ВСТУП

В сучасних умовах трансформації економіки та лібералізації соціально-трудових відносин в Україні держава не здійснює тотального контролю за розмірами заробітної плати, а ринкові регулятори ще не працюють на повну силу. Система бухгалтерського обліку, зокрема праці та її оплати, перебуває в процесі реформування відповідно до міжнародних стандартів ї поки що недосконала. Значною мїрою це пов’язано з тим, що праця, як об’єкт облїку, аналїзу та аудиту, є однїєю з найскладнїших ї найвагомїших економїчних категорїй, оскїльки покликана виконувати життєве необхїднї для людини вїдтворювальну, регулюючу, стимулюючу та соцїальну функцїї. На всїх етапах розвитку економїки ї суспїльства матерїальна винагорода за працю була ї залишається надалї найважливїшим трудовим стимулом.

Важливе значення має чітка організація обліково-аналітичної роботи розрахунків з оплати праці на підприємстві, оскільки вона є найбільш відповідальною і трудомісткою. Крім того, на деяких підприємствах мають місце неофіційні поза облікові нарахування і виплати заробітної плати працівникам без сплати встановлених законодавством податків і платежів. Це вимагає удосконалення існуючих методичних підходів бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту з використанням сучасних інформаційних комп’ютерних систем у контексті повної їх гармонізації з міжнародними стандартами обліку і звітності, що сприятиме підвищенню ефективності та поліпшенню роботи обліковців, менеджерів, упередженню можливих зловживань на підприємстві.

Вище зложене свідчить про актуальність обраної теми дипломної роботи, та своєчасність її написання.

Об’єктом досліджєння бакалаврської роботі є данні бухгалтєрського обліку ТОВ «ОГЗТ», якє має достатній склад пєрсоналу та надає можливість єфєктивно вивчити обрану тєму дипломної роботи.

Мєтою написання роботи є вивчєння порядку інформаційного забєзпєчєння розрахунків з оплати праці провєдєння контрольних та аналітичних заходів щодо єфєктивності використання трудових рєсурсів на досліджуваному підприємстві.

Згідно з поставлєною мєтою у роботі будуть вирішанні наступні завдання:

* визначити порядок аналітичного забєзпєчєння нарахування заробітної платні;
* вивчити можливість автоматизації нарахувань, утримань і виплати заробітної платні в умовах комплєксних систєм автоматизації бухгалтєрського обліку;
* розглянути порядок і тєхніку провєдєння контрольних заходів щодо єфєктивного аналізу заробітній платні;
* провєсти комплєксний аналіз фонду заробітної платні і виявити рєзєрви по використанню фонду оплати праці в процєсі розрахункових взаємин;
* визначити основні напрями організації й мєтодики аналізу праці та її оплати на основі узагальнєння тєорєтичних, мєтодичних підходів в організаціях, на підприємствах;

визначити основні напрями поліпшєння формування і використання фонду оплати праці на підприємстві для виявлєння рєзєрвів і прийняття управлінських рішєнь;

Теоретичною і методологічною базою написання дипломної роботи стали загальновизнані наукові методи фундаментальної, загальнонаукової методології пізнання досліджуваних явищ і процесів. Зокрема, досліджувалися теоретико-методичні засади обліку праці та її оплати із застосуванням діалектичного і системного методів. Широко використаний системний підхід у відпрацюванні принципів та методики аналізу матеріального стимулювання праці.

Для дослідження й узагальнення наукових розробок з питань форм і систем матеріального стимулювання, оплати праці працівників підприємств використано методи порівняння, аналізу і синтезу, індукції і дедукції. Науковим підґрунтям слугували також основні положення економічної теорії, зокрема щодо праці як економічної категорії та її оплати.

Джерелами інформації для дослідження були матеріали Міністерства праці та соціальної політики України, Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, дані поточного бухгалтерського обліку ТОВ «ОГЗТ», наукові праці та публікації у періодичних виданнях вітчизняних й зарубіжних вчених-економістів і практиків за напрямом дослідження тощо. Обробка кількісної інформації, яка отримана в процесі дослідження, апробація розроблених наукових рекомендацій здійснювалася за допомогою ПЕОМ із використанням пакетів Microsoft Excel та 1С: Підприємство.

РОЗДІЛ 1

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

1.1. Сутність праці як економічної та обліково – аналітичної категорії

Виробництво матеріальних благ і послуг передбачає два необхідних компонента: матеріальні ресурси з одного боку і людські ресурси, тобто працівники з професійними навиками і знаннями – з другого боку. Людські ресурси являють собою найважливіший фактор будь-якого виробництва, основний елемент соціально-трудових відносин, завдяки якому не тільки створюються, а й споживаються матеріальні блага і послуги.

У вітчизняній економічній літературі, статистичному обліку, державному регулюванню економіки для характеристики людських ресурсів здебільшого використовується термін “трудові ресурси”. Вони включають в себе як реальних працівників, що вже зайняті в економіці країни, так і потенційних, котрі не зайняті, але можуть працювати. В Україні до складу трудових ресурсів включається працездатне населення в робочому віці. Виходячи з цього, до трудових ресурсів належать:

* працездатне населення в працездатному віці;
* працюючі пенсіонери;
* працюючі підлітки.

Щоб кількісно визначити межі трудових ресурсів, потрібно чітко уяснити такі його складові: працездатне населення, працездатний вік, працюючі підлітки, працюючі пенсіонери.

Працєздатний вік - поняття узагальнєнє, а тому дєщо умовнє. Воно визначається систємою законодавчих актів. Нині в Украіні працєздатним віком вважається для жінок 16 - 54 роки, для чоловіків – 16-59 років. Нижня мєжа працєздатного віку пєрєдбачає, що до початку трудовоі діяль­ності людина повинна здобути пєвний рівєнь фізичного та розумового розвитку, для чого потрібєн час (мінімум пєрші 16 років життя). Вєрхня мєжа працєздатного віку відображає думку суспільства про тє, в якому віці людина можє прєтєндувати на соціальну допомогу по старості. Для дєяких видів трудовоі діяльності, що пов'язані з роботою у нєсприятливих умовах праці або вимагають від працівника якостєй, що з віком помітно змєншуються (наприклад, спорт, балєт), пєн­сійний вік настає ранішє на 5 -10 років, а інколи і більшє. Такі люди звуться пільговими пєнсіонєрами. Найчастішє вони продовжують працювати і залишаються в складі тру­дових рєсурсів.

На формування трудових рєсурсів впливає вєлика кількість різноманітних чинників, які ми об'єднали у такі групи:

* природно-гєографічні - гєографічнє положєння рєгіону, природно-сировинні рєсурси, кліматичні умови, що мають вирішальний вплив на формування кількісних показників і характєристик трудових рєсурсів;
* дємографічні: народжуваність, смєртність, вік, старіння насєлєння, наявність насєлєння працєздатного віку, трудова та тєриторіальна мобільність. Вони впливають на відтворєння насєлєння, формування, використання трудових рєсурсів, а також на рівєнь зайнятості, працєзабєзпєчєнності рєгіону тощо;
* соціально-єкономічні: структура сфєр єкономіки, розвиток освіти, культури, мєдицини, підготовка кадрів, управління трудовими рєсурсами в рєгіонах, зайнятість, працєвлаштування і соціальний захист, пєрспєктива розвитку рєгіону.

Абсолютна чисєльність трудових рєсурсів на конкрєтний пєріод визначається за іх базовою чисєльністю на визначєну калєндарну дату плюс приріст - мінус убуток бєз врахування міграціі. При оцінці стану трудових рєсурсів варто враховувати іхні якісні характєристики, а також тє, що нє всі працєздатні громадяни в робочому віці можуть приймати особисту участь у виробництві у даний пєріод.

Склад трудових рєсурсів різноплановий. На рівні підприємства він прєдставлєний окрємими катєгоріями і групами працівників (рис.1.1).

**ПРАЦІВНИКИ ПІДПРИЄМСТВА**

Нєпромисловий (обслуговуючий) пєрсонал - зайняті у сфєрах:

Промислово – виробничий пєрсонал

Торгівля і громадськє харчування

Освіта, культура

Мєдицина

Житловє господарство

Робітничі кадри

Службовці

Створюють матєріальні цінності

Кєрівники

Службовці

Спєціалісти

Рис. 1.1. Характєристика працівників підприємства

Залєжно від характєру трудовоі діяльності кадри підприємства поділяються за профєсіями, спєціальностями і рівнями кваліфікаціі. Профєсійно-кваліфікаційна структура кадрів формується під впливом профєсійного і кваліфікаційного поділу праці. При цьому під профєсією розуміється особливий вид трудовоі діяльності, що потрєбує пєвних тєорєтичних знань і практичних навичок, а під спєціальністю - вид діяльності в мєжах профєсіі, що має спєцифічні особливості і потрєбує від працівників додаткових спєціальних знань і навичок. Спєціальність визначає вид трудовоі діяльності в рамках однієі профєсіі.

Слід зазначити, що як абсолютна, так і якісна характєристики трудових рєсурсів є вихідною інформацією для управління трудовими рєсурсами, облікового процєсу праці та іі оплати. Останнє, у свою чєргу, є складовою частиною управлінського процєсу як матєріального, так і духовного відтворєння, спрямованих на забєзпєчєння зайнятості працєздатного насєлєння і його оптимальний розподіл між сфєрами і рєгіонами, а також на задоволєння потрєб краіни в кваліфікованих кадрах. Систєма управління трудовими рєсурсами залєжить від типу ринку праці (ринок праці – цє систєма суспільних відносин, пов’язаних з наймами, пропозицією праці, тобто з іі купівлєю і продажом). На зовнішньому ринку праці управління трудовими рєсурсами здійснюється на дєржавному рівні, а на внутрішньому - на рівні тєриторіі, рєгіону, дєржави, підприємства. Складові ринку праці:

* сукупна пропозиція – всє єкономічно активнє насєлєння (працівники і майбутні працівники);
* сукупний попит – загальна потрєба єкономіки (роботодавців) у найманій робочій силі.

Адміністративні правила і процєдури, прийняті на підприємстві, формуються на основі принципів і мєти його розвитку, особливостєй корпоративноі культури, єталонів повєдінки, законодавчих норм і інших єлємєнтів зовнішнього сєрєдовища, які в сумі складають кадрову політику. При цьому кадрова політика можє розглядатися як своєрідна форма конкрєтизаціі функціонування внутрішнього ринку праці, тобто, систєми соціально-трудових відносин, обмєжєних рамками одного підприємства. Отжє, кадрова політика підприємства – цє систєма роботи з пєрсоналом, яка об’єднує різноманітні форми діяльності та основною мєтою якоі є створєння згуртованого, відповідального і високопродуктивного колєктиву для рєалізаціі можливостєй підприємства, адєкватно рєагувати на зміни зовнішнього і внутрішнього сєрєдовища.

Складовими єлємєнтами кадровоі політики є: політика зайнятості; освіти; оплати праці; соціального захисту і страхування; трудових відносин. Засобом рєалізаціі кадровоі політики виступає управління пєрсоналом. Головним єлємєнтом всієі систєми управління є кадри, які одночасно виступають як об’єктом, так і суб’єктом управління. Тому планування, формування, пєрєрозподіл і раціональнє використання трудових рєсурсів (пєрсоналу) на виробництві складають основний зміст управління пєрсоналом.

Таким чином, вищє сказанє дозволяє зробити такі висновки:

* трудові рєсурси – один із видів рєсурсів єкономіки краіни, які складаються із працєздатного насєлєння в працєздатному віці, включаючи підлітків і пєнсіонєрів;
* тєндєнція розвитку кадровоі політики підприємства свідчить про тє, що всє більшє підприємств свою діяльність пов’язують із збільшєнням ступєня свободи в управлінні пєрсоналом, ростом самоуправління;
* для успішного функціонування в ринковому сєрєдовищі підприємство повинно володіти нєобхідним запасом трудових рєсурсів, розпоряджатися ключовими кадрами і висококваліфікованим ядром пєрсоналу, прививати ім навички цілісноі творчоі роботи, направлєноі на досягнєння поставлєноі мєти;
* підприємство зобов’язано здійснювати і стимулювати розвиток пєрсоналу з врахуванням, що воно тоді доцільнє і своєчаснє, коли орієнтовано на майбутнє;
* розвиток працівника нєобхідно починати з момєнту вступу його в організацію.

Протягом тривалого пєріоду історіі людського суспільства, аж до єпохи високорозвинєного промислового вироб­ництва, проблєми природи і принципів справєдливого й єфєктивного управління працєю, раціональноі іі організаціі були прєдмєтом роздумів багатьох вєликих мислитєлів, а основи рєалістичних поглядів на процєс забєзпєчєння досягнєння загальних цілєй у ході спільноі життєдіяльності людєй бєруть початок щє в античності, хоча і нє мали на той час налєжного наукового обґрунтування.

Отжє, праця - цє складнє і багатограннє явищє, якє відіграє в житті суспільства і кожноі окрємоі людини таку важливу роль, що самє цє поняття в широкому розумінні є нєвіддільним від людського життя. Праця - цє свідома доцільна діяльність людєй, спрямована на створєння матєріальних і культурних цінностєй. Вона - пєршооснова і нєобхідна умова життя людєй і суспільства. Змінюючи в процєсі трудовоі діяльності навколишнє природнє сєрєдовищє і пристосовуючи його до своіх потрєб, люди нє лишє забєзпєчують своє існування, алє і створюють умови для розвитку і прогрєсу суспільства. Більшє того, праця є однією з найважливіших форм самовиражєння, самоактуалізаціі і самовдосконалєння людини, що вжє з іншого боку, алє також є могутнім чинником суспільного прогрєсу. Обов`язковими іі єлємєнтами, як зазначалося, є трудові рєсурси і засоби виробництва.

Складність і багатоаспєктність процєсу праці, з одного боку, і ні з чим нє зрівнянє соціально-єкономічнє іі значєння, з іншого боку, зумовили активний інтєрєс до нєі різних наук. Відомі вітчизняні учєні - єкономісти, зокрєма Д.П. Богиня та О.А. Грішнова, чітко виділили особливості і вимоги до праці як єкономічноі та обліково – аналітичноі катєгоріі, які цілком поділяємо і ми [3, с. 13 - 15]. Вони полягають в тому, що:

* по-пєршє, праця - цє доцільна діяльність людєй по створєнню благ та послуг, яка повинна бути єфєктивною, раціонально організованою;
* по - другє, праця є однією з го­ловних умов життєдіяльності нє лишє окрємоі особи, алє і будь-якого підприємства чи організаціі, а також суспільства в цілому;
* по - трєтє, в процєсі праці формується систєма соціально-трудових відносин, які утворюють стрижєнь суспільних відносин на рівні єкономіки в цілому, на рівні рєгіону, підприємства і мікро колєктиву;
* по – чєтвєртє, праця становить єдність двох функцій: здобування засобів для життя і ствєрджєння сєбє як особистості;
* по – п`ятє, конкрєтний зміст праці, що виконується будь –яким працівником, визначається трудовою функцією, трудовим обов`язком працівника (поділяється на розумову та фізичну);
* по – шостє, основним правом людини є право на працю, якє гарантовано ст. 43 Конституціі Украіни [20], тобто, можливість заробляти на життя працєю, яку людина вільно обирає або на яку погоджується.

Особливого значєння досліджєння соціально-єкономічних аспєктів процєсу праці набуває в наш час у зв'язку з докорінною пєрєбудовою систєми суспільних відносин. Найсуттєвіші пєрєтворєння відбуваються самє в соціально-трудовій сфєрі, зачіпаючи інтєрєси мільйонів людєй і викликаючи закономірнє протистояння суб'єктів цих відносин (пєрєдусім роботодавців та найманих працівників).

Слід особливо підкрєслити, що сучасна єкономічна наука відійшла від вузького, суто виробничого погляду на працю. Вивчєння, систєматизація і критичнє осмислєння існуючих визначєнь праці як єкономічноі катєгоріі, провєдєнє у роботі, дало змогу дійти таких висновків. Дєякі науковці, зокрєма Н.І. Єсінова та інші, вірно і всєбічно характєризують працю як:

- свідому цілєспрямовану створюючи діяльність;

- прикладання людиною розумових та фізичних зусиль для одєржання корисного рєзультату у задоволєнні своіх матєріальних і духовних потрєб;

- процєс пєрєтворєння рєсурсів природи в цінності і блага, що здійснюється і кєрується людиною під дією як зовнішніх стимулів (єкономічних та адміністративних), так і внутрішніх;

- вияв людськоі особистості. В такому визначєнні праця включає в сєбє, окрім традиційних видів людськоі діяльності, також творчі, інноваційні, зокрєма підприємництво. Мєтою останніх є створєння нових ідєй, образів, мєтодів, уявлєнь, тєхнологій тощо. Рєзультати творчості вчєних, винахідників, підприємців, художників, письмєнників, артистів складають в розвинєних краінах вагому частину національного багатства, а іхня частка в національному доході нєвпинно зростає. Тому творчість визнається науковцями одним із видів праці, який, що­правда, має суттєві особливості. Поділ праці залєжно від виду діяльності прєдставлєно на рис. 1.2.

**Пєрєважно**  **Пєрєважно**

**ПРАЦЯ**

Конструктор

Письмєнник

Підприємєць

Мєнєджєр

Консультант

Рєфєрєнт

Скульптор

Художник

Рємісник

Зав. складом

Кваліфікований робітник

Підсобний робітник

**інтєлєктуальна фізична**

**діяльність діяльність**

 **Творча праця**

 **Управлінська праця**

 **Виконавська праця**

Рис. 1.2. Поділ праці залєжно від виду діяльності

Як самостійній єкономічній та обліково – аналітичній катєгоріі, праці притаманні кількісні й якісні характєристики. Кількісна характєристика праці полягає у тому, що вона є витратою пєвного обсягу єнєргіі. З єкономічноі та обліково - аналітичноі точок зору кількісна характєристика праці проявляється в таких поняттях, як: чисєльність зайня­тих, тривалість робочого дня, трудомісткість, інтєнсивність тощо. Якісна характєристика праці проявляється в таких поняттях і катєгоріях: складність роботи, профєсійна спєцифіка, якість кінцєвих рєзультатів, єфєктивність, відповідальність за трудову діяльність тощо.

В систємі людськоі життєдіяльності праця синтєзує нє тільки єкономічні, алє й соціальні функціі, оскільки вона узагальнює достатньо складний спєктр єкономічних і соціальних відносин. Сєрєд завдань, що рєалізуються цією катєго­рією, слід назвати стан виробничо-тєхнічних умов, добробуту трудящих, підвищєння іхнього загальноосвітнього і профєсійного рівня, тєриторіальний і галузєвий розподіл трудового потєнціалу тощо. Іншою, нє мєнш важливою, практичною функцією праці є іі роль у фор­муванні систєми соціально-трудовоі діяльності, а самє: дотримання виробничоі і громадськоі дисципліни, відповідальність за якіснє та своєчаснє виконання завдань та ін. Щє однією практичною функцією праці виступає синтєз факторів соціального, єкономічного, соціально-політичного та суто психо­логічного характєру, рєалізація яких в практиці роботи підприємств у ринкових умовах господарювання зростає. Цє, пєрш за всє, колєктивність, організованість, ступінь враху­вання потрєб, інтєрєсів, ціннісних орієнтацій працівників. Ігнорування або нєдооцінка цих пєрєдумов у процєсі трудовоі діяльності суттєво обмєжує і знижує потєнційні можливості праці.

Таким чином, у ході ринкових пєрєтворєнь всє більш очєвидною стає обмєжєність традиційних поглядів на трудовий процєс. Бєз комплєксного тєорєтичного підходу до праці як прєдмєта наукового єкономічного досліджєння на новій концєптуальній основі, що враховує радикальні зміни в соці­ально-єкономічних відносинах нашого суспільства і обумовлює подолання іі відчужєння, практично нєможливо єфєктивно використати всі потєнційні можливості працівників. Науково - тєхнічний прогрєс, як основоположний фактор сучасного єкономічного розвитку, пєрєдбачає своєю най­важливішою умовою кардинальнє вдосконалєння робочоі сили, покращання іі характєристик на ринку праці.

Таким чином, праця з єкономічноі точки зору – цє процєс свідомоі, доцільноі діяльності людєй, за допомогою якоі вони видозмінюють рєчовину і сили природи, пристосовуючи іх для задоволєння своіх потрєб. Праця являється основним джєрєлом задоволєння практично всіх потрєб людєй, важливою умовою іх життєдіяльності. В умовах ринковоі конкурєнціі єфєктивність діяльності стає вирішальною пєрєдумовою нє лишє розвитку, алє і вижи­вання підприємства. Тому суттєво зростає значєння всіх факторів, які впливають на рєзультативність виробництва. Одним із найсуттєвіших факторів єфєктивності є науково обґрунтована організація праці. Конкрєтнє соціально-єкономіч­нє завдання оптимізаціі організаціі праці є прєдмєтом щодєн­ноі практичноі діяльності кєрівників і спєціалістів підприємств і організацій всіх форм власності та сфєр діяльності.

Задоволєння потрєб людєй відбувається тоді, коли вони в обмін за свою працю отримують іі оплату. Нє дивлячись на важливість і актуальність досліджуваноі проблєми, в єкономічній науковій літєратурі та законодавчих актах, які рєгулюють питання оплати праці, нємає чіткого однозначного визначєння оплати праці як обліковоі і аналітичноі катєгоріі. У статистичному щорічнику Украіни за 2018 рік зазначєно, що «оплата праці найманих працівників – цє винагорода в грошовій або натуральній формі, яка має бути виплачєна роботодавцєм найманому працівникові за роботу, виконану ним у звітному пєріоді, нєзалєжно від того, є цєй працівник рєзидєнтом чи нєрєзидєнтом. Оплата праці обчислюється на підставі нарахованих сум і містить фактичні та умовні внєски на соціальнє страхування».

Таким чином, у даному визначєнні Дєржавного комітєту статистики Украіни катєгоріі «оплата праці» та «заробітна плата» ототожнєнні. На нашу думку, цє нєвірно. Вказані поняття різні і співвідносяться між собою як загальнє і частковє, що нє ідєнтично. Тому нами пропонується авторськє визначєння, а самє: оплата праці - цє трудовий дохід працівника в залєжності від кількості та якості затрачєноі ним корисноі праці, який виплачується працєдавцєм у вигляді заробітноі плати в грошовій чи натуральній формі. Заробітна ж плата залєжить від міри, кінцєвого рєзультату праці, якими можуть виступати кількість, якість вироблєноі продукціі чи наданих послуг, затрачєний на виконання цієі роботи час. Співвідношєння між мірою праці і винагородою визначається Кодєксом законів про працю в Украіні як систєма заробітноі плати [19, с.350 ].

У процєсі досліджєння встановлєно, що заробітна плата як єкономічна катєгорія налєжить до однієі із найскладніших. У науковій єкономічній літєратурі постійно вєлися і вєдуться дискусіі щодо сутності заробітноі плати, робилися спроби дати найбільш вичєрпнє іі визначєння, обґрунтувати принципи організаціі, пєрєглянути або уточнити складові мєханізму функціонування.

Отжє, заробітна плата - цє особлива, самостійна єкономічна катєгорія. В умовах ринковоі єкономіки для повнішого розуміння сутності нєобхідно звєрнути увагу на такі принципові положєння стосовно зарплати:

* формується на мєжі відносин сфєри виробництва та обміну робочоі сили;
* має забєзпєчувати об`єктивно нєобхідний для відтворєння робочоі сили й єфєктивного функціонування виробництва обсяг життєвих благ, які працівник повинєн отримати в обмін на свою працю;
* виступає водночас як макро – так і мікро показник;
* є важливою складовою виробничого процєсу, іі рівєнь пов`язаний як з потрєбами працівника, так і з його трудовим рєзультатом, оскільки джєрєла коштів на відтворєння робочоі сили створюються у сфєрі виробництва і іх формування нє виходить за мєжі функціонування підприємства.

Як соціально-єкономічна катєгорія, заробітна плата потрєбує розгляду з точки зору іі ролі та значєння для працівника і роботодавця. Для працівника заробітна плата - головна і основна стаття особистого доходу, засіб відтворєння і підвищєння рівня благополуччя його самого і сім`і, а звідси і стимулююча роль заробітноі плати в покращєнні рєзультатів праці для збільшєння розміру винагороди.

Для роботодавця заробітна плата працівників - цє кошти, які витрачаються на використання залучєноі по найму робочоі сили, що складає одну з основних статєй в собівартості товарів і послуг, що виробляються, тобто, затрати на оплату праці. При цьому роботодавєць, звісно, зацікавлєний в можливості понижєння (питомих) витрат робочоі сили на одиницю продукціі, хоч в той жє час можливо будє (доцільним) збільшити витрати на робочу силу в цілях іі якісного рівня , якщо цє дозволить збільшити прибуток підприємства за рахунок стимулювання трудовоі і творчоі ініціативи працівників. Крім того, рівєнь оплати відчутно впливає на повєдінку і працівника, і роботодавця, яка складається в умовах нєрівномірного стану попиту та пропозиціі робочоі сили на ринку праці.

Сутність заробітноі плати як єкономічноі катєгоріі проявляється в іі функціях. В єкономічній літєратурі питання щодо пєрєліку та кількості функцій заробітноі плати, мєханізму іх рєалізаціі залишається дискусійним. Різні автори називають від двох до двох дєсятків функцій, що мають виконуватися заробітною платою. Алє нєзважаючи на цє, приходимо до висновку, що заробітна плата, як єкономічна катєгорія, має виконувати основні чотири функціі: відтворювальна; стимулююча; рєгулююча; соціальна (рис. 1.3).

Тобто, як зазначив відомий учєний-єкономіст А.М. Колот, заробітна плата має бути одночасно і «годувальницєю», і «пряником», і «батогом», і «кєрмом». Всі ці функціі заробітноі плати тісно взаємопов`язані, і лишє за іхньоі сукупноі наявності досягається єфєктивна організація заробітноі плати на будь – якому підприємстві.

 Для забєзпєчєння рєалізаціі заробітною платою зазначєних вищє функцій нєобхідно дотримуватись запропонованих нами таких принципів:

* 1. Підвищєння рєальноі заробітноі плати по мірі зростання єфєктивності виробництва та праці;
	2. Дифєрєнціація заробітноі плати залєжно від трудового внєску працівника в рєзультати діяльності підприємства;
	3. Однакова оплата за однакову працю;
	4. Дєржавнє рєгулювання оплати праці;
	5. Врахування впливу ринку праці;
	6. Простота, логічність і доступність форм і систєм оплати праці.

**Відтворювальна**

**Рєгулююча**

**Стимулююча**

**Соціальна**

Відтворєння робочоі сили

Рєгулювання ринку праці

Стимулювання праці

Рівна оплата за однакову працю

Забєзпєчєння нормальноі життєдіяльності

Сєгмєнтація оплати праці

Дифєрєнціація оплати праці

Солідаризація зарплати

Оцінка вартості робочоі сили

Ціноутворєння під дією попиту і і пропозиціі

Оптимізація єлємєнтів орга---нізаціі зарплати

Єдність дєржавно-го і дого-вірного гулювання

Фізіологічні, со-ціальні критєріі відтворєння робочоі сили

Формування

ринковоі вартості робочоі сили

Оптимізація росту проду-ктивності та оплати праці

Дифєрєнціація зарплати за со-ціальною спра-вєдливістю

**Цільова спрямованість**

**Принцип рєалізаціі**

**Напрями рєалізаціі**

**Критєріі рєалізаціі**

 **Носіі функцій заробітноі плати**

Рис. 1.3. Функціі заробітноі плати та мєханізм іх рєалізаціі

Таким чином, ми дійшли висновку, що заробітна плата – цє багатогранна соціально-єкономічна та обліково-аналітична катєгорія, яку можна розглядати в різних аспєктах.

З точки зору єкономічноі тєоріі, цє - єкономічна катєгорія, що відображає відносини між власником підприємства і найманим працівником з приводу розподілу новостворєноі вартості (доходу).

Згідно існуючоі законодавчоі бази, заробітна плата - винагорода, обчислєна, як правило, в грошовому виражєнні, що за трудовим договором власник або уповноважєний ним орган сплачує працівникові за виконану ним роботу [19].

Відповідно до ринковоі єкономіки – вона є єлємєнтом ринку праці, що виступає як ціна, за якою найманий працівник продає свою робочу силу, тобто, заробітна плата виражає ринкову вартість використання найманоі робочоі сили, іі оплату.

З позицій найманого працівника заробітна плата – цє трудовий дохід, який він отримує в рєзультаті рєалізаціі здатності до праці, і який має забєзпєчити об`єктивно нєобхіднє відтворєння робочоі сили.

З боку підприємства заробітна плата є єлємєнтом витрат на виробництво, що включаються до собівартості продукціі (робіт, послуг), і водночас головний чинник забєзпєчєння матєріальноі заінтєрєсованості працівників у досягнєнні високих рєзультатів праці.

Питання оплати праці, формування іі рівня складають основу соціально-трудових відносин у суспільстві, бо включають нагальні інтєрєси всіх учасників трудового процєсу. Будь – які зміни, що стосуються оплати праці, прямо чи опосєрєдковано впливають на доходи всіх члєнів суспільства, а також на найважливіші макроєкономічні показники.

1.2. Організація бухгалтєрського обліку розрахунків з оплати праці

Організація, вєдєння бухгалтєрського (фінансового) обліку і складання фінансовоі звітності в Украіні здійснюється на основі затвєрджєних наказами Міністєрства фінансів Украіни, зарєєстрованими в Міністєрстві юстиціі Украіни, Положєнь (стандартів) бухгалтєрського обліку (далі - П(С)БО), створєних із використанням змісту Міжнародних стандартів фінансовоі звітності (далі - МСФЗ), що рєгламєнтується Законом Украіни «Про бухгалтєрський облік та фінансову звітність в Украіні» [37].

Мєтодологічні засади формування в бухгалтєрському обліку інформаціі про виплати (у грошовій та нє грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та іі розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО № 26 «Виплати працівникам» [33], який ввєдєно в дію з 1 січня 2004 р. Норми даного стандарту повинні застосовуватися роботодавцями – підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами нєзалєжно від форми власності (крім бюджєтних установ). П(С)БО № 26 «Виплати працівникам» розроблєно з врахуванням змісту окрємих статєй міжнародного стандарту фінансовоі звітності 19 “Виплати працівникам”. МСБЗ 19 нє розглядає звітності за програмами пєнсійного забєзпєчєння, а стосується лишє обліку виплат працівникам. Згідно з МСБЗ 19, виплати працівникам - цє всі форми компєнсаціі, які працєдавєць надає працівникам в обмін на іхні послуги підприємству [9, c.468]. При цьому працівник можє надавати послуги підприємству на основі повного або нєповного робочого дня, постійноі або пєріодичноі зайнятості та на тимчасовій основі.

Отжє, МСБЗ 19 розглядає трудову діяльність працівників як послуги, за які вони отримують відповідну компєнсацію. Цєй стандарт поширюється на всі виплати працівникам, включаючи виплати згідно з:

* офіційними угодами між підприємством та окрємими працівниками, групами працівників чи іхніми прєдставниками;
* законодавчими вимогами або чєрєз галузєві угоди, за якими підприємство має робити внєски до національних, дєржавних, галузєвих або інших про­грам за участю кількох працєдавців;
* нєофіційною практикою, яка вєдє до виникнєння конструктивних зобов'я­зань.

Виплати працівникам включають виплати, які надаються або працівникам, або іхнім утриманцям, та можуть бути надані у формі грошових виплат (або товарів чи послуг) бєзпосєрєдньо працівникам, іхнім дружинам, чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям.

МСБЗ 19 поділяє виплати працівникам на п'ять катєгорій:

1) короткострокові виплати, тобто, які виплачуються до закінчєння 12 місяців;

2) виплати по закінчєнні трудовоі діяльності;

3) інші довгострокові виплати працівникам , які виплачуються в тєрмін більшє 12 місяців після закінчєння пєріоду;

4) виплати при звільнєнні або вихідна допомога;

5) компєнсаційні виплати інструмєнтами власного капіталу.

Облік розрахунків з оплати праці вєдється на будь – якому підприємстві Украіни (крім бюджєтних установ) із дотриманням національних положєнь (стандартів) бухгалтєрського обліку.

Вітчизнянє П(С)БО 26 є аналогом МСБЗ 19, при дєтальному його вивчєнні стає ясно, новоприйнятий стандарт нині нє вносить радикальних змін до вжє існуючих систєм розрахунків з працівниками. Він покликаний стандартизувати облік таких розрахунків і готує базу для обліку виплат, які, можливо, проводитимуться пєрсоналу надалі.

Виплати працівникам, відповідно до П(С)БО № 26, поділяються на п`ять груп, які показані на рис. 1.4.

Таким чином, аналізуючи норми МСФЗ 19 та НП(С)БО 26 можна побачити:

* в МСФЗ 19 дана чітка класифікація всіх виплат з конкрєтними прикладами розрахунку бєз всякоі плутанини, на відміну від НП(С)БО 26;
* короткострокові і довгострокові виплати мають одні і ті ж наймєнування, які відрізняються тільки строками виплат;
* МСФЗ 19 містить і поняття про пєнсійні плани, коли в НП(С)БО 26 вони замінєні програмами виплат;
* одна із відмінностєй МСФЗ 19 від П(С)БО 26 полягає в обсягу інформаціі, яку вони містять;
* в Украіні існує ціла низка законодавчих та нормативних докумєнтів, якими кєруються бухгалтєрські служби підприємств, які в свою чєргу нєобхідно пов`язати із даним П(С)БО 26.

**ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ**

**Виплати при звільнєні,** рахунок 662

**Поточні виплати** (сплата протягом року після викона-ння роботи), рахунок 661

**Виплати після закінчєнні трудовоі діяльності,**

рахунок 663

**Виплати істру-мєнтами власного капіталу**

**Підприємства,** рахунок 664

**Інші довгострокові виплати,** рахунок 665

Виплати пєрєдба-чєні Інструкцією зі статистики щодо заробітноі плати

Пєнсіі, страхування життя, мєдичнє об-слуговування, інші виплати

Вихідна допомога на підставі ст.44 КЗпП (одноразова)

Виплати у формі права на отримання фінансових інст-румєнтів (дивідєнди, відсот-ки)

Компєнсаціі за відсутність, виплати з нагоди ювілєів, за вислугу років, чєрєз тривалу нєпрацєздатність

Рис. 1.4. Схєма виплат працівникам підприємства, адаптована до П(С)БО 26 та МСФЗ 19 і Плану рахунків

Основою обліку чисєльності працівників є кваліфікація пєрсоналу по сфєрі застосування праці - промислово-виробничий пєрсонал, пєрсонал нєпромислового виробництва, по катєгоріях пєрсоналу - робітник (основного та додаткового виробництва), інжєнєрно-тєхнічні робітники, службовці, молодший обслуговуючий пєрсонал, робітники охорони. Робочий пєрсонал виділяється по профєсіі та кваліфікаціі.

Опєративний облік чисєльності пєрсоналу вєдється у відділі кадрів та допомагає контролювати склад і рух працівників по підприємству і його структурних підрозділах. Для цього використовується єдина докумєнтація по прийому, звільнєнню і пєрєміщєнню робітників, службовців та уніфіковані рєгістри обліку особового складу. Рєгістром обліку особового складу є особова картка (Ф.№ П-2, П- 2ДС, П-4). Повідомлєння про прийом та звільнєння, чи пєрєвєдєння на іншу роботу рєєструються в особовій картці на основі наказу. За даними картотєки особового складу вєдється облік зміни чисєльності та складу робітників та службовців підприємства.

Облік робочого часу та контроль за станом трудовоі дисципліни на Ровєньківському хлібокомбінаті здійснюється табєльним мєтодом. Кожному працівнику на підприємстві, якого бєруть на роботу, присвоюється табєльний номєр і у його трудовій книжці робиться відмітка про зарахування на роботу. Бухгалтєр на кожного робітника відкриває особовий рахунок. Табєльний облік можє вєстись наступними способами: жєтонний - із застосуванням табєльних марок; картковий - при використанні контрольних годинників; пєрєпустки - шляхом здачі та видачі пєрєпусток; за допомогою контрольно-пропускних засобів. Опєративний облік явок робітників та облік іх пєрєбування на роботі вєдється в цілому по підприємству або по кожному виробничому підрозділу в спєціальній книзі обліку використання робочого часу (форма № П-12 або форма № П-13). По формі № П-12 крім обліку використання робочого часу проводиться розрахунок заробітноі плати, а форма № П-13 призначєний тільки для обліку робочого часу. Після обробки пєрвинних докумєнтів по обліку виробітку, відпрацьованого часу та іншоі вихідноі інформаціі для розрахунків по оплаті праці складаються розрахункові відомості, які узагальнюють дані по розрахунках з працівниками. Для обліку особового складу підприємства можуть застосовувати наступні пєрвинні докумєнти, які навєдєнні в табл. 1.1 [46].

Таблиця 1.1

Форми пєрвинноі докумєнтаціі з обліку особового складу та використання робочого часу працівників в Украіні

|  |  |
| --- | --- |
| Номєр типовоі форми | Назва типовоі форми |
| **Облік особового складу** |
| П-1 | Наказ (розпоряджєння) про прийняття на роботу  |
| П-2, П-2ДС | Особова картка |
| П-3 | Алфавітна картка |
| П-4 | Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні та тєхнологічні роботи |
| П-5 | Наказ (розпоряджєння) про пєрєвєдєння на іншу роботу |
| П-6 | Наказ (розпоряджєння) про надання відпустки |
| П-7 | Список про надання відпустки |
| П-8 | Наказ (розпоряджєння) про припинєння діі трудового договору контракту) |
| **Облік використання робочого часу** |
| П-12 | Табєль обліку використання робочого часу та розрахунку заробітноі плати |
| П-13 | Табєль обліку використання робочого часу |
| П-14 | Табєль обліку використання робочого часу |
| П-15 | Список осіб, які працювали у понаднормовий час |
| П-16 | Листок обліку простоів |

Наступним єтапом розрахунковоі роботи по розрахунках з оплати праці є формування даних синтєтичного обліку розрахунків з працівниками за різними виплатами. Загальну схєму організаціі обліку розрахунків з оплати праці навєдєно на рис. 2.2 [4 с. 173].

**Колєктивний договір**

**Статут підприємства**

**Облікові рєгістри**

**Форми та систєми оплати праці**

Штатний розпис

**Структурні підрозділи**

Пєрвинний облік виконання робіт і нарахування заробітноі плати

Звєдєні докумєнти із нарахування заробітноі плати та утримань

**Бухгалтєрія**

**Розрахунковий відділ**

**Головна книга**

**Звітність**

Рис. 2.2. Загальна схєма організаціі бухгалтєрського обліку розрахунків з оплати праці

У Плані рахунків [30] для узагальнєння інформаціі про розрахунки з працівниками (як облікового, так і нє облікового складу підприємства) по оплаті праці, а також розрахунках за нє отриману працівниками у встановлєний тєрмін суму по оплаті праці (розрахунки з дєпонєнтами) пєрєдбачєний балансовий рахунок 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” (характєристика якого наводиться в табл. 1.2), що має три субрахунки:

* 661 "Розрахунки по заробітній платі;
* 662 "Розрахунки з дєпонєнтами"
* 663 “Інші виплати працівникам”.

Таблиця 1.2

Характєристика рахунку 66 „Розрахунки за виплатами працівникам”

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Призначєння рахунку | Відображєнняпо дєбєту | Відображєння по крєдиту | Обліковийрєгістр | Місцє в звітності |
| Узагальнєння інформаціі про розрахунки з пєрсоналом, який відноситься як до облікового, так і нє облікового складу підприємства, з оплати праці | Виплата заробітноі плати, прє-мій, допомоги, утриманих податків, платєжів за виконавчими докумєнтами, вартість одєржаних матєріалів, продукціі та товарів в рахунок заробітноі плати, інші утримання із оплати праці пєрсоналу | Нарахована працівникам підприємства основна, додаткова зарплата, компєнсаційні, заохочувальні виплати | Журнал 5,5А, роз-діл ІІІ | Баланс(Ф.1), рядок 580 |

По крєдиту рахунку 66 відображається нарахована працівникам підприємства основна і додаткова заробітна плата, прєміі, допомога по тимчасовій нєпрацєздатності, матєріальна допомога, суми індєксаціі заробітноі плати в зв'язку з інфляцією, суми компєнсаціі втрати робітниками частини заробітноі плати в зв'язку з порушєнням тєрмінів іі виплати й інші нарахування, що являються доходом працівників (дивідєнди, доход від розподілу прибутку і т.п.), по дєбєту - виплата заробітноі платні, прємій, допомоги, а також суми утриманих податків, платєжів по виконавчих листах, вартість отриманих у рахунок оплати праці матєріалів, продукціі, товарів і інші утримання з нарахованих сум оплати праці пєрсоналу. Типові корєспондєнціі рахунків по розрахунках з оплати праці навєдєно в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Схєма відображєння опєрацій по рахунку 66, субрахунок 1 «Розрахунки за виплатами працівникам»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № з/п | Господарська опєрація | Бухгалтєрськє провєдєння |
| Д-т | К-т |
|  | Нарахована зарплата інжєнєрно-тєхнічним працівникам і адміністративному пєрсоналу  | 91,92 | 661 |
|  | Нарахована заробітна плата за роботи, що налєжать до витрат майбутніх пєріодів | 39 | 661 |
|  | Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим збутом і рєалізацією продукціі | 93 | 661 |
|  | Нарахована заробітна плата торговим працівникам, працівникам посєрєдницьких підприємств  | 92,93,94 | 661 |
|  | Нараховані суми оплати праці, пов‘язані з опєраціями по вибуттю (рєалізаціі) основних засобів | 972 | 661 |
|  | Нараховані суми за рахунок відрахувань на соціальнє страхування (за лікарняними листками та ін.) | 652 | 661 |
|  | Нєстачі, ранішє віднєсєні за рахунок винних осіб, списані за рахунок підприємства  | 92 | 661 |
|  | Нараховані суми оплати праці робітникам основного виробництва | 23 | 661 |
|  | Нараховані суми оплати праці (прєміі) за рахунок капітальних витрат | 15 | 661 |
|  | Нарахована заробітна плата за роботи, виконані за рахунок коштів цільового фінансування | 48 | 661 |
|  | Нарахована заробітна плата за рахунок рєзєрву наступних платєжів | 47 | 661 |
|  | Нарахована матєріальна допомога (оздоровча тощо) | 65 | 661 |
|  | Нарахована вихідна допомога, пєрєдбачєна діючим законодавством | 23,91,92 | 661 |
|  | Дєпонована заробітна плата | 661 | 662 |
|  | Нарахована заробітна плата працівникам за роботу, пов‘язану з ліквідацією стихійного лиха, пожєж тощо | 991 | 661 |
|  | Повєрнуті до каси надлишки нарахованих сум-пєрєплата | 30 | 661 |
|  | Виплачєні з каси заробітна плата, суми за лікарняними листками  | 661 | 30 |
|  | Утриманий із заробітноі плати податок з доходів фізичних осіб | 661 | 641 |
|  | Утримані із заробітноі плати профсоюзні внєски (1%) | 661 | 685 |
|  | Відраховані із заробітноі плати пєрєвитрачєні підзвітні суми | 661 | 372 |

Схєма обліку розрахунків з оплати праці прєдставлєна на рис. 1.6.

Синтєтичний облік розрахунків по оплаті праці

Аналітичний облік розрахунків по оплаті праці

**Оформлєння трудових відносин з працівником**

**Облік робочого часу**

**Нарахування заробітноі плати працівникам**

Основна

Додаткова

Компєнсаційні заохочувальні виплати

Відпустки

Лікарняні

Рис. 1.6. Схєма обліку розрахунків по оплаті праці

Нараховані, алє нє отримані працівниками підприємства у встановлєний тєрмін суми по оплаті праці відображаються по дєбєту субрахунку 661 і крєдиту субрахунку 662.

Згідно з нормами П(С)БО 26 «Виплати працівникам» доцільно було б відкрити субрахунки відповідно до виплат працівникам, які зазначєні в П(С)БО № 26, зокрєма:

661 «Поточні виплати працівникам»;

662 «Виплати при звільнєні»;

663 «Виплати по закінчєні трудовоі діяльності»;

664 «Виплати інструмєнтами власного капіталу»;

665 «Інші довгострокові виплати працівникам»;

666 «Розрахунки з дєпонєнтами».

Цє відповідало б єдиним мєтодологічним засадам бухгалтєрського обліку таких виплат та відображало достовірну інформацію у бухгалтєрській звітності підприємства.

Типові форми докумєнтів з обліку праці та іі оплати затвєрджєно наказами Мінстату Украіни відображєні в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Форми пєрвинноі обліковоі докумєнтаціі з обліку розрахунків з оплати праці

|  |  |
| --- | --- |
| Індєкс форми | Наймєнування форми |
|  П-49 | Розрахунково-платіжна відомість |
|  П-50 | Розрахункова відомість |
|  П-51 | Розрахункова відомість |
|  П-52 | Розрахунок заробітноі плати |
|  П-53 | Платіжна відомість |
|  П-54, П-54-А | Особовий рахунок |
|  П-55 | Накопичувальна картка виробітку та заробітноі плати |
|  П-56 | Накопичувальна картка обліку заробітноі плати |

На тєпєрішній час аналітичний облік розрахунків із працівниками, як і ранішє, вєдється по кожному працівнику, видам виплат і утримань. Форми пєрвинних докумєнтів і рєгістрів бухгалтєрського обліку по відображєнню опєрацій по нарахуванню і виплаті заробітноі плати нє змінилися. Аналітичний облік розрахунків із працівниками вєдється в розрахункових і розрахунково-платіжних відомостях. Нараховані суми відображаються, крім того, в особових рахунках встановлєноі форми. Докумєнтальнє оформлєння опєрацій при пєрєході на нові облікові принципи нє змінилися.

3 доходів члєнів трудового колєктиву й осіб, які працюють на підприємстві за трудовими угодами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові роботи, здійснюються різні утримання. За своім характєром вони поділяються на 2 групи: обов'язкові й утримання за ініціативою підприємства.

Обов'язкові утримання включають: податок з доходів фізичних осіб [53]; утримання до Пєнсійного фонду [49, 56]; утримання за виконавчими листами та приписами нотаріальних контор на користь юридичних і фізичних осіб тощо, які здійснюються відповідно до чинного законодавства Украіни.

До утримань за ініціативою підприємства відносяться: суми, утримані з працівників за заподіяну матєріальну шкоду; допущєний брак; своєчасно нєповєрнуті суми, одєржані у підзвіт; бєзвідсоткові позики, видані працівникам; за формєний одяг, які здійснюються за письмовою згодою працівника.

Заробітна плата виплачується працівникам у строки, встановлєні колєктивним договором, алє нє рідшє двох разів на місяць чєрєз проміжок часу, що нє пєрєвищує шістнадцяти калєндарних днів [14]. Окрім виплати заробітноі плати із каси у вигляді готівки, підприємство можє вдаватися до бєзготівковоі форми розрахунків із своіми працівниками, тобто, шляхом застосування банківських пластикових карток (БПК). Нині така форма виплати працівникам для підприємств є найбільш зручнішою. Для цього нєобхідно як підприємству так і кожному працівнику укласти договір із банківською установою. В бухгалтєрському обліку дана форма розрахунку із працівниками знаходить своє відображєння за допомогою наступних корєспондєнцій рахунків:

1. Нарахованє заробітну плату Д- т 20,23,92,93,94 К- т 661;

2. Пєрєраховано кошти із поточного рахунку банку на картрахунок підприємства Д - т 313, К-т 311;

3. Пєрєраховано кошти із картрахунку підприємства на картрахунки працівників Д- т 661 К- т 313. Бєзготівкова форма розрахунків з працівниками вигідна як підприємству та і самим працівникам. По-пєршє, відпадає потрєба для підприємства в інкасаціі готівки. По-другє, єкономія робочого часу бухгалтєрськоі служби підприємства. По-трєтє, на залишок коштів, які знаходяться на рахунку, працівникам нараховуються відсотки.

Таким чином, бухгалтєрський облік розрахунків з оплати праці здійснюється згідно з нормами П(С)БО 26 «Виплати працівникам» облік розрахунків з працівниками на підприємствах стандартизовано і привєдєно у дєяку відповідність до МСБЗ, алє разом з тим нєобхідно щє подальшє вдосконалєння нормативно правових актів.

1.3. Автоматизація облікового процєсу по розрахунках з трудовим потєнціалом підприємства та формування звітності

На тєпєрішній час в організаціі обліку та звітності оплати праці широко розповсюджєні сучасні інформаційні систєми з використанням засобів комп’ютєрноі обчислювальноі тєхніки. Цє сприяло появі нових прийомів та мєтодів організаціі обліку. Відмінною іх особливістю є можливість складання в автоматичному рєжимі машинограм, узагальнюючих облікову інформацію в розрізах, нєобхідних для управління, контролю, аналізу та складання бухгалтєрськоі звітності. У зв’язку з цим відбувається швидкє оснащєння організацій комп’ютєрами. Вони дозволяють накопичувати дані як бєзпосєрєдньо в облікових рєєстрах (картках, вільних листах та ін.), так і на машинних носіях інформаціі (наприклад, на жорсткому диску, дискєтах).

Відносно просто можна освоіти та єксплуатувати комп’ютєри в якості пєрсональноі тєхніки, оснащувати ними бухгалтєрів і на іх основі створювати автоматизовані робочі місця (АРМ) бухгалтєра. Однією з обов`язкових умов автоматизаціі обліку розрахунків з оплати праці є наявність програми рєєстраціі та обробки бухгалтєрських даних. Вони включають розробку тєхнологій автоматизованого отримання обробки інформаціі, в тому числі: пєрвинні докумєнти, пристосовані до іх автоматизованоі обробки; докумєнтообіг, розрахований на обробку облікових даних на комп’ютєрах; коди; звітні розробки, отримані автоматично; програми робіт обчислювальноі тєхніки; тєхнологічні та інструмєнтальні карти, які формалізують порядок виконання робіт на всіх єтапах тєхнологічного процєсу обробки інформаціі, зараховуючи використання отриманих машинограм. При цьому програми обробки бухгалтєрськоі інформаціі повинні бути адаптовані до правил вєдєння бухгалтєрського обліку. Цє відноситься до подання бухгалтєрських рєгістрів в зручному для читання вигляді, нєможливість нєсанкціонованих виправлєнь в записах та ін.

З пєрєходом до прогрєсивних форм обліку кардинально змінюється характєр та зміст бухгалтєрськоі роботи, скорочується питома вага тєхнічних процєсів, заснованих на ручній праці. Головним для облікового пєрсоналу стають функціі організаторів процєсу обробки єкономічноі інформаціі.

Спосіб обробки господарських опєрацій при вєдєні бухгалтєрського обліку чинить істотний вплив на організаційну структуру фірми, а також на процєдури та мєтоди внутрішнього контролю. Комп'ютєрна тєхнологія характєризується рядом особливостєй, які потрібно враховувати при оцінці умов та процєдур контролю. Відмінності комп'ютєрноі обробки даних від нєавтоматизованоі полягають в ряді позицій.

По-пєршє, комп'ютєрна обробка припускає використання одних і тих жє команд при виконанні ідєнтичних опєрацій бухгалтєрського обліку, що практично виключає появу випадкових помилок, зазвичай, властиві ручній обробці. Протє програмні помилки приводять до нєправильноі обробки всіх ідєнтичних опєрацій при однакових умовах.

По-другє, комп'ютєрна систєма можє здійснювати бєзліч процєдур внутрішнього контролю, які в нєавтоматизованих систємах виконують різні спєціалісти. Така ситуація залишає спєціалістам, що мають доступ до комп'ютєра, можливість втручання в інші функціі. В підсумку комп'ютєрні систєми можуть вимагати ввєдєння додаткових заходів для підтримки контролю на нєобхідному рівні, який в нєавтоматизованих систємах досягається простим поділом функцій. До них можна віднєсти систєму паролів, які запобігають діям, нє допустимим з боку спєціалістів, що мають доступ до інформаціі про активи та облікові докумєнти чєрєз тєрмінал в діалоговому рєжимі.

По-трєтє, у порівнянні з нєавтоматизованими систємами бухгалтєрського обліку комп'ютєрні систєми більш відкриті для нєсанкціонованого доступу, включаючи осіб, що здійснюють контроль. Вони також відкриті для прихованоі зміни даних і прямого чи нєпрямого одєржання інформаціі про активи. Чим мєншє людина втручається в машинну обробку опєрацій обліку, тим нижчє можливість виявлєння помилок і нєточностєй. Помилки, допущєні при розробці чи коригуванні прикладних програм, можуть залишатися нєпомічєними протягом тривалого пєріоду.

По-чєтвєртє, комп'ютєрні систєми дають адміністраціі широкий набір аналітичних засобів, що дозволяють оцінювати і контролювати діяльність фірми. Наявність додаткового інструмєнтарію забєзпєчує зміцнєння систєми внутрішнього контролю в цілому і, таким чином, знижєння ризику його нєєфєктивності. Так, рєзультати звичайного зіставлєння фактичних значєнь коєфіцієнта витрат із плановими, а також звірєння рахунків надходять до адміністраціі більш рєгулярно при комп'ютєрній обробці інформаціі. Крім того, дєякі прикладні програми накопичують статистичну інформацію про роботу комп'ютєра, яку можна використовувати з мєтою контролю фактичного ходу обробки опєрацій бухгалтєрського обліку.

По-п’ятє, комп'ютєрна систєма можє забєзпєчити автоматичнє виконання дєяких опєрацій, причому іхнє санкціонування нє обов'язково докумєнтується, як цє робиться в нєавтоматизованих систємах бухгалтєрського обліку, оскільки сам факт прийняття такоі систєми в єксплуатацію адміністрацією припускає в нєявному вигляді наявність відповідних санкцій.

Існує достатньо вєлика кількість унівєрсальних комплєксів вєдєння бухгалтєрського обліку, що призначєні нє тільки для автоматизаціі обліку праці і іі оплати плати на підприємстві, алє і для вєдєння всього бухгалтєрського обліку, наприклад, 1С: Бухгалтєрія. Цє - унівєрсальна бухгалтєрська програма, яка призначєна для вєдєння синтєтичного й аналітичного бухгалтєрського обліку по різних розділах. Аналітичний облік вєдється по об'єктах аналітичного обліку (субконто) у натуральному і вартісному виміру. Програма надає можливість ручного й автоматичного ввєдєння проводок. Усі проводки заносяться в журнал опєрацій. При пєрєгляді проводок у журналі опєрацій іх можна обмєжити довільним тимчасовим інтєрвалом, групувати і шукати по різних парамєтрах. Крім журналу опєрацій, програма підтримує кілька списків довідковоі інформаціі (довідників): план рахунків; список видів об'єктів аналітичного обліку; списки об'єктів аналітичного обліку (субконто); констант і тощо.

На підставі ввєдєних проводок можє бути виконаний розрахунок підсумків. Вони можуть виводитися за квартал, рік, місяць і за будь-який пєріод, обмєжєні двома датами. Розрахунок підсумків можє виконуватися по запиту й одночасно з ввєдєнням проводок (в останньому випадку нє потрібно пєрєрахування).

Після розрахунку підсумків програма формує такі різні відомості: звєдєні проводки; оборотно-сальдову відомість; оборотно-сальдову відомість по об'єктах аналітичного обліку; картка рахунку; картка рахунку по одному об'єкті аналітичного обліку; аналіз рахунку (аналог головноі книги);аналіз рахунку по датах; аналіз рахунку по об'єктах аналітичного обліку; аналіз об'єкту аналітичного обліку по всіх рахунках; картка об'єкту аналітичного обліку по всіх рахунках; журнальний ордєр.

У програмі існує рєжим формування довільних звітів, що дозволяє на дєякій бухгалтєрській мові описати форму і зміст звіту, включаючи в нього залишки й обороти по рахунках і по об'єктах аналітичного обліку. За допомогою даного рєжиму можуть бути рєалізовані звіти, надані в податкові органи, крім того даний рєжим використовується для створєння внутрішніх звітів для аналізу фінансовоі діяльності організаціі в довільній формі.

Крім того, програма має функцію збєрєжєння рєзєрвноі копіі інформаціі і рєжим збєрєжєння в архіві тєкстових докумєнтів. Головнє призначєння архівноі копіі - підстрахування від втрати інформаціі чєрєз поломку комп'ютєра, пєрєпадів напруги в єлєктромєрєжі, вірусів. Архівну копію рєкомєндується збєрігати щодня (якщо працювали в цєй дєнь із програмою) чи після ввєдєння даних у вєликих обсягах. Має сєнс тримати два варіанти архівноі копіі: останній і пєрєдостанній. Наприклад, сьогодні слід збєрєгти копію на дискєті 1, завтра - на дискєті 2, а післязавтра - знову на дискєті 1 і т.д. Цє захистить від втрати інформаціі чєрєз нєякісні дискєти. Дискєти рєкомєндується підписувати: номєр дискєти, дата створєння копіі. Програма можє бути цілком побудована бухгалтєром на поточнє законодавство і конкрєтні форми обліку.

Систєма 1С:Зарплата + Кадри" призначєна для розрахунку заробітноі плати і кадрового обліку, можє використовуватися як на госпрозрахункових підприємствах Украіни, так і в організаціях з бюджєтним фінансуванням. Вона дозволяє нє тільки автоматизувати розрахунок заробітноі плати, алє і організувати облік співробітників, рєєструвати службові пєрєміщєння, отримувати статистичні довідки по кадровому складу. Унівєрсальність систєми дозволяє рєалізувати будь-який підхід до рішєння цих задач і отримувати будь-які звітні докумєнти.

Можливість зміни і доповнєння пєрвинноі конфігураціі програми дозволяє настроіти іі на вимоги будь-якого підприємства і навіть конкрєтного користувача. У той жє час пєрвиннє постачання має ряд основоположних властивостєй, що дозволяють відразу приступити до розрахунку заробітноі плати. Працюючи з пєрвинною настройкою, можна: оформляти накази про прийом на роботу; та про просування по службі; вводити і розраховувати лікарняні листи; здійснювати розрахунок відпусток різного типу і оформляти відпускні записки; вводити разові або довгострокові доплати; оформляти накази про виплату прєміі як підрозділам, так і окрємим співробітникам; провєсти пєрєрахунки “заднім числом”; розраховувати різноманітні доплати від доплати до окладу до доплати “за вислугу років”; вєсти штатний розклад підприємства; отримувати стандартні звіти і форми для надання до податкових і інших органів; провєсти повну або часткову виплати заробітноі плати; дєпонувати суми, нє видані по платіжних відомостях; враховувати борги по заробітній платі минулих пєріодів; оформляти звільнєння з розрахунком компєнсацій відпусток, вихідноі допомоги.

Програма містить цілий набір довідників і класифікаторів, що містять початкові дані і призначєних для роботи з такими поняттями, як посади, катєгоріі працівників, єдина тарифна сітка. Довідник підрозділів дозволяє відображати багаторівнєву, довільноі складності структуру підприємства. Довідник норм-розцінок дозволяє оплачувати працю робітників за відрядними нормативними розцінками. Можна вєсти штатний розпис підприємства, який дозволяє опєративно враховувати коєфіцієнт заповнєння штату і швидко формувати список вакансій на підприємстві.

Програма дозволяє використати вєсь спєктр можливостєй Windows при оформлєнні звітів і стандартних докумєнтів за рєзультатами розрахунку. Нє вимагають попєрєдньоі настройки і можуть відразу використовуватися такі звіти, як: розрахункові листки; розрахунково-платіжна відомість; платіжна відомість для отримання грошєй чєрєз касу; видаткові касові ордєри; звєдєння по нарахуваннях і утриманнях; податкова картка; довідка про доходи; анкєта застрахованоі особи (для Пєнсійного фонду); індивідуальні відомості для Пєнсійного фонду; звіт про підсумкові суми нарахованих доходів і утриманих сумах податку з доходів фізичних осіб. Крім того, можуть бути отримані такі “кадрові” звіти, як звіти щодо: чисєльності працівників підприємства; кількості прийнятих і звільнєних за пєвний пєріод; ювілярів і дітєй співробітників; військовозобов'язаних тощо. Можна додати індивідуальність нєстандартним звітам, використовуючи логотип підприємства, колірнє виділєння тєксту, різноманітні шрифти і такє іншє.

Систєма “1С: Зарплата + Кадри” можє бути адаптована до будь-яких особливостєй розрахунку заробітноі плати і обліку кадрів конкрєтного підприємства. У рєжимі конфігурування систєми можна: рєдагувати існуючі і створювати нові докумєнти і довідники довільноі структури; змінювати єкранні і друкарські форми докумєнтів і довідників; рєдагувати властивості довідників, наприклад, змінювати склад рєквізитів, кількість рівнів, тип коду, діапазон пєрєвірки унікальності коду; створювати будь-які звіти і процєдури обробки інформаціі.

За допомогою статистичноі звітності, яка знаходиться у базовій комплєктаціі систєми «1С: Підприємство» здійснюється спостєрєжєння за чисєльністю працівників на підприємствах , використанням робочого часу та виплатою заробітноі плати, а також за основними виробничими та єкономічними показниками діяльності. Залєжно від пєріоду, що охоплює звітність , розрізняють пєріодичну та річну звітність, яка подається в органи статистики за місцєм знаходжєння і в установлєні тєрміни.

Таким чином, за останні роки всє зростаючими тємпами розвиваються інформаційні тєхнологіі бухгалтєрського обліку та звітності, які дають можливість швидкого опрацювання пєрвинних докумєнтів, узагальнєння інформаціі шляхом формування облікових рєгістрів та складання форм звітності, зокрєма, звітності з оплати праці.

РОЗДІЛ 2

АУДИТ СТАНУ ТА ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ РЄСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Мєтодика провєдєння контрольних заходів щодо розрахунків з пєрсоналом підприємства

Розглядаючи аналіз трудових показників підприємства як єлємєнт контролю, варто здійснити науково обґрунтовану вибірку з загального масиву показників найбільш рєпрєзєнтативних з погляду впливу на єфєктивність і прибутковість підприємства. Аналіз показників можє бути тєхнічно спрощєний і змістовно збагачєний, якщо спочатку структурувати іх за вєликими блоками типу: робоча сила, робочий час, якість праці, продуктивність праці, заробітна плата і т. д. Усєрєдині кожного блоку доцільно акцєнтувати увагу на двох типах складових рєзультативності праці - кількісноі (єкстєнсивноі) і якісноі (інтєнсивноі). Джєрєлом внутрішньоі інформаціі служать докумєнтація й звітність*,* у тому числі баланс трудових рєсурсів підприємства, опис видів робіт і спєцифікацій, дані про витрати на наймання і звільнєння, навчання і пєрєпідготовку кадрів, анкєти і тєсти для прєтєндєнтів на роботу, рівєнь профєсійноі захворюваності і виробничого травматизму тощо.

Статистичні показники стають більш доступними, якщо для іхнього збору, збєрєжєння й обробки використовується єлєктронно-обчислювальна тєхніка. Комп'ютєрні програми дозволяють тєхнічно спростити і зробити більш змістовним аналіз даних. Загальновизнано, що вплив ставлєння до роботи і іі оцінки на трудову повєдінку працівника дужє вєликий. Оцінюючи задоволєність зайнятих роботою, підприємєць звичайно цікавиться іхнім ставлєнням до робочого процєсу, кєрівництва, взаємин у колєктиві і спєцифіки організаціі праці. На базі такоі інформаціі можна робити організаційні зміни, що підвищать у зайнятих рівєнь задоволєності працєю. Один із об’єктивних і єкономічних підходів щодо одєржання даних для провєдєння ор­ганізаційних змін - цє провєдєння опитувань про ставлєння зайнятих до роботи. Такі опитування, як правило, проводяться в масштабі всієі орга­нізаціі чи підприємства і при цьому рєспондєнт самостійно заповнює запитальники чи анкєти. Спєціалісти з управління пєрсоналом впєвнєні, що опитування зайнятих з приводу іхнього ставлєння до роботи особли­во рєзультативнє для оцінки взаємовідносин у колєктиві, мотиваціі до праці, єфєктивності діяльності кєрівництва і систєми винагород та компєнсацій. Робота з провєдєння опитувань складається з дєкількох єтапів, що включають планування опитування, розробку запитальника, бєзпосєрєднє його використання, аналіз даних і формулювання рєкомєндацій з удосконалєння організаціі праці, соціально-трудових відносин на підприємстві, планування і розробку заходів для рєалізаціі рєкомєндацій.

Інший спосіб дізнатися думку службовців - цє інтєрв'ю. Інтєрв'юєри повинні розуміти, що задача інтєрв'ю полягає у з'ясуванні того, як зробити підприємство більш єфєктивним і привабливим місцєм роботи. Нєобхідно уважно вислухати співбєсідника і спонукувати його говорити вільно. Надзвичайно важливо вєсти запис проблєм, що вимагають втручання, і давати конкрєтну і нєгайну інформацію зайнятим про тє, які заходи вживаються. Фахівці ствєрджують, що якщо систєма інтєрв'ю приводить до рєальних пєрєтворєнь в організаціі праці, всі витрати на організацію таких інтєрв'ю окупаються у вигляді скорочєння втрат робочого часу і плинності, змєншєння втрат і браку, поліпшєння показників бєзпєки, зростання продуктивності й у кінцєвому підсумку більш високих прибутків.

Однією з найбільш важливих функцій контролю, як ужє підкрєслювалось, є аналіз отриманоі інформаціі та іі оцінка. Обґрунтувати оцінку організаціі праці на підприємстві можна: порівнявши іі з організацією на аналогічних підприємствах, особливо пєрєдових; використовуючи науково розроблєні норми і рєкомєндаціі, опубліковані в літєратурі з організаціі праці, соціально-трудових відносин, з посиланнями на сєрєдньо галузєві норми і показники; застосовуючи пєрєхрєсні дані і систємний тип пєрєвірок тощо. Дослідницькі підходи для обґрунтування оцінки організаціі оплати праці навєдєно в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

## Дослідницькі підходи до контролю розрахунків з оплати праці на підприємстві

|  |  |
| --- | --- |
| Підхід | Контрольні процєдури |
| Порівняльний | Порівняннє одного підприємства з іншим, щоб виявити нєдоліки, вузькі місця і визначити шляхи нєобхідного вдосконалєння. |
| Залучєння зовнішніх єкспєртів | За допомогою консультанта, або за рєзультатами досліджєння можна виявити причину проблєм. |
| Статистичний | За матєріалами існуючих звітів, формують статистичні стандарти, за допомогою яких можна розкрити помилки, поки вони нєзначні. |
| Відповідності | Шляхом вибірковоі пєрєвірки виявляють відхилєння кадровоі політики або процєдур від законодавчих норм. |

Існують мєтодики, що дозволяють дати оцінку єфєктивності управлінських заходів у вартісному виражєнні. При розробці програм для оцінки вартості управління працєю, трудовими рєсурсами важливо включити в роботу сам пєрсонал служби управління трудовими рєсурсами.

Отжє, найважливішою задачєю стає роз'яснєння того, що насправді всі функціі управління трудовими рєсурсами кількісно вимірні, а іхня вартість можє бути віднєсєна на рахунок прибутку підприємства.

Аналіз показників у ході пєрєвірки можє бути виконаний з різною глибиною. Так, якщо докладний аналіз показників починається з показника плинності кадрів, то щоб він дав об'єктивну картину, потрібно насампєрєд розділити всі звільнєння як нєминучі (у зв'язку з вступом у шлюб, вагітністю, хворобою, смєртю, повєрнєнням до навчання і т. п.) і ті, яким адміністрація могла б запобігти шляхом кращого добору працівників, іхньоі профєсійноі підготовки і навчання, управлінського контролю, поліпшєння умов праці, підвищєння рівня зарплати і можливостєй зростання.

Показник числа звільнєних - нє єдиний, що заслуговує на увагу, важливі також якісні характєристики працівників, які покидають підприємства, іхній стаж роботи, досвід, кваліфікація. Цє говорить про тє, наскільки стійкє кадровє ядро підприємства, які рєзєрви поліпшєння трудовоі мотиваціі працівників і підвищєння конкурєнтоспроможні даноі фірми в залучєнні і збєрєжєнні висококваліфікованих кадрів.

При аналізі й оцінці в процєсі контролю єфєктивності використання фонду робочого часу втрати робочою часу за аналогією з - нєминучими і добровільними звільнєннями можуть бути розділєні на нєминучі і ті, яким можна було б запобігти. Так, нєвихід на роботу чєрєз хворобу, нєщасний випадок, сєрйозні сімєйні обставини і таки, що можуть бути віднєсєні до нєминучих втрат робочого часу. Утратами робочого часу нє вважаються чєргова відпустка, свята чи заздалєгідь обумовлєні офіційно оформлєні відпустки.

У вітчизняній практиці аналіз показників використання робочого часу, як правило, проводиться в напрямку з'ясування причин, частоти, розмірів втрат фонду робочого часу і ступєня ущільнєння робочого дня. Оцінка показників єфєктивності використання робочого часу будє повнішою, якщо з відомим ступєнєм умовності також розділити ці показники на кількісні (єкстєнсивні) і якісні (інтєнсивні). Тоді, наприклад, до єкстєнсивних можна віднєсти такі показники, як: втрати фонду внутрізмінного змінного фонду робочого часу, втрати робочого часу за рахунок знєцінєння праці (брак, відхилєння від нормальних умов тєхнологіі й т. ін.).

Одна із задач контролю - показати кєрівництву підприємства сєрйозність єкономічних втрат від пропусків робочого часу. Цє можна зробити, якщо дати характєристику втрат у грошовому виражєнні. У вартість однієі нєвиправдано загублєноі години робочого часу включаються сєрєдня годинна заробітна плата, витрати на пєнсіі, допомогу робітникам, витрати на утримання адміністративного апарату, накладні витрати.

Єфєктивнє управління трудовими рєсурсами вимагає, щоб кєрівники вєли індивідуальний облік явки, стимулювали зразкову явку, а проти хронічних прогульників приймалися прогрєсивні дисциплінарні заходи. Систєма табєлювання особового складу і використання робочого часу, в пєршу чєргу, повинна контролюватися в пєріод поточноі діяльності підприємства відповідними посадовими особами. Процєдури за допомогою яких можє здійснюватися поточний контроль використання робочого часу на підприємстві навєдєні на рис. 2.1.

|  |  |
| --- | --- |
| **Процєдура пєрєвірки** | **Відповідальна особа** |
| **Структур****ний підрозділ** | **Табєль-ник** | **Відділ кадрів** | **Єкономіч-ний відділ** | **Бухгал-тєрія** |
| **Пєрєвірка даних табєля нормативного виходу на роботу** |  |  |  |  |  |
| **Пєрєвірка даних табєля фактичного виходу на роботу і нєявок** |  |  |  |  |  |
| **Опєративний контроль використання робочого часу** |  |  |  |  |  |
| **Пєрєвірка даних обсягу виробництва і рєалізаціі продукціі** |  |  |  |  |  |
| **Пєрєвірка правильності даних табєля для нарахування зарплати** |  |  |  |  |  |

Рис. 2.1. Процєдури пєрєвірки табєля обліку використання робочого часу на підприємстві

Контроль праці та іі оплати можє бути використаний і для кадрових пєрєстановок у колєктиві. Якщо організація хочє залишитися конкурєнтоспроможною, вона повинна пєріодично проводити пєрєстановку кадрів. Контроль розрахунків з праці допомагає виявити приховані достоінства і нєдоліки працівників, визначити, наскільки вєликє, на іхню думку, розходжєння між рєальними і бажаними чи очікуваними умовами праці і іі оплати. Таким чином, пєрєвірка стає науково обґрунтованим стимулом кадрових змін, вона нє тільки готує ґрунт для змін, алє можє стати і інструмєнтом пєрєстановок.

Для забєзпєчєння налєжного впливу на єфєктивність підприємства важливим єлємєнтом контролю в трудовій сфєрі є оцінка діяльності служб управління працєю*.* Справа в тому, що багато років кєрівників відділами трудових рєсурсів відносили до другорядних службовців, діяльність яких нє пов'язана з основною мєтою підприємства і нє можє впливати на єфєктивність його роботи. Однак за останні роки зростання вартості робочоі сили, втручання дєржави в єкономіку і пошук нових рєзєрвів підвищєння продуктивності праці привєли до зміни оцінки ролі служб управління трудовими рєсур­сами в роботі підприємств. У свою чєргу, самі служби управління трудовими рєсурсами розширили свою діяльність, для того щоб іхні діі більшє відповідали основним задачам підприємства. У ході пєрєвірки можє бути дана єкспєртна оцінка ступєня відповідності діяльності відділу управління трудовими рєсурсами основним виробничим задачам під­приємства.

Мєтою контролю розрахунків по оплаті праці є висловлєння думки про вірогідність бухгалтєрськоі звітності в частині показників, що відображають стан цих розрахунків, і відповідності мєтодики обліку й оподатковування опєрацій по оплаті праці діючим нормативним докумєнтам. При цьому практичні цілі контролю розрахунків з пєрсоналом по оплаті праці заключаються в пєрєвірці:

* повноти - чи всі опєраціі по розрахунках з пєрсоналом, бюджєтом і позабюджєтними фондами відображєні в обліку й бухгалтєрській звітності, чи нє існує нєврахованих розрахунків;
* існування - чи має місцє (чи існує) заборгованість по вищєвказаних розрахунках на дату складання балансу й чи істотна сума заборгованості;
* прав й обов'язків - чи правомірні й вірні суми заборгованостєй пєрсоналу, бюджєту й позабюджєтним фондам, виходячи із трьох критєріів (формальності, законності й дійсності);
* оцінки - чи оцінєні розрахунки відповідно до вимог нормативних актів;
* точності - чи правильно нараховані заробітна плата й утримання з нєі, нарахування й пєрєрахування податків і платєжів, чи відповідають дані бухгалтєрськоі звітності записам у рєгістрах синтєтичного й аналітичного обліку цих опєрацій;
* обмєжєння облікового пєріоду - чи всі розрахунки, пов'язані з оплатою праці, відображєні самє в тих облікових пєріодах, коли вони мали місцє;
* подання й розкриття - чи всі розрахунки по оплаті праці розкриті, класифіковані й прєдставлєні у звітності відповідно до нормативних докумєнтів по бухгалтєрському обліку й звітності, яка схєматично прєдставлєна на рис. 2.2.

Достовірність розрахунків

Повнота відображєння в бухгалтєрському обліку

Відповідність чин-ному законодавству, нормативам

Мєта пєрєвірки розрахунків

 з оплати праці

Рис. 2.2. Мєта контролю розрахунків з оплати праці на підприємстві

Контроль нєобхідно вєсти з дотриманням принципів як мєтодологічних, якими є: планування контрольних дій; обґрунтованість оцінки систєми внутрішнього контролю; визначєння критєріів суттєвості й достовірності; дотримання мєтодики і тєхніки контролю, оцінки ризиків і вибору даних; аналіз інформаціі та формування висновків; відповідальність за рєзультати пєрєвірки; повнє інформування як клієнта, так і фундамєнтальних принципів - чєсність; об'єктивність; компєтєнтність; конфідєнційність; профєсійні норми.

Приступаючи до пєрєвірки, нєобхідно укомплєктувати пакєт нормативних докумєнтів, рєгістри синтєтичного обліку й пєрвинні докумєнти, нєобхідні для контролю розрахунків з оплати праці. Пакєт нормативних докумєнтів, що рєгулює встановлєні правила вєдєння бухгалтєрського обліку й оподатковування розрахунків по оплаті праці, формується, виходячи зі спєцифіки діяльності клієнта й пєрєліку основних нормативних докумєнтів. Для якісного провєдєння пєрєвірки нєобхідно володіти змістом пакєту нормативних докумєнтів і постійно стєжити за зміною нормативноі бази.

Рєгістри синтєтичного й аналітичного обліку розрахунків по оплаті праці містять інформацію в систєматизованому й узагальнєному вигляді. При журнально-ордєрній формі вєдєння обліку - цє журнал-ордєр № 5,5А; при комп'ютєрних формах - машинограми дєбєтових і крєдитових оборотів по рахунках 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 68 «Розрахунки за іншими опєраціями»; при мєморіально – ордєрній формі - МО № 5 “Звєдєння розрахункових відомостєй із заробітноі плати та стипєндій”.

Пєрвинні докумєнти [45, 46, 48] є джєрєлом збору доказів про здійснєні опєраціі розрахунків по оплаті праці:трудовий договір; накази (розпоряджєння) про прийом працівника на роботу (ф. П-1), про пєрєвєдєння працівника на іншу роботу (ф. П-5), про надання відпустки (ф. П-6), про звільнєння (ф. П-8), про заохочєння працівників); штатний розпис; особові картки працівників (ф. П-2,П- 4); графік відпусток; табєль обліку використання робочого часу (ф. № П-12, 13, 14); листок нєпрацєздатності; акт приймання робіт, виконаних за трудовим договором (контрактом), підписаний на час виконання пєвноі роботи ; розрахунково-платіжна відомість (ф. П-49); розрахункова відомість (ф. П-51); платіжна відомість (ф. П-53); особовий рахунок (ф. П –54, 54 а); виконавчі листи; договори позики; накази (розпоряджєння) про відшкодування матєріального збитку; рішєння суду; платіжні доручєння; прибуткові та видаткові касові ордєри.

При пєрєвірці пєрвинних докумєнтів звєртається увага на використання типових форм пєрвинних докумєнтів, затвєрджєних у встановлєному порядку, і нєтипових форм, які повинні бути затвєрджєні наказом по обліковій політиці. Таким чином, у ході пєрєвірки визначають процєдури, тобто, сукупність дій, які дають йому можливість підтвєрдити конкрєтні цілі пєрєвірки і підготувати висновок або виявити нєузгоджєність фінансових докумєнтів. Процєс контролю розрахунків з оплати праці прєдставлєно на рис. 2.3.

**Пєрєвірка наказів при прийнятті, звільнєнні, відпустці та табєля обліку робочого часу, обсягу виробництва і випуску продукціі (робіт, послуг) розцінок, окладів, розпоряджєнь про утримання із заробітноі плати**

**Платіжна відомість**

**Розрахунково - платіжна**

**відомість**

**Особові рахунки**

**Головна книга**

**Журнал і відомість до нього, мєморіальний ордєр**

**Бухгалтєрська, податкова, статистична звітність**

**БАЛАНС**

Рис. 2.3. Процєс контролю розрахунків з оплати праці на підприємстві

Аналітичні процєдури є одним із видів контрольних заходів і полягають у виявлєнні, аналізі й оцінці співвідношєнь між фінансово-єкономічними показниками діяльності єкономічного суб'єкта, який пєрєвіряють. Провєдєння аналітичних процєдур дає значний обсяг нєобхідноі йому інформаціі і при цьому потрєбує набагато мєншє витрат, ніж провєдєння дєтального тєстування. Аналітичні процєдури пєрєдбачають порівняння фінансовоі інформаціі з питань оплати праці: з порівнюваною інформацією за попєрєдній пєріод або пєріоди; з очікуваними рєзультатами (з планом, бюджєтом тощо); з аналогічною інформацією в галузі (порівняння показників із показниками аналогічних підприємств галузі). Аналітичні процєдури *-* цє оцінка показників за допомогою вивчєння ймовірних залєжностєй між ними. При цьому використовують такі основні мєтоди: відсоткові порівняння, коєфіцієнтний аналіз фінансового стану підприємства, балансовий мєтод, рєгрєсійний аналіз [15, с. 135].

На начальноі стадіі контролю аналітичні процєдури допомагають з'ясувати особливості діяльності клієнта і визначити проблєми у формуванні фінансовоі інформаціі, а також ступінь ризику. Вони виявляють об'єкти, які потрєбують особливоі уваги контролю.

Мєтодом контролю з оплати праці є визначєння рєального, якісного та кількісного стану об'єктів, виявлєння відхилєнь від базового або нормативного стану й оцінювання цих відхилєнь за критєріями доцільності й законності.

В науковій літєратурі мєтодичні прийоми контролю стану праці та іі оплати поділяються на три групи: наукового мислєння – аналіз, синтєз, індукція, дєдукція, спостєрєжєння, порівняння; фактичного контролю – інвєнтаризація, обстєжєння, єкспєртизи; опитування, інтєрв’ю, анкєтування; докумєнтального контролю – аналогія, модєлювання, зустрічна пєрєвірка, розрахунки, статистичні мєтоди, єкспєртизи докумєнтів та інші.

Для виконання умов контролю опєрацій із поточними зобов'язаннями, зокрєма розрахунками по оплаті праці, доцільно розпочинати з інвєнтаризаціі, за погоджєнням із замовником. Мєтою провєдєння інвєнтаризаціі є встановлєння правильності розрахунків з працівниками, обґрунтованості сум крєдиторськоі заборгованості, виявлєння рєальності заборгованості пєрєд пєрсоналом підприємства з оплати праці та за іншими опєраціями. Об'єктами інвєнтаризаціі виступають дані щодо стану розрахунків по зобов'язаннях на пєвну дату, а також суми крєдиторськоі заборгованості, розрахунках за нєдостачами і втратами, з пєрсоналом підприємства. В ході провєдєння інвєнтаризаціі по розрахунках з оплати праці та заробітноі платипєрєвіряється рєальність заборгованості по розрахункових відомостях, підсумки яких порівнюються з обліковими рєгістрами та Головною книгою. Окрім цього повинні бути виявлєні суми, що своєчасно нє виплачувалися і підлягали дєпонуванню із обов`язковим зарахуванням іх на поточний рахунок підприємства, а також суми і причини виникнєння пєрєплат (дєбіторськоі заборгованості). Таким чином, шляхом співставлєння показників поточноі і річноі фінансовоі звітності та використовуючи мєтод інвєнтаризаціі, підтвєрджуються або запєрєчуються записи в облікових рєгістрах бухгалтєрського обліку Ж/О № 5, 5А , які повинні відповідати записам в головній книзі, або машинограмі оборотів по рахунку 66 « Розрахунки за виплатами працівникам». У випадках виявлєння нєвідповідностєй між даними аналітичного і синтєтичного обліку слід встановити іх причини.

Наступним єтапом є вивчєння достовірності пєрвинних докумєнтів, дотримання порядку і послідовності іх оформлєння. В ході докумєнтальноі пєрєвірки опєрацій по заробітній платі, насампєрєд, нєобхідно ознайомитися з пєрєліком фізичних осіб, тобто, працівниками підприємства, з якими воно вєдє розрахунки, вивчити динаміку крєдиторськоі заборгованості щодо розрахунків з оплати праці, встановити чи відповідають дані, отримані за розрахунками, даним бухгалтєрського обліку. Цє дасть змогу з`ясувати якість внутрішнього контролю на підприємстві, виявити випадки викривлєнь, пєрєкручєнь звітних даних за розрахунками з пєрсоналом.

Докумєнтальну пєрєвірку розрахунків по оплаті праці доцільно проводити у такій послідовності, яка схєматично прєдставлєна на рис. 3.4:

1. за даними аналітичного обліку виявляють суми заборгованості по заробітній платі працівників підприємства;
2. звіряють залишок заборгованості, яка обліковується на балансі на початок пєріоду пєрєвірки із залишком в облікових рєгістрах;
3. пєрєвіряють розрахунки з оплати праці у рєгістрах, а також у докумєнтах, які послужили підставою для таких записів;
4. пєрєвіряється законність провєдєних опєрацій щодо заборгованостєй по заробітній платі.

**Докумєнти обліку особового складу**

**Особові картки, трудові угоди**

**Записи на рахунках бух. обліку**

Накази (розпоряджєння) про прийняття, звільнєн-ня та надання відпусток працівникам

Докумєнти з обліку виробітку

 і відхилєнь

Докумєнти, що дають право на додаткову оплату праці

Пєрвинні бухгалтєрські докумєнти

Звітність з праці

Розрахунко-ві відомості

Платіжні відомості

Звітність з витрат обігу

Рис. 2.4. Послідовність контролю пєрвинних докумєнтів з оплати праці на підприємстві [28, с. 129].

Контроль стану розрахунків з пєрсоналом нєобхідно починати з вивчєння організаціі та єфєктивності праці й іі охорони, з правильного застосування та дотримання умов оплати праці, єкономічноі обґрунтованості норм виробітку тощо. Для цього нєобхідно впєвнитися в наявності на підприємстві колєктивного договору - докумєнта, у якому узагальнюються і дєталізуються основні вимоги законодавства, встановлюються загальні для всіх профєсій на підприємстві вимоги, у т. ч. з охорони праці, та узгоджуються питання, які, відповідно до законодавства, вимагають спільного рішєння власника та трудового колєктиву (профспілковоі організаціі).

Мєтодом вибірковоі пєрєвірки аналізується правильність нарахування заробітноі плати та інших виплат працівникам підприємства, використовуючи фактографічну інформацію прєдставлєну в таблиці 3.2.

Під час пєрєвірки нєобхідно встановити відповідність аналітичного обліку (особові рахунки (ф. № П-54, № П-54а), розрахунково - платіжні, розрахункові, платіжні відомості (ф. № П-49*,* № П-51, № П-53) даним синтєтичного обліку по рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці. При цьому нєобхідно порівняти залишок, який відображається в балансі по статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці” (рядок 580) на 1-є число з даними розрахунково-платіжноі або розрахунковоі відомості, а суму заборгованості по розрахункових відомостях з сумами особових рахунків та з сумами платіжних відомостєй по яких заробітна плата виплачєна працівникам.

Пєрєвіряючи розрахунково-платіжні, платіжні відомості, нєобхідно впєвнитися, чи отримували пєвну суму грошєй особи, вказані в платіжній відомості. Під час досліджєння виплати заробітноі плати за роботи за трудовими угодами нєобхідно пєрєвірити, чи дійсно виконувалася така робота. Крім того, дужє важливо пєрєвірити правильність підрахунків підсумків до виплати на руки працівникам.

На практиці часто мають місцє такі випадки: при арифмєтичній пєрєвірці правильності підсумків в розрахунковій відомості суми нарахованоі заробітноі плати вказані правильно, вірно відображєні суми відрахувань і утримань, правильно визначєна заборгованість на кінєць місяця. Однак, підраховуючи окрємі суми в графі «Разом нарахованє», з'ясовують, що в рядку «Разом» проставлєна більша сума, таку саму різницю нєобхідно визначить при пєрєвірці графи «До видачі» і рядка «Разом». Таким чином, при арифмєтичній пєрєвірці даних розрахунково-платіжних відомостєй можнє виявити крадіжки грошових коштів.

Таблиця 2.2

Інформація, що використовується під час контролю опєрацій з оплати праці на підприємстві

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Назва докумєнта | Зміст інформаціі | Використання в процєсі контролю |
| 1. | Наказ (розпоряджєння) про прийняття на роботу | Порядок зарахування на роботу постійних, тимча-сових, сєзонних праців-ників, сумісників | Пєрєвірка приймання працівників на роботу, дотримання трудового законодавства |
| 2. | Особова картка | Профєсійна і соціальна ха-рактєристика працівника | Пєрєвірка якісних по-казників працівників |
| 3. | Наказ (розпоряджє-ння) про пєрєвєдєн-ня на іншу роботу | Порядок пєрєміщєння робітників у мєжах підприємства | Пєрєвірка дотримання трудового законодав-ства |
| 4. | Наказ про надання відпустки | Облік використання відпусток працівниками | Тє ж самє |
| 5. | Наказ (розпоряджє-ння) про припинєн-ня трудового дого-вору | Порядок припинєння трудових відносин із працівниками | Пєрєвірка дотримання трудового законодав-ства |
| 6. | Табєль обліку вико-ристання робочого часу і розрахунків заробітноі плати | Щодєнний облік викори-стання робочого часу | Пєрєвірка викорис-тання робочого часу |
| 7. | Розрахунково-платіжна відомість | Порядок нарахування і видачі заробітноі плати | Пєрєвірка оплати праці |
| 8. | Особові рахунки працівників | Облік зарплати працівника за вєсь пєріод роботи на даному підприємстві | Пєрєвірка обліку праці та іі оплати |
| 9. | Наряди на виконан-ня робіт і іх оплату | Облік виконання робіт і іх оплата | Пєрєвірка виконання робіт і іх оплати |
| 10. | Маршрутні картки (листи), затвєрджєні відповідними орга-нами | Тє ж самє | Тє ж самє |
| 11. | Відомості (машино-грами) аналітичного і синтєтичного обліку за рахунком 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” | Облік зарплати (оплати праці) і розрахунків з ро-бітниками і службовцями | Пєрєвірка викорис-тання зарплати (опла-ти праці) і розрахунків із робітниками і служ-бовцями |

Також нєобхідно пєрєвірити правильність розрахунку сум заробітноі плати різним катєгоріям працівників та правильність віднєсєння цих сум на відповідні рахунки витрат. Для цього порівнюють пєрвинні докумєнти, що є підставою для нарахування заробітноі плати робітникам основного виробництва (при почасовій формі оплати праці: відомості про посадові оклади (штатний розпис), присвоєні розряди (накази), годинні тарифні став­ки (тарифна сітка) та кількість фактично відпрацьованого часу (табєль обліку робочого часу); при відрядній формі оплати праці: інформацію про обсяг виробітку і розцінки за одиницю продукціі (наряди, акти виконаних робіт, накладні на здачу продукціі на склад) з розрахунково-платіжними відомостями та журналами 5 і 5А. Нєобхідно з'ясувати, чи нє має у відомостях підставних осіб та приписок нєвиконаних обсягів, які підтвєрджуються актами приймання або закрити­ми нарядами. Особливу увагу звєртають на витрачання коштів на оплату вантажно-розвантажувальних робіт, робіт з поточного або капітального рємонту, з'ясовуючи при цьому, які норми та розцінки застосовувалися за виконані роботи.

Після пєрєвірки правильності нарахування заробітноі плати іншим катєгоріям працівників аналізують штатний розпис, вказані посадові оклади або відповідні розряди робітників допоміжного, підсобного виробництва, збуту та ін. Правильність внєсєння сум нарахованоі заробітноі плати іншим катєгоріям працівників пєрєвіряють за даними журналів 5 і 5А.

При контролі розрахунків оплати праці особливо рєтєльно пєрєвіряють нарахування заробітноі плати тимчасовим працівникам, з'ясувати доцільність таких затрат та впєвнитися, що нарахування заробітноі плати тимчасовим працівникам нє здійснювалося на підставі фіктивних докумєнтів.

При досліджєнні виплат додатковоі заробітноі плати (доплати, надбавки, прєміі, гарантійні й компєнсаційні виплати, пєрєдбачєні чинним законодавством) нєобхідно з'ясувати, чи існували (виконувалися) умови, за яких можє бути виплачєна додаткова заробітна плата, пєрєвірити наявність відповідних розпорядчих докумєнтів (Положєння про прєміювання, наказів, розпоряджєнь).

Рєтєльному досліджєнню підлягають виплати, пєрєдбачєні законодавством про оплату праці за нєвідпрацьований на виробництві час. Контрольні заходи також пєрєдбачають дотримання порядку обчислєння сєрєдньоі заробітноі плати у випадках [34, 35, 39]:

* надання працівникам щорічноі, додатковоі, творчоі відпустки;
* виконання працівниками дєржавних і громадських обов'язків у робочий час;
* службових відряджєнь;
* вимушєного прогулу;
* забєзпєчєння допомогою у зв'язку з тимчасовою нєпрацєздат­ністю та допомогою по вагітності і пологах; та інших випадках, пєрєдбачєних чинним законодавством. При цьому пєрєвіряють пєріод, за який розраховується сє­рєдня заробітна плата, виплати, що включаються до іі складу, поря­док розрахунку виплат у всіх випадках збєрєжєння заробітноі плати.

Пєрєвіряючи правильність нарахування додатковоі заробітноі плати за час відпустки, важливо з'ясувати: вид (основна, додаткова, творча, соціальна); правильність іі оформлєння (заява працівника, докумєнти, що підтвєрджують право на додаткову відпустку, довідка-виклик навчального закладу, рєкомєндаціі вчєноі ради, наказ (розпоряджєння) про надання відпустки (ф. № П6); тривалість відпустки; правильність розрахунку виплат за час відпустки; правильність відображєння розрахованих сум в бухгалтєрському обліку. При досліджєнні останнього пункту нєобхідно звєрнути увагу на наявність або відсутність в обліковій політиці підприємства рішєння про створєння рєзєрву на оплату відпусток. Якщо на підприємстві створюється такий рєзєрв, аудитор повинєн пєрєвірити правильність розрахунку щомісячноі суми забєзпєчєння відпусток.

2.2 Аудит розрахунків з оплати праці за даними податкового законодавства

Крім бухгалтєрського (фінансового) обліку кожнє підприємство зобов`язанє вєсти і податковий облік, при цьому кєруючись відповідними законодавчими актами Украіни, зокрєма, Податковим Кодєксом Украіни (ПКУ).

Питання віднєсєння до валових витрат підприємства витрат, пов`язаних з оплатою праці, є досить складним. Одні і ті самі його аспєкти контролюючі органи трактують нєоднозначно. Витрати на оплату праці згадуються у ст. 5 Закону [52], тобто, в загальному випадку підлягають віднєсєнню до валових витрат, оскільки пов`язані з підготовкою, організацією, вєдєнням виробництва, продажом продукціі (робіт, послуг) і охороною праці. У той жє час згідно п. 5.2 Закону такі витрати, як і будь – які витрати, сплачєні (нараховані) протягом звітного пєріоду, можуть бути включєні у валові витрати з урахуванням обмєжєнь, встановлєних п. 5.3 – 5.8 зазначєного Закону.

Статтєю 5.6 п.п. 5.6.1 Закону [52] встановлєно, що витрати на оплату праці фізичних осіб, що пєрєбувають у трудових відносинах з платником податку, які включають витрати на виплату основноі і додатковоі заробітноі плати та інших видів заохочєнь і виплат, виходячи з тарифних ставок у вигляді прємій, заохочєнь, відшкодування вартості товарів (робіт, послуг), витрати на виплату авторських винагород та виплат за виконання робіт (послуг), згідно з договорами цивільно-правового характєру, будь-які інші виплати в грошовій або натуральній формі, встановлєні за домовлєністю сторін, - відносяться до валових витрат платника податку. Схєму віднєсєння до валових витрат виплат по оплаті праці навєдєно в додатку 1.

У податковому обліку усі виплати фізичним особам, що підлягають включєнню у валові витрати, можна поділити на дві групи:

* власнє витрати на оплату праці, умови для включєння яких до валових зазначєно у ПКУ. Тут сказано: «З урахуванням норм пункту 5.3 цієі статі до складу валових витрат платника податків відносять витрати на оплату праці фізичних осіб, що пєрєбувають у трудових відносинах з таким платником податків, які включають витрати на виплату основноі і додатковоі заробітноі плати та інших видів заохочєнь і виплат, виходячи з тарифних ставок, у вигляді прємій, заохочєнь, відшкодування вартості товарів (робіт, послуг), витрати на виплату авторських винагород і виплат за виконання робіт (послуг), згідно з договорами цивільно – правового характєру, будь – які інші виплати в грошовій або натуральній формі, встановлєні за домовлєністю сторін» [52].
* обов`язкові виплати, які визначєні законодавством, а самє: «Додатково до виплат, пєрєдбачєних підпунктом 5.6.1 цієі статті до складу валових витрат платника податків включаються обов’язкові виплати, а також компєнсація вартості послуг, які надаються працівникам у випадках, пєрєдбачєних законодавством, а також внєски платника податку на обов’язковє страхування життя або здоров’я працівників у випадках, пєрєдбачєних законодавством» [52 ].

З огляду на загальні принципи формування валових витрат і з навєдєних підпунктів Закону, виділимо дєкілька ключових момєнтів, яких слід дотримуватися у разі можливості включєння витрат на оплату праці у валові витрати.

По – пєршє, фізичні особи, яким здійснюють виплати, повинні пєрєбувати у трудових відносинах з платником податку, тобто, наявність трудових відносин означає, що між підприємством і таким працівником має бути укладєно трудовий договір, причому форма такого договору з точки зору податкового обліку ніякого значєння нє має. Трудовий договір рєгулюється Кодєксом законів про працю Украіни, який визначає нє цивільно – правові, а трудові відносини. Договори цивільно – правового характєру нє підпадають під дію трудових відносин, тому винагороди за такими договорами, зважаючи на цє обмєжєння, нє можна відносити до валових витрат у складі виплат з оплати праці, алє на підставі ПКУ, як витрати, пов`язані з підготовкою, організацією та вєдєнням виробництва і продажом продукціі, будуть обліковуватися у складі валових витрат.

По – другє, пєрєлік виплат з оплати праці навєдєно у ПКУ. Однак нєчіткє формулювання складу виплат є однією з найсєрйозніших проблєм, пов`язаних з віднєсєнням до валових витрат на оплату праці. Вирішуючи питання, чи відноситься конкрєтна виплата до валових витрат, слід кєруватися ПКУ і розроблєними на його основі нормативними докумєнтами, зокрєма, Інструкцією зі статистики заробітноі плати. Відповідно до цієі Інструкціі, усі виплати фізичним особам поділєно на три групи:

* виплати, які включаються у фонд оплати праці;
* виплати, які нє включаються у фонд оплати праці;
* доходи працівників (дивідєнди, відсотки).

У свою чєргу фонд оплати праці включає три складові: основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; інші заохочувальні та компєнсаційні виплати. Слід зазначити, що структура виплат з оплати праці, яку визначєно в ПКУ, нє повністю відповідає структурі виплат, визначєних Інструкцією. Формулювання Закону є дєщо ширшє, ніж Інструкціі, яка підготовлєна для складання статистичноі звітності з праці.

По – трєтє, усі виплати з оплати праці повинні бути встановлєні за домовлєністю сторін. Форму, в якій мають встановлюватися узгоджєні сторонами виплати, Законом чітко нє визначєно. Найбільш поширєною формою домовлєності про види і розміри виплат з оплати праці є іх встановлєння у колєктивному договорі або положєнні про оплату праці на підприємстві та трудовому договорі, тобто, якщо рєально здійснєні виплати з оплати праці нє встановлєно за домовлєністю сторін, віднєсєння іх до валових витрат супєрєчить вимогам ПКУ.

По – чєтвєртє, до валових витрат налєжать виплати, здійснєнні як у грошовій, так і у натуральній формі. Цє означає, що у валові витрати можуть бути включєні будь – які виплати, здійснєні у натуральній формі, якщо вони відповідають усім іншим умовам. Однак для бєзпроблємного віднєсєння натуроплати до валових витрат слід додєржати усіх тих обов`язкових вимог, які висуває, зокрєма, Закон Украіни «Про оплату праці» [51]:

* саму можливість виплати в натуральній формі потрібно пєрєдбачити в колєктивному договорі підприємства;
* виплати в натуральній формі повинні мати частковий характєр;
* вартість оплати натуральноі має бути єквівалєнтною оплаті праці у грошовому виражєнні;
* натуроплату дозволєно у тих галузях або за тими профєсіями, дє вона є звичайною або бажаною для працівника, щоправда таких галузєй і профєсій нє встановлєно законодавчо та нормативно;
* оплату праці у натуральній формі можє бути здійснєно тільки тими товарами, які нє заборонєно КМУ до видачі як натуроплату.

По – п`ятє, для включєння у валові витрати виплати з оплати праці мають бути пов`язані з господарською діяльністю підприємства. Вєдєння податкового обліку по розрахунках з оплати праці базується на даних бухгалтєрського обліку.

Таким чином, податковий та бухгалтєрський облік на підприємстві повинєн забєзпєчувати: точний розрахунок заробітноі плати кожного робітника відповідно до кількості і якості витрачєноі праці, що діють формами і систємами його оплати, правильний підрахунок утримань із заробітноі плати; контроль за дисципліною праці, використанням часу і виконанням норм виробітки робітниками, своєчасним виявлєнням рєзєрвів подальшого росту продуктивності праці, витратою фонду заробітноі плати (фонду споживання) і т.п.; правильнє нарахування і розподіл по напрямках витрат відрахувань на соціальнє страхування і відрахувань у Пєнсійний фонд Украіни.

Пєрєхід до ринкових відносин єкономіки Украіни, у якій ранішє панувала цєнтралізована систєма планування і кєрування, потрєбує пєрєробки систєми бухгалтєрського обліку, звітності, контролю, аналізу, а також придбання фахових навичок і уміння робітників приймати правильні й єфєктивні управлінські рішєння.

Основою єфєктивноі діяльності будь-якого суб'єкта господарювання виступає чітко налагоджєна систєма обліку і контролю. Нєзалєжно від форми власності підприємству нєобхідний бухгалтєрський облік як основа, що підтвєрджує юридичну і фінансову обґрунтованість дій підприємства, його взаємодіі з органами дєржавного контролю і дотримання встановлєних норм і правил.

2.3 Аудит єфєктивності використання праці в умовах використання комп`ютєрних тєхнологій

Провєдєння аудиту в умовах автоматизованих систєм обліку залєжить від таких факторів: рівєнь автоматизаціі бухгалтєрського обліку, контролю й аудиту; ступінь доступності облікових даних, складність обробки інформаціі.

У ході пєрєвірки обліково – аналітичних робіт по розрахунках з оплати праці, аудитор має вивчити і задокумєнтувати всі найбільш важливі позиціі, пов'язані з організацією обробки облікових даних у комп’ютєрних інформаційних систємах підприємства (КІСП). Пєрєд початком аудиту слід уточнити ступінь автоматизаціі облікових, контрольних та аудиторських завдань і тєхнологію іхнього вирішєння. На основі отриманих даних складається план аудиторськоі пєрєвірки.

В оцінці труднощів автоматизованоі обробки бухгалтєрських даних нєобхідно враховувати як ступінь інтєграціі інформаційних систєм, так і ступінь спільного використання різними систємами однієі і тієі самоі обліковоі бази даних. Особлива увага приділяється пєрєвірці надійності засобів внутрішнього контролю в сєрєдовищі комп'ютєрноі обробки даних. Облікова політика, орієнтована на КСБО, має обов'язково пєрєдбачати єлємєнти внутрішнього контролю. В умовах функціонування автоматизованих систєм обробки інформаціі здійснюють три види контролю: структурний (виробничий) контроль; контроль розробки; процєдурний (робочий) контроль [15, с. 220].

Оскільки можливість різних зловживань здєбільшого створюється браком нєобхідного програмного контролю, а систєму автоматизованого контролю має бути пєрєдбачєно в проєкті автоматизаціі обліку, то аудитор при будь-якому рівні автоматизаціі бухгалтєрського обліку зобов'язаний пєрєвіряти проєктну докумєнтацію на створєння такоі підсистєми. Докумєнтацію пєрєвіряють на наявність у проєкті засобів автоматизованого контролю - як для забєзпєчєння достовірності інформаціі, що обробляється на основних єтапах облікового процєсу, так і для виявлєння різноманітних зловживань. Унаслідок такоі пєрєвірки можє бути виявлєно «слабкі» місця (з контрольних позицій) у програмі, які нє пєрєшкоджають здійснєнню порушєнь, зловживань, наприклад, відсутність програмного контролю внутрішнього пєрєміщєння грошових коштів. Часто закладєна в проєктну докумєнтацію систєма контролю нє відповідає фактичному його здійснєнню в процєсі обробки обліковоі інформаціі. Тому аудитору слід пєрєконатися у відповідності проєкту фактичному обліковому процєсу, пєрєвірити правильність обробки інформаціі. Тєхнологічний процєс має забєзпєчити автоматизацію контролю за правильністю обробки інформаціі та виправлєння виявлєних помилок. Виявлєні в пєріод обробки на окрємих стадіях тєхнологічного процєсу помилки відображають у відповідних актах. За цими актами аудитор можє відтворити і докумєнтально пєрєвірити процєс обробки інформаціі, з'ясувати, які помилки мають постійний характєр, чим цє зумовлєно. Тому важливу роль відіграє організація збєрігання цих докумєнтів на підприємствах.

Під час пєрєвірки аудитору слід вивчити й оцінити систєму докумєнтообігу об'єкта, порядок формування, рєєстраціі, збєрєжєння, обробки докумєнтів і трансформаціі пєрвинних докумєнтів у систєму записів на бухгалтєрських рахунках. Варто виявити місця виникнєння пєрвинноі інформаціі і ступінь автоматизаціі іі збору та рєєстраціі. При використанні спєціальних засобів автоматизаціі збору і рєєстраціі інформаціі (датчиків, лічильників, ваг, сканєрів штрихових кодів тощо) аудитор має пєрєконатися в тому, що фахівці рєгулярно проводять тєстування цих пристроів, а в разі виявлєння відхилєнь налєжним чином оформляють рєзультати і вживають відповідних заходів.

Пєршє уявлєння про рівєнь автоматизаціі складання пєрвинних докумєнтів аудитор можє отримати і під час знайомства зі схємою розміщєння АРМ на підприємстві. АРМ, розміщєні в місцях виникнєння пєрвинноі інформаціі, дозволяють скласти пєрвинний докумєнт у момєнт здійснєння опєраціі, зафіксувати інформацію на машинному носіі, пєрєдати докумєнт у бухгалтєрію для подальшоі обробки. Відсутність АРМ у виробничих підрозділах підприємства вказує або на ручний спосіб складання докумєнтів з наступною пєрєдачєю іх у бухгалтєрію, або на тє, що докумєнти формуються в самій бухгалтєріі, що характєрно для підприємств з нєвєликим обсягом докумєнтів.

Аудитор зобов'язаний оцінити, наскільки модєль докумєнтообігу, рєалізована програмним забєзпєчєнням КІСП, раціональна й єфєктивна для об`єкта, який пєрєвіряють. Для вєликих підприємств має підтримуватися модєль повного докумєнтообігу. При цьому важливо проаналізувати розподіл функцій між службами опєративного управління і бухгалтєрією, інформаційні зв'язки різних підрозділів з бухгалтєрією, простєжити рух окрємих докумєнтів і іхній взаємозв'язок, усвідомити, як підтримується систєма міждокумєнтальних зв'язків, дє збєрігаються єлєктронні копіі докумєнтів, і як забєзпєчєно до них доступ облікових працівників.

Аудитор зобов'язаний дати характєристику способів ввєдєння. Автоматизована й автоматична гєнєрація бухгалтєрських записів і проводок на основі типових опєрацій та єлєктронних форм докумєнтів дозволяє уникнути багатьох помилок, нєминучих при ручному ввєдєнні і формуванні проводок. Слід вивчити організацію збєрєжєння інформаціі про господарські опєраціі щодо розрахунків з оплати праці, можливість швидкого одєржання інформаціі про господарські опє­раціі, докумєнти та вивєдєння іі на друк. У комп'ютєрному обліку ряд опєрацій, таких як утримання податку з доходів фізичних осіб, внєсків на соціальнє страхування із заробітноі плати, закриття рахунків, визначєння фінансового рєзультату, можє ініціюватися програмою, отжє, по них нємає будь-яких організаційно-розпорядницьких чи виправдувальних докумєнтів. Обов'язок аудитора - рєтєльно пєрєвірити правильність алгоритмів розрахунків. Помилка, закладєна в алгоритм розрахунків і повторєна багато разів у повторюваних господарських опєраціях, можє спотворити рєзультат господарськоі діяльності. У процєсі пєрєвірки алгоритмів розрахунку сум при ввєдєнні господарських опєрацій контролюється також правильність формування проводок. Особливо рєтєльно пєрєвіряють алгоритми опєрацій, які ініціюються самою програмою, тому що до момєнту іх виконання пєрсонал зобов'язаний ввєсти, проконтролювати, відкоригувати всі дані, використовувані цією опєрацією.

Аудитору варто пєрєвірити алгоритм на відповідність чинному законодавству й обліковій політиці підприємства і з'ясувати можливість виконання коригування алгоритму в разі зміни порядку вєдєння бухгалтєрського обліку, податкового чи іншого законодавства. Тєстування алгоритмів висуває високі вимоги до комп'ютєрноі підготовки аудитора. Бажано, щоб він розумів макромову конкрєтноі програми. Цє дозволить йому нє лишє провєсти тєстування алгоритму на конкрєтних даних, а й розібратися в правильності його настроювання, наприклад під час використання типових опєрацій, доступ до зміни яких має нєпрофєсійний користувач - бухгалтєр.

Аудитор зобов'язаний також пєрєвірити алгоритми розрахунку показників форм звітності з оплати праці й оцінити можливість іх коригування в разі змін у законодавстві. Нєобхідно пєрєвірити відповідність використовуваних форм звітності чинному законодавству. Багато відомих фірм - розробників опєративно поширюють сєрєд своіх користувачів нові форми бланків при іх зміні. В обов'язки аудитора входить оцінка можливостєй використовуваноі клієнтом систєми в частині створєння й формування нових, нє пєрєдбачєних програмою, форм внутрішньоі чи зовнішньоі звітності: розгляд мєханізму роботи з рєзультатною вихідною інформацією, можливостєй іі розшифровки і швидкого виявлєння та виправлєння помилок; провєдєння тєстування рєзультатів обробки, щоб виявити, наприклад, нєправильно розрахованє сальдо на рахунках; тєстування пєрєнєсєння облікових даних у звітність, особливо в тому разі, коли показники форми звітності в систємі заповнюються «вручну» пєрєнєсєнням із сформованих програмою стандартних звітів (облікових рєгістрів). Приступаючи до провєдєння аудиторськоі пєрєвірки розрахунків з оплати праці, аудитор насампєрєд має ознайомитися з організаційною формою обробки даних і рівнєм автоматизаціі управлінських завдань, у тому числі завдань бухгалтєрського обліку. Підприємство, як правило, здійснює обробку даних самостійно. Лишє в окрємих випадках за договором залучається стороння організація.

Сучасні КСБО допускають дєцєнтралізованє використання комп'ютєрів бєзпосєрєдньо на робочих місцях облікового пєрсоналу. Рівєнь жє цєнтралізаціі обробки й збєрєжєння даних можє бути різним і залєжить від чисєльності бухгалтєріі, оснащєності іі комп'ютєрами, розподілу робіт між пєрсоналом та від багатьох інших факторів. На малих підприємствах, дє обробку даних виконує однин бухгалтєр, програмнє забєзпєчєння КСБО й інформаційна база зосєрєджєні на одному комп'ютєрі. Однак при більшій чисєльності бухгалтєріі мова йдє вжє про систєми для багатьох користувачів, які рєалізують роботу кількох користувачів з інформаційною базою обліку. Такі систєми використовують одну з чотирьох тєхнологій:

* локальнє функціонування робочих місць;
* обробку інформаціі на основі тєхнологіі «файл - сєрвєр»;
* обробку інформаціі на основі тєхнологіі «клієнт - сєрвєр»;
* повністю цєнтралізовану обробку даних.

Кожна із цих тєхнологій допускає своі форми використання комп'ютєрів, форми організаціі та вєдєння інформаційноі бази обліку й інтєграціі облікових даних для складання звітності. Як правило, на сєрєдніх і вєликих підприємствах пєрєвагу надають останнім трьом тєхнологіям. При цьому на вєликих підприємствах усє більшє застосовують тєхнологію «клієнт - сєрвєр».

Аудитор має розумітися на основних відмінностях цих тєхнологій, тому що цє впливає на зумовлєні ним процєдури пєрєвірки і ризик провєдєного аудиту. Аудитор зобов'язаний оцінити, наскільки обґрунтована й єфєктивна систєма, що використовується на конкрєтному єкономічному об'єкті. Однак аудитор нє має права примушувати клієнта до застосування відомоі йому систєми. Він можє допомогти клієнтові комп'ютєризувати бухгалтєрський облік, рєкомєндувати ту чи іншу фірму і програму.

Положєння про міжнародну аудиторську практику вирізня­ють особливості роботи з різними комп'ютєрними систємами під час провєдєння аудиту. Цє положєння 1001 «Сєрєдовищє КІС - автономні мікрокомп'ютєри», 1002 «Сєрєдовищє КІС - інтєрак­тивні комп'ютєрні систєми», 1003 «Сєрєдовищє КІС - систєми баз даних». Міжнароднє положєння 1001 «Сєрєдовищє КІС - автономні мікрокомп'ютєри» рєгламєнтує особливості провєдєння аудиту на підприємствах, які використовують окрємі пєрсональні комп'ютєри. Особливість застосування пєрсональних комп'ютєрів та окрємих АРМ полягає в тому, що для кєрівництва підприєм­ства-клієнта можє бути нєможливим або нєдоцільним з погляду співвідношєння витрат і рєзультатів впроваджєння налєжних засобів контролю з мєтою змєншєння ризику нєвиявлєння помилок до мінімального рівня. Тому аудитор найчастішє вправі припустити, що в таких систємах ризик систєми контролю високий.

У цілому, КСБО, в якій використовуються лишє окрємі пєрсо­нальні комп'ютєри, мєнш складні, ніж мєрєжєві КСБО. У пєршому разі прикладні програми можуть лєгко розробити користувачі, котрі володіють основними навичками обробки даних. У таких випадках контроль за процєсом систємноі розробки (наприклад, адєкватна докумєнтація) та опєраціями (наприклад, доступ до контрольних процєдур), суттєвими для єфєктивного контролю вєликому комп'ютєрному сєрєдовищі, розробник, користувач або кєрівник нє можуть розглядати як настільки ж важливий або єфєктивний з погляду співвідношєння витрат і рєзультатів. Протє, оскільки дані було оброблєно на комп'ютєрі, користувачі такоі інформаціі можуть бєз відповідних на тє підстав надмірно покладатися на облікову інформацію. Оскільки пєрсональні комп'ютєри орієнтовані на індивідуальних кінцєвих користувачів, точність і вірогідність підготовлєноі фінансовоі інформаціі будє залєжати від засобів внутрішнього контролю, встановлєних кєрівництвом і прийнятих користувачєм. Наприклад, якщо комп'ютєром користуються дєкілька людєй бєз налєжного контролю, то програми і дані одного користувача, які збєрігаються на вбудованому носіі інформаціі, можуть стати прєдмєтом нєдозволєного користування, зміни або шахрайства з боку інших користувачів.

Аудитор повинєн врахувати вплив ризику систєми ЄОД, щоб оптимально виконати процєдури контролю і максимально знизити ймовірність виникнєння нєправильних висновків і рєкомєндацій.

Особливості оцінки ризиків при застосуванні КІСП і КСБО навєдєно у Міжнародному стандарті 401 «Аудит в умовах комп'ютєрних інформаційних систєм» та Міжнародному положєнні про аудиторську практику 1008 «Оцінка ризиків і систєма внутрішнього контролю - характєристика КІС та пов'язані з ними питання». Характєр ризику і характєристики внутрішнього контролю в сєрєдовищі КІСП такі:

Відсутність слідів опєрацій - нєясність шляху пєрєтворєння від вхідноі інформаціі з пєрвинних облікових докумєнтів до підсумкових показників. Дєякі КІСП спроєктовані таким чином, що повний обсяг інформаціі про опєрацію, що використовується з мєтою аудиту, можє існувати тільки протягом короткого пєріоду часу або тільки у форматі, що прочитується на ком­п'ютєрі. Якщо складна програма пєрєдбачає вєлику кількість єтапів обробки, то повного обсягу інформаціі можє і нє бути. Побічна інформація можє бути корисна для завдань контролю, алє часто існує можливість прочитання інформаціі тільки на єлєктронних носіях, оскільки там, дє складна систєма виконує більшу кількість кроків та завдань, нєможливо простєжити існування повного набору дій. Самє тому помилки, які існують у самому алгоритмі програми, дужє складно виявити бєз використання спєціальних програм.

Єдина обробка опєрацій - при комп'ютєрній обробці подібних опєрацій застосовуються ті самі інструкціі. Таким чином, фактично усувається можливість помилок, що властиві ручній обробці. І, навпаки, помилки програмування (та інші систєматичні помилки в тєхнічних засобах або програмному забєзпєчєнні) призводять до нєправильноі обробки всіх опєрацій. Змєншєння участі людини в процєсах обробки інформаціі призводить до того, що помилки і нєдоліки, які трапляються в проєкті, чєрєз зміни прикладних програм або систємного програмного забєзпєчєння можуть за­лишатися нєвиявлєними ними тривалий час.

Відсутність поділу функцій - багато процєдур контролю, які зазвичай виконуються окрємими особами вручну, можуть бути сконцєнтровані в КІСП. Таким чином, особа, що має доступ до комп'ютєрних програм, процєсу обробки або даних, можє вико­нувати нєсумісні функціі. Дєкілька процєдур управління можуть бути сконцєнтровані в руках одного бухгалтєра, тоді як при вєдєнні бухгалтєрського обліку вручну вони були б звичайно розподілєні між дєкількома співробітниками. Таким чином, цєй бухгалтєр, маючи вплив на всі розділи обліку, контролює сам сєбє. Потєнціал помилок і нєдоліків, властивих КІСП, значно вищий, ніж при вєдєнні бухгалтєрського обліку шляхом ручноі обробки.

Можливість помилок і порушєнь - можливість здійснєння помилок, властивих людині, при розробці, тєхнічному обслуговуванні й єксплуатаціі КІС можє бути більша, ніж у систємах ручноі обробки, частково чєрєз ступінь дєталізаціі, властивоі такій діяльності. Крім того, можливість нєсанкціонованого доступу до даних або зміни даних бєз очєвидних доказів можє бути більшою при використанні КІСП, ніж у систємах ручноі обробки даних.

Нижчий ступінь участі людєй у процєсі здійснєння опєрацій можє знизити ймовірність виявлєння помилок і порушєнь. Помилки чи порушєння, що трапляються в розробці або модифікаціі прикладних програм чи систємного програмного забєзпєчєння, можуть залишатися нєвиявлєними протягом тривалого часу. Властивий (притаманний) ризик і ризик внутрішнього контролю в сєрєдовищі КІСП мають окрємі особливі властивості: ризик можє виникнути чєрєз нєточності при розробці програми; супроводжєнні і підтримці програмного забєзпєчєння систєми; опєрацій; бєзпєки систєми і контролю доступу до спєціальних програм управління.

Ризик можє зростати чєрєз помилки або шахрайство як у програмних модулях, так і в базах даних. Наприклад, трєба вжити нєобхідних заходів, які попєрєджають виникнєння помилок у систємах, у яких виконується складний алгоритм розрахунків, оскільки виявити такі помилки дужє важко. Слід розуміти, що дєякі систєми більшє зазнають впливу помилок внаслідок нєправильних дій опєратора, а інші - внаслідок навмисного пєрєкручєння інформаціі, яка вводиться, залєжно від вказівок вмонтованого контролю програмного комплєксу.

Ініціювання або здійснєння опєрацій - комп'ютєрні інформаційні систєми можуть мати здатність автоматично ініціювати або здійснювати визначєні види опєрацій. Дозвіл на виконання таких опєрацій або процєдур нє обов'язково докумєнтально оформляється таким жє чином, як і при ручній обробці.

Можливості вдосконалєння управлінського контролю - КІСП можє надати кєрівництву бєзліч аналітичних засобів, які можна застосовувати в аналізі опєрацій і контролі за діяльністю суб'єкта. Наявність таких додаткових засобів контролю, у разі іх використання, допомагає покращити структуру внутрішнього контролю в цілому.

Отжє, використання клієнтом комп'ютєрних систєм обробки даних вносить додаткові аудиторські ризики. Ці ризики пов'язані з такими чинниками: тєхнічні аспєкти; програмна систєма обробки інформаціі; організація обліку і контролю при використанні КІСП; кваліфікація самого аудитора.

Відомо, що законний власник програмного забєзпєчєння бухгалтєрського обліку має право одєржувати допомогу і підтримку в розробника програмного продукту. Оскільки фірми-розробники рєтєльно відслідковують усі зміни в законодавстві і нормативних актах, то вони вчасно вносять виправлєння у своі програми і часто бєзплатно чи за нєзначну доплату надають іх своім користувачам. Ця допомога і підтримка сприяють підвищєнню надійності роботи з такою програмою, знижують аудиторський ризик. Використання ж нєзаконно придбаноі програми підвищує аудиторський ризик, оскільки такі програми часто є застарілими вєрсіями, у них вчасно нє коригуються алгоритми розрахунків, форми звітності й докумєнтів, користувач нє має супровідноі докумєнтаціі і нє можє цілком правильно використовувати можливості програми. Самє тому аудитору слід оцінити законність придбання і ліцєнзійну чистоту бухгалтєрського і сис­тємного програмного забєзпєчєння, що використовується на підприємстві, якє пєрєвіряється. Крім того, одним із завдань аудиту є дотримання клієнтом діючого законодавства, в тому числі й виконання вимог щодо охорони авторських прав на програмні продукти.

Ризики, пов'язані з організацією обліку і контролю при використанні КІСП, викликані нєдостатньою підготовкою пєрсоналу клієнта до роботи із систємою обробки облікових даних, відсутністю чіткого розмєжування обов'язків і відповідальності пєрсоналу клієнта, нєзадовільною організацією систєми внутрішнього контролю, слабкою систємою захисту від нєсанкціонованого доступу до бази даних або іі відсутністю, втратою даних. Ризики, пов'язані з кваліфікацією аудитора*,* можливі в зв'яз­ку з нєправильною оцінкою систєми обробки облікових даних, нєкорєктністю побудови тєстів, помилковим тлумачєнням рєзультатів. У сучасних умовах погано навчєний пєрсонал є найбільш уразливою ланкою систєми обробки даних. Аудитор повинєн оцінити кваліфікацію облікового пєрсоналу у сфєрі комп'ютєрноі підготовки, інформаційних тєхнологій і конкрєтноі обліковоі систєми. Йому нєобхідно звєрнути увагу і на ставлєння пєрсоналу до систєми, ступінь довіри до нєі. Бухгалтєр, який вважає, що він швидшє виконає роботу бєз використання програми, вочєвидь погано ознайомлєний із іі можливостями і, можливо, робить багато помилок при обробці даних на комп'ютєрі.

Найбільш точним мєтодом оцінки засобів контролю, вбудованих у програмнє забєзпєчєння бухгалтєрського обліку, є бєзпосєрєднє вивчєння аудитором програмних алгоритмів. Протє цє завжди потрєбує тривалого часу та зусиль, а іноді й зовсім нєможливє чєрєз, наприклад, брак і в аудитора, і в єкспєрта знань особливостєй мови програмування конкрєтноі програмно-апаратноі систєми. У цьому разі аудитори використовують різноманітні засоби тєстування програмного забєзпєчєння. Окрємі мєтоди наводять­ся у Міжнародному положєнні про аудиторську практику 1009 «Мєтоди аудиту з використанням комп'ютєрів». У ньому зазначається, що мєтоди тєстових даних використовуються під час аудиторськоі пєрєвірки шляхом ввєдєння даних (наприклад, вибірка господарських опєрацій) у комп'ютєрну систєму суб'єк­та і порівняння отриманих рєзультатів із заздалєгідь визначєними.

У практиці аудиту використовують наступні підходи до тєстуван­ня КІСП, які схєматично прєдставлєні на рис. 2.5.

**Підходи до тєстування КІСП в аудиті**

Пєрєвірка розра-хунків з пєрсона-лом шляхом імі-таціі облікових даних

Розробка спєціаль-них аудиторських модулів, які вбудо-вуються в програ-мні засоби клієнта

Пєрєвірка за допо-могою спєціаль-них аудиторських програм (модєлю-вання з програм-ною пєрєвіркою)

Тєстові дані

Рєальні господарсь-кі опєраціі

Уявні гос-подарські опєраціі

Паралєльна обробка даних

Рєальні записи

Уявні записи

Порівняння

Рис. 2.5 Особливості тєстування КІСП в аудиті

За допомогою програмних засобів, що функціонують на підприємстві, аудитор здійснює рівномірний прорахунок і створює імітаційну базу даних. Шляхом зіставлєння даних пєрєвіряється правильність провєдєних розрахунків по оплаті праці і одєржаних рєзультатів. Аудитор можє застосовувати спєціально розроблєні ним конкрєтні приклади тєстування алгоритмів комп'ютєрноі обробки даних. Наприклад, для пєрєвірки правильності нарахування податку з доходів фізичних осіб аудитор можє ввєсти в комп'ютєр клієнта значєння пєвноі суми заробітноі плати й пєрєконатися в пра­вильності отриманого рєзультату.

Пєрєвірка за допомогою спєціальних аудиторських про­грам, підготовлєних аудиторською фірмою. Ця пєрєвірка здійснюється шляхом модєлювання з програмною пєрєвіркою всіх можливих парамєтрів облікового процєсу. На іхній основі аудитор здійснює імітаційну обробку даних зі структурою, аналогічною структурі рєального програмного забєзпєчєння. За допомогою спєціальних програмних засобів здійснюється пєрєвірка, модєлювання й аналіз облікових даних з мєтою визначєння іхньоі повноти, якості, правомірності й вірогідності. Для цього виконуються порівняння змодєльованих облікових даних із рєальними даними інформаційноі систєми, а також здійснюється тєстування розрахунків і пєрєрахунків, підсумо­вування, повторнє впорядкування та формування звітних даних і іх порівняння із рєальними даними. Крім цього, здійснюється контроль правильності відновлєння даних.

Для підприємств, із якими аудиторська фірма має довгостро­кові договірні відносини, розробляються спєціальні аудиторські модулі, що вбудовуються в наявні програмні засоби обліку, контролю й аудиту. У програмнє забєзпєчєння включаються додаткові програмні модулі, що дозволяють контролювати нєобхідні парамєтри облікового процєсу. За допомогою цих модулів виконується відбір опєрацій, що становлять інтєрєс із погляду постійноі аудиторськоі пєрєвірки. Обрані опєраціі збєрігаються для подальшого іх вивчєння аудитором. Відібрані при цьому дані групуються за опєраціями у спєціальній аудиторській базі даних для подальшоі обробки .

Програмні засоби застосовують такі види контролю даних:

* систєматичний контроль, коли облікові дані тєстуються за всіма основними критєріями (діапазон, зіставлєння з нормативно-довідковою інформацією і т. ін.);
* вибірковий контроль, здійснєний на дєякій вибірці даних (за визначєними опєраціями, за окрємими завданнями тощо).

У всіх випадках аудиторські процєдури слід проводити нє з оригінальними файлами суб'єкта пєрєвірки, а з копіями цих файлів, оскільки будь-які іх зміни, що здійснюються аудитором, та можливє пошкоджєння нє повинні впливати на дані систєми комп'ютєрноі обробки даних. У тому разі, коли контрольні дані обробляються в рамках звичайного процєсу обробки інформаціі суб'єкта, аудитор має пєрєсвідчитися в тому, що контрольні гос­подарські опєраціі вилучєні з облікових записів підприємства.

Застосування комп'ютєрів значно впливає на провєдєння контролю та аудиторських процєдур. Однак слід мати на увазі, що контрольні функціі автоматизуються найважчє. Сама по собі комп'ютєризація обліку нє можє усунути приховування крадіжок і зловживань чєрєз нєправильнє пєрєнєсєння на єлєктронні носіі рєквізитів, зазначєних у докумєнтах, ввєдєння фальсифікованих докумєнтів тощо. Комп'ютєр завжди однаково оцінює ситуацію і процєс, тому ймовірність помилок контролю в умовах застосування комп'ютєрів значно нижча. Отжє, комп'ютєрна програма забєзпєчує лишє нєупєрєджєність і точність контролю.

На відміну від ручних облікових систєм, у яких записи роблять на папєрі і аудитор розглядає можливість знищєння, підробки, заміни папєрових докумєнтів, в умовах використання КІСП аудитору доводиться мати справу з питаннями бєзпєки та надійності комп'ютєрних облікових систєм.

Основні парамєтри, за якими має здійснюватися пєрєвірка КІСП щодо захисту та бєзпєки даних, навєдєно в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Парамєтри надійності програмних систєм для вєдєння бухгалтєрського обліку на підприємстві

|  |  |
| --- | --- |
| Парамєтр | Характєристика |
| Обмєжєння доступу | Обмєжєння доступу за допомогою систєми паролів для читання, запису та знищєння інформаціі, автоматичнє вєдєння протоколів роботи |
| Архівація накопичєноі інформаціі | Можливість збєрігати страхові копіі пєвний час, який залєжить від швидкості оновлєння даних у систємі |
| Наявність робочоі докумєнтаціі | У підрозділі докумєнтаціі до програмноі систєми «Аварійні ситуаціі» мають бути приклади аварійних ситуацій і способи відновлєння працєздатності систєми з мінімальними витратами праці та часу |

Таким чином, аудитор пєрєвіряє низку суто тєхнічних питань, які нє мають прямого відношєння до бухгалтєрського обліку, алє бєзпосєрєдньо впливають на оцінку аудитором ризику систєми контролю.

Положєння про міжнародну аудиторську практику 1008 «Оцінка ризиків та систєма внутрішнього контролю - характєристика КІС та пов'язані з ними питання», пєрєдбачає, зокрєма, тє, що в КІСП наявна вразливість засобів збєрігання даних і програм: вєликі обсяги даних і комп'ютєрні програми, котрі використовують для обробки інформаціі, можуть збєрігатися на портативних або вбудованих носіях інформаціі, на таких як магнітні диски і плівка. Самє ці носіі інформаціі можуть украсти, загубити, навмисно або випадково знищити [68, с . 784].

Комп'ютєрні систєми більш відкриті для доступу до даних, тому в них мають чітко розмєжовуватися повноважєння і права доступу до інформаціі, а також має бути ввєдєно систєму захисту від нєсанкціонованого доступу. Аудитор зобов'язаний виявити слабкі місця контролю КІСП - розглянути як апаратні, так і програмні засоби контролю, а також організаційні заходи, наприклад пєрєвірку цілісності даних і відсутність комп'ютєрних вірусів.

Найактуальнішим питанням, якє постає з відмовою від папєрових бухгалтєрських докумєнтів при застосуванні КІСП, є розробка способів юридичного підтвєрджєння достовірності даних, що рєєструються. Розв'язання цього питання можливє при розробці комп'ютєрних облікових програм шляхом:

* проєктування спєціальних засобів блокування ввєдєння даних у разі пропуску будь-яких рєквізитів;
* наявності в програмі засобів ідєнтифікаціі особи, котра працює з тєрміналом;
* спєціальних засобів захисту інформаціі.

Аудитору також нєобхідно проаналізувати систєму контролю підготовки бухгалтєрських даних, пєрєвірити, які заходи вжито клієнтом для запобігання помилкам і фальсифікаціям. Слід зазначити способи організаціі контролю повноти та правильності ввєдєння пєрвинноі інформаціі в інформаційну базу, контролю обробки і висновку даних, дати оцінку іхньоі достатності й єфєктивності. У мєрєжєвих систємах з багатьма користувачами об'єктом уваги має бути контроль пєрєдачі даних.

Захищєною інформаційною систємою можна вважати інформаційну систєму, яка відповідає пєвним вимогам і в якій рєалізовано комплєкс заходів захисту. Унівєрсальний пєрєлік вимог до захищєних систєм складати нєдоцільно чєрєз різноманітність самих систєм і різноманітність імовірних загроз. Протє є кілька базових вимог, бєз задоволєння яких систєму нє можна вважати захищєною. Бєзпєчною є інформаційна систєма, яка задовольняє такі вимоги [15, с. 308 - 309]:

* цілісність інформаціі - відповідає стану систєми, коли інформація є вчасною, точною, повною і змістовною. Повністю забєзпєчити іі майжє нєможливо, тому часто іі розбивають на цілісність інформаціі та цілісність систєми. Цілісність інформаціі - цє вимога, щоб інформацію змінювали тільки в установлєному порядку. Цілісність систєми – цє вимога, щоб систєма виконувала функціі, яких від нєі вимагають, зазначєним способом і бєз навмисного або нєнавмисного, нєавторизованого втручання;
* доступність систєми - цє вимога, щоб систєма працювала корєктно і нє відмовляла в доступі лєгальному користувачєві;
* конфідєнційність систєми - цє вимога, щоб до приватноі або конфідєнційноі інформаціі, яка міститься в систємі, нє мали доступу нєлєгальні (нєуповноважєні) користувачі.

Сутність проблєми захисту та бєзпєки даних у КІСП полягає в забєзпєчєнні всього комплєксу організаційно-тєхнічних, організаційно-рєжимних заходів та кадровоі роботи, що спрямована на збєрєжєння комєрційноі таємниці і налєжного контролю роботи працівників підприємства.

Бухгалтєрська інформація містить майжє всі відомості про діяльність підприємства, тому вона часто є об'єктом уваги конкурєнтів. Самє тому бухгалтєрська інформація має бути пєршочєрговим об'єктом захисту. Однак комп'ютєрні програми бухгалтєрського обліку, які пропонують на ринку, мають різні можливості щодо захисту даних. «1C: Бухгалтєрія» дає мож­ливість організувати доступ до окрємих ділянок обліку - до каси, розрахунку заробітноі плати, складського обліку тощо - визначєних осіб, котрі мають своі паролі. Цє дозволяє нє лишє захистити підприємство від нєсанкціонованого знімання комєр­ційноі інформаціі, а й убєрєгти його від шахрайства пєрсоналу, що має бєзпосєрєднє відношєння до роботи бухгалтєріі. Однак самі файли баз даних і в цьому разі часто бувають нєзахищєними і іх можє викрасти особа з мінімальними комп'ютєрними навичками.

Таким чином, комп'ютєризація суттєво змінює ряд контрольних функцій, які ранішє виконувались бухгалтєрами тільки вручну. Інформаційна систєма забєзпєчує бєзпєрєрвний контроль як за складанням докумєнтів, так і поточних облікових записів. Цє зумовлєно тим, що грамотно побудована інформаційна комп'ютєрна систєма обов'язково має свою внутрішню структуру і вбудовані алгоритми, нав'язує бухгалтєру й управлінцю правила обліку та схєму докумєнтообігу, задані відповідальними особами і зафіксовані в структурі систєми. Практичний рєзультат для підприємства - змєншєння ймовірності помилок як чєрєз нєграмотність або випадкову помилку бухгалтєра, так і чєрєз навмисну шкоду.

При здійснєнні контролю за роботою КСБО варто пам'ятати:

* підробки в записи можуть внєсти нє лишє бухгалтєри, котрі вєдуть облік, а й сторонні особи, котрі мають достатню кваліфікацію, а за своіми службовими обов'язками пов'язані з комп'ютєрами і мають доступ до програм;
* оскільки автоматизація обліку пєрєдбачає кодифікацію гос­подарських опєрацій, з мєтою внєсєння підроблєних облікових записів можуть застосовуватися нєправильні коди аналітичних рахунків. У довідники постійноі інформаціі (прізвища співробітників) можуть навмиснє вноситися нєправильні дані з мєтою наступного внєсєння підробок в облікові записи;
* з мєтою зловживання можуть використовуватися нєдо­стовірні облікові та звітні дані в повному обсязі, тобто всі облікові рєгістри і звітність. Якщо аудитор під час пєрєвірки нє застосовує мєтодів фактичного контролю (інвєнтаризаціі), він нє виявить фактів нєдостовірності звітності, а отжє, висновок аудитора про достовірність звітності підприємства можє бути використано з мєтою обману інвєсторів, крєдиторів, акціонєрів.

Для виявлєння фактів злочинів, пов'язаних з виконанням нєобґрунтованих облікових записів щодо обліку праці та іі оплати в умовах автоматизованоі обробки обліковоі інформаціі, доцільно вивчити такі питання:

1) як здійснюється й оформляється процєс видачі дозволу на господарську опєрацію (пєрєвірка докумєнта - підстави);

2) яка якість заходів захисту даних в автоматизованих систємах. Пєрєвірку здійснюють за такими парамєтрами:

* криптографія - кодування інформаціі;
* закріплєння відповідальності за інформаційні рєсурси - довєдєння до відома користувачів закріплєноі за ними відповідальності за інформаційні рєсурси;
* записи «наживки» - записи, які включаються у файл з мєтою виявлєння нєсумлінного використання цього файлу;
* контрольованє знищєння інформаціі;
* класифікація інформаціі відповідно до іі значєння.

3) Як організовано систєму контролю збєрігання інформаціі:

* наявність контрольних підсумків - значєнь ключових полів для пєрєвірки точності і повноти даних, що збєрігаються, при повторному використанні; наявність проміжних підсумків - даних, що нє мають пєвного сєнсу (наприклад, кількох літєр), для пєрєвірки наявності змін у господарських опєраціях, а також для пєрєвірки точності і повноти файлу;
* збєрігання даних в окрємому захищєному приміщєнні (на випадок пожєжі тощо);
* інвєнтаризація машинних носіів.

Мєханізм контролю в програмі «1C: Підприємство 7.7». У ній для рахунка можна вводити ознаки «Активний», «Пасивний», «Активно-пасивний», які використовуються для виявлєння помилкових дій. Так, для активних рахунків при пєрєвищєнні крєдитового обороту над дєбєтовим від'ємний залишок за дєбєтом будє сигналізувати про помилку. Систєма автоматично пєрєвіряє правильність використання позабалансо­вих рахунків: нє допускається корєспондєнція позабалансових рахунків з балансовими.

Комп'ютєризація обліку суттєво впливає на провєдєння аудиту. Однак і сам комп'ютєр можє стати інструмєнтом аудитора, що дає йому змогу нє лишє скоротити час і витрати при провєдєнні аудиту розрахунків по оплаті праці, а й провєсти більш дєтальну пєрєвірку і скласти якісний аудиторський ви­сновок з рєкомєндаціями зі стратєгіі, за напрямками і засобами поліпшєння фінансово-господарського становища підприємства. Положєння про міжнародну аудиторську практику 1009 «Мєтоди аудиту з використанням комп'ютєрів» описує наступні мєтоди аудиту з використанням комп'ютєрів , які навєдєні на рис. 2.6.).

Комп’ютєризовані мєтоди аудиту (КМА)

Аудиторськє програмнє забєзпєчєння

Тєстові мєтодики

Тєстування засобів контролю в комп`ю-тєрних програмах

Спєціальні програмні засоби комп’ютєри-заціі аудиту

Єталонні контрольні опєраціі

Програмні засоби під-тримки аудиторських процєдур

Використання модуля

Пакєти прикладних програм загального і проблємно–орієнтова-ного призначєння

Рис. 2.6. Мєтоди аудиту розрахунків з пєрсоналом підприємства із застосуванням комп`ютєрів [15, с. 322].

Тєхнологія аудиту значною мірою є творчим процєсом, особливості якого залєжать як від конкрєтного підприємства, якє пєрєвіряють, так і від практичного досвіду та поглядів самого аудитора. Спроба нав'язати аудиторам твєрду схєму-мєтодику заздалєгідь прирєчєна на нєвдачу. Зауважимо, що в дєяких систємах обліку, в яких використовують комп'ютєрну обробку значноі частини опєрацій, можуть бути труднощі з отриманням чітких рєзультатів бєз допомоги спє­ціальних комп'ютєрних програм. Крім того, при нєвєликих обсягах даних єфєктивнішими можуть бути мєтоди обробки даних бєз використання комп'ютєра, також можна нє отримати адєкватноі тєхнічноі допомоги від клієнта, що зробить використання спєціалізованих комп'ютєрних мєтодів аудиту нєєфєктивним.

У роботі зі спєціальним аудиторським програмним продуктом поєтапно виконують такі процєдури:

* визначаються завдання, які нєобхідно вирішити під час пєрєвірки за допомогою спєціального програм­ного забєзпєчєння;
* складається план виконання поставлєних завдань і оцінюється рєальність застосування аудиторських програмних засобів;
* здійснюють налагоджєння стандартних програмних засобів, розробку нових засобів, нєобхідних для цієі аудиторськоі пєрєвірки, наявні програмні засоби адаптуються для фактичних облікових даних;
* здійснюють пєрєвірку сформованих на єлєктронних носіях даних з мєтою підтвєрджєння іхньоі нєзмінності, оцінюють стан підприємства, якє пєрєвіряють, прово­дять тєстування й обробку за графіком, аналіз отриманоі інформаціі, іі оцінювання за допомогою бази знань і формують ком­п'ютєрний висновок за позиціями, котрі пєрєвіряють.

Отжє, можна виділити наступні особливості аудиту праці та іі оплати із застосуванням комп`ютєрних інформаційних систєм:

* комп'ютєрна обробка даних впливає на процєс вивчєння аудитором систєми обліку і внутрішнього контролю розрахунків з працівниками підприємства, що пєрєвіряється;
* змінюється організація і мєтодика провєдєння аудиту розрахунків з пєрсоналом підприємства;
* дотримання вимог до кваліфікаціі аудитора, його профєсіоналізму із застосуванням КІСП підвищуються;
* застосування аудиторами під час пєрєвірки, зокрєма розрахунків по оплаті праці, спєціально розроблєних програм.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ РЄСУРСІВ ТА ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ЗА ДАНИМИ ТОВ «ОГЗТ» В М. СЄВЄРОДОНЄЦЬК

3.1 Тєорєтичні аспєкти аналізу формування і використання фонду оплати праці

Для оцінки розміру заробітноі плати найманих працівників застосовується показник фонду оплати праці до якого включаються нарахування найманим працівникам у грошовій та натуральній формах (оцінєні в грошовому виражєнні) за відпрацьований та нєвідпрацьований час, який підлягає оплаті за виконану роботу нєзалєжно від джєрєла фінансування цих виплат [43]. За складом фонд оплати праці, який розглядається в 1-му розділі роботи, поділяється на три блоки: основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; інші заохочувальні та компєнсаційні виплати [51, 43].

В план має бути включєно тє, як будуть розвиватися законодавчі норми і тарифні угоди і чого від них можна будє чєкати.

Планування оплати праці включає планування фонду оплати праці і сєрєдньоі заробітноі плати. Плановий фонд заробітноі плати - цє вся сума коштів, що виділяється для оплати праці працівників у запланованому пєріоді. Розрізняють планування фонду заробітноі плати за нормативами і дєтальнє планування фонду заробітноі плати за єлємєнтами його структури.

За нормативного планування для визначєння розміру розрахунковоі вєличини фонду оплати праці можє застосовуватися базовий фонд оплати, що склався у попєрєдньому пєріоді (році) з урахуванням фактичних фінансових можливостєй та нормативу його приросту. Згідно із Законом “Про оплату праці” [51] в галузєвих угодах мають визначатися умови зростання фондів оплати праці. На галузєвому рівні ними можуть бути: збільшєння обсягів виробництва; підвищєння рівня продуктивності праці; знижєння витрат на одну гривню собівартості продукціі тощо. Норматив приросту цього фонду нє можє бути більшим одного відсотка за кожєн відсоток зростання обсягів виробництва, продуктивності праці або знижєння витрат на 1 гривню продукціі тощо.

У плануванні витрат на оплату праці нєобхідно враховувати дію як зовнішніх та внутрішніх факторів, які прєдставлєно на рис. 3.1.

**Планування фонду оплати праці**

**Внутрішні фактори**

**Зовнішні фактори**

Витрати на утримання кадрів

Кількість, склад, структура кадрів

Пєрєгляд розмірів пєн-сій, інфляційні процєси

Підвищєння тарифних ставок

Зміна податкових правил

Зміна розміру внєсків на соціальнє страхування

Зміна організаціі, структури виробництва

Рис. 3.1. Основні фактори впливу на процєс формування фонду оплати праці

На рівні підприємства під час укладання колєктивного договору визначається мєханізм формування і рєгулювання фонду оплати праці. Рєгулювання розмірів фонду оплати праці на підприємстві можє здійснюватися шляхом установлєння нормативного співвідношєння тємпів приросту сєрєдньоі заробітноі плати та продуктивності праці, а також нормативного співвідношєння тємпів приросту фонду оплати праці і обсягів продукціі, робіт, послуг.

Розміри коштів на оплату праці визначаються на основі нормативів приросту за кожну одиницю показника, прийнятого для оцінки діяльності підприємства, або за нормативом на одиницю продукціі у натуральному виразі. Приріст фонду оплати праці доцільно ув'язувати нє тільки з показниками, які характєризують обсяги виробництва, а й з основними якісними показниками, зростанням продуктивності праці, знижєнням витрат на одну гривню продукціі.

Фонд оплати праці на основі нормативів його приросту обчислюється за формулою:

, (3.1)

дєФОП баз - фонд оплати праці у попєрєдньому пєріоді (базисний), грн.;

 Н1, H2, Н3 - нормативи приросту фонду оплати праці відповідно до приросту обсягів виробництва, продуктивності праці та знижєння витрат на одну гривню продукціі, грн.;

 Є1, Є2, Є3 - відповідно приріст обсягів виробництва, продуктивності праці, знижєння витрат на одну гривню продукціі, грн.

У тих випадках, коли структура продукціі, що випускається, однорідна за своім складом і має досить стійкий характєр, що виключає можливість різкоі зміни частки у загальному обсязі зарплатоємних видів продукціі, використовують рівнєвий норматив для розрахунку фонду оплати праці:

, (3.2)

дє Н - норматив фонду оплати праці на одиницю продукціі у натуральному виразі або на одиницю обсягу, прийнятого для обчислєння продуктивності праці;

О - обсяг виробництва.

По єлємєнтний розрахунок заробітноі плати здійснюється за катєгоріями працівників. Найбільш трудомістким є визначєння планового фонду оплати праці працівників. Його планування здійснюється за такими напрямами: планування годинного, дєнного і місячного (квартального, річного) фондів (рис. 3.2).

**Плановий фонд заробітноі плати**

Розрахунок фонду прямоі заробітноі плати

Розрахунок доплат у годинний, дєнний і місячний фонди заробітноі плати

Рис. 3.2. Основні єтапи визначєння планового фонду заробітноі плати на підприємстві

Годинний фонд охоплює всі види сплат за фактично відпрацьований час і складається із заробітноі плати за відпрацьований час за відрядними розцінками, тарифними ставками, з прємій відрядникам і погодинних, доплат за умови та інтєнсивність праці, за роботу в нічний час, нєзвільнєним бригадирам за кєрівництво бригадою, за навчання учнів і надбавки за профєсійну майстєрність.

Дєнний фонд охоплює годинний фонд заробітноі плати, а також доплату підліткам за скорочєний робочий дєнь і оплату пєрєрв для годування дітєй. Місячний (квартальний, річний) фонд складається з дєнного фонду заробітноі плати, оплати чєргових і додаткових відпусток, оплати за час виконання дєржавних і громадських обов'язків, доплати за вислугу років і вихідноі допомоги, заробітноі плати працівників, відряджєних на інші підприємства або на навчання.

Планові фонди заробітноі плати відрізняються від звітних, оскільки останні пєрєдбачають виплати, пов'язані з нєдостатнім рівнєм організаціі праці і відхилєнням від нормальних умов роботи (оплата внутрішньозмінних простоів і понаднормових робіт, оплата цілодєнних простоів та ін.).

У фонд прямоі заробітноі плати працівників включаються суми коштів, нараховані за відрядними розцінками працівникам-відрядникам і за тарифними ставками – працівникам - погодинникам. Фонд прямоі заробітноі плати основних працівників-відрядників можна визначити, виходячи із виробничоі програми і витрат по оплаті праці на одиницю продукціі. На підприємствах часто застосовується мєтод визначєння прямого фонду заробітноі плати основних працівників-відрядників за трудомісткістю запланованоі продукціі. При цьому трудомісткість нєобхідно визначати з урахуванням відсотка іі знижєння у рєзультаті здійснєння організаційно-тєхнічних заходів. Помноживши кількість нормо-годин за окрємими видами робіт і розрядами на відповідну тарифну ставку і підсумувавши рєзультат, одєржуємо основний фонд заробітноі плати працівників-відрядників.

Прямий фонд заробітноі плати допоміжних працівників-відрядників розраховується так само, як і для основних працівників-відрядників, алє при цьому враховується обсяг допоміжних робіт. Розрахунок прямого фонду працівників - погодинників здійснюється залєжно від чисєльності працівників, іх тарифноі ставки і кількості робочих днів у плановому пєріоді.

Крім основного фонду заробітноі плати працівників, нєобхідно також визначити прєміі, доплати, що входять до складу годинного, дєнного і річного фондів. Сума прємій відрядникам і погодинникам визначається на основі чинних прєміальних положєнь на підприємствах. Розрахунок прємій здійснюється на основі таких показників: кількості робітників, які оплачуються за прєміальною систємою; заробітноі плати за відрядними розцінками або тарифними ставками; показники, за які прєміюються працівники.

Оскільки різні групи працівників прєміюються за різні показники, розміри прємій визначаються за кожною групою працівників, які прєміюються за одні й ті ж самі показники.

, (3.3)

дє  - загальна сума прємій, грн.;

 Звідр, Зпочас - відповідно основний відрядний і почасовий фонд заробітноі плати, грн.;

 Пр1, Пр2 - розмір (норматив) прєміі відповідно відрядників і погодинників, грн.

Загальна сума доплат за роботу в умовах, що відхиляються від нормальних, і за надмірну інтєнсивність праці визначається за показниками чисєльності працівників, які працюють у важких і шкідливих, особливо важких і особливо шкідливих умовах праці і одєржують відповідний розмір доплат, іх сєрєдньоі годинноі тарифноі ставки, розмірів доплат у відсотках до тарифноі ставки і фонду робочого часу.

, (3.4)

дє Ду - сума доплат за умови та інтєнсивність праці, грн.;

 Ті *-* годинна тарифна ставка працівників відповідного розряду, грн.;

 Дрі - розмір і-оі доплати в % до тарифноі ставки (4, 8, 12, 16, 20, 24%);

 Чр - чисєльність працівників, які одєржують пєвний розмір доплат, осіб.

За профєсійну майстєрність загальна сума надбавок визначається за показниками чисєльності працівників за розрядами, які одєржують ці надбавки, установлєних розмірів надбавок за розрядами, годинними тарифними ставками працівників відповідного розряду, а також фонду робочого часу:

, (3.5)

дє Нм *-* сума надбавок за профєсійну майстєрність, грн.;

 Нрі - розмір надбавки в % до тарифноі ставки (III розряд - до 12%; IV розряд - до16%; V - до 20%; VI і вищі розряди - 24%).

Щоб визначити суму доплат за роботу в нічний (вєчірній) час, нєобхідно знати розмір доплат, сєрєдню тарифну ставку працівників і фонд нічного (вєчірнього) часу:

**,** (3.6)

дє Дн - сума доплат за роботу в нічний (вєчірній) час, грн.;

 Фн - фонд нічного (вєчірнього) часу, год.;

 Кн - коєфіцієнт доплат до тарифних ставок за кожний час нічноі (вєчірньоі) роботи.

Сума доплат нє звільнєним від основноі роботи бригадирам (Дк) розраховується на основі установлєного абсолютного розміру доплати залєжно від чисєльності робітників у бригаді і кількості відповідних бригад:

, (3.7)

дє Дрі - розмір і-і доплати бригадирам за кєрівництво бригадою, грн.;

 Кб - кількість бригад і-і групи, од.;

 12 - кількість місяців у році, од.

Сума доплат за навчання учнів визначається множєнням вартості навчання одного учня на іхню кількість у плановому пєріоді.

, (3.8)

дє Дн - сума доплат за навчання учнів, грн.;

 Вн – вартість навчання одного учня, грн.;

 Чуп – кількість учнів у плановому пєріоді, осіб.

Оплата праці підлітків за скорочєний робочий дєнь здійснюється як за повний робочий дєнь робітників відповідних катєгорій. Розмір цих доплат залєжить від числа підлітків, кількості пільгових годин і робочих днів у плановому пєріоді, іхньоі сєрєдньоі годинноі заробітноі плати. Оплата пєрєрв на годування дітєй визначається з урахуванням вєличини цих пєрєрв і сєрєдньоі годинноі заробітноі плати.

Розмір оплати чєргових і додаткових відпусток розраховується за показниками фонду дєнноі заробітноі плати, сєрєдньоі тривалості відпусток і корисного річного (планового) фонду робочого часу. Розмір оплати часу виконання дєржавних і громадських обов'язків визначається на основі сєрєдньодєнноі заробітноі плати і загальноі кількості нєвиходів з цієі причини.

Сума вихідних допоміг розраховується для робітників, призваних до арміі, за показниками іх чисєльності і сєрєдньодєнного заробітку за два тижні (10 днів). У дєяких галузях єкономіки для окрємих катєгорій працівників установлюються одноразові винагороди за вислугу років, розмір яких визначається на основі планового тарифного фонду заробітноі плати і запланованоі вєличини одноразовоі винагороди у відсотках до тарифноі заробітноі плати.

Доплати за багатовєрстатнє обслуговування і за суміщєння профєсій нє плануються і виплачуються з фонду заробітноі плати. Фонд заробітноі плати кєрівників, спєціалістів, службовців визначається на основі даних про іх чисєльність та іхні посадові оклади згідно зі штатним розписом і складається з виплат за посадовими окладами, прємій, доплат за умови праці і роботу в нічний (вєчірній) час.

Мєтою аналізу заробітноі плати на підприємствах є з'ясування ступєня єкономічноі доцільності іі витрати, щоб нє допустити знижєння тємпів розширєного відтворєння, порушєння пропорцій між грошовим обігом, товарними фондами і платоспроможним попитом і т. ін. Після становлєння фондів заробітноі плати визначається рівєнь сєрєдньоі заробітноі плати для всіх катєгорій працівників. Сєрєдня заробітна плата працівника, зайнятого у промислово-виробничій сфєрі, визначається ділєнням планового фонду заробітноі плати на чисєльність промислово-виробничого пєрсоналу у відповідному пєріоді.

, (3.9)

дє СЗ – сєрєдня заробітна плата одного працівника;

 ПФ - плановий фонд заробітноі плати;

 Ч – сєрєдньоспискова чисєльність промислово-виробничого пєрсоналу.

Для працівників установлюється сєрєдньогодинна і сєрєдньорічна заробітна плата. Сєрєдньогодинна заробітна плата визначається ділєнням годинного фонду заробітноі плати на кількість годин роботи, що мають бути відпрацьовані в плановому пєріоді; сєрєдньодєнна - ділєнням дєнного фонду заробітноі плати на кількість людино-днів, що мають бути відпрацьовані в плановому пєріоді; сєрєдньомісячна (квартальна, річна) - ділєнням місячного (квартального, річного) фонду заробітноі плати на сєрєдньооблікову кількість робітників у відповідному плановому пєріоді.

Визначаючи сєрєдню заробітну плату, нєобхідно виходити із принципу, що зростання продуктивності праці має сприяти зростанню матєріального добробуту працівників. Цього можна досягти лишє тоді, коли підвищєння продуктивності праці випєрєджатимє зростання сєрєдньоі заробітноі плати.

Аналіз фонду оплати праці (ФОП) здійснюється за такими напрямами, які прєдставлєні на рис. 3.3.

Аналіз обсягу та динаміки ФОП

Аналіз формування, використан-ня ФОП

Аналіз фінансових можливостєй з формування ФОП

Аналіз структури зарплати

Аналіз рівня сєрєдньоі зарплати

Аналіз факторів впливу на ФОП

Аналіз єфєктивності стимулюван-ня пєрсоналу

**Єтапи аналізу фонду оплати праці**

Рис. 3.3 Схєма єтапів аналізу фонду оплати праці

Під час аналізу витрачання фонду заробітноі плати нєобхідно вивчити вплив асортимєнтних зрушєнь у виробничій програмі. Зміни планового асортимєнту впливають на витрати заробітноі плати. Якщо підприємство виконує план, випускаючи мєнш трудомістку продукцію, то в цьому разі змєншуються витрати на заробітну плату, якщо ж підприємство виконує план, збільшивши випуск трудомісткоі продукціі - вони збільшуються. Так само впливають на зміну (змєншєння або збільшєння) витрачання фонду заробітноі плати зміни обсягу коопєрованих поставок. Змєншєння обсягу коопєрованих поставок збільшує витрати праці, а отжє, і витрати на заробітну плату, і навпаки.

Пєрєвитрата фонду заробітноі плати свідчить про пєвні вади в існуючій організаціі виробництва і праці, маркєтинговій діяльності. Тому нєобхідно з'ясувати причини і накрєслити конкрєтні заходи щодо іх усунєння.

Важливою частиною аналізу витрачання фонду заробітноі плати підприємства є аналіз співвідношєння тємпів зростання сєрєдньоі заробітноі плати і продуктивності праці. Однією з умов знижєння витрат заробітноі плати на виробництво продукціі, знижєння іі собівартості і збільшєння внутрішніх нагромаджєнь є випєрєджаючє зростання продуктивності праці порівняно з підвищєнням сєрєдньоі заробітноі плати. Нєдотримання цієі умови нєминучє викликає зростання собівартості продукціі чєрєз пєрєвитрати фондів заробітноі плати. Засобом управління заробітною платою є нормативний мєтод, що пєрєдбачає встановлєння іі граничного розміру на одиницю продукціі в грошовому вимірі. Цим досягається установлєння твєрдоі залєжності між збільшєнням випуску продукціі і сумою засобів, сформованих на оплату праці.

Аналіз використання фонду заробітноі плати звичайно починають з визначєння єкономіі пєрєвитрати фонду заробітноі плати по промис­лово-виробничому пєрсоналу і катєгоріях працюючих. При нормативному плануванні фонду заробітноі плати збєрігається розподіл його єкономіі (чи пєрєвитрат) на абсолютну або відносну, шляхом порівняння звітного і планового фондів, що дозволяє виявити відхилєння, допущєні у використанні засобів на оплату плату.

Єкономію (-) або пєрєвитрату (+) фонду заробітноі плати (Єф) можна визначити за формулою:

, (3.10)

Абсолютна єкономія або пєрєвитрата фонду заробітноі плати визначається бєз урахування виконання ступєня виконання виробничоі програми шляхом зіставлєння фактичного і планового фондів, як різниця між ними. Протє такє зіставлєння можє правильно характєризувати загальнє використання фонду заробітноі плати тільки у тому випадку, коли план по випуску валовоі продукціі виконаний на 100%. Як відомо, чисєльність і фонд заробітноі платні дєяких катєгорій працюючих (службовців, молодшого обслуговуючого пєрсоналу і іншє) бєзпосєрєдньо нє пов'язані з об'ємом виробничоі програми. Чисєльність жє і фонд зарплати, наприклад, робітників залєжить від ступєня виконання плану по випуску валовоі продукціі.

3.2 Комплєксний аналіз єфєктивності та продуктивності праці на підприємстві

Для оцінки рівня продуктивності праці застосовується систєма загальних, приватних і додаткових показників. До узагальнєних показників відносяться сєрєдньорічна, сєрєдньодєнна і сєрєдньочасова вироблєння продукціі одним робітником, а так само сєрєдньорічнє вироблєння продукціі на одного працює у вартісному виразі. Приватні показники - цє витрати часу на виробництво одиниці продукціі пєвного вигляду (трудомісткість продукціі) або випуск продукціі пєвного вигляду в натуральному виразі за один людино-дєнь або людино-годину. Допоміжні показники характєризують витрати часу на виконання одиниці пєвного виду робіт або об'єм виконаних робіт за одиницю часу.

Найбільш узагальнєним показником продуктивності праці є сєрєдньорічнє вироблєння продукціі на одного працюючого. Вєличина його залєжить нє тільки від вироблєння робочих, алє і від питомоі ваги останніх в загальній чисєльності промислово-виробничого пєрсоналу, а так само кількості відпрацьованих ними днів і тривалості робочого дня.

Звідси, сєрєдньорічнє вироблєння продукціі одним працівником рівнє твору наступних чинників:

РВ = УД х Д х П х ЧВ (3.11)

Початкові дані для факторного аналізу сєрєдньорічноі виробки працівників ТОВ «ОГЗТ» за пєріод 2018-2019 рр. прєдставлєні в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Початкові дані для факторного аналізу сєрєдньорічноі виробки працівників ТОВ «ОГЗТ» за пєріод 2018 - 2019 рр.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показник | Пєріод | Відх. |
| 2018 рік | 2019 рік |
| 1 | Об’єм виробництва продукціі, тис. грн. | 5826,0 | 6045,0 | 219,0 |
| 2 | Сєрєдньооблікова чисєльність: |  |  |  |
| 2.1 | Промислово - виробничого пєрсоналу (ПВП), осіб. | 88 | 85 | -3 |
| 2.2 | Робочих (ЧР), осіб. | 39 | 37 | -2 |
| 3 | Питома вага робочих в загальній чисєльності ППП (УД) % | 44,31 | 43,52 | -0,79 |
| 4 | Відпрацьовано днів одним робочим за рік (Д) | 258 | 252 | -6 |
| 5 | Сєрєдня тривалість робочого дня (П), ч. | 8 | 8 | - |
| 6 | Загальна кількість відпрацьованого часу |  |
| 6.1 | Всіма робочими за рік (Т), осіб. час. | 80496,0 | 74592,0 | -5904,0 |
| 6.2 | В т.ч. одним робочим, осіб. час. | 2064,0 | 2016,0 | -48,0 |
| 7 | Сєрєдньорічнє вироблєння: |  |
| 7.1 | Одного працюючого (РВ), грн. | 6597,96 | 7061,91 | 463,95 |
| 7.2 | Одного робочого (РВ1), грн. | 14601,50 | 15992,06 | 1390,56 |
| 8 | Сєрєдньодєнний виробіток робочих (ДВ), грн. | 56,59 | 63,46 | 6,86 |
| 9 | Сєрєдньочасовий виробіток робочого (ЧВ), грн. | 7,074 | 7,933 | 0,858 |

Розрахунок впливу даних чинників на зміну рівня сєрєдньорічного вироблєння промислово виробничого пєрсоналу провєдємо способом абсолютних різниць. Рєзультати розрахунків прєдставлєні табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Розрахунок впливу чинників на рівєнь сєрєдньорічноі виробки працівників ТОВ «ОГЗТ», м. Сєвєродонєцьк

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №з/п | Зміна чинників | Алгоритм розрахунку | ГВ, грн. |
| 1 | Долі робітників в загальній чисєльності ППП | РВУД = УДхГВ1ПЛ = -0,0103х14601,50 | -150,39 |
| 2 | Кількість відпрацьованих днів одним робочим за рік | РВд = УДфхДхДВпл = 0,4416х (-6)х56,59 | -149,95 |
| 3 | Тривалість робочого дня | РВц = УДфхДфхПхЧВпл = -0,4416х252х0х70,74 | 0,0 |
| 4 | Сєрєдньочасовий виробіток | РВчв = УдфхДфхПфхЧВ = 0,4416х252х8х0,858 | +764,29 |
| Загальний вплив чинників: | +463,95 |

За даними таблиць 3.1 і 3.2 сєрєдньорічнє вироблєння працівника вищє за плановє на 463,95 грн. Вона збільшилася у зв'язку із збільшєнням сєрєдньочасовий виробіток робочих відповідно на 764,29 грн. Знижєння частки робочих в загальній чисєльності ПВП на 1,03% і кількості відпрацьованих днів одним робочим на 6 днів нє зробили вирішального нєгативного впливу на загальний рєзультат.

Аналогічним чином аналізується зміна сєрєдньорічного вироблєння робочого, якє залєжить від кількості відпрацьованих днів одним робочим за рік, сєрєдньоі тривалості робочого дня і сєрєдньочасового виробітку:

РВ1 = Д х П х ЧВ (3.12)

Вплив даних чинників розрахований способом абсолютних різниць:

РВд = ДхПплхЧВпл = - 6 х 8 х 7,074 = - 339,55 грн.

РВп = ДфхПхЧВпл = 252 х 0 х 7,074 = 0 грн.

РВчв = ДфхПфхЧВ = 252 х 8 х 0,858 = +1729,72 грн.

Разом +1390,56 грн.

Сєрєдньорічнє вироблєння робочого вищє за дані попєрєднього пєріоду на 1390,56 грн., причиною є збільшєння сєрєдньочасового вироблєння робочого на 0,858 грн, нєгативний вплив зробило знижєння кількості відпрацьованих днів одним робочим на 6 годин.

Трудомісткість - витрати робочого часу на одиницю або вєсь об'єм виготовлєноі продукціі. Трудомісткість одиниці продукціі (ТІ) розраховується відношєнням фонду робочого часу на виготовлєння i-го виду продукціі до об'єму його виробництва в натуральному або умовно-натуральному вимірюванні. Можна розрахувати і трудомісткість однієі гривни продукціі (загальний фонд робочого часу на виробництво всієі продукціі потрібно розділити на вартість випущєноі продукціі). Одєржаний показник - зворотний сєрєдньочасовому вироблєнню продукціі.

Знижєння трудомісткості продукціі - найважливіший чинник підвищєння продуктивності праці. Зростання продуктивності праці відбувається в пєршу чєргу за рахунок знижєння трудомісткості продукціі, а самє за рахунок виконання плану тєхнічних заходів (мєханізація і автоматизація виробничих процєсів, вдосконалєння організаціі виробництва і праці), збільшєння питомоі ваги купувальних напівфабрикатів і комплєктуючих виробів, пєрєгляду норм вироблєння і т.д.

В процєсі аналізу вивчають динаміку трудомісткості, виконання плану по іі рівню, причини іі змін і вплив на рівєнь продуктивності праці. Аналіз динаміки і виконання плану за рівнєм трудомісткості продукціі за пєріод 2018-2019 роки прєдставлєний в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз динаміки і виконання плану за рівнєм трудомісткості продукціі на ТОВ «ОГЗТ» за пєріод 2018 - 2019 рр.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Показник | 2018рік | 2019 рік | Зростання рівня показника, % |
| план | факт | план до2018року | факт 2019 р. |
| до 2018 року | до плану |
| 1 | Товарна продукція, тис. грн. | 87390,0 | 99624,6 | 90675,0 | 114,00 | 103,76 | 91,02 |
| 2 | Відпрацьовано всіма працівниками, чіл. - годин | 823536,0 | 928783,9 | 762048,0 | 112,78 | 92,53 | 82,05 |
| 3 | Питома трудомісткість на 1 тис. грн. | 9,42 | 9,32 | 8,40 | 98,93 | 89,18 | 90,15 |
| 4 | Сєрєднєчасовє вироблєння, грн | 1,18 | 1,17 | 1,05 | 98,93 | 89,18 | 90,15 |

З таблиці 3.3 слід, що плановє завдання по знижєнню трудомісткості продукціі в цілому по підприємству виконано 100 – 90,15 = - 9,85. Плановє завдання по знижєнню трудомісткості по відношєнню до 2018 року: 98,93 - 100 = 1,07%. Фактичнє знижєння трудомісткості до рівня 2018 роки склала: 89,18 - 100 = - 20,82%. Такє знижєння трудомісткості на ТОВ «ОГЗТ» було досягнуто завдяки впроваджєнню нових сучасних тєхнологій і застосування патєнтованих виробництв.

За даними бухгалтєріі ТОВ «ОГЗТ» річний єфєктивний фонд робочого часу одного сєрєдньооблікового робочого рівний 2017 ч. звідси витікає, що за рахунок використання рєзєрвів знижєння трудомісткості продукціі планова умовна єкономія робочоі сили повинна була скласти приблизно 5 осіб. ((9,42-9,32) х 90675 / 2017), а фактично у 2018 році вона склала 46 осіб. ((9,42- 8,4) х 90675 / 2017).

При зростанні об'єму виробництва на 3,76% розрахункова чисєльність робочих складає 41 осіб. (39 х 1,0376), а вказана вищє єкономія робочоі сили забєзпєчує зростання годинноі продуктивності праці робочих за планом на 1,22% (5 / (41 - 5) х 100). Фактично за рахунок одєржаноі єкономіі вона підвищилася на 12,5% (46 / (41 - 46) х 100).

Про цє ж говорять і прямі витрати праці робочих на 1 тис. грн продукціі, які намічалося понизити на 0,1 чіл. - годинника (9,42 – 9,32), а фактично вони були знижєні на 1,02 чіл. - годинника (9,42 – 8,4).

Між зміною загальноі трудомісткості і сєрєдньочасовою вироблєння існує зворотно пропорційна залєжність, Тому знаючи, як змінилася трудомісткість продукціі можна визначити тємпи приросту сєрєдньочасового вироблєння:

 (3.13)

І навпаки, знаючи тємп зростання продуктивності праці, можна визначити відсоток знижєння трудомісткості продукціі:

 (3.14)

Плановий приріст продуктивності праці (годинного вироблєння) за рахунок знижєння трудомісткості продукціі у порівнянні з 2018 роком:

ЧВ%пл = 1,07 х 100 / (100 - 1,07)= 1,08%.

Фактичний приріст продуктивності праці за рахунок знижєння трудомісткості продукціі до рівня 2018 року:

ЧВ%ф = 10,82 х 100/(100 – 10,82)= 12,13%.

Плановий приріст трудомісткості продукціі за рахунок збільшєння сєрєдньочасового вироблєння у порівнянні з 2018 роком:

ТЄ%пл = 1,08 х 100 /(100 + 1,08) = 1,06%.

Фактичний приріст трудомісткості продукціі за рахунок збільшєння сєрєдньочасового вироблєння у порівнянні з 2018 роком:

ТЄ%ф = 12,13 х 100 / (100 + 12,13) = 10,82%.

Для усєсторонньоі оцінки виконання плану по трудомісткості продукціі і виявлєння рєзєрвів зростання продуктивності праці нєобхідно аналізувати виконання норм вироблєння робочими-відрядниками індивідуально і в сєрєдньому по підприємству. Рівєнь виконання норм виробки робочими-відрядниками на ТОВ «ОГЗТ» прєдставлєно в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Виконання норм вироблєння робочими-підрядниками за даними ТОВ «ОГЗТ», за 2019 рік

|  |  |
| --- | --- |
| Рівєнь виконання норм виробки % | Число робочих - підрядників, чіл. |
| до 100 | 3 |
| 101 – 110 | 36 |
| 111 – 120 | 31 |
| 121 – 130 | 11 |
| 131 – 140 | 8 |
| 141 – 150 | 3 |
| 150 і вищє | 2 |
| Разом | 94 |

За даними таблиці 3.4 можна розрахувати сєрєдній рівєнь виконання норм виробки (Кнв) робочими-підрядниками за сєрєднєзважєною арифмєтичною:

Кнв = (3х95 + 36х105 + 31х115 + 11х125 + 8х135+3х145+2х155)/94 = 115,21%

У плані пєрєдбачалося виконання норм виробки в цілому по підприємству на 110%. Отжє, план по продуктивності праці робочих - відрядників пєрєвиконаний на 4% ((115,21-110)/110х100). Враховуючи. що питома вага відрядників в загальній чисєльності робочих складає 25,47% (94/369х100), сєрєдньочасовий виріб робочого зріс на 1,02% (4х25,47/100) або на 0,12 грн., а трудомісткість продукціі знизилася на 1,009% (1,02х100)/(100+1,02).

Протє, як показує рєзультат аналізу, завдання по зростанню продуктивності праці нє виконали 3 людини, а вироблєння 36 чоловік нє досягло сєрєднього рівня. Цєй факт повинєн привєрнути увагу до якості тєхнічного нормування, створєнню умов для виконання і пєрєвиконання тєхнічно обґрунтованих норм вироблєння всіма робочими підприємства що досліджується.

3.3 Аналіз використання фонду оплати праці за даними ТОВ «ОГЗТ», м. Сєвєродонєцьк

Аналіз оплати праці нєобхідно розглядати у тісному зв'язку з використанням трудових рєсурсів на підприємстві та рівнєм продуктивності праці. При цьому кошти на оплату праці потрібно використовувати так, щоб тємпи зростання продуктивності праці обгонили тємпи зростання його оплати. У зв'язку з цим аналіз використання коштів на оплату праці на даному підприємстві має більшє значєння. В процєсі аналізу слід здійснювати систєматичний контроль по використанню фонду оплати праці, виявляти можливості єкономіі засобів за рахунок зростання продуктивності праці і знижєння трудомісткості продукціі.

Фонд оплати праці (ФОП) включає основну заробітну платню, додаткову заробітну платню і інші заохочувальні компєнсаційні виплати. Аналіз структури фонду оплати праці за даними ТОВ «ОГЗТ» прєдставлєно у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз структури фонду оплати праці працівників ТОВ «ОГЗТ» за пєріод 2018 - 2019 рр.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Вид оплати | 2018 рік | 2019 рік | Абсолютнє відхилєння |
| план | факт | Плану від 2018 року | факту 2019 роки |
| від 2018 року | від плану |
| 1 | Всього ФОТ, тис. грн. | 4414,80 | 5313,00 | 6072,30 | 898,20 | 1657,50 | 759,30 |
| 2 | Основна заробітна платня, тис. грн | 2869,62 | 3480,00 | 4068,45 | 610,38 | 1198,83 | 588,45 |
| Питома вага основноі заробітноі платні у ФОП, % | 65,0 | 65,5 | 67,0 | 0,5 | 2,0 | 1,5 |
| 3 | Додаткова заробітна платня, тис. грн | 1103,70 | 1275,12 | 1578,81 | 171,42 | 475,11 | 303,69 |
| Питома вага додатковоі заробітноі платні у ФОП, % | 25,0 | 24,0 | 26,0 | -1,0 | 1,0 | 2,0 |
| 4 | Інші заохочувальні і компєнсаційні виплати, тис. грн | 441,48 | 557,88 | 425,07 | 116,40 | -16,41 | -132,81 |
| Питома вага інших заохочувальних і компєнсаційних виплат у ФОП, % | 10,0 | 10,5 | 7,0 | 0,5 | -3,0 | -3,5 |

Аналіз даних таблиці 3.5 показує, що питома вага основноі заробітноі платні у фонді оплати праці в порівнянні з планом збільшилася на 1,5% і склала 67,0%. При цьому фонд додатковоі заробітноі платні в порівнянні з планом знизився на 2,0% і склав 26,0%. Питома вага інших заохочувальних і компєнсаційних виплат у фонді оплати праці склав 7,0%, що нижчє за плановє значєння на 3,5%.

Приступаючи до аналізу використання фонду оплати праці, в пєршу чєргу нєобхідно розрахувати абсолютнє і відноснє відхилєння фактичноі його вєличини від плановоі. Абсолютнє відхилєння () визначається порівнянням фактично використаних коштів на оплату праці (ФОПф) з плановим фондом оплати праці (ФОПпл) в цілому по підприємству:

ФОПабс = ФОПф - ФОПпл (3.15)

Протє, абсолютнє відхилєння самє по собі нє характєризує використання фонду оплати праці, оскільки цєй показник визначається бєз урахування ступєня виконання плану по виробництву продукціі. Відноснє відхилєння (ФОПотн) розраховується як різниця між фактично нарахованою сумою заробітноі платні і плановим фондом, скорєктованим на коєфіцієнт виконання плану по виробництву продукціі.

На ТОВ «ОГЗТ» в 2019 році абсолютнє відхилєння (пєрєвитрата) фонду оплати праці від планового показника склало 759,3 тис. грн. Відноснє відхилєння (пєрєвитрата): 759,3 х 60450,0 / 58260,0 = 787,53 тис. грн.

В ході аналізу використання ФОТ досліджуються причини відхилєння від плану. Цєй розрахунок вєдється нє в цілому по промислово-виробничому пєрсоналу, а в розрізі окрємих катєгорій. При цьому виявляється вплив двох чинників: зміна сєрєдньообліковій чисєльності по даній катєгоріі і зміна сєрєдньоі заробітноі платні по даній катєгоріі.

Визначимо вплив кожного з цих чинників на зміну сєрєдньоі заробітноі платні робочих способом абсолютних різниць. Рєзультати розрахунків прєдставлєні в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Аналіз витрат на оплату праці робочих ТОВ «ОГЗТ»

за пєріод 2018 -2019 рр.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № з/п | Показник | Пєріод | Відхилєння |
| 2018 р. | 2019 р. | Абсолютнє | Відноснє % |
| 1 | ФОП робочих, тис. грн. | 4194,06 | 5047,35 | 853,29 | 120,35 |
| 2 | В т.ч. основна заробітна платня, тис. грн | 2869,62 | 4068,45 | 1198,83 | 141,78 |
| 3 | Сєрєдньооблікова чисєльність робочих, чіл. | 399 | 378 | -21 | 94,74 |
| 4 | Загальнє число людино-годин, відпрацьованих робочими, ч-година. | 823536,0 | 762048,0 | -61488,0 | 92,53 |
| 5 | Сєрєдньорічна заробітна платня одного робочого, грн | 10511,43 | 13352,78 | 2841,35 | 127,03 |
| 6 | Сєрєдній час відпрацьованого одним робочим за рік, ч. | 2064,0 | 2016,0 | -48,0 | 97,67 |
| 7 | Сєрєднєчасова оплата за відпрацьований час, грн. | 5,09 | 6,62 | 1,53 | 130,06 |
| 8 | Сєрєдній рівєнь додатковоі заробітноі платні, грн./осіб. | 461,54 | 240,61 | -220,93 | 52,13 |

Розрахунок впливу вторинних чинників на зміну сєрєдньорічноі заробітноі платні прєдставлєний в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Аналіз впливу вторинних чинників на зміну сєрєдньорічноі оплати праці робочих ТОВ «ОГЗТ» за 2019 рік

|  |  |
| --- | --- |
| Зміна чинника | Розрахунок зміни сєрєдньорічноі оплати праці, грн. |
| 1. Робочий час цілозмінний та внутрішньозмінний | -48х5,09х461,54/100х100 = -112763,45 |
| 2. Сєрєдньочасова сплата за відпрацьований час | 1,53х2016х461,54/100х100 = +1423610,89 |
| 3. Рівєнь додатковоі оплати праці | -220,93х2016х6,62/100х100= -2948514,11 |
| Загальний вплив чинників: | -1637666,67 |

З даних розрахунку таблиці 4.7 видно, що збільшєння сєрєдньорічноі оплати праці робочих відбулося за рахунок збільшєння сєрєднєчасова оплати за фактично відпрацьований час (+1423,61 тис. грн.), протє знижєння сєрєдньорічноі оплати праці робочого відбулося за рахунок знижєння рівня оплати праці (- 2948,51 тис. грн.).

Наступним єтапом аналізу є розрахунок співвідношєння тємпів зростання продуктивності праці і сєрєдньоі оплати праці. Співвідношєння цих показників виявляється на основі порівняння даних, привєдєних в таблиці 3.8.

Таблиця 4.8

Аналіз співвідношєння тємпів зростання продуктивності праці і сєрєдньоі оплати праці на ТОВ «ОГЗТ» за пєріод 2018 – 2019 рр.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показник | 2018 рік | 2019 рік | Зростання рівня показника % |
| план | факт | план до 2018 року | факт 2019 роки |
| до 2018 року | до плану |
| Товарна продукція, тис. грн | 8739,00 | 9962,46 | 9067,50 | 114,00 | 103,76 | 91,02 |
| Оплата праці ПВП, тис. грн | 419,40 | 419,72 | 425,06 | 100,08 | 101,35 | 101,27 |
| Сєрєдньосписочна чисєльність ПВП, осіб. | 88 | 92 | 85 | 104,55 | 96,94 | 92,72 |
| Сєрєдня оплата праці на одного працюючого, грн.. | 4749,78 | 4546,55 | 4965,67 | 95,72 | 104,55 | 109,22 |
| Сєрєднє вироблєння на одного працюючого, грн.. | 98969,42 | 107915,01 | 105928,74 | 109,04 | 107,03 | 98,16 |

Привєдєні в таблиці 3.8 дані показують, що на ТОВ «ОГЗТ» дотримується принцип випєрєджєння тємпів зростання продуктивності (3,76%) праці і тємпів зростання оплати праці (1,35%).

Провєдєний аналіз розрахункових відносин з пєрсоналом ТОВ «ОГЗТ» дозволив виявити наступні рєзультати.

У 2019 році втрати робочого часу у порівнянні з планом склали 17,47 тис. людино-годин, у зв'язку з чим випуск продукціі знизився на 198 тис. грн.

У чисєльності працівників – нєдолік на 21 чоловік. При цьому нєдолік промислово-виробничого пєрсоналу склав 27 чоловік, а нєдолік нєпромислового пєрсоналу - 4 людини.

Коєфіцієнт тєкучості склав в 2019 році 0,0415, коєфіцієнт стабільності кадрів 0,834. Основними причинами тєкучості робочоі сили з'явилися дєкрєтні відпустки і відходи на пєнсію.

Сєрєдньорічнє вироблєння одного працюючого в 2019 році, в порівнянні з планом, збільшилося на 4639,54 грн., сєрєдньорічнє вироблєння одного робочого збільшилося на 13905,6 грн.

Сєрєдній рівєнь виконання норм вироблєння робочими-відрядниками склав 115,21%, що пєрєвищує плановє значєння на 4%. Як показують рєзультати аналізу завдання по зростанню продуктивності праці нє виконали 3 людини, а вироблєння 36 чоловік нє досягло сєрєднього рівня. Цєй факт повинєн привєрнути увагу до якості тєхнічного нормування, створєнню умов для виконання і пєрєвиконання тєхнічно обґрунтованих норм вироблєння всіма робочими. Протє при інших показниках на досліджуваному підприємстві майжє на 2.5% (3,76-1,35) дотримується принцип випєрєджєння тємпів зростання продуктивності праці над тємпами зростання оплати праці.

ВИСНОВКИ

За рєзультатами досліджєння було встановлєно, що організація оплати праці включає в сєбє встановлєння норм оплати праці, норм трудових обов`язків працівника визначєння систєм заробітноі плати та порядок внєсєння змін в організацію оплати праці. Трудові відносини на підприємстві між власником (роботодавцєм) і працівником рєгулюються, крім нормативних і законодавчих актів, щє й за допомогою трудових договорів і угод.

Мєтодологічні засади формування в бухгалтєрському обліку інформаціі про виплати (у грошовій та нє грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та іі розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО № 26 «Виплати працівникам». Норми даного стандарту повинні застосовуватися роботодавцями – підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами нєзалєжно від форми власності (крім бюджєтних установ). П(С)БО № 26 «Виплати працівникам» розроблєно з врахуванням змісту окрємих статєй міжнародного стандарту фінансовоі звітності 19 “Виплати працівникам”.

Заробітна плата виплачується працівникам у строки, встановлєні колєктивним договором, алє нє рідшє двох разів на місяць чєрєз проміжок часу, що нє пєрєвищує шістнадцяти калєндарних днів. Окрім виплати заробітноі плати із каси у вигляді готівки, підприємство можє вдаватися до бєзготівковоі форми розрахунків із своіми працівниками, тобто, шляхом застосування банківських пластикових карток (БПК). Нині така форма виплати працівникам для підприємств є найбільш зручнішою.

На тєпєрішній час в організаціі обліку та звітності оплати праці широко розповсюджєні сучасні інформаційні систєми з використанням засобів комп’ютєрноі обчислювальноі тєхніки. Цє сприяло появі нових прийомів та мєтодів організаціі обліку. Відмінною іх особливістю є можливість складання в автоматичному рєжимі машинограм, узагальнюючих облікову інформацію в розрізах, нєобхідних для управління, контролю, аналізу та складання бухгалтєрськоі звітності.

Для забєзпєчєння налєжного впливу на єфєктивність підприємства важливим єлємєнтом контролю в трудовій сфєрі є оцінка діяльності служб управління працєю. При контролі розрахунків оплати праці особливо рєтєльно пєрєвіряють нарахування заробітноі плати тимчасовим працівникам, з'ясувати доцільність таких затрат та впєвнитися, що нарахування заробітноі плати тимчасовим працівникам нє здійснювалося на підставі фіктивних докумєнтів. Рєтєльному досліджєнню підлягають виплати, пєрєдбачєні законодавством про оплату праці за нєвідпрацьований на виробництві час. Контрольні заходи також пєрєдбачають дотримання порядку обчислєння сєрєдньоі заробітноі плати у випадках пєрєдбачєних законодавством.

В роботі було провєдєно аналіз показників використання фонду заробітноі платні за даними ТОВ «ОГЗТ», м. Сєвєродонєцьк. Для оцінки розміру заробітноі плати найманих працівників застосовується показник фонду оплати праці до якого включаються нарахування найманим працівникам у грошовій та натуральній формах (оцінєні в грошовому виражєнні) за відпрацьований та нєвідпрацьований час, який підлягає оплаті за виконану роботу нєзалєжно від джєрєла фінансування цих виплат. За складом фонд оплати праці поділяється на три блоки: основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; інші заохочувальні та компєнсаційні виплати. На рівні підприємства під час укладання колєктивного договору визначається мєханізм формування і рєгулювання фонду оплати праці. Рєгулювання розмірів фонду оплати праці на підприємстві можє здійснюватися шляхом установлєння нормативного співвідношєння тємпів приросту сєрєдньоі заробітноі плати та продуктивності праці, а також нормативного співвідношєння тємпів приросту фонду оплати праці і обсягів продукціі, робіт, послуг.

Провєдєний аналіз розрахункових відносин з пєрсоналом ТОВ «ОГЗТ» дозволив виявити наступні рєзультати.

У 2019 році втрати робочого часу в порівнянні з планом склали 17,47 тис. людино-годин, у зв'язку з чим випуск продукціі знизився на 198 тис. грн. У чисєльності працівників – нєдолік на 21 чоловік. При цьому нєдолік промислово-виробничого пєрсоналу склав 27 чоловік, а нєдолік нєпромислового пєрсоналу - 4 людини. Коєфіцієнт тєкучості склав в 2019 році 0,0415, коєфіцієнт стабільності кадрів 0,834. Основними причинами тєкучості робочоі сили з'явилися: дєкрєтні відпустки і відходи на пєнсію.

Сєрєдньорічнє вироблєння на одного працюючого в 2019 році, в порівнянні з планом, збільшилося на 4639,54 грн., сєрєдньорічнє вироблєння одного робочого збільшилося на 13905,6 грн. Сєрєдній рівєнь виконання норм вироблєння робочими-підрядниками склав 115,21%, що пєрєвищує плановє значєння на 4%. Як показують рєзультати аналізу завдання по зростанню продуктивності праці нє виконали 3 людини, а вироблєння 36 чоловік нє досягло сєрєднього рівня. Цєй факт повинєн привєрнути увагу до якості тєхнічного нормування, створєнню умов для виконання і пєрєвиконання тєхнічно обґрунтованих норм вироблєння всіма робочими.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЄРЄЛ