домбровський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – C.52-56.
64. Домбровський, В.А. Організація і методика обліку та аналізу праці та її оплати на базі сучасних інформаційних технологій : Спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) [Текст] / : автореф. дис. канд. економ. наук / В.А.Домбровський ; Київський нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. – К. : [Б.В.], 2007. – 20 с.
65. Економіка праці і соціально-трудові відносини [Текст] : навчальний посібник / Мін-во освіти і науки України, Донбаська держ. машинобудівна академія ; ред. В.М. Ковальов. – К. : ЦНЛ, 2006. – 256 с. – ISBN 966-364-267
66. Жиглей, І.В.Колективний договір на підприємстві: заходи організації обліку та оподаткування [Текст] / І.В. Жиглей, К. Шиманська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 45-57.
67. Кім, Г.Бухгалтерський облік: первинні документи та їх заповнення [Текст] : навчальний Посібник / Г. Кім, В.В. Сопко, С.Г. Кім. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с. – ISBN 966-8568-42-7
68. Краевая, А. «Оплата за результат» спасает от текучести кадров [Текст] / А. Краевая // Банковская практика за рубежом. – 2006. – № 3. – C.58-62.
69. Лебедева, С. Регулирование зароботной платы и обеспечение устойчивого экономического развития: методологические и методические подходы [Текст] / С. Лебедева // Україна: аспекти праці. – 2008. – № 8. – С. 12-23.
70. Левицька, Н.М. Як ефективно оптимізувати документообіг [Текст] / Н.М. Левицька // Податкове планування. – 2006. – №3. – С. 22-23.
71. Марченко, О.П. Як уникнути проблем під час впровадження системи автоматизованого обліку [Текст] / О.П. Марченко // Дебет-Кредит (укр.). – 2006. – №38. – С. 25-27.
72. Новак, І. Соціальний пакет як механізм удосконалення оплати праці [Текст] / І. Новак // Україна: аспекти праці. – 2008. – № 2. – C.6-13.
73. Оплата труда [Текст] // Баланс-библиотека. – 2007. – № 5. – С. 24-27.
74. Основи трудового права України [Текст] : підручник / ред. П.Д. Пилипенко. – 2-ге вид., випр. і доп. – К. : Магнолія плюс, 2006. – 280 с. – ISBN 966-8340-22-1
75. Петрик, О. Аудит розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам: вимоги до організації та методики [Текст] / О. Петрик, Н. Шульга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – C.47-55.
76. Пшенична, А. Аудит [Текст] : навчальний посібник. / А. Пшенична. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с. – ISBN 978-966-364-643-5
77. Ревенко, А. Заробітна плата в операційних витратах підприємств [Текст] / А. Ревенко // Україна: аспекти праці. – 2008. – № 7. – С. 7-15.
78. Ревенко, А.П. Оплата праці у структурі виробництва [Текст] / А.П. Ревенко // Економічна теорія. – 2007. – № 2. – C.70-81.
79. Ротань, В.Г. Науково-практичний коментар до законодавства України про працю [Текст] / В.Г. Ротань, І.В. Зуб, Б.С. Стичинський. – 8-ме вид., доп. та перероб. – К.– Севастополь : А.С.К. : Ін-т юр. досліджень, 2007. – 944 с. – ISBN 978-966-539-496-7
80. Рябець, А.П. Удосконалення правового регулюваня оплати праці [Текст] / А.П. Рябець // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 2. – C.3-5.
81. Скрипник, А. Оцінка податкового навантаження і детінізація фонду оплати праці [Текст] / А.Скрипник, Г.Гендлер // Економіка України. – 2007. – № 5. – C.17-26.
82. Смачило, В. Формування механізму перерозподілу трудових ресурсів із застосуванням систем стимулювання праці [Текст] / В. Смачило, О. Колмакова // Україна: аспекти праці (укр.). – 2007. – № 3. – C.32-40.
83. Смолінська, О.Є Стратегія організації та управління людськими ресурсами [Текст] / О.Є. Смолінська // Актуальні проблеми економіки (укр.) – 2007. – № 6. – C.107-115.
84. Сурков, С. Зарплата как средство самоутверждения работников: действия менеджеров [Текст] / С. Сурков, Е. Трофимова // Управление персоналом. – 2008. – № 7. – C.23-28.
85. Тимофеев, А.В. Особенности организации оплаты труда руководителей управляющей компании промышленного концерна [Текст] / А.В. Тимофеев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2008. – № 1. – C.113-119.
86. Труд и зарплата: все, что должен знать бухгалтер [Текст] // Библиотека главбуха. – 2009. – N 4. – С.3-14.
87. Чувикова, В.В. Бухгалтерский учет и анализ [Электронный ресурс] : Учебник для бакалавров / В.В. Чувикова, Т.Б. Иззука. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2015. — 248 с. - Подробнее на Referatwork.ru: <http://referatwork.ru/spisok_literaturi/spisok_literatiri_po_buhgalterskomu_uchentu_2015-2016.html>
88. Этрилл, П. Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов / П. Этрилл. - М.: Альпина Паблишер, 2016. - 648 c.
89. Шаповал, О. «Звіт» після хвороби (документальне оформлення тимчасової непрацездатності працівника) [Текст] / О.Шаповал // Податки та бухгалтеський облік. – 2008. – № 11. – C.172-175.
90. Шляхетко, В.В. Мотивація до праці як джерело господарського поступу держави [Текст] / В.В. Шляхетко, А.М. Штангрет // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 12. – C.141-144.