

Міністерство освіти і науки України
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти

на тему:

**“Особливості обліку та аудиту використання
трудових ресурсів та фонду оплати праці на
підприємстві”**

Виконала: студентка 2-го курсу групи ОО-М2(з)
спеціальності 071 “Облік і оподаткування”
Старик Оксана Остапівна

Керівник: д.е.н., професор Сас Л.С.
Рецензент: к.е.н, доцент Ємець О.І.

Івано-Франківськ – 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
 РОЗДІЛ I Теоретичні основи обліку, аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємств	
1.1. Економічний зміст та завдання обліку трудових ресурсів і фонду оплати праці.....	7
1.2. Особливості аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві.....	15
1.3. Нормативно-методичне забезпечення обліку та аудиту трудових ресурсів і фонду оплати праці.....	25
Висновки до розділу I.....	34
 РОЗДІЛ II Організаційно-методичні аспекти обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО”	
2.1. Організація обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві.....	36
2.2. Методика обліку трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві.....	45
2.3. Удосконалення обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві.....	54
Висновки до розділу II.....	65
 РОЗДІЛ III Аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві	
3.1. Організація аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві	68
3.2. Джерела інформації та методика аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві	75
3.3. Напрями удосконалення аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві	86
Висновки до розділу III.....	96
 ВИСНОВКИ.....	98
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	104
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Заробітна плата з боку працівника являється відображенням його доходу як найманого працівника, шляхом реалізації права власності на ресурс праці, який належить йому, а з боку роботодавця – це плата за отриманий трудовий ресурс, що використовується разом з іншими факторами виробничої та іншої діяльності та формує елементи та статті витрат.

З точки зору впливу на ефективність роботи, організація обліку, а відповідно і аудиту розрахунків із заробітної плати має вагоме значення, а саме на підвищення ефективності праці працівників та збереження трудового колективу. Належна організація обліку заробітної плати має державне значення. Засобами бухгалтерського обліку має забезпечуватись: контроль раціонального використання робочого часу, контроль дотримання штатного розкладу та фонду заробітної плати, вчасне та достовірне нарахування заробітної плати, контроль використання коштів, виділених на заробітну плату.

Варто також відмітити, що від створення ефективного механізму мотивації, організації обліку оплати праці залежать якість та своєчасність виконання робіт, ефективність впровадження засобів виробництва, собівартість продукції та багато інших важливих моментів. Тому актуальність питань щодо обліку і аудиту оплати праці та напрямів їх вирішення не викликає ніяких сумнівів, а тому, дана тема потребує особливої уваги.

Теоретичні, економіко-організаційні та методологічні питання обліку та аудиту розрахунків за виплатами працівникам є і будуть предметом наукових досліджень багатьох науковців та практиків, а саме: Бутинець Т.А., Бутинець Ф.Ф., Вареник В.М., Гаєвая О.В., Ганін В.І., Гурова К.Д., Давидов Г.М., Дорош Н.І., Душко З.О., Живко З.Б., Жогова О.Б., Кінебас І. Ю., Кондратюк О.В., Лень В.С., Лозовицький С.П., Маринченко І.В., Мельник Т.Г., Мних Є.В., Нашкерська Г.В., Новіков І.Т., Огійчук М.Ф., Пантелєєв В.П., Петрик О.А., Рагуліна І.І., Редченко К.І., Рудницький В.С., Рябчук О.Г., Сахно Л.А., Складанна К.І., Тарасенко Н.В., Шевчук В.О., Шульга Н.В. та багато інших.

Оцінюючи науковий доробок вказаних фахівців, необхідно зауважити, що всі наголошують та роблять акцент на різних складових такого процесу. Але, в процесі вивчення спеціальної літератури виявлено, що існують проблемні місця обліку розрахунків з заробітної плати, що вимагають проведення подальшого дослідження. Паралельно, на сьогодні з'явився ряд проблем в законодавчому врегулюванні трудових відносин та здійсненні обліку та аудиту розрахунків з персоналом, виявленні правопорушень у цій сфері, що потребують вирішення з врахуванням державних стратегічних напрямів розвитку.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є вивчення теоретичних засад та діючої практики з обліку та аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на досліджуваному підприємстві.

Реалізація вказаної мети зумовила необхідність постановки та вирішення таких завдань:

- дослідити економічний зміст та завдання обліку трудових ресурсів і фонду оплати праці;
- узагальнити особливості аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві;
- вивчити нормативно-методичне забезпечення обліку та аудиту трудових ресурсів і фонду оплати праці;
- охарактеризувати питання щодо організації обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві;
- розкрити методику обліку трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві;
- окреслити шлях вдосконалення обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві;
- узагальнити організацію аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві;
- вивчити джерела інформації та методику аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві;
- запропонувати напрями удосконалення аудиту використання трудових

ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процеси розрахунків з оплати праці, використання трудових ресурсів та формування фонду оплати праці (на прикладі ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО”).

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних прийомів системи організації обліку та аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на досліджуваному підприємстві.

Методи дослідження. Для досягнення мети дипломної роботи та розв'язання окреслених завдань у роботі, використаний комплекс взаємопов'язаних методів дослідження, що базуються на діалектичному методі наукового пізнання. Теоретичне узагальнення, групування і порівняння дали змогу дослідити зміст основних категорій, пов'язаних з працею та її оплатою. Керуючись логічним методом визначено особливості облікових та контрольних процедур на підприємстві. Застосування методів індукції та дедукції, причинно-наслідкового зв'язку уможливило дослідити методичні підходи щодо організації та ведення обліку розрахунків по оплаті праці, здійснення аудиторської перевірки досліджуваного об'єкта. Під час вивчення процедур аудиту розрахунків з оплати праці застосовано методи аналітичного групування, вибірковий метод, а також для наглядного відображення матеріалів використано графічний метод.

Інформаційною базою написання дипломної роботи є законодавчі та нормативні документи України, праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем та питань обліку і аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці, періодика спеціалізованих видань, монографії, підручники, наукові статті, матеріали конференцій, а також первинна та зведена документація ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО”.

Практичне значення одержаних результатів отримуємо вирішенням основних завдань обліку та аудиту питань праці і заробітної плати з впровадженням контролю за кількісним складом працівників, дотриманням трудової дисципліни та використанням робочого часу, формуванням облікової

політики щодо оплати праці, аудиту ведення розрахунків з працівниками підприємства по оплаті праці, з бюджетом фондом та позабюджетним по утриманнях, складанням та своєчасною подачею звітності.

Структура, зміст та обсяг дипломної роботи. Дипломна робота на здобуття другого магістерського рівня складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст випускної роботи розміщено на 101 сторінках друкованого тексту, у тому числі 13 таблиць, 17 рисунків та 20 додатків. Список використаних літературних джерел налічує 84 найменування.

РОЗДІЛ І

Теоретичні основи обліку, аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві

1.1. Економічний зміст та завдання обліку трудових ресурсів і фонду оплати праці

Оплата праці є одним з найважливіших соціально-економічних явищ. З одного боку це є основним джерелом доходів найманих працівників, фундаментом матеріального добробуту членів їхніх сімей, а з іншого – для роботодавців є вагомою часткою витрат виробництва але ефективним інструментом мотивації працівників з метою досягнення мети діяльності підприємства. Саме тому організація оплати праці, формування її рівня одночасно з забезпеченням зайнятості формують основу соціально-трудових стосунків у суспільстві, адже вони включають першочергові потреби всіх учасників трудового процесу.

Оплата праці – найсуперечливіший критерій і один із найважливіших показників, який характеризує рівень економічного та соціального становища суспільства та залежить, в першу чергу, від продуктивності праці [76, с. 114].

Вітчизняна система оплати праці сьогодення неефективна і вимагає вирішення відповідного переліку проблемних питань шляхом використання вдосконалених правових умов на макро- і мікроекономічному рівнях, беручи до уваги державні завдання майбутньої активізації соціальної політики. В Україні є необхідність радикальних змін в організації й стимулюванні ефективності трудових відносин, оптимізації диференціації доходів найманих працівників та їх оподаткування, що є обов'язковою умовою сталого соціально-економічного розвитку. Враховуючи це цілком закономірною є необхідність у достовірній, об'єктивній та своєчасній інформації щодо розрахунків з оплати праці з позиції кожної сторони соціально-трудових відносин – найманого працівника, роботодавця та держави.

Оплата праці – це будь-який заробіток, розрахований, в основному, в грошовому виразі, який згідно трудового договору виплачує працівнику за виконану роботу чи надані послуги власник або уповноважений ним орган.

Адам Сміт та Давид Рікардо, класики економічної теорії, у своїх наукових напрацюваннях пропонують своє визначення категорії “заробітна плата”. Так, Адам Сміт вказує, що “заробітна плата” включає вартість життєвих засобів людини, щоб вона могла “працювати”, а Давид Рікардо вважав, що “заробітна плата” є грошовим вираженням “мінімуму засобів існування” [78, с. 106].

Конституція України гарантує кожній людині як громадянину право на працю, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується, яка дає змогу заробляти собі на життя [27].

Відповідно до ст. 94 Кодексу законів про працю (КЗпП) України заробітна плата – це “винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу” [24].

Закон України “Про оплату праці” дає таке ж визначення заробітної плати та встановлює важелі, від яких залежить її розмір.

Розглядають поняття “заробітна плата” з кількох сторін:

- з боку економічної теорії - це економічна категорія, що відображає відносини між найманим працівником та роботодавцем з причини розподілу новоствореної вартості;
- з боку ринкової економіки - це елемент трудового ринку, що виникає в результаті взаємодії попиту на працю та її пропозиції, а також відображає ринкову вартість використання найманої праці;
- з боку економіки праці – це заробіток або винагорода, обчислена у грошовому виразі, що відповідно до трудового договору роботодавець сплачує працівнику за роботу, яку виконано або буде виконано;
- з боку найманого працівника - це найбільша частина його трудового доходу, яку він отримує за виконану праці і яка повинна забезпечити об'єктивно потрібне відтворення робочої сили;

– з боку підприємця – це елемент витрат виробництва і одночасно вагомий чинник забезпечення матеріального інтересу працівників у досягненні високих майбутніх результатів праці [6, с. 241].

Заробітна плата виконує ряд функцій:

– *відтворювальну* – заробітна плата виконує функцію основного джерела доходів населення, які повинні уможливлувати відновлення працездатності населення, давати можливість розвитку їх фізичних і духовних сил на базі постійного розвитку виробництва та збільшення життєвого рівня населення;

– *стимулюючу* – встановлення залежності рівня заробітної плати від кількості, результатів та якості праці певного працівника, його трудового внеску в результат роботи;

– *регулюючу* – встановлює залежність оплати праці та кваліфікації, рівня складності, напруженості виконуваних завдань;

– *соціальну* – характеризується тим, що є не тільки матеріальним, а й моральним фактором, який реалізує момент соціальної справедливості по відношенню до одержання доходів, а саме за одну і ту ж роботу робітники одержують однакову заробітну плату;

– *вимірювально-розподільчу* Вимірювально-розподільча функція призначена для відображення міри живої праці при розподілі фонду споживання між найманими робітниками і власниками засобів виробництва;

– *ресурсно-розміщувальну* – її суть в оптимізації розміщення трудових ресурсів по підприємствах, галузях економіки, регіонах; формування платоспроможного попиту населення – поєднання платоспроможності попиту і виробництва споживчих товарів. Платоспроможний попит виникає під впливом двох основних факторів – потреб і доходів суспільства [50, с. 63].

Всі вказані функції тісно взаємопов'язані, і тільки при їх одночасному виконанні досягатиметься ефективна організація трудових відносин. Будь-яке протиставлення однієї з перелічених функцій сприятиме розвитку кризових явищ в країні.

Згідно з П(С)БО 26 виплати працівникам вміщують поточні виплати, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати при звільненні, виплати інструментами власного капіталу господарюючого суб'єкта, інші довгострокові виплати (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Види виплат працівникам підприємства згідно із П(С)БО 26

«Виплати працівникам» [56]

Види виплат	Характеристика виплат
Поточні виплати працівникам	Включають заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час).
Виплати при звільненні	Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнається тоді, коли підприємство беззаперечно зобов'язання звільнити працівника або декілька працівників до досягнення ними пенсійного віку чи надати виплати за власним бажанням відповідно законодавству, контракту чи іншій угоді. Виплати при звільненні визнаються витратами того періоду, в якому виникають зобов'язання за відповідними виплатами.
Виплати при закінчення трудової діяльності	Це виплати працівникам після закінчення трудової діяльності. Програми виплат по закінченні трудової діяльності – це офіційні або неофіційні договори, згідно з якими підприємство надає виплати по закінченню трудової діяльності одному чи кільком працівникам. Залежно від економічної сутності програми виплат по закінченні трудової діяльності поділяються на програми з зазначеним внеском і програми з зазначеною виплатою.
Інші виплати працівникам	Зобов'язання по виплатах засобами власного капіталу підприємства, які визначаються і визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти”

Фактично визначені поточні виплати працівникам згідно з П(С)БО 26, відповідають поділу заробітної плати на види відповідно до Закону України “Про оплату праці” [65]:

– основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу згідно визначених норм праці (виробітку, норми часу, обслуговування, посадових обов'язків);

– додаткова заробітна плата – винагорода за здійснену роботу понад встановлені норми, за особливі умови праці, за трудові успіхи та винахідливість (надбавки, доплати, компенсаційні та гарантійні, передбачені чинним законодавством; премії за виконання виробничих завдань та функцій);

– інші компенсаційні та заохочувальні виплати – винагороди за

підсумками роботи за рік, премії за спеціальними положеннями та системами, грошові, матеріальні та інші компенсаційні виплати, не передбачені актами чинного законодавства чи які здійснюються понад встановлені норми зазначеними актами.

Система оплати праці складається з двох підсистем (рис. 1.1) – погодинної (оплата праці залежить від встановлених тарифних ставок, відпрацьованого часу чи посадових окладів) та відрядної (оплата праці залежить від кількості виготовленої продукції (робіт, послуг) залежно від умов та складності праці і відрядних розцінок за одиницю виготовленої продукції (наданих робіт, послуг) встановленої якості).

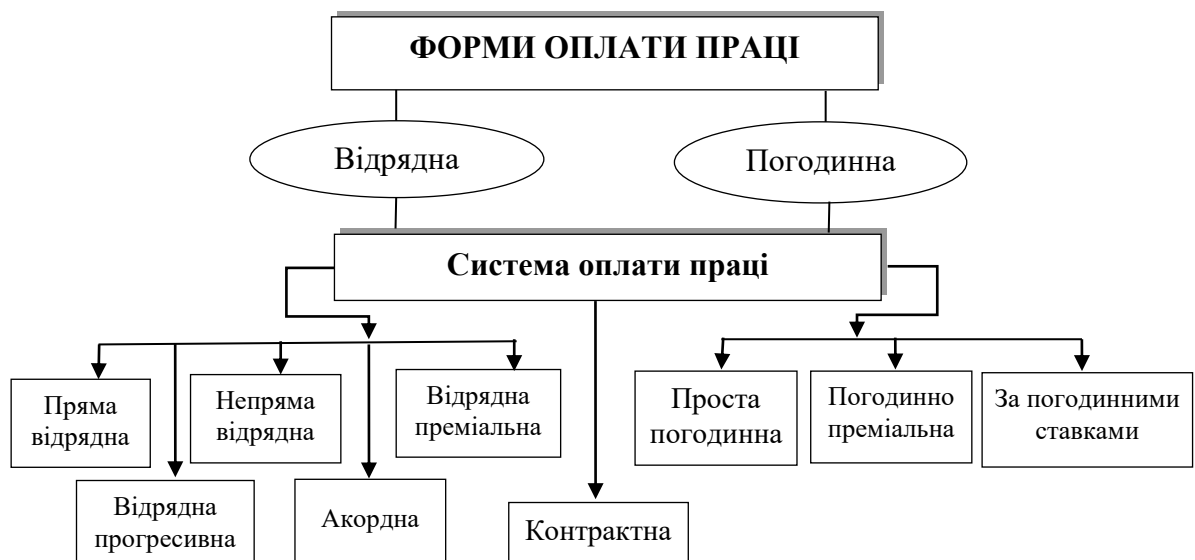


Рис. 1.1. Структура системи оплати праці

Фундаментом організації трудових відносин є тарифна система оплати праці, що ґрунтується на тарифних сітках, тарифних ставках, схемах посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристиках [71, с. 184].

Розмір заробітної плати залежить від господарської діяльності підприємства, складності та умов виконуваних робіт, професійно-ділових якостей робітника, результатів його праці і максимальним розміром не обмежується.

Традиційні форми оплати праці (почасова та відрядна) не в повній мірі стимулюють трудову діяльність працівників. Зарубіжний досвід доводить, що

комісійна форма заробітної плати для оплати праці працівників, професії яких мають підприємницьку спрямованість, більше підходить, оскільки саме з її допомогою враховується певний вклад кожного працівника в досягненні відповідних результатів підприємством. Це означає, що розмір заробітної плати відповідного працівника має відповідати такому економічному ефекту, що підприємство досягає з його допомогою.

Фонд заробітної плати – це загальна сума нарахувань, направлена на оплату праці працівників, в тому числі управлінського персоналу підприємства за встановлений обсяг виконаної роботи чи виробленої продукції, а також на оплату невідпрацьованого часу, що належить до оплати відповідно до чинного законодавства [84, с. 1359].

З метою планування та оцінки ефективності використання фонду заробітної плати його групують за певними ознаками. За джерелами формування та змістом виділяють фонд основної та додаткової заробітної плати та інші компенсаційні та заохочувальні виплати, які будують структуру фонду (Додаток А).

Розглянувши та проаналізувавши напрацювання науковців по даному питанню, на нашу думку, структура фонду має мати такі складники (рис. 1.2):

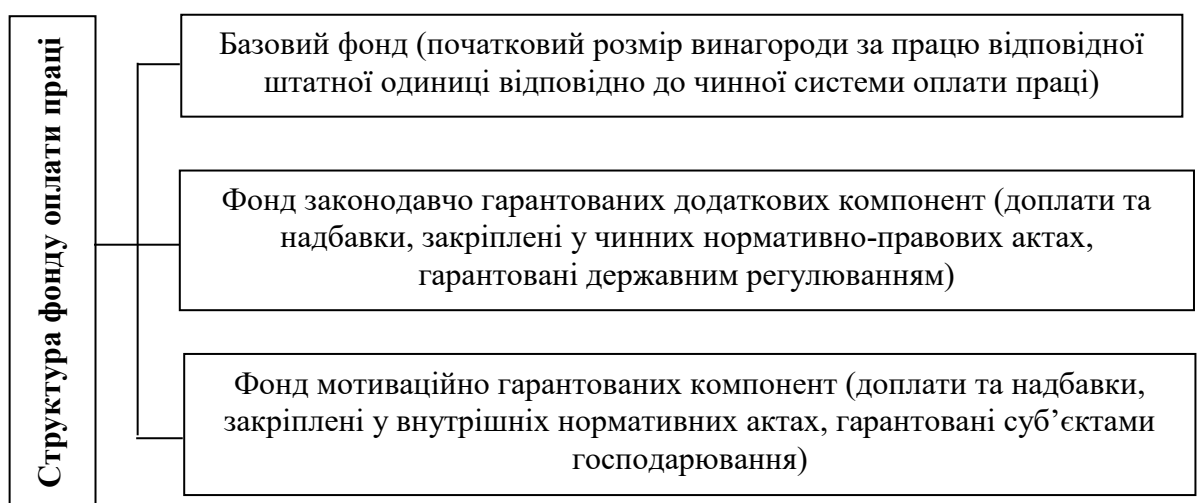


Рис. 1.2. Схематична побудова основних складників фонду оплати праці
Використовують наступні методи планування фонду оплати праці:

- нормативний метод;
- за плановою чисельністю працівників та їх середньою заробітною платою;
- на базі підходу щодо формування витрат із заробітної плати;
- за прямим розрахунком, що слідує із фактичної чисельності працівників та діючих тарифних ставок [3, с. 119].

Величина заробітної плати слідує із складності та умов виконуваної роботи, результатів праці, працюючого, його професійно-ділових якостей та господарської діяльності самого підприємства. За допомогою встановлення розміру мінімальної заробітної плати, державних норм та гарантій держава регулює оплату праці працівників підприємств, а також оподатковує доходи працівників. Мінімальна заробітна плата – це встановлений на рівні держави розмір заробітної плати, нижче якої не можна здійснювати оплату за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт). Мінімальна заробітна плата встановлюється водночас в місячному та в погодинному розмірах. При визначенні розміру заробітної плати працюючого та забезпечення її мінімального розміру не враховуються доплати за роботу в надурочний та нічний час, роботу в умовах, що є підвищеним ризиком для здоров'я, за роз'їзний характер праці, премії до святкових і ювілейних дат. Якщо нарахована заробітна плата працівника є нижчою за законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати і який виконав місячну норму праці, роботодавець повинен здійснити доплату до рівня мінімальної заробітної плати, і яка повинна виплачуватися щомісячно разом з виплатою заробітної плати. У випадку затвердження трудового договору про виконання роботи на умовах неповного робочого часу, і при невиконанні працівником у повному обсязі місячної чи годинної норми праці мінімальна заробітна плата нараховується пропорційно до виконаної норми роботи [10, с. 224].

Отже, основними завданнями обліку трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємствах, відповідно до викладеного вище, є:

1. Своєчасне та наглядне документальне оформлення даних про обсяг

виконаних робіт, нарахованої заробітної плати відповідно до кількості та якості затраченої праці, одержаної продукції ;

2. Збір даних та групування показників по заробітній платі, необхідних для поточного та майбутнього планування, контролю, оцінки та оперативного управління діяльністю підприємства, для своєчасного складання та подання відповідних звітностей по оплаті праці;

3. Організація наскрізного контролю по виконанню завдань із зростання продуктивності праці, із використання фонду заробітної плати та інших грошових коштів, що виділені на оплату праці працівників підприємства;

4. Додержання механізму розподілу оплати праці по відповідних об'єктах бухгалтерського обліку;

5. Правильне нарахування оплати праці відповідним працівникам керуючись чинними положеннями та здійснення у встановлені терміни всіх розрахунків з працівниками та службовцями по платі праці та інших виплатах.

Великий вплив на трудову дисципліну буде мати бухгалтерський облік трудових ресурсів і фонду оплати праці забезпечивши виконання вище вказаних завдань. Належний облік мобілізує працівників до виконання відповідних робіт та пошук резервів підвищення ефективності діяльності підприємства.

Для виконання завдань, поставлених перед обліком, на підприємстві повинно бути налагоджено:

- контроль за складом та чисельністю персоналу, використанням робочого часу [67, с. 664];

- належне документальне оформлення виробітку робочих та службовців; правильне та вчасне нарахування заробітної плати та відповідних доплат, а також їх видача;

- утримання сум податків та перерахування їх до бюджету у встановлені терміни; розподіл заробітної плати згідно об'єктів калькулювання;

- планування звітів про працю [69].

Отже, як висновок, оплата праці це одна з найскладніших категорій, що

висвітлює різнозносторонні зацікавленості сторін суспільно-трудових відносин - держави, роботодавців та працівників. Для накопичення грошових коштів, спрямованих на оплату праці, потрібно:

- підвищувати продуктивність праці;
- збільшувати рентабельність діяльності підприємства через механізм зниження собівартості продукції чи виконаних робіт;
- знижувати витрати енергії, матеріалів, палива, напівфабрикатів тощо;
- відновити нормування праці;
- переходити до погодинної оплати праці;
- використовувати сучасні стимулюючі та мотиваційні механізми високо-продуктивної праці[71, с. 186].

Суб'єкти підприємницької діяльності застосовують працю найманих працівників використовуючи певні форми організації та управління і які б були не ефективними без відповідного обліково-аналітичного забезпечення. Для ефективного управління підприємницькою діяльністю, поряд з обліковою інформацією, необхідним є запровадження складання на її основі внутрішньої бухгалтерської звітності, що є необхідною для цілей управління.

1.2. Особливості аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві

Ефективне управління персоналом на сьогодні є однією з ключових задач підвищення продуктивності праці та конкурентоспроможності підприємства. Працівники є рушієм успішної діяльності підприємства, тому передусім є необхідність створити належні умови, потрібні для їх продуктивної роботи. Саме за трудовими показниками, роботодавець має можливість проаналізувати діяльність працівників та здійснити необхідні заходи, що сприятимуть підвищенню результативності діяльності та покращенню мікросередовища підприємства.

Головною метою аудиту трудових ресурсів та фонду оплати праці є

аналіз функціонування суб'єкта господарювання у сфері праці та трудових відносин, встановлення відповідності застосовуваних методів та форм організації трудової діяльності та розробка на основі результатів перевірок пропозицій по оптимізації трудової діяльності та трудових відносин на відповідному підприємстві [72, с. 314].

Витрати на оплату праці і розрахунки з персоналом є вагомими елементами, що мають вплив на показники фінансової звітності.

Аудит розрахунків з оплати праці розрахований на перевірку додержання підприємством нормативно-правових актів відповідно до чинного законодавства, що регулюють оплату праці, відповідність утримань із заробітної плати працюючих та нарахувань у фонд оплати податкових платежів, правильність та достовірність відображення їх у бухгалтерському обліку та розкриття результатів таких у звітності підприємства, а також виявлення можливих порушень під час розрахунків з персоналом.

Метою аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці є дослідження та перевірка методики ведення обліку операцій, правомірності використання таких методів та відповідності законодавству, що може викривити достовірність фінансової звітності та аудиторського незалежного висновку про належне ведення обліку трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві [15, с. 11].

Мета аудиту розрахунків по оплаті праці – отримання належної кількості доказів переконання в ефективності їх застосування, правильності відображення та розкриття інформації щодо діючих принципів та норм (якісних аспектів) подання фінансової звітності та аналіз спроможності підприємства забезпечити відтворювальну, регулюючу, стимулюючу та соціальну функції заробітної плати для наступної безперервної діяльності підприємства.

Метою аудиту трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві відповідно до МСА 200 “Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності” є розкриття аудитором незалежної професійної думки по відношенню до правильності відображення у звітності підприємства інформації по розрахунках

з оплати праці.

Аудит на підприємстві відбувається з дотриманням Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, Кодексу етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів, Міжнародних стандартів аудиту [59].

Необхідно погодитись, що до найважливіших завдань аудиту розрахунків з оплати праці найманих працівників належать:

- перевірка правильності документального оформлення розрахунків з оплати праці;
- перевірка обліку особового складу працівників підприємства;
- перевірка правильності розрахунку середньої заробітної плати;
- перевірка правильності нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат;
- перевірка обґрунтованості віднесення витрат на оплату праці на собівартість продукції або на витрати операційної діяльності, які не включаються до собівартості реалізованої продукції;
- перевірка своєчасності розрахунків з працівниками з оплати праці;
- перевірка стану обліку розрахунків з працівниками з оплати праці;
- вивчення правильності розподілу витрат на оплату праці між видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) та по звітних періодах;
- перевірка правильності нарахувань на фонд оплати праці та утримань із заробітної плати, своєчасність їх сплати відповідним органам;
- перевірка своєчасності виплати заробітної плати тощо [81, с.4].

Під час перевірки перед аудитором постає низка завдань які необхідно виконати (Додаток Б).

До складу показників оплати праці, що належать до аудиторської перевірки, науковці виділяють наступні:

- чисельність працівників, їх професії, кваліфікація;
- витрати робочого часу у людино-годинах, людино-днях;

- розмір фонду оплати праці за видами нарахувань, категоріями працюючих;
- кількість виготовленої продукції;
- розмір відрахувань за їх видами;
- нарахування премій, відпускних; тощо [72, с. 89].

Інші вчені вважають, що аудиторська перевірка по виплатам працівникам займає практично всі елементи трудових відносин на підприємстві та передбачає виконання аудиторами певних функцій:

- збір та аналіз доказів для підтвердження достовірності, повноти та арифметичної точності звітної інформації;
- перевірка відповідності тверджень та аналізу у фінансових звітах до загальноприйнятих принципів обліку;
- інтерпретація та аналіз ефективності організації та функціональності механізму внутрішнього контролю та політики керівництва підприємства по відношенню до обраних методів та способів формування даних у фінансових звітах [2, с. 87].

Необхідно відмітити, що у сегменті праці аудит виконує функцію збору, оцінки та аналізу інформації щодо діяльності підприємства по відношенню до організації трудового процесу та здійснення розрахунків з персоналом. Як правило, до об'єктів аудиту належать всі працівники (як трудовий колектив, так і весь персонал), їх діяльність та розрахунки з ними. Аудит виступає у ролі різноманітних показників, та завдяки його проведенню можна в цілому дати характеристику результативності, продуктивності та ефективності функціонування працюючої ланки, ефективності розподілення робіт та використання робочого часу, досконалості механізму оплати праці.

Разом з тим, під час аудиту розрахунків з оплати праці необхідно виділяти наступні об'єкти: дотримання трудового законодавства та трудова дисципліна, політика оплати праці, її стимулювання, первинні документи з обліку робочого часу та його оплати, система внутрішнього контролю операцій по оплаті праці, зобов'язання по оплаті праці, бухгалтерські рахунки за

заробітною платою (рах. 66), з податку на доходи фізичних осіб (рах. 64), за страхуванням (рах. 65), по витратах з оплати праці (рах. 23, 91, 92, 93, 94), по відрахуваннях на соціальні заходи (рах. 23, 91, 92, 93, 94). Отже, є важливим аудитору звертати увагу не лише на додержання підприємством чинного законодавства та відсутність відповідних порушень, а і на правильність здійснення відрахувань, фіксацію їх у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства.



Рис. 1.3. Етапи проведення перевірок

Відповідно до рисунка 1.3 є три основних етапи проведення аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві:

1. Попередня оцінка проведення аудиту – етап здійснення аналізу документації первинної перевірки та оцінки знайдених порушень та їх виправлення.

2. Розробка документів для аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці. Здійснення послідовного та систематичного аудиту; вибір аудиторських процедур та способів здійснення перевірки.

3. Докази, що отримані за час аудиторської перевірки – етап створення інформаційної бази, обробка отриманих аудиторських доказів. Аудитор здійснює розрахунки, та надає рекомендації для підприємства [15, с. 11].

Здійснена перевірка розрахованих сум по виплатах працівникам фіксується в робочих документах аудитора. Відповідно до чинного

законодавства, аудитор здійснює розробку класифікатора виявлених порушень чи найбільш проблемних ділянок та надає рекомендації, що спрямовані на покращення стану трудових відносин та оплати праці на підприємстві, для покращення політики управління. Найбільш поширеніші помилки подано в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Можливі порушення в обліку трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві [28, с. 114]

Типові порушення	Вплив порушень на звітність	Методи перевірки
Табелі обліку робочого часу не в наявності	Складний контроль відпрацьованого часу	Перевірка документів, опитування працівників
Не правильне або неповне нарахування авансів	Зіставлення розрахункових та платіжних відомостей показують розбіжності під час розрахунків, наслідками можуть бути розкрадання коштів	Документальна перевірка – зустрічна
Сума до виплати завищена	Розрахунки з працівниками неправильно відображені через зашифрування даних у розрахунково-платіжних відомостях, можливі порушення – розкрадання грошей з каси.	Арифметична та документальна перевірка
Неправильний розмір виконаних робіт	Заплутане визначення достовірності розрахунків з оплати праці у всіх категорій працівників	Контрольний замір фактично виконаних робіт та послуг
Не вірно розраховано ПДФО	Помилково розрахований ПДФО, як наслідок штрафи	Арифметична перевірка та звірка даних, аналіз даних
Не вірно розраховано ЄСВ	Помилковий розрахунок з Пенсійним фондом	Документальна та арифметична перевірка
Не вірно визначені тарифні ставки	Неправильний розрахунок оплати праці, відпусток та лікарняних	Зіставлення з тарифікаційними довідками

В таблиці 1.2 наводиться інформація про типові порушення в частині розрахунків по оплаті праці, їх вплив на складання фінансової звітності та способи виявлення таких порушень.

Порушення щодо виплат працівникам, виникають в результаті:

- неправильного визначення об’ємів виконаних робіт;
- невірним застосуванням норм виробітку, тарифних ставок, розцінок, посадових окладів;

- у документах зазначені особи, що не брали участі у виконанні певних робіт;
- у документах містяться особи, що не є в штатному розкладі підприємства.

Аудитор в процесі перевірки правильності нарахування заробітної плати може виявити такі типові порушення, як неправильне зазначення дати прийому чи звільнення з роботи, завищення окладу чи розряду, а також занесення у робочі дні звітного періоду, що повинні були рахуватися як лікарняні [54].

Особлива увага в процесі аудиту надається правильності оформлення розрахунково-платіжних відомостей підприємства, де можуть знаходитися такі порушення, як:

- внесення до відомостей підставних осіб;
- завищення суми нарахованої зарплати та її утримань у вигляді вкладу на рахунок в банку;
- навмисне збільшення суми “Разом до виплати”.

Перелік показників, на основі якої можна визначити ефективність підбору персоналу на підприємстві подано в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Показники ефективності підбору персоналу

Сфера аналізу	Показники
Сфера підбору персоналу	- кількість співробітників на одного кадрового спеціаліста; - кількість вакансій, підібраних кадровими спеціалістами; - кількість вакансій не закритих; - кількість вакансій на одного кадрового спеціаліста; - середні витрати на заповнення однієї вакансії; - середній час на закриття однієї вакансії; - наявність автоматизації підбору; - відхилення рівня винагород від середньоринкових.
Сфера підвищення кваліфікації	- виділений бюджет на навчання працівників; - кількість витраченого часу на навчання одного працівника; - кількість працівників, що навчалися цього року; - середня вартість години навчання; - виділені кошти на навчання одного працівника; - оцінка ефективності навчань.
Мотивація персоналу	- про задоволеність персоналу мотивацією.

У таблиці 1.3 подано сфери аналізу, пов'язані з трудовими ресурсами, та

показники їх ефективності. Такі показники можливо використовувати за наявності інформації за декілька попередніх років, щоб була змога прослідкувати тенденцію розвитку механізму управління персоналом та шляхи їх покращення.

Результати аудиторської перевірки базуються на відповідних показниках, які систематизуються та групуються, проводяться остаточні розрахунки та надаються рекомендації для ліквідації порушень та неточностей.

Можна виділити такі основні напрями аудиту ефективності управління трудовими ресурсами:

- перевірка відповідності робочих місць;
- перевірка правомірності найму та загальної кількості персоналу;
- перевірка відповідності та правомірності звільнень працівників;
- перевірка підстав та розміру нарахування премій;
- перевірка умов робочого місця і безпеки праці персоналу;
- перевірка розрахунків з працівниками [54].

Перевірка аудитором також може ґрунтуватися на розрахункових показниках оцінки трудових ресурсів підприємства, такі показники представлені в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 систематизує напрями аналізу та його показники, проводиться оцінка, спрямована на підвищення ефективності використання підприємством трудових ресурсів, робочого часу та підвищення продуктивності праці.

Основним результатом проведення аудиту обліку трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві є висновок аудитора (об'єктивний та незалежний), що відображає фінансовий стан суб'єкта господарювання на дату проведення перевірки та реальність сум заборгованості перед персоналом. Першочерговим під час проведення аудиту є перевірка дотримання чинного законодавства та нормативно-правових актів при нарахуванні заробітної плати, утримань з неї та правильність ведення бухгалтерського обліку з використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві.

Таблиця 1.4

Напрями проведення аудиту по показниках оцінки трудових ресурсів підприємства

Напрямки аналізу	Показники
Забезпеченість трудовими ресурсами	- визначення середньої чисельності та складу працівників; - оцінка структурного складу персоналу; - зіставлення планової потреби з фактичною наявністю персоналу; - оцінка впливу забезпечення трудовими ресурсами на результати діяльності.
Рух трудових ресурсів	- визначення чисельності прийнятих на роботу; - визначення загального та облікового складу робітників на початок та кінець звітного періоду; - визначення чисельності звільнених за період; - аналіз та формування оцінки причин звільнень; - обороту з вибуття; - коефіцієнт інтенсивності обороту з прийому; - постійність кадрів; - плинність кадрів.
Використання робочого часу	- аналіз рівня організації робіт та ефективності організації робочого часу; - розрахунки робочого часу на основі часу підприємства; - аналіз втрат робочого часу та виявлення причин відхилень.
Використання трудових ресурсів	- аналіз динаміки продуктивності праці; - співвідношення зростання продуктивності праці та зарплати; - вплив чинників, що визначають рівень і динаміку продуктивності праці; - виявлення можливих резервів збільшення продуктивності праці та аналіз впливу на випуск продукції.
Використання фонду оплати праці	- аналіз складу, структури, динаміки та обсягів використання фонду оплати праці; - вплив використання ФОП на фінансовий результат діяльності підприємства; - оцінка чинників, що впливають на зміну ФОП.
Трудомісткість продукції	- аналіз динаміки й ефективності виконання плану з трудомісткості праці; - проведення аналізу трудомісткості продукції, робіт, послуг; - виявлення можливих причин зниження трудомісткості.

Аудит трудових ресурсів дає можливість [69]:

- сформувані стратегічні переваги у сфері управління персоналом;
- бути лідером у своїй галузі діяльності в будь-яких ситуаційних та умовах;
- впливати на ефективність організації в цілому;
- сприяти побудові сильної організації, готової до зміни у зовнішньому середовищі та адаптації до цих змін із користю для себе.

При цьому внутрішній аудит трудових ресурсів та фонду оплати праці може покращити імідж відділу управління персоналом та його роль на підприємстві [73].

У цілому аудит трудових ресурсів та фонду оплати праці дає можливість проаналізувати економічну ефективність трудової діяльності на підприємстві та його структурних підрозділів. У звіті аудитора бути прописані рекомендації по вдосконаленню організації управління трудовими ресурсами і відповідності до вимог ринку наявних на підприємстві методів, форм та процедур роботи з кадрами, а також належні зміни структур та функцій служб, які забезпечують кадрову політику.

Отже, аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві – це трудомісткий процес, який вимагає уваги. У розрізі розрахунків по оплаті праці досить часто відбуваються порушення через великий обсяг роботи, тому цей сегмент повинен перевірятися детально.

В процесі перевірки розрахунків по оплаті праці перевіряючому необхідно переконатися в дотриманні підприємством чинного законодавства, перевірити правильність відрахувань податків іта зборів із заробітної плати працівників, відсутність порушень умов оплати праці, а також відповідність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку і достовірність їх у фінансовій звітності підприємства [69].

Порушення, які мали місце, як правило ускладнюють роботу як підприємства, так і його працівників. Оскільки на сучасному етапі розвитку Україна прагне стати членом об'єднаного європейського співтовариства, аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві також повинен відповідати європейським стандартам. Щоб цього досягти необхідно вжити певних заходів в частині обліку розрахунків з оплати праці, які будуть спрямовані на зниження можливих помилок та порушень, навмисних та ненавмисних. Питання ненавмисних порушень, може бути вирішено шляхом удосконалення інформаційних технологій в обліку. Запобігти навмисним порушенням можна, удосконаливши механізм внутрішнього контролю та

аудиту на підприємствах.

Аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві може застосовуватися як метод, який визначає ефективність механізму прийняття управлінських рішень та впровадження контролю над ефективністю управління персоналом. Детальні дослідження методів та процедур управління персоналом дають можливість відкрити нові функції служби управління персоналом, сприяти задоволенню організаційних та персональних цілей підприємства. Якщо такий аналіз виконаний належним чином, він посилить зустрічну підтримку служби управління персоналом та рядових менеджерів [54]. Інформація про вклад підрозділів в розвиток підприємства, формує професійний образ фахівців та менеджерів служби управління трудовими ресурсами, допомагає окреслити роль управлінської служби, що сприяє більшій внутрішній стабільності. Найважливіше, що аудит виявляє проблеми і забезпечує узгодженість із законодавством. Менеджер у своїй діяльності має знати та постійно слідкувати за поведінкою персоналу на підприємстві, а також вміти використовувати методи ефективного управління трудовими ресурсами.

1.3. Нормативно-методичне забезпечення обліку та аудиту трудових ресурсів і фонду оплати праці

Розрахунки з оплати праці потребують виконання певної послідовності облікових робіт, починаючи від дотримання основ і принципів нарахування, встановлення розміру виплат зарплати, визначення термінів її виплати і завершуючи відображенням кінцевих показників обліку у бухгалтерській звітності. А це означає, що такий комплекс дій повинен регулюватись відповідними органами і нормативними документами. Оскільки рівень заробітної плати є найвагомішим показником соціально-економічного розвитку країни, а сформовані звітні дані про розрахунки за виплатами працівникам є складовою частиною також управлінської звітності.

Держава регулює оплату праці у суспільстві за такими основними напрямками:

- 1) встановлює розмір мінімальної зарплати та державні норми і гарантії щодо розрахунків з заробітної плати;
- 2) затверджує обсяг найменших муніципальних соціальних гарантій (пенсій, соціальних допомог, доходів громадян);
- 3) визначає загальнообов'язкові норми і ставки податків і зборів із доходів працівників;
- 4) встановлює структуру заробітної плати, яка на сьогодні є еталоном для кожного господарюючого суб'єкта (основа заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні або компенсаційні виплати);
- 5) визначає форми та системи оплати праці у державі;
- 6) здійснює безпосередній вплив на умови та рівень заробітної плати керівного складу державних і комунальних підприємств, та працівників тих установ, які отримують дотації чи фінансування із бюджету;
- 7) формує норми індексації заробітної плати;
- 8) визначає відповідальність роботодавця у разі порушення ним трудового законодавства [13].

Специфіка правового регулювання розрахунків з оплати праці полягає у тому, що воно передбачає кількісну систему нормативних актів, розробниками та укладачами яких є органи різних рівнів при взаємодії та участі у процесі формування документів трудових колективів і профспілкових організацій.

Сьогодні виокремлюють два рівні визначених законодавчо правових методів регулювання розрахунків, обліку та контролю/аудиту оплати праці:

– державне – роботодавці зобов'язані дотримуватись мінімальних соціальних гарантій та основних передбачених нормативними актами прав працівників щодо праці та її оплати. Зокрема держава у сфері розрахунків з працівниками визначає і гарантує оплату праці на рівні не нижчому мінімальної зарплати (у Законі України “Про Державний бюджет України” як правило, один раз на рік встановлюється її розмір). Також державне регулювання визначає

норми оплати праці працівникам у нічний, надурочний і час простоїв не з вини працівника; вихідні, святкові та неробочі дні та ін. Державне регулювання оплати праці поширюється і на працівників молодше вісімнадцяти років. Зокрема воно проявляється, крім гарантування виплати їм заробітної плати і доплат, у скороченні тривалості їх праці щоденно;

– договірне – означає, що у колективних та індивідуальних трудових договорах/угодах/контрактах визначені умови праці працівників та розміри її оплати.

Воно має дві складові:

а) колективно-договірне регулювання – в його основі знаходяться визначені законодавчо системні угоди генеральна, галузева/міжгалузева, територіальна та колективний договір, які належать до відповідних рівнів: державного, галузевого, територіального та виробничого. Принцип, на якому заснований цей підвид договірного регулювання, передбачає недопущення погіршення правового положення працівників через зниження гарантій, якщо останні визначені законодавством або угодою вищого рівня.

б) індивідуально-договірне регулювання – пов'язане з кожним окремим працівником щодо забезпечення умов і оплати праці, оскільки базується на індивідуально-договірному порядку оформлення трудових відносин через укладання трудових договорів/контрактів [13].

Доцільно також виокремлювати нормативно-правові документи за характером їх регламентації: які регулюють розрахунки з працівниками, та які мають обліковий зміст і формують базис щодо правильності ведення обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Першу групу нормативних актів з регулювання розрахунків з оплати праці у наукових та юридичних колах в залежності від їх юридичної сили поділяють на три рівні (рис 1.4), до кожного з яких належать відповідні законодавчі акти (Додаток В):

1) макрорівень, або інша назва регулювання на державному рівні – нормативно-правові документи, які належать до цього рівня, мають загальний

вплив на всіх суб'єктів господарювання та поширюються на усі види діяльності;

2) мезорівень, його ще називають договірне регулювання згідно з галузевими або територіальними угодами – нормативно-правова база даного рівня визначає правила розрахунків з працівниками у розрізі окремих регіонів, сфер та галузей з урахуванням особливостей їх професійної діяльності;

3) макрорівень, тобто рівень суб'єкта господарювання – господарюючі суб'єкти самостійно формують та моделюють власні нормативно-правові документи, дотримуючись та не порушуючи умови чинного законодавства [13].

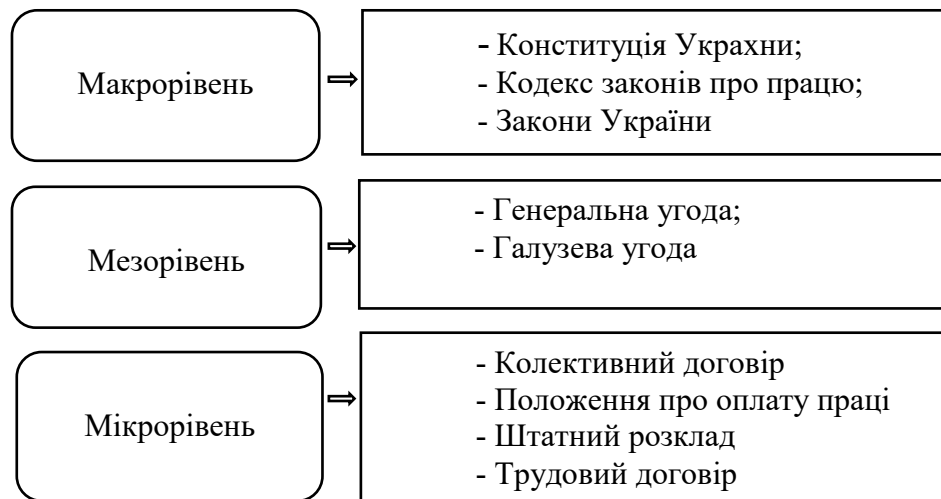


Рис. 1.4 Нормативно-правове забезпечення розрахунків з оплати праці

Чинні законодавчі акти України, які регулюють трудові відносини, є обов'язковими для дотримання при організації розрахунків з нарахування виплат працівникам, їх обліковому відображенні та аудиторській перевірці. Водночас, також є правові документи щодо розрахунків з оплати праці лише облікового характеру, якими керуються бухгалтери та аудитори.

Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту (також контролю загалом) розрахунків з оплати праці теж можна відобразити як трирівневе регулювання із відповідними складовими у кожному рівні (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Рівні нормативно-правового регулювання обліку та аудиту розрахунків з оплати праці

Рівні нормативно-правового регулювання обліку та аудиту розрахунків з оплати праці	
<i>Макроекономічний</i>	
Закони України	Кодекс законів про працю, Податковий кодекс, Закон України «Про оплату праці», Закон України «Про відпустки» та ін.
Угоди	Генеральна угода
Положення, інструкції та постанови	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», Інструкція із статистики заробітної плати, Порядок обчислення середньої заробітної плати та ін.
<i>Мезоекономічний</i>	
Угоди	Галузеві та регіональні угоди
<i>Мікроекономічний</i>	
Угоди	Колективна угода, трудовий договір, контракт
Установчі та розпорядчі документи	Статут, наказ про облікову політику, положення про оплату праці, преміювання та ін.

Водночас для ефективнішого застосування обліковими працівниками нормативної бази щодо організації праці, обліку її оплати та, водночас здійснення аудиту, розрахунків за виплатами працівникам доцільно усі правові документи розподілити детальніше у п'ятирівневу структуру (Додаток Г).

Основні нормативно-правові акти із короткою характеристикою кожного, на яких базуються розрахунки з працівниками організаційного та обліково-контролюючого (аудит) характеру, наведено у додатку Д.

Конституція України є основою всіх нормативно-правових документів щодо організації праці та її оплати, оскільки засвідчує право кожного громадянина право на працю без примусу за власним вибором задля можливості заробляти собі на життя. Водночас, зазначається про право кожного працівника бути забезпеченим належними умовами праці та одержувати не нижчу визначеної у законах заробітну плату [27].

Кодекс законів про працю України також забезпечує права на працю кожному громадянину, водночас регулює трудові відносини загалом і платежі за виконану роботу. Також у ньому визначено тривалість роботи працівників, відпочинок, гарантії для них, заохочення та стягнення [24].

Закон України “Про оплату праці” регулює основи зарплати працівників,

з якими підприємством укладено трудові договори. Також цей закон повинен забезпечувати виконання заробітною платою відтворювальної і стимулюючої функцій через встановлення розміру мінімальної заробітної плати, права працівників на оплату праці та їх захист [65].

Базовими/найважливішими нормативними актами, які регулюють облікові процеси щодо розрахунків з працівниками можна вважати нижче охарактеризовані.

Податковий кодекс [53], який регулює відрахування із заробітної плати податків і інших зборів. У ньому зазначено, що “виплати у формі заробітної плати – складова частина загального оподаткованого доходу”, що означає, що усі працівники є платниками податку. Винятком у системі оподаткування заробітної плати є єдиний соціальний внесок – він до неї не належить. не входить до системи оподаткування. Тому його регулювання належить не до Податкового кодексу, а відповідного Закону України. Адже податкове законодавство не регулює порядок обчислення та сплати цього внеску.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція щодо його застосування визначають для обліку розрахунків з працівниками балансовий пасивний рахунок 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” у розрізі субрахунків та аналітики. Водночас, ці нормативні документи контролюють дотримання порядку ведення розрахунків з працівниками щодо оплати праці – зокрема її відображення на дебеті та кредиті основного рахунку 66 і взаємодіючих з ним рахунків, які визначені Інструкцією [51].

Методологія формування облікових даних про виконану працівниками роботу/послуги та її/їх оплату (у грошовій та негрошовій формах), а також відображення цієї згрупованої узагальненої інформації у фінансовій звітності визначена Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам” [56].

Згідно цього П(с)БО 26 виокремлюють шість основних груп усіх виплат, які належать працівникам (рис. 1.5).

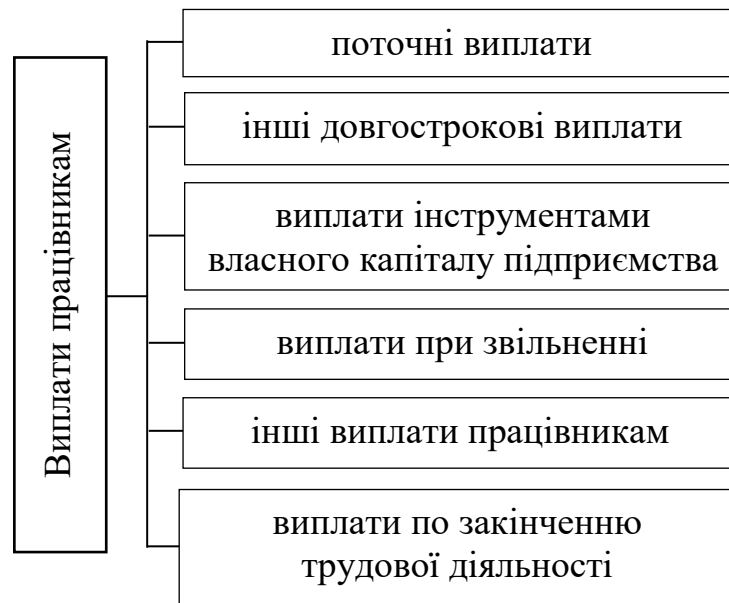


Рис. 1.5. Виплати працівникам, відповідно до П(С)БО 26

Міжнародний стандарт фінансової звітності 19 “Виплати працівникам” [38] має рекомендаційний характер дотримання в обліку розрахунків із працівниками (за відсутності умов його обов’язкового застосування) та визначає аналогічно П(с)БО 26 порядок ведення обліку виплат працівникам та розкриття про них даних у фінансовій звітності господарюючого суб’єкта [56].

Узагальнена облікова інформації (дані кредитових і дебетових оборотів) про розрахунки з працівниками щодо оплати праці й відрахувань на соціальні заходи, (які для підприємства є елементами витрат у розрахунку фінансового результату діяльності) відображається у Журналі-ордері 5 та відповідних до нього відомостях згідно Методичних рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку [65].

Мікрорівень державного регулювання – тобто на рівні підприємства, розрахунків з оплати праці полягає у розробці, затвердженні та застосуванні внутрішніх (локальних) нормативних документів. До них відносяться положення: про оплату праці, про преміювання за виконання виробничих завдань і функцій; про винагороду за підсумками роботи за рік та ін.

“Положення про оплату праці” повинно бути сформоване на кожному підприємстві, оскільки воно є одним із основних документів щодо регулювання

оплати праці. Відповідно до методологічних вимог у даному документі повинні бути зазначені (водночас встановлені) такі структурні позиції з урахуванням законодавчих вимог [12]:

- порядок і принципи організації виплат працівникам підприємства;
- гарантії оплати праці для працівників;
- штатний розпис працівників підприємства;
- приналежність для кожної категорії працівників підприємства систем та форм оплати праці;
- побудову основної (тарифної) оплати праці з інструкціями відповідно до посад і професій тарифних ставок і окладів або порядок розрахунку заробітної плати працівника залежно від показників його роботи працівника та результатів діяльності підприємства загалом;
- види та розмір доплат, надбавок і компенсацій;
- визначений стимулюючий показник, шкала преміювання що використовуються на підприємстві;
- періодичність розрахунків з виплат працівникам;
- порядок перегляду та індексації заробітної плати;
- порядок вирішення трудових спорів на підприємстві.

Заключна частина Положення може містити пункти щодо питань оскарження працівниками розміру нарахованої їм заробітної плати, порядку і термінів перегляду [12].

На локальному рівні підприємств нормативним документом, який регулює розрахунки за виплатами працівникам, є колективний договір (письмова угода щодо умов праці та найму). Сторонами його укладення є роботодавець/група роботодавців та одна чи декілька представницьких організацій працівників.

Трудовий договір – це угода між працівником і уповноваженим представником підприємства/фізичною особою, щодо зобов'язань першої сторони створити належні умови праці та виплачувати зарплату та другої сторони виконувати роботу, визначену цією угодою.

Вважається, що здебільшого всі інші внутрішні регулятивні документи підприємства з оплати праці працівників (положення, штатні розписи, правила внутрішнього розпорядку, посадові інструкції) є додатками до колективного договору.

В умовах воєнного часу з 24.03.2022 р. чинним став Закон України “Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану”, який значно спростив більшість процедур, які пов'язані з оплатою праці. До основних змін можна віднести:

- призупинення дії трудового договору за ініціативою однієї з сторін;
- зміна умов праці за спрощеною процедурою;
- надання відпустки працівникам за власним бажанням, без збереження заробітної плати;
- відтермінування виплати заробітної плати. У випадку недотримання законодавства розрахунків з працівниками порушник може бути притягнутий до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної та навіть кримінальної відповідальності. При порушення фіксованих термінів передбачено штраф. Фінансові санкції чи адміністративна відповідальність передбачені за допущені у звітності помилки та ін.

Трудові відносини і оплата праці, їх облікове відображення та аудиторська перевірка потребують відповідного нормативно-правового забезпечення. Воно повинно базуватись на поносному критерії – дотримання принципу соціальної справедливості і законності. Водночас вони повинні відповідати умовам та правилам, що визначені національним законодавством та закріплені у локальних актах.

Вище досліджене нормативно-правове законодавство щодо оплати праці в Україні постійно змінюється. Це зумовлює одним із робочих обов'язків бухгалтера постійно моніторити зміни у законодавстві задля уникнення порушень. Вказана нормативна база з регулювання розрахунків з працівниками і їх обліково-звітного відображення є водночас інформаційною базою аудиту.

Висновки до розділу 1

Під заробітною платою у науковому та суспільному трактуванні розуміють не лише винагороду працівникові за його працю, але також стимулюючі та компенсаційні виплати у формі доплат, надбавок, премій і інших заохочувальних виплат. На розмір винагороди впливають кількість, якість, складність та умови виконаної ним роботи і його кваліфікація. У суспільстві, соціально-економічному розвитку країн та у життєдіяльності працівників заробітна плата виконує відтворювальну, регулюючу, вимірювально-розподільчу, ресурсно-розміщувальну, стимулюючу, формування платоспроможного попиту населення та соціальну функції.

Нормативними документами України визначено поняття та призначення форм і систем оплати праці, які є обов'язковими для дотримання. На основі них встановлюється залежність між кількістю праці та її якістю. Тобто між виміром праці та розміром її оплати. На основі форм і систем заробітної плати бухгалтерами визначається її сума індивідуально для кожного працівника на основі даних його виробітку або відпрацьованих годин.

Виокремлюють дві форми оплати праці: грошову та натуральну (тобто негрошову). На практиці найчастіше поширеною є грошова форма. Щодо натуральної форми, вона має обмеження у розмірі платежу тощо, які зазначені у ст. 23 Закону України “Про оплату праці”. Заробітна плата має власну структуру, яка визначена відповідними нормативно-правовими документами. Структурними елементами заробітної плати є виплати, які групують за їх приналежністю до фондів оплати праці – основної і додаткової. А також виділяють окремий елемент структури заробітної плати – інші компенсаційні та заохочувальні виплати.

Аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є досить трудомістким процесом, який потрібно здійснювати досить уважно та ретельно, адже витрати на оплату праці займають вагомую частину в структурі витрат підприємства.

Аудит використання фонду оплати праці та трудових ресурсів дає

можливість переконатись, що підприємство дотримується норм чинного законодавства по цим питанням, що немає порушень по дотриманні порядку оплати праці, в правильності розрахунку сум нарахованої й виплаченої заробітної плати, інших виплат та здійснених з них утримань та нарахувань до фонду оплати праці, у відповідності реєстрації операцій в бухгалтерському обліку та достовірності їх розкриття у відповідних формах звітності підприємства.

Для більшості ринкових економічних систем світу, і зокрема в Україні теж, нормативно-правове забезпечення організації, обліку та аудиту розрахунків з оплати праці є багаторівневе. До останніх належать такі рівні регулювання: міжнародне/ринкове, державне, колективно-договірне та локальне (на рівні підприємства). Кожен із цих рівнів формують законодавчі акти, договори та інші нормативні акти, якими регулюється процес розрахунків за виплатами працівникам.

Особливості обліку розрахунків з працівниками, зокрема щодо оплати праці, визначаються внутрішнім документом підприємства Положенням про облікову політику, яке не повинно суперечити нормативним актам вищого загальнодержавного та галузевого рівнів. Воно визначає організаційні та методичні основи щодо ведення обліку трудових ресурсів та нарахування і виплати їм заробітної плати, а також достовірності відображення поточних і зведених облікових показників у оперативній, бухгалтерській, статистичній, соціальній, податковій та управлінській звітності.

РОЗДІЛ II

Організаційно-методичні аспекти обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО”

2.1. Організація обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві

Оплата праці є одним з найскладніших сегментів обліку використання трудових, економічних явищ та є важливим соціально-економічним аспектом. Тому механізм ведення обліку використання трудових ресурсів та заробітної плати є досить трудомістким і на будь-якому господарюючому суб’єкті має проходити вчасно та в обов’язковому порядку. Лише налагоджений процес та форма нарахування оплати праці може мати вплив на підвищення продуктивності праці, результатів виробництва, ефективності діяльності, а також врахування інтересів як власника підприємства, так і найманого працюючого.

Основним джерелом доходів найманих працівників та найвпливовішим мотиваційним аспектом трудового потенціалу є заробітна плата. Тому організація бухгалтерського обліку використання трудових ресурсів на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” – один з складних, але важливих кроків, який вимагає наявності та впровадження оперативних та точних інформаційних масивів, у яких висвітлюються такі складові як категорія працівників, плинність кадрів, втрати робочого часу, виробничі витрати тощо [3, с. 381].

Основними завданнями організації обліку використання трудових ресурсів та її оплати є:

- чітка регламентація організації трудових відносин на підприємстві;
- забезпечення зростання продуктивності праці через контроль за використанням робочого часу;
- облік та контроль за використанням фонду заробітної плати та іншими коштами, що виділяються для оплати праці найманих працівників;

- вчасне та правильне визначення сум нарахованої заробітної плати та відрахувань, та віднесення їх у собівартість продукції (робіт, послуг), а також до складу інших витрат;
- здійснення всіх розрахунків у встановлені терміни з працівниками та службовцями по заробітній платі та інших виплатах;
- здійснення мотивації праці працівників.

Документальне оформлення операцій по розрахунках із заробітної плати між роботодавцем та найманими працівниками вимагає великої кількості облікових документів типових та нетипових форм, по кожний з яких складається графік документообігу та затверджується керівництвом підприємства [12].

Обов'язковість здійснення розрахунків з працівниками та їх облікового відображення бухгалтерською службою ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” прописано в положенні про облікову політику та про бухгалтерську службу підприємства, посадовими інструкціями бухгалтерів, де може передбачатися відповідальність за порушення в проведенні відповідних розрахункових операцій.

Положення про оплату праці на підприємстві – це основний документ, що визначає порядок організації оплати праці, розміри основної та додаткової заробітної плати, порядок преміювання працівників на підприємстві. Такий документ містить таку інформацію:

- про загальні принципи організації оплати праці на підприємстві, системи і форми оплати праці, що впроваджуються для різних категорій працівників;
- про встановлений штатний розклад працівників на підприємстві;
- про склад основної (тарифної) заробітної плати з інструкціями згідно посад тарифних ставок та окладів чи порядку розрахунку по показниках роботи працівника та підприємства в цілому;
- про визначені доплати, надбавки та компенсації та їх розміри;
- про інші преміальні механізми, що застосовуються на підприємстві та про шкалу преміювання [33].

В основі організації бухгалтерського обліку використання трудових ресурсів лежить система показників, розрахунки та документація.

Основними показниками такого обліку та оплати є:

- чисельність працюючих різних професій, відповідних кваліфікацій;
- витрати робочого часу;
- обсяг виконаних робіт чи кількість виробітку;
- величина фонду оплати праці щодо різних категорій робітників за відповідними нарахуваннями;
- преміальні виплати;
- суми нарахованих та використаних на виплати по відпустках;
- виплати на соцстрахування працюючих;
- розмір їх відрахувань.

Організація обліку розрахунків з використання трудових ресурсів відбувається згідно відповідних внутрішніх розпорядчих документів на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” (наказу про облікову політику, положення про організацію бухгалтерського обліку тощо), які керуються П(С)БО 26 “Виплати працівникам”. Зокрема, облікова політика щодо розрахунків з оплати праці повинна враховувати всі ділянки облікового процесу – організаційну, методичну і технічну (Додаток Е).

У наказі про облікову політику ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” необхідно передбачити наступні положення в частині обліку використання трудових ресурсів та їх оплати:

- системи та форми оплати праці;
- форми документації по кадрах та документування операцій з оплати праці;
- порядок створення резервів на виплату відпусток;
- порядок внесення змін щодо організації праці.

Для виконання таких завдань потрібно, насамперед, організувати облік особового складу на підприємстві та його робочого часу із строгим дотриманням законодавства про працю [9, с. 140]. Системи та форми оплати

праці встановлюються роботодавцем виходячи з доцільності та ефективності використання найманих працівників у відповідних умовах.

В Додатку Ж наведено затверджені в Україні основні форми первинних документів та згруповані за напрямом використання.

Засобами обліку трудових ресурсів забезпечується інформація про належність персоналу до відповідних професій, категорій, кваліфікації, освіти, віку, стажу роботи та інших показників. Оцінка такої інформації про працівників дає можливість виявити основні якісні та кількісні характеристики трудового колективу, виявити резерви для подальшого покращення, щодо кількості та якості його складу [14, с. 62].

Облік руху персоналу відбувається у відділі кадрів. Всі працівники підлягають обліку незалежно від виконуваної роботи чи займаної посади.

Трудова книжка – це основний документ про трудову діяльність працівника, згідно записів якої визначається стаж роботи, а також дає можливість при прийнятті на роботу власнику розмістити наявний досвід роботи працівника.

Трудові книжки заводяться на всіх працівників, що влаштовуються і працюють на підприємстві понад п'ять днів. На працівників за цивільно-правовими договорами чи сумісництвом, трудові книжки не ведуться.

При звільненні працівник отримує на руки трудову книжку та розписується у книзі обліку та особистій картці.

В табл. 2.1. наведено затверджені в Україні розпорядчі документи по особовому складу працівників [12].

Оформлення працівника на роботу відбувається за наказом (розпорядженням) про прийняття на роботу (ф. № П-1), що складається у довільній формі. В наказі (розпорядженні) вказується структурний підрозділ, професія, кваліфікація, посада, табельний номер працівника, на яких умовах приймається на роботу, умови праці, розмір окладу.

На кожного працюючого у відділі кадрів заводять особову картку (ф. № П-2), в яку заноситься інформація про працівника (і майбутні зміни у

службовому положенні), паралельно здійснюється запис в трудовій книжці про прийняття на роботу і присвоюється йому табельний номер.

Таблиця 2.1.

Розпорядчі документи відносно особового складу

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

Трудові відносини між працівниками та роботодавцем керуються трудовими договорами та угодами. Контракт є особливою формою трудового договору.

З метою контролю трудової дисципліни та аналізу використання робочого часу ведеться табель обліку використання робочого часу (форма № П-5). Табелі ведуться по структурних підрозділах де зазначають підрозділ куди відносяться витрати праці (замовник), назву аналітичних рахунків споживачів (об'єкт обліку). Табель – це іменний список усіх працівників за відповідним підрозділом де проти кожного прізвища ставиться позначки про використання робочого часу. У таблиці за датами проставляється відпрацьований час, а також

неявки на роботу із зазначенням їх причин. Табель є підставою для нарахування заробітної плати працівникам.

Табель підписують керівник структурного підрозділу та особа, уповноважена вести табель. Здають табель в бухгалтерію підприємства в одному примірнику, інший примірник за підписом бухгалтера зберігається в структурному підрозділі. Подають табель два рази на місяць: для коригування суми виплат за першу половину місяця (авансу) та для нарахування заробітної плати за місяць.

Нарахування оплати відпрацьованого часу може здійснюватися за складеними трудовими договорами та актами приймання виконаних робіт.

Усі реєстри з нарахування зарплати підписують керівники структурних підрозділів, де виконувались відповідні роботи. Завжди має бути певний об'єкт, з яким зв'язане нарахування оплати праці.

Документом по розрахунку зарплати, в першу чергу, є розрахунково-платіжна відомість (ф. № П-6). Її формує бухгалтер підприємства на базі відповідних первинних документів (нарядів, табелів обліку використання робочого часу, лікарняних листів) як правило в одному примірнику. Групування даних відомостей в цілому по підприємству роблять складанням зведеної Розрахунково-платіжної відомості (ф. П-7).

При відрядній системі оплати праці для точного нарахування заробітної плати обліковують обсяг робіт чи виробіток продукції, виконаний кожним робітником. Для обліку виробітку в залежності від технологічного процесу та характеру виробництва використовують різні первинні документи. Це є наряд на відрядну роботу, рапорт про виробіток (змінний рапорт), маршрутний лист у поєднанні з рапортом про виробіток або відривним талоном, тощо.

Усі первинні документи з нарахування заробітної плати підписує керівник структурного підрозділу, де виконувалась відповідна робота [12].

ТОВ "ГЛОБАЛ ЕНЕРГО" замість розрахунково-платіжних відомостей складає окремо розрахункові відомості, що відображають повний розрахунок належної зарплати і утримань з неї, та окремо – платіжні відомості, що

застосовуються тільки по виплаті заробітної плати.

Найбільшим обмеженням в процесі нарахування виплат працівникам є штатний розпис, який надає дані про кількість працівників по посадам, кваліфікаційним розрядам та, в свою чергу, окреслює граничний розмір фонду оплати праці. У положеннях про оплату праці, про преміювання, про соціальний пакет та про охорону праці передбачається ряд можливих для нарахування винагород.

Підприємство може розробляти такі первинні документи по доплатам робітникам: лист простою, лист на доплату в разі простою не з вини працівника, табель по фактичних годинах роботи в межах норм, роботи в нічний час, понаднормової роботи [25, с. 114].

Найманий працівник, пропрацювавши на підприємстві 6 та більше місяців має право на відпустку. Період надання відпусток визначається графіком, що підписується власником, представником профспілки і доводиться до відома всім працівникам. Під час розробки графіків враховується специфіка виробництва, особисті інтереси працівника та можливості для його відпочинку.

Для того щоб піти у відпустку у ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” працівник повинен написати заяву де зазначена дата початку відпустки та її тривалість. Після цього оформляється Наказ (розпорядження) про надання відпустки. Для розрахунку відпускних визначають середньоденний заробіток працюючого за останні 12 місяців та множать на кількість днів відпустки.

Щорічна основна відпустка відповідно до законодавства може надаватися працівникам терміном від 24 і більше календарних дні за відпрацьований робочий рік, який рахується з дня укладення трудової угоди.

Через нерівномірність надання відпусток за календарний рік та їх значної тривалості (як правило, відпустки надаються в літній період року), виникає необхідність створення резерву для оплати відпусток та з метою усунення негативного фактора, у зв'язку з додатковими затратами на оплату праці працівників та її віднесення на собівартість продукції. Створення резерву відбувається за рахунок рівномірного включення у собівартість продукції

витрат на оплату відпусток.

Допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю нараховують та виплачують на підставі листка непрацездатності застрахованій. Якщо працівник захворів він має право піти на лікарняний.

Розмір допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю на пряму залежить від страхового стажу працівника.

Велика роль належить звітності з обліку трудових ресурсів та фонду оплати праці, бо її показники входять до складу форм фінансової, статистичної податкової та звітності.

Фінансова звітність ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” (Додаток X) містить показники по розрахунках з оплати праці, але, в цілому, вони не розкривають інформацію по обліковому забезпеченні праці та її оплати. Відповідно такої інформації не достатньо при прийнятті кадрових і управлінських рішень (рис. 2.1). Податкова звітність ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” по оплаті праці керується Податковим кодексом України [53]. Статистична звітність підприємства регулюється Законом України “Про державну статистику”.

Відображення інформації по розрахунках з оплати праці знаходить місце у Формі №1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)”:

1. Стаття 1620 “Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом” – розкривається заборгованість підприємства за платежами до бюджету (в т.ч. податки з працівників підприємства). Тут окремо наводиться поточна кредиторська заборгованість по податку на прибуток.

2. Стаття 1625 “Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування” – розкривається заборгованість по відрахуваннях на страхування майна підприємства, загальнообов'язкове державне соціальне страхування та індивідуальне страхування працівників.

3. Стаття 1630 “Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці” – розкривається заборгованість підприємства по оплаті праці, в т.ч. депонована заробітна плата.

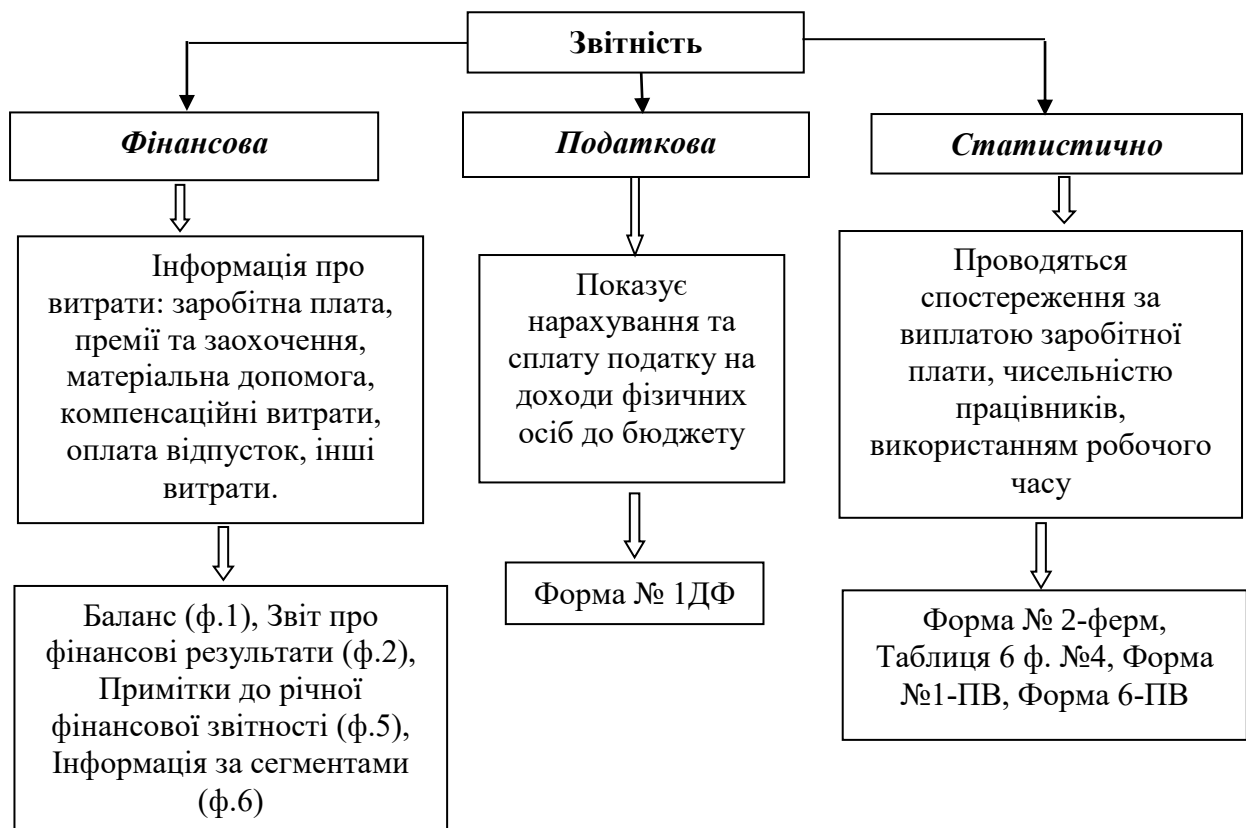


Рис. 2.1. Інформація щодо оплати праці у фінансовій, податковій та статистичній звітності.

Забезпечення відображаються у пасиві Балансу: довгострокові – рядок 1520, поточні – рядок 1660. Теоретично, резерв відпусток можна формувати як довгострокові зобов’язання, тобто такі, що планується погасити не раніше, як через 12 місяців (1 рік) із дати балансу. Але на практиці діюча система розрахунку резерву передбачає щомісячний механізм його нарахування на основі річних планових показників. Іншими словами, під час формування резерву підприємство припускає, що його буде використано за звітний рік. Отже, виходячи з цього, забезпечення відпусток повинно відображатися виключно в рядку 1660 “Поточні забезпечення”.

У Формі № 5 “Примітки до річної фінансової звітності” підприємство щодо кожного виду забезпечень відображає інформацію про:

- залишок забезпечення на початок та кінець звітного року;
- цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний термін погашення;

- збільшення забезпечення протягом періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань;
- невикористана сума забезпечень, сторнована у звітному періоді;
- сума забезпечень, що використана за звітний період.

Облік трудових ресурсів та фонду оплати праці повинен бути організований так, щоб відбувалось підвищення продуктивності праці, підвищення якості виробництва продукції, виконання робіт та послуг, зміцнення трудової дисципліни.

Через впровадження сучасних комп'ютерних технологій з'являються особливості організації обліку трудових ресурсів та фонду оплати праці. Такі особливості залежні від певних факторів, а саме: розмір та організаційна структура підприємства; форма оплати праці; схема документообігу; вид діяльності підприємства; рівень кваліфікації бухгалтерів; технічне та програмне забезпечення; забезпечення належних умов зберігання та використання облікової інформації, організація архіву бухгалтерських документів. В умовах різної організації обліку розрахунків з оплати праці (ручної, частково чи повністю автоматизованої) порівняння дії цих факторів дає можливість встановити, що остаточний варіант оптимальний за умов врахування визначених особливостей.

Раціональна організація обліку трудових ресурсів та фонду оплати праці повинна забезпечувати: орієнтацію на кінцеві показники; залежність оплати праці від його якості, кількості, складності та важливості; зміцнення зацікавленості працівників у результатах їх роботи, підвищення кваліфікації.

2.2. Методика обліку трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві

Облік трудових ресурсів та фонду оплати праці в системі рахунків – це синтетичний облік нарахувань та розподілу зарплати, визначення відповідної суми працівникам та рознесення нарахованої оплати праці по відповідних

рахунках витрат за статтями та об'єктами калькулювання, нарахування та виплата відпускних, допомоги по тимчасовій втраті працездатності тощо.

Аналітична інформація по обліку розрахунків з оплати праці на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” формується на рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, де ведеться узагальнення інформації по розрахунках за виплатами працівникам, що належать до облікового та до необлікового складу підприємства, а саме оплата праці (за всіма видами заробітної плати, допомог, премій тощо), неодержані у визначений термін з каси суми по виплатах працівникам, інші поточні виплати (розрахунки з депонентами) – рах. 662.

По кредиту рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” (табл. 2.2) записується нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, допомога по тимчасовій непрацездатності, премії, інші необхідні до нарахування працівникам виплати, по дебету – виплата цих всіх нарахувань; вартість одержаних товарів, продукції та матеріалів в рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, утримання податку з доходів фізичних осіб, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Рах. 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” має відповідні субрахунки:

- 661 “Розрахунки за заробітною платою”;
- 662 “Розрахунки з депонентами”;
- 663 “Розрахунки за іншими виплатами”.

Заборгованість ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” з виплат працівникам у випадку отримання готівки для виплати в касі підприємства та неодержання її працівниками у встановлений термін записується за дебетом субрахунків 661 “Розрахунки за заробітною платою” і 663 “Розрахунки за іншими виплатами” та кредитом субрахунку 662 “Розрахунки з депонентами”.

У бухобліку нарахування виплат по оплаті праці, зображають за кредитом рахунка 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” та дебетом відповідних

рахунків витрат. При цьому, дебетуючі рахунки залежать тільки від приналежної категорії працівника та у зв'язку з чим призначено виплату [2, с. 357].

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку оплати праці

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденції рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	За виконані будівельні роботи або зайняті виготовленням основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів	15	661
2.	Основного виробництва	23	661
3.	За виконані роботи з виправлення браку	24	661
4.	Зайнятим підготовчими роботами в сезонних галузях виробництва	39	661
5.	За виконані роботи в межах заходів, що фінансуються за рахунок коштів цільового фінансування	48	661
6.	Зайнятих організацією виробництва й управлінням цехами, бригадами	91	661
7.	Належать до адміністративно-управлінського персоналу	92	661
8.	Зайнятих збутом продукції, товарів, робіт, послуг	93	661
9.	Зайнятих дослідженнями та розробками	941	661
10.	Житлово-комунальних та обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів тощо	949	661
11.	Зайнятих ліквідацією об'єктів основних засобів	976	661
12.	Повернення працівником до каси надмірно виплачених йому коштів у зв'язку з оплатою праці	30	661
13.	Нараховано відпускні за рахунок резерву майбутніх відпусток	471	661
14.	Нарахований ЄСВ на заробітну плату	23, 91, 92, 93, 94...	651
15.	Утримано/відраховано із зарплати:		
	– податок на доходи фізичних осіб	661	641
	– військовий збір	661	642
16.	Перерахована заробітна плата	661	311
17.	Виплачено заробітну плату через касу підприємства	661	301
18.	Депоновано заробітну плату	661	662
19.	Виплачено депоновану заробітну плату	662	301

В управлінні підприємством та для покращення організації праці та її оплати, підвищення продуктивності та розрахунків з кожним окремим найманим працівником, оцінки резервів зниження витрат по оплаті праці важливим є аналітичний облік трудових ресурсів та фонду оплати праці.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом, видах виплат та утримань ведеться по кожному працівнику.

Сума нарахованих виплат по заробітній платі всім працівникам рівна обороту по кредиту синтетичного рахунку 66 “Розрахунки з оплати праці” за результатами звітного періоду. Сума всіх утримань із нарахованої заробітної плати працівникам та сума виплаченої зарплати буде рівна обороту по дебету рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”. Кредитове сальдо даного рахунку буде дорівнювати сумі у підсумку графи “Сума, що належить до виплати” розрахунково-платіжної відомості.

Розрахунково-платіжні відомості здійснюють двійну функцію: по-перше, вони є формою аналітичного обліку рахунку 66, по-друге, за їх допомогою виконуються розрахунки з працівниками. Розрахунково-платіжні чи розрахункові відомості формують за кожним структурним підрозділом у розрізі табельних номерів працівників та категорій персоналу [32, с. 132].

Із суми нарахованої заробітної плати працівників трудового колективу, осіб, що працюють на підприємстві за договорами підряду, трудовими угодами, за сумісництвом, що виконують разові роботи здійснюють обов’язкові та добровільні утримання.

Утримання із заробітної плати в Україні відповідно до чинного законодавства поділяються на:

- обов’язкові;
- утримання у випадках передбачених законодавством за ініціативою підприємства.

Відповідно до Податкового кодексу до обов’язкових утримань відносять: ПДФО (податок на доходи фізичних осіб) та військовий збір. До утримань за ініціативою підприємства належать утримання за приписами судово-слідчих органів, виконавчими листами, профспілкові внески, неповернені підзвітні суми, відшкодування матеріального збитку, тощо.

ПДФО – це найбільший, обов’язковий платіж, що визначений державою для фізичних осіб, що отримують доходи. На даний момент ставка ПДФО по

зарплаті та інших доходах фізичних осіб складає 18%.

В Україні на сьогодні чинна пільгова система. Платникам податків зменшити нарахований загальний місячний оподатковуваний дохід у вигляді зарплати дає можливість податкова соціальна пільга. Сума пільги віднімається від доходу, а потім він обкладається ПДФО. За Податковим Кодексом України для будь-якого платника податку податкова соціальна пільга встановлюється у розмірі, яка становить 50 % від розміру діючого прожиткового мінімуму (у розрахунку на місяць), встановленого законодавством на 1 січня звітного податкового року. Також ПКУ встановлено умови використання 100% та 150% податкової соціальної пільги для визначених категорій громадян. Податковим Кодексом України збільшено можливості по отриманню податкової пільги для сімей з дітьми, включно з дітьми-інвалідами для одного з батьків, граничний розмір зарплати якого дозволяє отримати пільгу та збільшується залежно від кількості дітей до 18 років [53].

ПСП може скористатися будь-яка фізична особа, що є платником податків. Податкова соціальна пільга використовується до нарахованого платнику податку з місячного доходу тільки за одним місцем його виплати (нарахування). ПСП застосовується до доходу платника податку, якщо його розмір не перевищує суми, яка дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на початок звітного податкового року, збільшеного у 1,4 рази та округленого до найближчих 10 гривень. Застосування пільги відбувається з дня отримання заяви платника працедавцем та підтверджуючих документів на право її застосування.

На субрахунку 641 “Розрахунки за податками” здійснюється облік податків, що нараховуються та сплачуються згідно до чинного законодавства (податок на додану вартість, податок на прибуток та інші податки). Облік податку на доходи фізичних осіб ведеться тут же.

Розмір військового збору становить 1,5 %. Базою оподаткування є не тільки заробітна плата, але й всі доходи, що належать до бази оподаткування ПДФО.

На субрахунку 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами” здійснюється облік розрахунків за зборами (обов’язковими платежами), що відбуваються відповідно чинному законодавству та облік яких не здійснюється на рахунку 65 “Розрахунки з страхування”. Таким обов’язковим платежем є військовий збір.

Страхові внески здійснюються з фактичних доходів (виплат), що не є більшими за максимальну величину фактичних витрат страхувальника по оплаті праці найманих працівників та доходу фізичних осіб, з якої здійснюються утримання страхових внесків на єдиний соціальний внесок.

Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” трактує правові та організаційні умови забезпечення зібрання та обліку єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, порядок та умови його нарахування та сплати, повноваження органу, який здійснює ведення обліку та його збір [63].

За визначенням даного Закону, до єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) належить консолідований страховий внесок, збір якого відбувається в обов’язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту в разі, передбачених законом, прав застрахованих осіб на страхові виплати (послуги) за діючими формами загальнообов’язкового державного соціального страхування.

ЄСВ не належить до системи оподаткування. Отже податкове законодавство не регулює обчислення та сплату цього внеску. Страхувальниками за цим Законом є роботодавці, а застрахованими особами – фізичні особи, що належать до державного соціального страхування та сплачують (або за яких сплачується) ЄСВ.

Єдиний внесок розраховується у відсотках від суми нарахованої зарплати за видами виплат, що включають основну, додаткову зарплату та інші компенсаційні та заохочувальні виплати, в т.ч. в натуральній формі (ставка 22%). Максимальний розмір бази нарахування єдиного внеску – максимальна

величина доходу застрахованої особи за місяць, яка дорівнює п'ятнадцяти мінімальним заробітним платам, встановленої законодавством [63].

Для обліку розрахунків за всіма видами страхування визначений рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням”. На рах. 65 здійснюється облік розрахунків по загальнообов’язковому державному соціальному страхуванні, за індивідуальним страхуванням персоналу ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО”, страхуванням майна та за іншими страховими розрахунками.

По кредиту рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням” обліковуються нараховані зобов’язання по страхуванню, а також надані органами страхування кошти, по дебету – погашення заборгованості та використання страхових коштів ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО”.

Аналітичний облік за цим рахунком здійснюється за кожним видом зборів та відрахувань, по окремих договорах страхування та страхувальниках.

Виплати за перших п’яти днів тимчасової непрацездатності через захворювання або травми, та які не пов’язані з нещасним випадком на виробництві, відбуваються за рахунок роботодавця в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України. За наступні дні платять з фонду страхування. В інших випадках (догляд за хворим членом сім’ї, хворою дитиною, карантин, санаторно-курортне лікування, протезування, допомога по вагітності та пологах тощо) лікарняні виплачують з першого дня з Фонду соціального страхування.

На субрахунку 663 “Розрахунки за іншими виплатами” здійснюється облік розрахунків за виплатами, що не є приналежними до фонду оплати праці: це допомога по тимчасовій непрацездатності, допомога по частковому безробіттю.

По кредиту субрахунка 663 відображається нарахування працівникам ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” допомоги по тимчасовій непрацездатності, а за дебетом субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності” рахунку 94, в разі виплати допомоги за рахунок підприємства (перші 5 днів), або по дебету субрахунка 378 “Розрахунки з державними цільовими фондами”, в разі виплати допомоги за рахунок Фонду соціального страхування (наступні днів).

Сума, що виплачується за рахунок страхувальника-роботодавця та сума, що виплачується з Фонду соціального страхування, відображаються за кредитом субрахунку 663 “Розрахунки за іншими виплатами” рахунку 66, а суми, що виплачені застрахованій особі і суми утриманого з них ПДФО та військового збору – за дебетом даного субрахунку.

Облік по розрахунках з Фондом соціального страхування відповідно сум лікарняних здійснюється на субрахунку 378 “Розрахунки з державними цільовими фондами” (рах. 37): за дебетом субрахунку 378 відображається дебіторська заборгованість (заборгованість Фонду по сумі лікарняних), а по кредиту – погашення цієї заборгованості або її списання [20].

Суми ЄСВ, нараховані на суму лікарняних (як на суму лікарняних, що виплачуються за рахунок Фонду соцстраху, так і на суму оплати перших п'яти днів непрацездатності), обліковуються за дебетом субрахунку 949.

Податок з доходів фізичних осіб та військовий збір утримують з лікарняних, не запроваджуючи при цьому соціальну пільгу.

На субрахунку 471 “Забезпечення виплат відпусток” здійснюється облік руху та залишків коштів на оплату запланованих відпусток працівникам. Сума забезпечення обчислюється щомісячно як добуток фактично нарахованої зарплати та відсотка, розрахованого як відношення річної запланованої суми на оплату відпусток до загального запланованого фонду оплати праці. На цьому рахунку ще узагальнюється інформація по забезпеченнях обов'язкових відрахувань (зборів) із забезпечення виплат відпусток до відрахування на державне загальнообов'язкове соціальне страхування.

Враховуючи це все, суми створених резервів (забезпечень) відпусток визнають витратами (п. 13 П(С)БО 11) та записують кореспонденцію Дт 23, 91–94; Кт 471. Нарахування резерву оформлюють бухгалтерською довідкою, де наводять потрібні розрахунки. Списують сформований резерв на оплату відпусток, компенсацій по невикористаній відпустці (Дт 471; Кт 661) та на сплату ЄСВ від сум відповідних відпускних та компенсацій (Дт 471; Кт 651). Якщо на покриття всіх витрат резерву не вистачає, то суму перевищення

записують на витрати – Дт 23, 91–94; Кт 661, 651 [32, с. 207].

Отже, по кредиту рахунка 471 “Забезпечення виплат відпусток” відображається створення резерву відпусток, а по дебету – його використання. Кредитове сальдо показує, яку суму резерву на кінець періоду невикористано.

Записи в регістрах обліку витрат здійснюються безпосередньо з первинних облікових документів по заробітній платі. Нарахована заробітна плата, відповідні відрахування на соціальні заходи та інші витрати розподіляються по напрямках відповідних витрат (по статтях, рахунках, субрахунках, тощо) при відображенні даних у Журналі 5. Можуть при цьому застосовуватися аркуші-розшифровки для розподілу.

Для узагальнення інформації з обліку витрат діяльності та відображення кредитових оборотів на відповідних рахунках обліку розрахунків з оплати праці, відрахувань на соцзаходи використовується Журнал 5 (Розділ ІІІ) або 5 А (Розділ ІІІ А та Розділ ІІІ Б).

Усі витрати в цілому по ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” відображаються (накопичуються в розрізі кореспондуючих рахунків) в одному регістрі, що не залежить від того, на яких синтетичних рахунках вони обліковуються.

В Журналі 5 забезпечується узагальнення всіх витрат за елементами і статтями витрат. Для цього з графи “Усього” журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 до Журналу 5 заноситься інформація про витрати підприємства, що за побудовою журналів зображаються у відповідних регістрах.

Під час опрацювання первинних облікових реєстрів по заробітній платі записи в документах обліку витрат здійснюються з первинних документів. Нарахована зарплата, відрахування на соцзаходи та інші витрати розділяються за напрямками витрат (по статтях, рахунках, субрахунках, тощо) при відображенні інформації у Журналі 5. Для розподілу застосовуються аркуші-розшифровки. Операції по виплатах заробітної плати та інші обороти по дебету рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” відображають в журналах 1, 3, 6, 7.

Аналітичний облік розрахунків за неоподатковану у встановлений строк для

виплати з каси підприємства суму по оплаті праці (розрахунки з депонентами) здійснюється в реєстрі депонованої зарплати. Касир, який закриває платіжну відомість, складає реєстр за кожний період виплати зарплати окремо, перевіряє головний бухгалтер. Працівник, що веде облік депонованої заробітної плати на базі видаткових касових ордерів, платіжних доручень та бухгалтерських довідок по списанню заборгованості, по якій минув термін позовної давності, здійснює відмітку про сплату (списання, перерахування, перенесення) депонованої заробітної плати (графи 7 – 10) та підтверджує кожну відображену операцію своїм підписом.

На початок року вся невикладена депонована заробітна плата із реєстрів депонованої заробітної плати за попередній рік переносяться у відповідний реєстр поточного року.

Журнал 7 відображає операції по нарахуванню, одержанню та витрачання забезпечень, майбутніх витрат та платежів (за кредитом рахунку 47). Відомість 7.3 здійснює накопичення аналітичних даних по забезпеченню майбутніх витрат та платежів за період з початку поточного року.

Бухгалтерський облік на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” повинен забезпечувати: точний розрахунок зарплати кожного працівника відповідно до якості та кількості витраченої праці, за відповідними формами та системами його оплати, правильний розрахунок утримань із заробітної плати; своєчасне виявлення резервів подальшого росту продуктивності праці, контроль за використанням часу і виконанням норм виробітку працівниками, дисципліною праці, витратою фонду споживання (фонду заробітної плати); правильне нарахування та розподіл за напрямками витрат відрахувань на соціальне страхування.

2.3. Удосконалення обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві

Інформація з високим рівнем аналітичності, яка всесторонньо

характеризує об'єкт обліку – використання трудових ресурсів та фонду оплати праці, здатна забезпечити потреби сучасного менеджменту. Її може надати система рахунків бухгалтерського обліку, пристосована до структури підприємства.

Облік використання трудових ресурсів та фонду оплати праці – є однією з складних та важливих ділянок роботи, що вимагають точних та оперативних даних, а саме зміна чисельності робітників, категорії робітників, витрати робочого часу, виробничих витрат.

Варто зазначити, що чинна нормативно-правова база, яка регулює питання використання трудових ресурсів та фонду оплати праці часто змінюється, тому методика та організація обліку в ці частині вимагають постійного вдосконалення та доопрацювання. Отже, в умовах розвитку України правильний та дієвий облік використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві повинен стати не тільки інструментом дотримання вимог чинного законодавства, а також джерелом надійної інформації для подальшого управління витратами на оплату праці. Нарахована заробітна плата працівникам повинна залежати безпосередньо від результатів праці та впливати на його показники, стимулювати ефективність роботи, підвищення якісних та кількісних результатів праці [1].

Перш за все доцільно проаналізувати визначені під час дослідження проблеми бухгалтерського обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві, напрями їх вирішення, що наведені в працях науковців (Додаток 3).

Можна виділити такі основні проблемні моменти обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві:

- низька стимулююча роль надбавок, премій через неспроможність та нестабільність їх виплат;
- недостатня автоматизація цієї ділянки обліку;
- незначна різниця в окладах різних розрядів працівників;
- несвоєчасність виплат заробітної плати та відпусток [8, с. 148].

Для наглядної демонстрації основні проблемні питання сучасного стану обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві та шляхи їх вирішення наведено схематично (Додаток І).

Потреба у безперервному удосконаленні рахунків бухгалтерського обліку та розробці робочого плану рахунків з обліку оплати праці серед науковців не викликає сумнівів. Відкритими залишаються підходи до концепції його побудови та змісту кожного рахунка.

Одностайність щодо необхідності деталізації рахунків з обліку оплати праці, серед вчених розходиться у підходах по її напрямках та методах.

Вдосконалення діючого аналітичного обліку, як одного з напрямів удосконалення обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві, є важливим, так як збір інформації про відпрацьований та невідпрацьований час, склад працівників, виконання норми працівником, структуру фонду оплати праці ґрунтується на даних аналітичного обліку, які тут відіграють вирішальну роль. Інформацію по витратах на оплату праці необхідно відображати по наступним статтям калькуляції: основна і додаткова заробітна плата, інші виплати та нарахування працівникам.

У таблиці (Додаток К) розглянуто варіанти моделі аналітичного обліку по розрахунках за виплатами працівникам, запропоновані вченими.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам” передбачено класифікувати виплат за п’ятьма групами [56]. Отже, необхідно було б внести зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку. Враховуючи те, що через рахунок 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” відбуваються виплати сум, які не є можливим чітко ідентифікувати із заробітною платою, необхідно до рахунку відкрити більш детально структуровані субрахунки, що подані на рис. 2.2.

Замість існуючих субрахунків до рахунка 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” пропонується запровадити п’ять субрахунків по видах виплат, визначених у П(С)БО 26 “Виплати працівникам” [56]. За наявності в обліку відповідних підприємств вказаних видів виплат та за необхідності у відповідній

інформації по таких субрахунках, їх використання може бути виправданим.



Рис. 2.2. Деталізована структура рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"

Основними напрямками організації аналітичного обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є потреби управління у систематизованій оплаті праці на підприємстві. Тому необхідно забезпечити групування інформації по видах та формах оплати праці; по структурних підрозділах та категоріях працівників, по посадах, кваліфікаційних рівнях працівників тощо. Враховуючи це, робочий план рахунків доцільно розробити саме шляхом деталізації субрахунка 661 "Розрахунки за заробітною платою", а для його формування застосувати фасетний спосіб групування інформації, який "дасть змогу отримати інформацію для різних цілей шляхом запису інформації одночасно у кількох аналітичних розрізах" [9, с. 140].

Для групування оплати праці за категоріями працівників є потреба відкрити рахунки третього порядку: 6611, 6612, 6613 (табл. 2.3). Склад кожного аналітичного рахунка деталізується у розрізі виплат: доплати (за видами) та надбавки (за видами), посадовий оклад [52].

Таблиця 2.3

Робочий план рахунків з обліку заробітної плати

Номер рахунка	Назва рахунка
66	“Розрахунки за виплатами працівникам”
661	“Розрахунки за заробітною платою”
6611	“Розрахунки за заробітною платою адміністративно-управлінського персоналу”
66111	“Розрахунки за основною заробітною платою”
661111	“Посадовий оклад”
661112	“Суми винагород за виконані роботи (надані послуги) за цивільно-правовим договором”
661113	“Заробітна плата, нарахована працюючим інвалідам”
66112	“Розрахунки за додатковою заробітною платою”
661122	“Премії”
661123	“Надбавка за вислугу років”
661124	“Надбавка за знання іноземних мов”
661125	“Надбавка за роботу на комп’ютері”
66113	“Розрахунки за іншими заохочувальними і компенсаційними виплатами”
661131	“Матеріальна допомога для оздоровлення при щорічній основній відпустці”
661132	“Матеріальна допомога для вирішення соціально-побутових питань”
6612	“Розрахунки за заробітною платою робітників”
66121	“Основна заробітна плата”
661211	“Погодинна заробітна плата”
661212	“Відрядна заробітна плата”

Можна запропонувати відкрити такі аналітичні рахунки другого порядку до синтетичного рахунку №66 "Розрахунки за виплатами працівникам", що подано на рисунку 2.3.

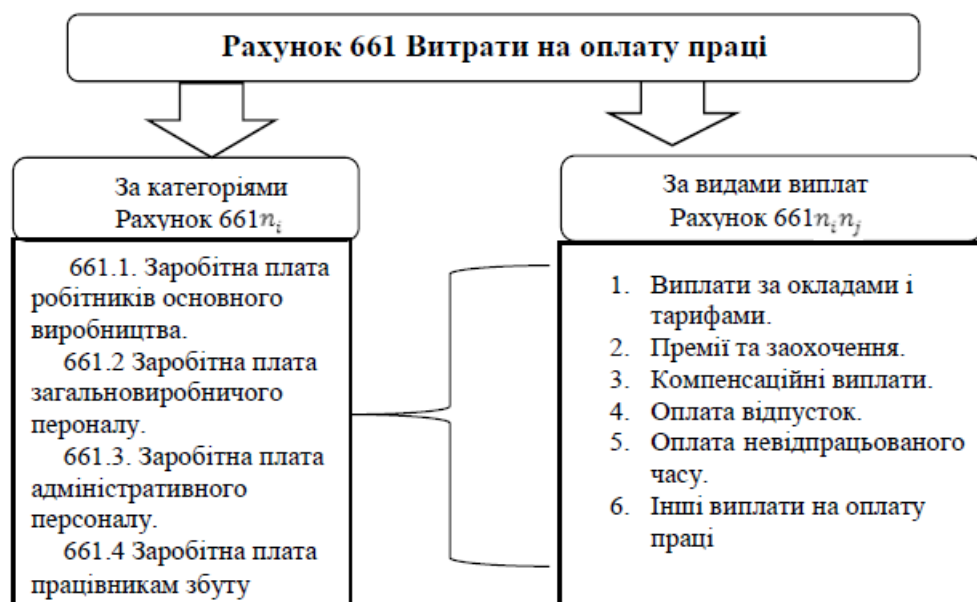


Рис. 2.3. Удосконалення моделі аналітичного обліку оплати праці

З метою удосконалення пропонується ввести наступні аналітичні рахунки третього порядку для моделі аналітичного обліку заробітної плати, які представлено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Аналітика рахунків з обліку оплати праці

Рахунок 1-го порядку	Аналітичний рахунок 2-го порядку		Аналітичний рахунок 3-го порядку	
	Код	Назва	Код	Назва
Рахунок 661 Витрати на оплату праці	661.1	Заробітна плата робітників основного виробництва	661.1.1	Виплати за окладами і тарифами
			661.1.2	Премії та заохочення
			661.1.3	Компенсаційні виплати
			661.1.4	Оплата відпусток
			661.1.5	Оплата невідпрацьованого часу
			661.1.6	Інші виплати на оплату праці
	661.2	Заробітна плата загальнопромислового персоналу	661.2.1	Виплати за окладами і тарифами
			661.2.2	Премії та заохочення
			661.2.3	Компенсаційні виплати
			661.2.4	Оплата відпусток
			661.2.5	Оплата невідпрацьованого часу
			661.2.6	Інші виплати на оплату праці
	661.3	Заробітна плата адміністративного персоналу	661.3.1	Виплати за окладами і тарифами
			661.3.2	Премії та заохочення
			661.3.3	Компенсаційні виплати
			661.3.4	Оплата відпусток
			661.3.5	Оплата невідпрацьованого часу
			661.3.6	Інші виплати на оплату праці
	661.4	Заробітна плата працівникам збуту	661.4.1	Виплати за окладами і тарифами
			661.4.2	Премії та заохочення
			661.4.3	Компенсаційні виплати
			661.4.4	Оплата відпусток
			661.4.5	Оплата невідпрацьованого часу
			661.4.6	Інші виплати на оплату праці

Застосування на практиці запропонованої моделі аналітичного обліку розрахунків по виплатах працівникам дасть змогу вдосконалити методику відповідного обліку; посилити інформаційну, управлінську та контрольну функції; систематизувати нарахування, облік та видачу виплат; підвищити ефективність аналітичної роботи; розширити можливості використання облікової інформації в управлінні.

Пропонується деталізація рахунків з обліку забезпечення виплат відпусток та відкрити відповідні субрахунки з формування як довгострокових, так і поточних забезпечень, а також ввести субрахунок 662 “Виплати за державним соціальним страхуванням” [9, с. 140].

Одночасне використання для групування інформації ряду аналітичних ознак збільшує її аналітичні можливості та дає можливість використання у різних процесах (нарахування заробітної плати, її узагальнення у розрізі структурних підрозділів, працівників, складання звітності тощо). Ієрархічна (багатоступенева) структура робочого плану рахунків дає можливість узагальнити інформацію на різних рівнях управління для проведення послідовної, поглибленої оцінки структури, динаміки трудових ресурсів та фонду оплати праці, встановлення факторів впливу на його зміни [18].

Суть вдосконалення аналітичного обліку в конкретизації рахунку по групуванню інформації щодо сум нарахованої заробітної плати через її види та форми оплати праці та подальшій деталізації рахунків через субрахунки третього порядку, яку підприємство має здійснювати по власних потребах.

З метою формування завершеного обліково-інформаційного процесу для управління розрахунками за виплатами працівникам, дані запропонованих субрахунків мають систематизуватися та подаватися у формі розробленої управлінської звітності під відповідне підприємство. У Додатку Л запропонована форма управлінського бухгалтерського звіту “Виплати працівникам”.

Суб’єкт організації бухгалтерського обліку або управління при необхідності може додати додаткові статті виплат персоналу підприємства виходячи із переліку аналітичних рахунків II-го порядку. Якщо обліковий процес автоматизовано, така процедура не буде трудомісткою, тому що формування будь-яких звітів відбувається в автоматичному режимі відповідним програмним забезпеченням [41]. Для будь-якого господарюючого суб’єкта складання даного управлінського звіту забезпечить інформацією управлінський персонал про розміри виплат по об’єктах, які відображають здійснювані працівниками функції та в розрізі самих видів виплат. Така інформація буде релевантною для прийняття рішень по вибору (зміні) форм оплати праці, по необхідності збільшення окладів чи розцінок, по необхідності мінімізації витрат господарюючого суб’єкта тощо.

Від правильної організації обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці залежить повнота та своєчасність розрахунків з працівниками. Також одним із напрямів удосконалення механізму ведення обліку є спрощення документообороту на підприємстві, а саме використання типових міжвідомчих форм, пристосованих до використання програмного забезпечення, зменшення кількості документації через запровадження накопичувальних та багатоденних документів.

Ведення великої кількості документації як правило призводить до допущення великої кількості помилок, через те практично всі підприємства перейшли на автоматизовану систему обліку, яка суттєво спрощує і покращує якість його здійснення. Але така система також вимагає постійного розвитку, а саме: введення нових технологічних продуктів та новинок, використання вітчизняного програмного забезпечення, яке підтримує українське законодавство, закупівлю нового устаткування та ін.

Через це автоматизація обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці здійснюється за 2 напрямками:

- 1) автоматизація стандартних виплат, відповідних утримань та нарахувань;

- 2) автоматизація відрядної заробітної плати за відповідних умов праці та додаткових виплат з утриманнями, з відповідними нарахуваннями і утриманнями [49].

Як удосконалення обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці пропонується створення у системі обліку фонду виплат соціальних гарантій за рахунок валового прибутку, що є способом цільового накопичення монетарних активів з метою мотивації до підвищення продуктивності праці трудових ресурсів та прибутковості діяльності підприємства (рис. 2.4).

Валовий прибуток – це економічний результат функціонування підприємства, що є різницею між чистою виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) та виробничою собівартістю. Під чистою виручкою розуміють

різновид кінцевого результату, що визначається вирахуванням із загальної виручки наданих знижок, податку на додану вартість, повернення проданих товарів, акцизного збору.

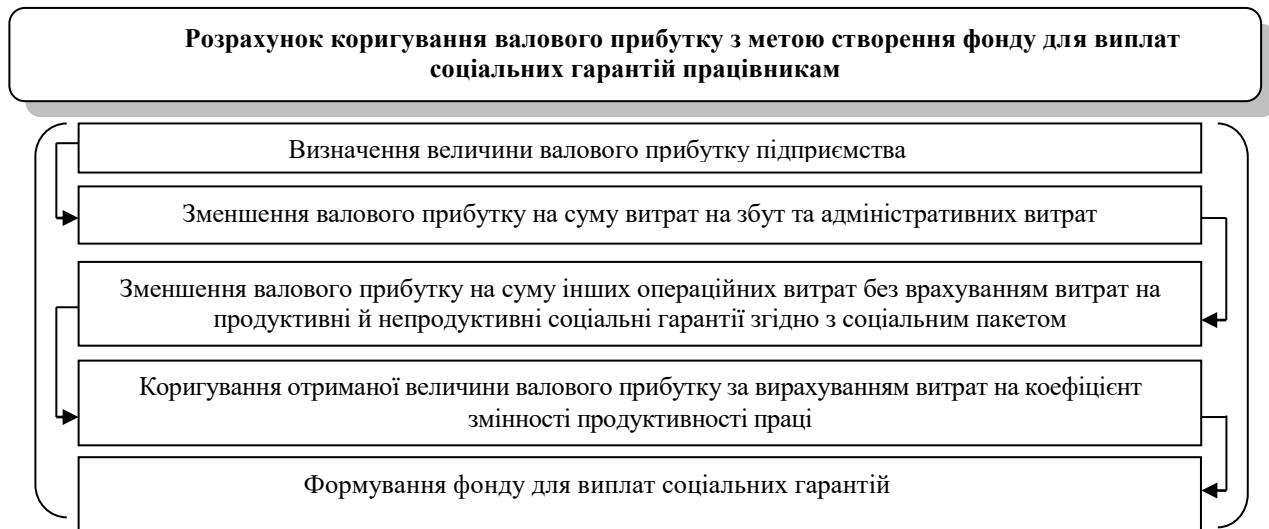


Рис. 2.4. Порядок створення фонду виплат соціальних гарантій

Коефіцієнт змінності продуктивності праці дає можливість прослідкувати динаміку зміни продуктивності праці за відповідні періоди. За умови недостатнього збільшення продуктивності праці фонд виплат соціальних гарантій у звітному періоді не створюється.

З метою відображення в обліку формування та використання фонду виплат соціальних гарантій та аналітичного обліку при розрахунку виплат трудовому персоналу пропонується створити додаткові рахунки для систематизації інформації, які дадуть можливість підняти інформативність обліку, а саме рахунок 472 “Фонд виплат соціальних гарантій” замість рахунку “Додаткове пенсійне забезпечення” (причини відміни – недостатня юридична база з регулювання функціонування недержавних пенсійних фондів; відсутність мотивації власників підприємств поповнювати пенсійні фонди додатково за рахунок вилучення (розподілу) власного капіталу; відсутність бухгалтерської звітності по додатковому пенсійному забезпеченню, що є відкритим для працівників; відсутність інформування працівників, як потенційних

користувачів послуг з додаткового пенсійного забезпечення), 663.1 “Виплати соціальних гарантій”.

Запропонована система рахунків дасть можливість оптимальніше планувати соціальну діяльність підприємствам, а саме можливість забезпечувати на майбутнє джерела додаткових соціальних виплат, що суттєво підвищують ефективність та лояльність роботи персоналу (рис. 2.5). Розподіл таких витрат на рівні частини протягом року, дає можливість уникнути різких коливань собівартості продукції та негативного впливу на фінансову результативність підприємства.

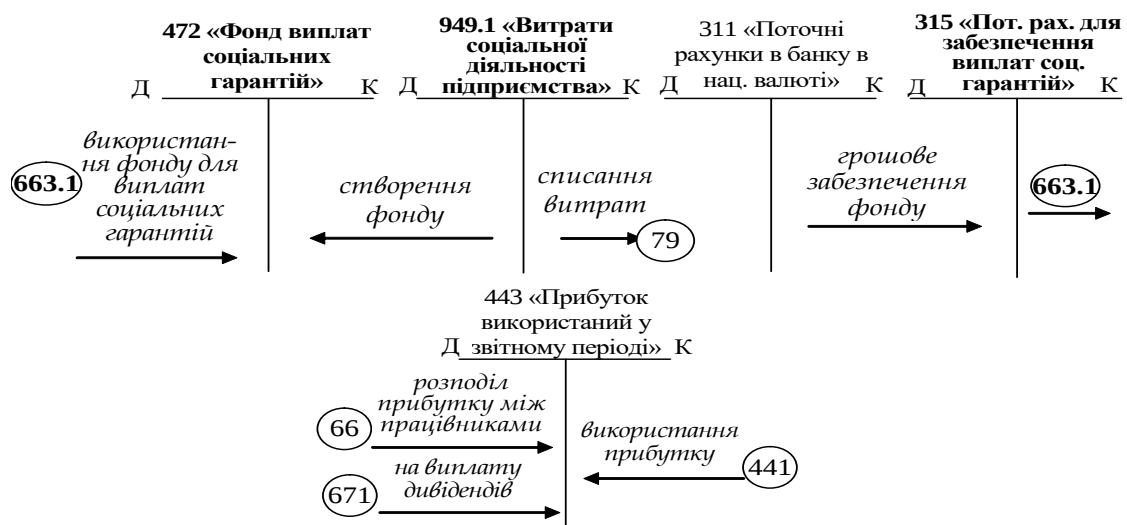


Рис. 2.5. Запропонована модель обліку створення та використання фонду виплат соціальних гарантій працівникам

З метою забезпечення контролю ефективності здійснення виплат працівникам пропонується внести правки до форм фінансової звітності. Запропоновано у Звіті про фінансові результати та у Звіті про власний капітал передбачити показники по коригуванню валового прибутку з ціллю створення фонду виплат соціальних гарантій. Так, у ф. №2 до I розділу включити рядки:– витрати на продуктивні та непродуктивні соціальні гарантії відповідно до соціального пакета. Такі рядки можуть забезпечити розкриття інформації із формування фонду за допомогою цих двох напрямів витрат. У ф. №4 включити рядок по сумах обов’язкових відрахувань до фонду виплат соціальних гарантій,

рядок по сумах вартісного вираження розподілу прибутку для виплат власникам-працівникам дивідендів, що дасть змогу здійснювати виважену мотиваційну політику через реалізацію політики дивідендів відносно працівника та за сумісництвом співвласника. У ф. №5 “Примітки до річної фінансової звітності” присвятити окремий розділ щодо відображення утворення та напрямів використання фонду виплат соціальних гарантій на продуктивні й непродуктивні соціальні гарантії згідно соціального пакета. Запропоновані пропозиції можна використовувати для покращання аналізу соціальних витрат та ефективного управління соціальними відносинами на підприємстві.

На базі визначених напрямів розподілення грошових коштів фонду виплат соціальних гарантій на досліджуваному суб’єкті господарювання запропоновано форми внутрішніх звітів С-1 “Звіт про виплати персоналу підприємства” та С-2 “Звіт за напрямами соціальної діяльності підприємства”. Запропоновані документи є основою відслідковування в розрізі кожного працівника розміру нарахованої заробітної плати та інших виплат, розподілу грошових коштів фонду виплат соціальних гарантій по напрямках соціальної діяльності: за допомогою вилучення високоліквідних активів, розподілу чистого прибутку підприємства та витрат операційної діяльності. Запропоновані форми управлінської звітності по відображеннях виплат працівникам підлягають перетворенню. Порядок складання та строки подання їх повинні бути прописані в Наказі про облікову політику [8, с. 148].

Напрями розв’язання проблемних питань обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці спираючись на дослідження сучасних наукових розробок можна узагальнити та згрупувати за такими групами (Додаток М).

Наслідки узагальнення основних напрямів вдосконалення обліку розрахунків з використання трудових ресурсів та фонду оплати праці, (Додаток М) дають можливість стверджувати, що процес організації бухгалтерського обліку операцій з оплати праці повинен бути спрямований на мотивацію зростання до продуктивності праці, використання встановленого обсягу робочого часу та, на нашу думку, повне висвітлення загальної кількості

працівників для досягнення цілей ефективності оподаткування. З цією метою кожне підприємство має чітко розподілити функціональні обов'язки облікового забезпечення між підрозділами. Вдосконалення організації бухгалтерського обліку операцій з оплати праці на підприємстві має також виходити з оптимізації тарифного регулювання оплати праці.

Запропоновано основні напрямки вдосконалення організації обліку виплат працівникам на підприємстві узагальнено подано у Додатку Н.

Отже, на сьогоднішній день облік нарахування заробітної плати як в Україні, так і в інших країнах світу, потребує постійного контролю та вдосконалення. Будь-яка помилка, невірний запис чи відсутність певного виду документації може автоматично стати причиною проблеми з нарахування заробітної плати, створення серії порушень, які є найважчими за своїми наслідками. Впевнені, що висвітлені у роботі проблеми та шляхи їх вирішення послугують джерелом покращення облікового процесу на підприємстві.

Висновки до розділу 2

Організація обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві – це ряд дій, метою яких є забезпечення визначення розміру заробітної плати, принципів її нарахування, термінів виплати, відповідність з іншими показниками діяльності підприємства тощо. Організація бухгалтерського обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці повинна забезпечувати достовірне та своєчасне нарахування сум заробітної плати згідно діючих форм і механізму оплати з урахуванням кількості, а головне якості затраченої роботи кожним працівником; правильний розрахунок сум нарахувань та утримань податків; суцільний контроль за дисципліною працівників (виконання ними норм виробітку, обсяги використання часу); вчасне виявлення та продуктивне використання резервів для майбутнього збільшення продуктивності праці; контроль за витратами (фонду заробітної плати); безпомилкове нарахування і розподіл за напрямками нарахувань з сум заробітної плати.

Підприємство застосовує типові форми первинного обліку за розрахунками з працівниками та службовцями по оплаті праці. Варто звернути увагу, що у зв'язку зі змінами в законодавстві, які періодично змінюють свої вимоги по заповненню тих чи інших документів необхідно постійно слідкувати, для унеможливлення розбіжностей.

Облік використання трудових ресурсів та фонду оплати праці необхідно розглядати як підсистему загальної системи бухгалтерського обліку підприємства. Синтетичний облік розрахунків з оплати праці здійснюється на рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”. На ньому ведеться узагальнення інформації по розрахунках з оплати праці персоналу, що належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, – за всіма видами заробітної плати, допомоги, премій тощо, за неоподатковані у встановлений термін з каси підприємства суми виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.

Важливим напрямком вдосконалення обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є автоматизація облікового, аналітичного та підконтрольного процесу, яка дає можливість уникати помилок при опрацюванні інформації, зменшити час на облікові, аналітичні та контрольні процедури, зменшити кількість операцій в ручну, не допускає можливість помилок при ручному розрахунку, цим самим забезпечити правильність нарахування заробітної плати та нарахування обов'язкових платежів до фондів та бюджету.

Представлена у дослідженні модель аналітичного обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці та аналітика відповідних рахунків дасть можливість підвищити ефективність взаємодії різних користувачів інформації та відображення правдивої інформації в фінансовій звітності підприємства.

Запропоновано теоретико-практичні основи механізму формування фонду виплат соціальних гарантій працівникам, що дає можливість конкретизувати напрями облікового відображення соціальних процесів на

підприємстві та збільшити ефективність внутрішнього аудиту. Суть ефективності запропонованого порядку формування фонду виплат соціальних гарантій у мотивації підвищення продуктивності праці трудових ресурсів та прибутковості діяльності господарючого суб'єкта.

РОЗДІЛ III

Аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві

3.1. Організація аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві

Оплата праці – це стаття витрат, що має важливу роль при формуванні собівартості продукції (виконання робіт, послуг), тому вона завжди вимагає особливої уваги при забезпеченні раціонального використання грошових ресурсів та економії їх на підприємстві. Узагальнену схему з обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці працівників наведено на (рис 3.1).

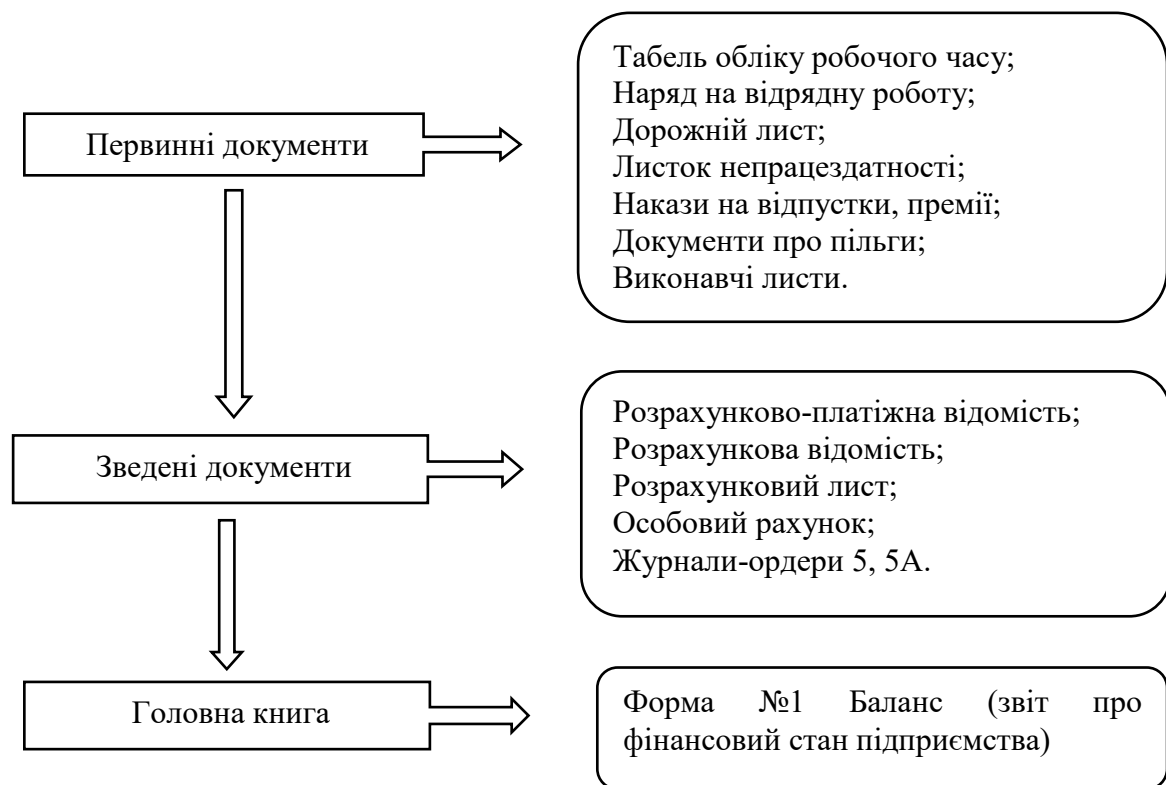


Рис. 3.1. Узагальнена схема з обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці працівників

Механізм здійснення перевірки вимагає значної уваги аудитора, бо

передбачає опрацювання великої кількості первинної інформації та детального розгляду багатьох господарських операцій. Аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці відіграє вагомий роль у системі внутрішнього та зовнішнього аудиту. А саме внутрішній аудит визначається як незалежна перевірка в інтересах підприємства; зовнішній – є обов’язковим, і проводиться незалежним аудитором [10, с. 223].

Аудит може бути обов’язковим – здійснення якого регламентується чинним законодавством та добровільним – коли аудит здійснюється за ініціативою клієнта. Це диктується тим, що облік використання трудових ресурсів та фонду оплати праці працівників є трудомістким, вимагає уваги та сконцентрованості, тому що пов’язаний з обробкою великої кількості первинних документів, містить багато однотипних операцій, проведення яких вимагає багато часу.

Мета аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” – зібрати докази до висловлення думки аудитора по правильності, своєчасності та повноті відображення в обліку трудових ресурсів та фонду оплати праці, а також загальний аналіз діючої системи формування інформації по оплаті праці, її відповідність чинному законодавству та нормативним актам, встановити додержання на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” вимог положень бухгалтерського обліку.

Предмет аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці – господарські операції та процеси з розрахунків підприємства за зобов’язаннями перед працівниками, а також відносини, що виникають на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” та за його межами.

До об’єктів аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці відносяться такі групи аудиторських доказів [15, с. 11]:

1. Елементи облікової політики по розрахунках з оплати праці:

- НП(С)БО та МСФЗ, що використовує господарюючий суб’єкт при організації та веденні обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці;

- перелік рахунків робочого плану рахунків по обліку розрахунків з оплати праці, які розкривають детально інформацію про механізм нарахування, оподаткування та виплату заробітної плати;
- затверджений документообіг по оформленню розрахунків з оплати праці (графіки руху документів, розподіл посадових обов'язків, облікові реєстри);
- форми та системи оплати праці (порядок нарахування заробітної плати);
- бланки облікових реєстрів, первинних документів та форм звітності (фінансової, податкової, статистичної, управлінської);
- механізм створення фондів соціального стимулювання та резерву відпускних;
- політика оплати праці та її стимулювання;
- дотримання трудового законодавства та трудової дисципліни;
- механізм внутрішнього контролю операцій по оплаті праці;
- ставки ПДФО, військового збору та ЄСВ, бази оподаткування ПДФО.

2. Операції по обліку:

- нарахування заробітної плати;
- розрахунків за ЄСВ (єдиним соціальним внеском) щодо нарахувань на зарплату.
- розрахунків з бюджетом (ПДФО) та військовим збором;
- виплат заробітної плати.

3. Реєстрація інформації з розрахунків по оплаті праці в первинних та зведених документах, облікових різномісцевих реєстрах деталізації та у фінансовій звітності [54].

4. Дані про порушення відображення в обліку нестач, зловживань, що мають документальне підтвердження в актах перевірок, ревізій, висновках аудиторів та відповідних постановках правоохоронних органів.

Для визначення рівня ризику аудитор здійснює суцільне дослідження об'єкта засобами тестування, за результатами якого може відмовитись від здійснення перевірки чи вжити відповідних заходів по зменшенню ризику. Для одержання повної картини та відповідей на ці запитання аудитор здійснює

тестування внутрішнього контролю та обліку по даній ділянці перевірки (табл. 3.1) [10].

Таблиця 3.1.

Тест внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці

№ з/п	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Яка застосовується на підприємстві система оплати праці: - погодинна; - відрядна				
2.	Чи укладено Колективний договір				
3.	Чи затверджено положення про оплату праці				
4.	Чи затверджений штатний розклад				
5.	Чи розцінки (при відрядній системі оплати праці) затверджені				
6.	Чи ведуться табелі обліку робочого часу				
7.	Чи відрядна оплата праці нараховується на підставі нарядів				
8.	Чи затверджений графік відпусток				
9.	Накази про прийом, звільнення, надання відпусток ведуться: - кадровою службою; - секретарем; - керівником				
10.	Чи нарахування заробітної плати і утримання з неї здійснюється автоматизовано				
...	...	...	...	...	...

Система внутрішнього контролю на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” передбачає наявність фахового персоналу з чітко встановленими правами та обов’язками, правильність процедур при здійсненні господарських операцій, присутність контролю по збереженню документації по виконаній роботі та нарахованій заробітній платі, а також відповідну перевірку дотримання обов’язків працівниками підприємства тощо.

При встановленні мети перевірки правильності нарахування виплат персоналу аудиторі необхідно розглянути з клієнтом обсяг, характер та умови роботи. Обсяг аудиторської перевірки на пряму залежить від розмірів суб'єкта господарювання, аудиторського досвіду, складності аудиту, обізнання про діяльність клієнта.

Важливим елементом організації та проведення аудиторської перевірки використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” є процес її планування. Такий процес розпочинається по підписанню

договору на надання аудиторських послуг та включає такі основні етапи [54]:

- постановка мети та завдань аудиторської перевірки;
- вивчення механізму внутрішнього контролю, що існує на досліджуваному підприємстві;
- попередня аналіз аудиторських ризиків;
- вибір належних аудиторських процедур та доказів в залежності від рівня загального аудиторського ризику;
- формування загальної стратегії аудиту;
- складання плану проведення аудиторської перевірки із визначенням послідовності застосування аудиторських процедур, виконавців відповідного етапу та час виконання поставленого завдання.

Механізм планування аудиторської перевірки використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві дає можливість окреслити головні напрями аудиту та уможливорює ефективний розподіл завдань між членами аудиторської групи.

Головним документом аудиторської перевірки використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві є план проведення аудиту, де вказуються потрібні для складання висновку аудитора аудиторські процедури, терміни виконання кожної аудиторської процедури та виконавці [69].

Необхідно зазначити, що перелік обраних процедур по мірі необхідності може змінюватися в залежності від фактичного аналізу аудиторського ризику.

План аудиторської перевірки використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві має бути детальним, оскільки є інструкцією для складання програми аудиту, точність його форми та зміст залежать від величини підприємства, складності аудиторської перевірки, а також від відповідних технологій та методик, що використовується аудитором, зобразимо їх у таблиці 3.2.

Програму аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві необхідно розробити на базі плану, деталізуючи завдання з окресленням конкретних процедур, термінів аудиту, джерел аудиторських

доказів.

Таблиця 3.2.

Загальний план аудиторської перевірки використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві

Етапи	Період застосування	Мета	Методи
Підготовчий	На початку аудиту, при плануванні та на протязі усієї перевірки, при корегуванні планової документації	Краще розуміння системи трудових відношень підприємства-клієнта; Виявлення невірно відображених фактів у звітності; Визначення потенціальних областей підвищеного ризику	Методи, які не пов'язані з розрахунками, які допускають використання загальних знань у сфері бухгалтерського обліку, поряд з достатнім розумінням системи контролю та обліку клієнта
Детальна перевірка	У процесі здійснення незалежних тестів по суті (оборотів та сальдо рахунків 47, 65, 66, 81)	Отримання аудиторських доказів, які забезпечують необхідний рівень впевненості в ефективності системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами робітникам, на підставі яких аудитор може зробити висновок щодо зниження аудиторського ризику	В цілому методи порівняння показників клієнта з розрахованим аудитором, процентні методи та метод балансової зв'язки: шляхом зіставлення з іншими показниками
Заключний	При аналізі виявлених відхилень, виконанні аналізу ефективності та підготовки аудиторського заключення	Підтвердження висновків, сформованих за результатами аудиторських процедур по суті на етапі детальної перевірки; визначення показників ефективності використання трудових ресурсів підприємства	Логічний аналіз та оцінка отриманої аудитором інформації, яка може підтвердити попередньо зроблені висновки або виявити сфери здійснення додаткових процедур

Починається аудит з аналізу організації та методики обліку розрахунків з оплати праці, розкритих у Наказі про облікову політику. Аудитор визначає організаційні та методичні аспекти, виявляє можливість використання певних методик, які можна запропонувати клієнту та дає оцінку відповідним питанням в Наказі про облікову політику при цьому [72, с. 112]:

- аналізує наявність та строки заборгованості розрахунків по оплаті праці;
- уточнює, які саме рахунки і субрахунки використовує підприємство відповідно до робочого плану і яким чином деталізується інформація по розрахунках з оплати праці;
- вивчає посадову інструкцію бухгалтера з обліку використання трудових

ресурсів та фонду оплати праці.

Дотримуючись завдань та програми проведення перевірки, аудитор приступає до проведення аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві.

Під час аудиту необхідно перевірити:

- дотримання трудового законодавства та трудової дисципліни;
- відповідність фактичного штату та структури підприємства;
- організацію та стан обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві;
- перевірити правильність встановлених тарифних ставок, відрядних розцінок та норм виробітку, місячних окладів, своєчасність та правильність розрахунків з персоналом по оплаті праці тощо.

В процесі перевірки розрахунків з оплати праці перевіряючому, з однієї сторони, необхідно переконатися в дотриманні підприємством чинного законодавства та відсутності порушень умов використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві, а з іншої – перевірити правильність проведених відрахувань податків і зборів із заробітної плати працівників, а також правильність відображення відповідних операцій в бухгалтерському обліку та достовірність їх відображення у фінансовій звітності підприємства.

Для проведення всестороннього аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві необхідно досконало ознайомитися з особливостями кадрової політики та наслідками її здійснення. Зрозуміло, що зовнішні аудитори, вперше здійснюючи аудит на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО”, зажадають необхідні дані від служби по управлінню персоналом. І тут безцінну допомогу може надати документація по внутрішньому аудиту, якщо, звичайно, такий системно проводиться на підприємстві. Оцінивши динаміку трудових показників, появляється можливість здійснити їх прогнозування та зрозуміти, наскільки ефективно підприємство використовує свої трудові ресурси та фонд оплати праці [15, с. 14].

В умовах розвитку ринкової економіки України найчастіше змінюється

нормативно-правове законодавство з питань використання трудових ресурсів та фонду оплати праці, тому аудитор зобов'язаний постійно слідкувати за відповідними змінами та враховувати їх в процесі аудиторської перевірки.

3.2. Джерела інформації та методика аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві

Облік використання трудових ресурсів та фонду оплати праці займає важливу ділянку в діяльності підприємства. Заробітна плата це інструмент стимулювання працівників до підвищення працездатності та заохочення їх до більш якісного виконання своєї роботи. Рівень заробітної плати впливає на рівень доходу працівників. Ця частина обліку піддається різним порушенням, які можуть бути як ненавмисними, так і навмисними. Такі порушення занижують рівень оплати праці підприємства та впливають на всю його діяльність загалом. Загалом аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці покликаний виявляти такі порушення (Додаток П)

Розробка механізму аудиту трудових ресурсів та фонду оплати праці дає можливість систематизувати перевірку на підприємстві, зокрема на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО”. Такий механізм відображений на рисунку 3.2.

Аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці потрібно розпочинати з ознайомлення зі станом кадрової політики на підприємстві: наявність наказів про прийняття, звільнення чи переміщення працівників, веденням особових справ, порівняння даних Оборотної відомості за синтетичними рахунками з даними Форми №1 “Балансу (Звіту про фінансовий стан)”, з даними Головної книги, реєстрів аналітичного обліку (рис. 3.3.).

Під час здійснення перевірки потрібно ознайомитися з обліковою політикою досліджуваного підприємства, встановити відповідність її вимогам чинного законодавства, стандартам бухгалтерського обліку та звітності, ознайомитися з системою внутрішнього контролю на підприємстві, вивчити окремі специфічні напрямки діяльності клієнтів [72, с. 217].

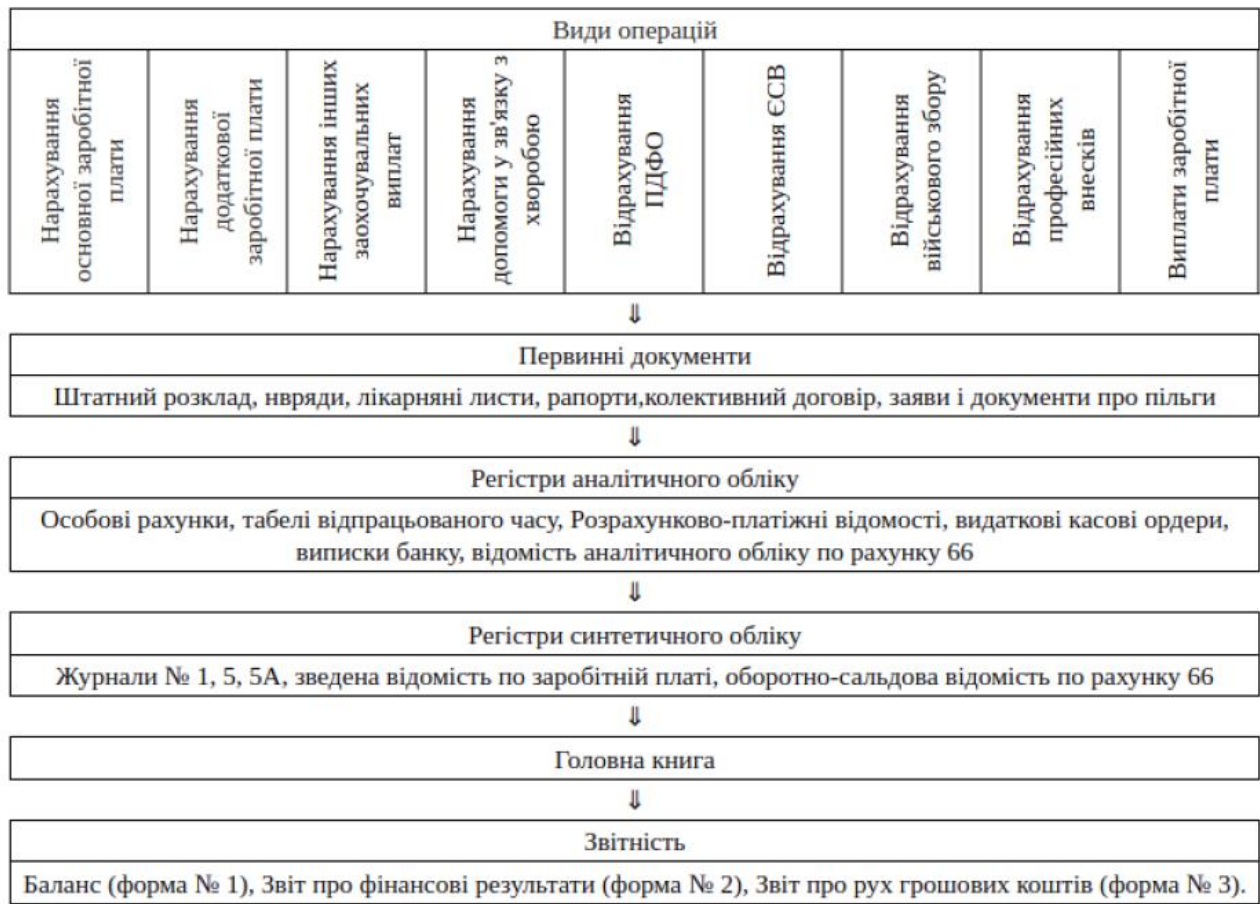


Рис. 3.2. Механізм аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці

На первинній стадії перевірки важливим для аудитора є аналіз рівня організації бухгалтерського обліку та ефективності внутрішнього контролю використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві, яке дає можливість виявити можливі зони ризику та визначитися з кількістю та видами аудиторських процедур в програмі аудиту.

Аудиторські процедури щодо використання трудових ресурсів та фонду оплати праці направляються на наступні об'єкти [69]:

- трудові ресурси, їх регулювання та використання;
- стан трудової дисципліни та дотримання трудового законодавства;
- системи оплати праці і преміювання та їх застосування;
- первинна документація по обліку праці та заробітної плати;
- розрахунки по оплаті праці;

- первинна документація по обліку праці та заробітної плати;
- бухгалтерський облік праці та заробітної плати.

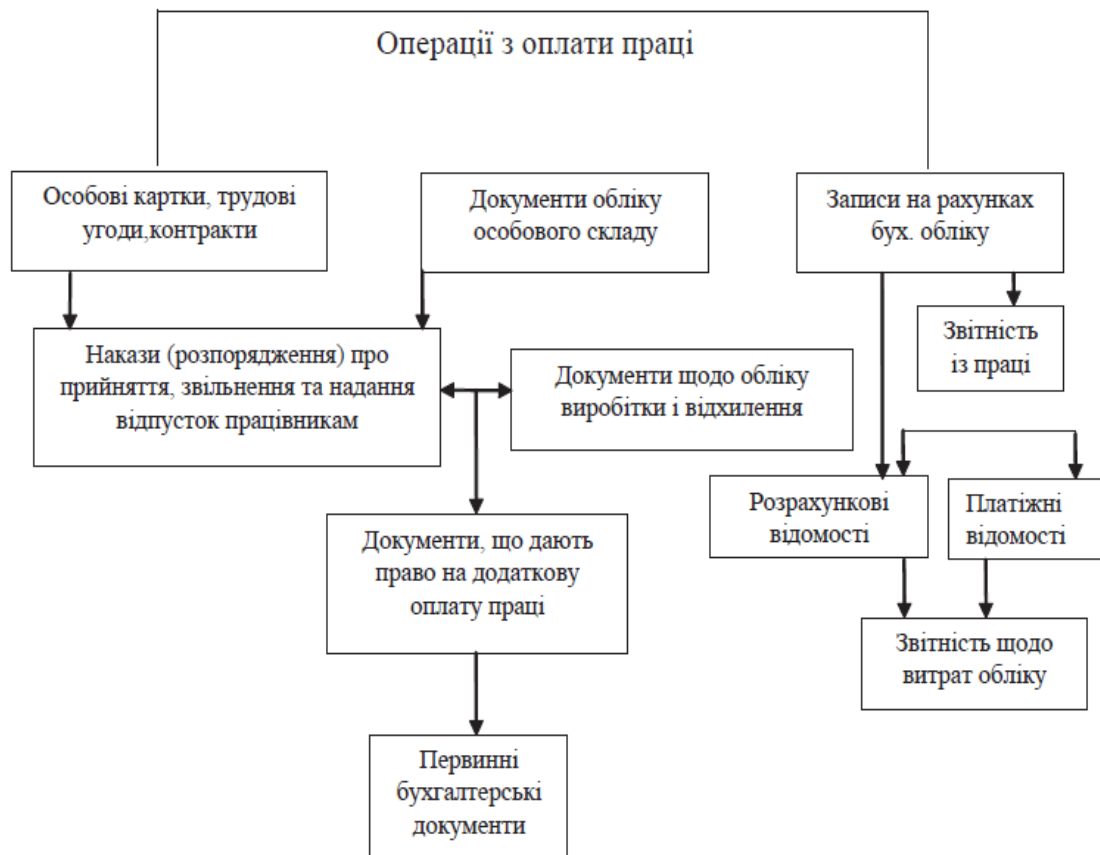


Рис. 3.3. Послідовність аудиту операцій з оплати праці

Інформаційним забезпеченням контролю цих об'єктів є трудове законодавство, нормативно-законодавча та нормативно-довідкова інформація щодо праці та заробітної плати, законодавчі акти щодо підприємницької діяльності та функціонування підприємств, первинна документація щодо обліку та правил її складання, регістри бухгалтерського обліку і звітність.

Джерелами аудиторської перевірки обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці можуть бути (Додаток Р).

Методика аудиту витрат на оплату праці містить такі елементи:

- перевірка дотримання нормативних актів, які регулюють питання заробітної плати та соціальних виплат на досліджуваному підприємстві;
- перевірка законності і обґрунтованості прийняття працівників в штат та

їх звільнення;

- перевірка обґрунтування чисельності працівників, середньої заробітної плати, зростання продуктивності праці;

- перевірка забезпечення збалансованості кваліфікаційної та професійної підготовки і виконуваної роботи;

- перевірка правильності документального оформлення виплат працівникам та відповідності їх положенням чинного законодавства та на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО”;

- перевірка наявності та дотримання вимог колективного договору, положень з оплати праці, про соціальний пакет;

- перевірка ефективності використання трудових ресурсів та фонду оплати праці;

- перевірка відповідності бази нарахування заробітної плати обсягам виконаних робіт при погодинній та відрядній формах оплати праці;

- перевірка надання соціальних гарантій штатним працівникам та їх облікове відображення;

- перевірка правильності визначення сум відпускних та компенсації за невикористання відпусток;

- перевірка правильності нарахування та виплат допомоги з тимчасової непрацездатності і врахування при цьому страхового стажу працівника;

- перевірка відповідності здійснення нарахувань, утримань податків та зборів із виплат та згідно виконавчих листів;

- перевірка правильності віднесення окремих виплат працівникам на собівартість продукції (робіт, послуг);

- перевірка законності та правильності облікового відображення в обліку операцій з використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО”;

- перевірка даних в реєстрах синтетичного та аналітичного на відповідність обліку операцій з виплат працівникам;

- перевірка показників облікових реєстрів та фінансової звітності на

відповідність;

- встановлення правильності заповнення та достовірності бухгалтерської звітності з використання трудових ресурсів та фонду оплати праці;
- правильність і вчасність проведення інвентаризації пасивів по зобов'язаннях з виплат працівникам.

Пристаючи до перевірки використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” є необхідність з'ясувати:

- які системи та форми оплати праці використовуються на цьому підприємстві;
- чи існує на досліджуваному підприємстві колективний трудовий договір та внутрішнє затверджене положення про оплату праці працівників;
- який обліковий та середньосписковий склад працівників;
- організацію обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці (забезпеченість нормативними матеріалами, склад і модифікація бухгалтерів, хто здійснює контроль за їх роботою, рівень комп'ютеризації відповідної ділянки роботи):
- чи визначено склад працівників, що отримують готівку на господарські витрати та інші потреби;
- як відбувається на підприємстві продаж товарів у кредит, видача позик робітникам, і як оформлені ці операції [28, с. 124].

Ця інформація потрібна для того, щоб аудитор мав можливість визначити аудиторський ризик.

З метою ефективної перевірки використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” доречним є окреслення послідовності контрольних заходів, які концентруються на таких етапах.

1. Перевірка додержання положень нормативно-правової бази про працю, рівень внутрішнього обліку та контролю за використання трудових ресурсів та фонду оплати праці.
2. Перевірка організації табельного обліку.
3. Перевірка належного оформлення первинної документації та

нарахування заробітної плати.

4. Перевірка правильності виплати грошових коштів відповідно до трудових угод.

5. Перевірка розрахунково-платіжних відомостей та особових розрахунків.

6. Перевірка стану аналітичного обліку по розрахунках з оплати праці.

Враховуючи вищезазначене, можна запропонувати відповідну модель аудиту виплат працівникам, яка включає об'єкти перевірки, джерела інформації, методичні прийоми аудиту та порядок узагальнення та реалізації його результатів (рис. 3.4)

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

Рис. 3.4. Модель аудиту операцій щодо оплати праці та її розрахунків

Аудитор під час проведення перевірки використання трудових ресурсів та фонду оплати праці збирає аудиторські докази, що містять дані, на основі яких базується підготовка аудиторського висновку.

Під час перевірки наказів, заяв, штатного розпису та договорів цивільно-правового характеру, табелів обліку робочого часу аудитор зобов'язаний переконатися в правильності складання цих документів, відповідність номерів, дат, прізвищ, посад працівників, наявність всіх документів та умов, які визначають дані документи [15, с. 11].

Аудитор визначає кількість відпрацьованих робочих днів по кожному працівнику перевіркою табелів обліку робочого часу. Якщо в таблиці робочий час для працівника за якісь дні не проставлено, визначається, якими документами підтверджується або оформлений невихід на роботу (пояснювальні записки, листки тимчасової непрацездатності, тощо).

В процесі перевірки книги обліку трудових книжок та їх наявності аудитором визначається правильність заповнення цих документів (номерів наказів та здійснених записів у трудових книжках, відповідність порядкових номерів, дат, тощо).

Відповідність записів, а також присутність підписів звільнених осіб перевіряється у книзі обліку руху трудових книжок та вкладишів до них. Перевіряючий звертає увагу на наявність підчисток, помарок та виправлень у даних документах.

Відповідність даних відомості встановленим окладам встановлюється перевіркою розрахункових відомостей по зарплаті, також чи вірно здійснений розрахунок у випадках, коли відпрацьований працівником звітний період не повністю, а також чи правильно визначені утримання із заробітної плати штатного працівника [15, с. 12].

Перевіряється також відповідність на підприємстві нарахування заробітної плати не менше затвердженому законодавчо мінімальному розміру.

Перевіркою графіка відпусток, розрахунку днів наданої відпустки та середньої заробітної плати, наказів на відпустку, аудитор має можливість

встановити: відповідність наказів інформації, зазначеній у табелях обліку робочого часу, чи правильно зроблено розрахунок відпускних та компенсацій за невикористану відпустку, чи не допускались випадки одночасного нарахування заробітної плати та відпускних за одні й ті самі дні.

Будь яке підприємство в ринкових умовах може використовувати різні форми оплати праці та матеріальні винагороди, має можливість залучити сезонних працівників. Тому аудитор в першу чергу визначає, яку систему оплати праці використовується на досліджуваному підприємстві, і очевидно визначає шлях перевірки. Застосувавши метод арифметичного контролю, визначаються помилки підрахунків у первинних документах чи розрахункових відомостях [54].

Перевіряється правильність нарахування різних виплат робітникам та їх оформлення. До таких виплат належать виплати стимулюючого характеру (винагороди за підсумками роботи, премії за рік), виплати компенсуючого характеру (понадурочні роботи, надбавки та доплати за роботу в нічний час), виплати за невідпрацьований час (оплата тимчасової непрацездатності, чергових та додаткових відпусток, тощо), оплата браку, простоїв. Аудитором враховується те, що нарахування премій повинно бути затверджено наказом керівника та прописано в колективному договорі чи контракті [28, с.125].

Також звертається увага перевіріці виплат по договорам підряду та іншими договорами цивільно-правового характеру, перевіряючи правильність розрахунку середнього заробітку [42, с. 617].

Аудитор досліджує повноту та своєчасність утримань з нарахованої заробітної плати. Основна увага приділяється ПДФО (податку з доходів фізичних осіб), військовому збору. В процесі перевірки робиться арифметичний контроль по сумах утриманого податку, перевіряється законність використання пільг, що передбачені чинним законодавством, виявляються випадки неутримання або часткового утримання податку.

Утримання по виконавчим листам повинні відбуватися лише в разі їх наявності або особистої заяви працівника. Наступним моментом

встановлюється відповідність вказаної в облікових регістрах кореспонденції рахунків та відповідності суми нарахованої заробітної плати, а також утримань обліковому періоді. Вивчається відповідність аналітичного обліку із заробітної плати синтетичному обліку. В процесі цього на 1-ше число місяця перевіряють залишок, який відображається в балансі за рахунком, співставивши з даними розрахунково-платіжної відомості, а суми заборгованості за розрахунковою відомістю – за сумами платіжної відомості по виплаті заробітної плати працівникам.

Особливо детально вивчають нарахування заробітної плати сезонним (тимчасовим) працівникам. Необхідно дослідити причину цих витрат зрозуміти, чи не було випадків нарахування заробітної плати через підставних осіб або на базі фіктивних документів

Окремою ділянкою перевірки є встановлення достовірності даних про виконану роботу сумісниками.

В процесі проведення аудиту розрахунків з оплати праці аудитор як правило користується вибіркоким методом. Таким чином визначаються можливі та наявні ризики підприємства і прогнозуються шляхи їх уникнення та запобігання.

При виявленні зловживань чи/та помилок, аудитор зобов'язаний висвітлити їх у робочих документах (аудиторський висновок) та надати відповідні рекомендації з їх усунення.

Для збирання інформації аудитору доцільно використати відповідні таблиці з відображення всі викривлень: помилок, розбіжностей, зловживань тощо, що дасть більше можливостей по визначенню загальної суми викривлень.

Для підвищення якості аудиторської перевірки на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” керівнику потрібно зосередити увагу членів аудиторської групи на такому: характері можливих помилок та порушень, що можуть допускатися при обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці; вплив цих помилок та порушень на достовірність фінзвітності; методи та прийоми їх виявлення.

Можливі порушення у сфері обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві та їх вплив на точність бухгалтерської звітності та дотримання чинного законодавства відображено на рис. 3.5 та додатку (Додаток С) .

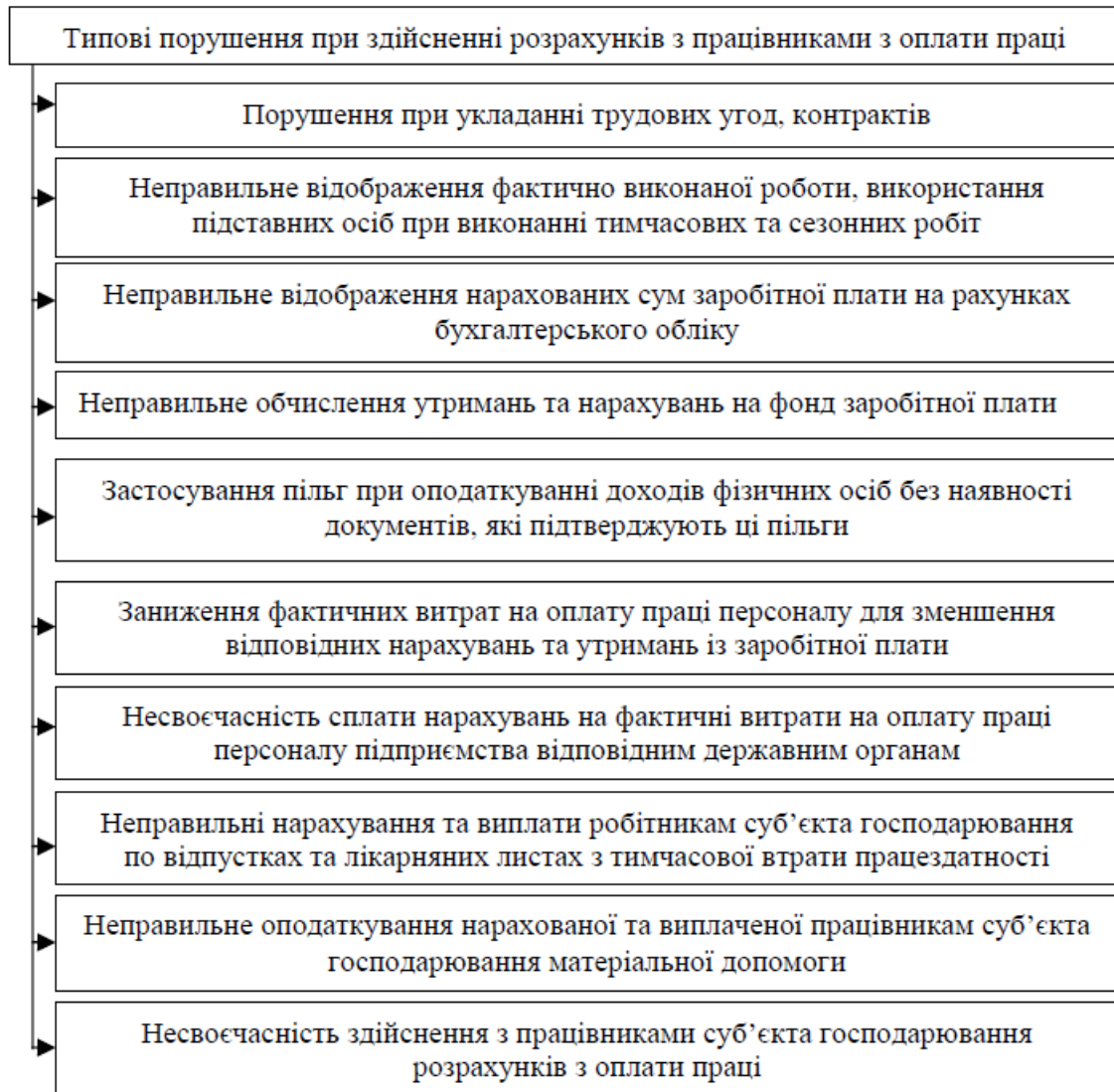


Рис. 3.5. Систематизація типових порушень при здійсненні розрахунків з працівниками з оплати праці

Основні порушення – зловживання, розкрадання, помилки в області нарахування та використання заробітної плати на підприємстві можуть бути класифіковані (Додаток Т), а також їх доцільно оцінювати аудитором з точки зору впливу на викривлення інформації у фінансовій звітності (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Основні порушення в обліку оплати праці

№	Тип порушення	Вплив порушення на достовірність фінансової звітності
1	Відсутність колективного договору	Не врегульовані економічні та виробничі відносини трудового колективу та адміністрації підприємства
2	Сума нарахованої заробітної плати за даними первинних документів не відповідає даним обігових регістрів	Викривлення оборотів та залишків на рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
3	Сума утриманих та нарахованих податків та зборів із заробітної плати за даними розрахункових відомостей не відповідають даним облікових регістрів	Не відповідність даних синтетичного та аналітичного обліку
4	Порушення строків перерахування ЄСВ та ПДФО	Застосування на підприємствах штрафних санкцій
5	Невірний розрахунок ПДФО	Недостовірність розрахунку ПДФО

За порушення чинного законодавства, яке регулює питання оплати праці винні особи повинні притягуватися до відповідальності: матеріальної; дисциплінарної; адміністративної; кримінальної.

На заключному етапі перевірки на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” аудиторами проводиться оформлення пакету робочих документів по проведеній перевірці, а також складається звіт аудитора і представлення його з робочою документацією керівнику групи. Виявлені зауваження, запитання, що з точки зору аудитора повинні підлягати подальшому аналізу та опрацюванню, формуються у формі робочого документа встановленої форми.

Аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” займає об’ємну ділянку аудиторської перевірки, ця частина обліку є досить специфічною та потребує від аудиторів особливої уваги та зосередженості [54]. Під час такої перевірки аудитору важливо як переконатись у додержанні підприємством норм чинного законодавства з використання трудових ресурсів та фонду оплати праці, відсутності порушень умов оплати праці, так і перевірити правильність нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат; правильність зроблених нарахувань на фонд

оплати праці та відрахувань податків і зборів із заробітної плати, а також належність відображення операцій в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства.

Отже, аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є одним із вагомих діючих факторів економічної діяльності підприємства, що особливо наглядно прослідковується в сучасних умовах. Регулярне здійснення аудиторських перевірок дає змогу достовірно оцінити стан та розвиток трудових відносин на підприємстві. Тому аудиторські перевірки використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємствах, зокрема ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО”, є важливим інструментом забезпечення правильності обліку праці та її оплати, правдивості й повноти інформації, представленої у відповідних формах фінансової, податкової та статистичної звітності. Чітка і прозора побудова аудиту підвищує роль фінансового контролю за ефективним використанням фінансових, матеріальних та трудових ресурсів підприємств.

3.3. Напрями удосконалення аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві

Заробітна плата – це важлива стаття витрат, що відіграє вагому роль у складі собівартості продукції та має вплив на визначення фінансових результатів підприємства. Аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього контролю. Перш за все тому, що облік трудових ресурсів та оплати праці є трудомістким процесом, пов'язаний з опрацюванням великої кількості первинних документів, має багато однотипних операцій та вимагає багато часу.

За умов переходу до ринкової економіки, враховуючи складність соціально-економічних процесів, та їх вплив на макроекономічні показники, реформування бухгалтерського обліку в Україні є потреба у вдосконаленні організації аудиту як в цілому, так і зокрема аудиту використання трудових

ресурсів та фонду оплати праці на підприємствах [39].

Основні шляхи вдосконалення аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві схематично наведено на рис. 3.6.

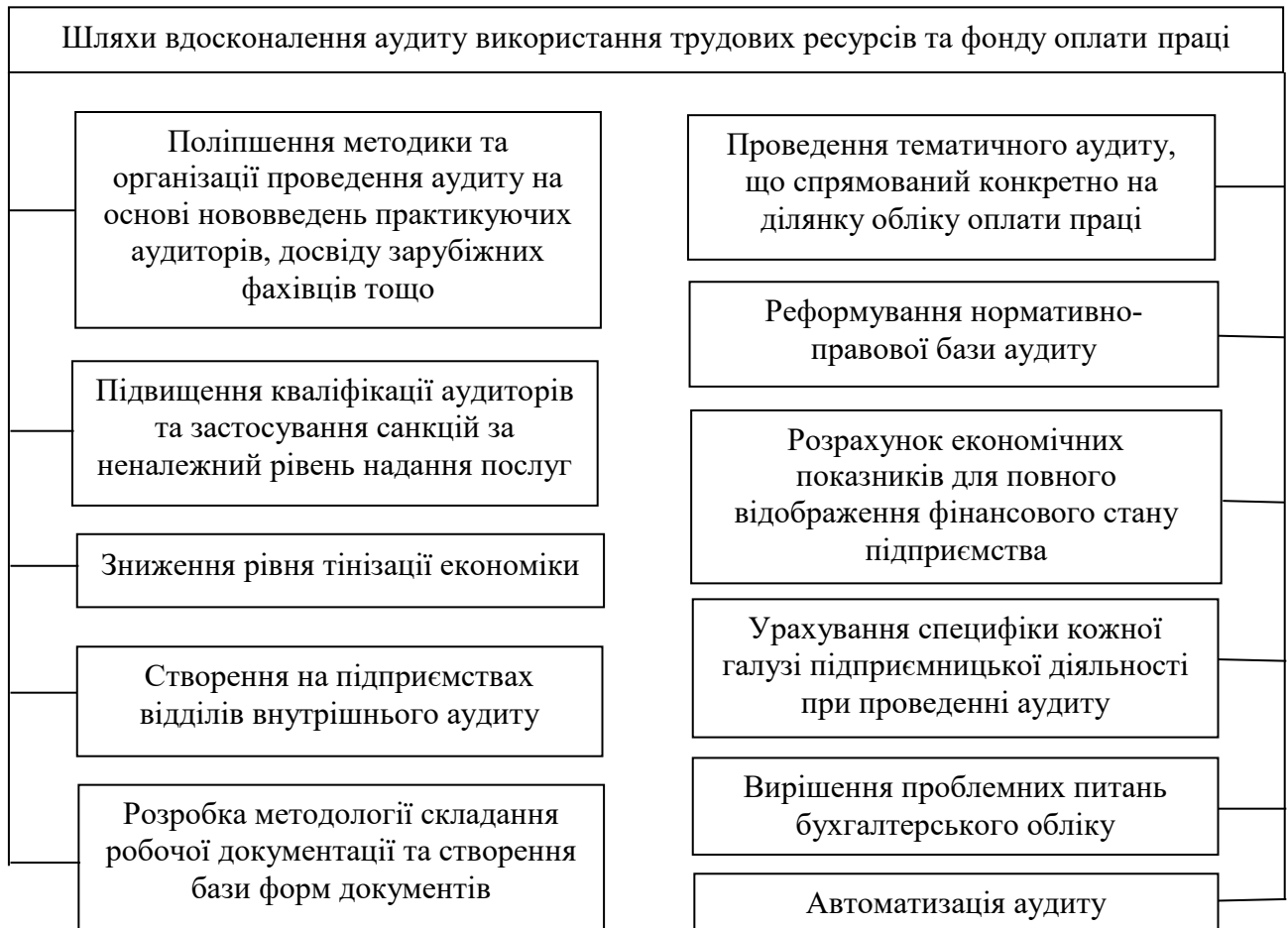


Рис. 3.6. Шляхи вдосконалення аудиту трудових ресурсів та фонду оплати праці

Основні шляхи вдосконалення аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці, які доцільно впроваджувати на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО”, можна умовно зобразити по трьох напрямках: структурно-систематичний, організаційно-інституціональний та інформаційно-документарний (рис. 3.7).

Структурно-систематичний напрям звертає увагу на якісні і кваліфікаційні характеристики щодо надання аудиторських послуг.

Організаційно-інституціональні заходи ґрунтуються на організаційних, методичних та технічних способах покращення процедур проведення аудиту, а

також на відповідність системи інститутів галузевій специфіці підприємства.

Напрямок інформаційно-документарного забезпечення спрямований на впорядкування документаційної бази через вдосконалення методології.



Рис. 3.7. Шляхи вдосконалення аудиту трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві

Розвиток аудиту базується на різних заходах та напрямках, одним із яких є оптимізація організаційних та методичних прийомів по його проведенню. На практиці це може бути здійснено певними способами, а саме: науковими розробками, нововведеннями самих аудиторів, проведенням конференцій з ціллю виявлення найбільш ефективних методів проведення аудиту, використанням зарубіжного досвіду аудиторів, їх методів і прийомів тощо [69].

З найбільш важливих методів удосконалення проведення аудиту потрібно назвати: модернізація національних нормативів та інституцій аудиту; переформатування законодавчої бази з питань здійснення фінансового контролю; поширення принципу гармонізації європейських та міжнародних

стандартів, що в цілому через комплексну нормативно-правову базу здійснює вплив на бухгалтерську та аудиторську діяльність.

Підвищення якісних оцінок аудиту трудових ресурсів та фонду оплати праці повинно враховувати специфіку господарської діяльності підприємства. А саме, наприклад, первинні документи підприємств електропостачання суттєво відрізняються від документів інших галузевих підприємств [73].

Для покращення аудиту, а саме трудових ресурсів та фонду оплати праці, надавати перевагу, звичайно, проведенню тематичного аудиту, що має спрямованість на відповідні облікові операції, а не комплексному аудиту наскрізного бухгалтерського обліку за напрямом. Такий метод перевірки передбачає цілеспрямовану фіксацію на об'єкті аудиту та сприяє збільшенню конкретного обсягу інформації, яка піддається обробці та аналізу, що має позитивний ефект на якість аудиторського висновку.

Аудит трудових ресурсів та фонду оплати праці повинен надавати дійсну інформацію про стан трудових ресурсів на поточний момент з визначеними працівниками по розрахунках та з окремими групами. Врахування керівниками сформульованих висновків та зауважень в результаті проведеного аудиту для прийняття відповідних управлінських рішень може вплинути на подальшу діяльність підприємства. Стимулює керівників до перевірки обліку та фінансової звітності на предмет правдивості показників, що міститься у звітах. Іншими словами, зростає значущість показників, які характеризують розрахунки з оплати праці, а саме: співвідношення погодинної та відрядної оплати праці; частка витрат на оплату праці в собівартості продукції; конкурентоспроможність заробітної плати в регіоні та країні[15].

Таким чином, якісний процес аудиту базується на акумульованій інформації щодо діяльності підприємства. Також, на результати аудиторської перевірки впливає наявність, а також кількість умисних приховувань окремих ситуацій та фактів обліку. Вирішення даної проблеми залежить від чесності виконавців та фахівців компанії.

На підприємстві запроваджується система внутрішнього аудиту для

встановлення достовірності даних обліку та фінансової звітності по нормуванню, нарахуванню, документуванню, оподаткуванню та видачі зарплати.

Внутрішній аудит на підприємстві має діяти незалежно. Його запровадження необхідно для виявлення слабких місць в обліку та надання рекомендацій по підвищенню ефективності відповідних систем та процесів.

Практика внутрішнього аудиту трудових ресурсів та фонду оплати праці дає змогу визначити основні напрямки [10, с. 223]:

- вивчення законності побудови трудових відносин та організації обліку складу штатних працівників на підприємстві;
- обґрунтованість виплат з фонду оплати праці, інших належних розрахунків та нарахувань;
- перевірка достовірного та реального обліку використання робочого часу працівників;
- аналіз коректності застосування принципів та виконання розрахунків по оподаткуванню оплати праці.

За Міжнародними стандартами аудиту внутрішній аудит розглядається як невід’ємна складова загальної системи контролю. В європейському розумінні основою внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю. Проведення внутрішнього і зовнішнього аудиту на підприємстві є взаємодоповнюючим механізмом, але, одночасно, вони мають різне спрямування [73].

З метою забезпечення належної якості внутрішнього аудиту трудових ресурсів та фонду оплати праці та досягнення цілей його проведення важливо визначити наступні об’єкти аудиту:

- щодо облікової політики – колективний договір, трудові відносини, система регулювання, контролю та моніторингу, дисципліна тощо;
- щодо відображення в обліку – розрахунки з нарахування й оподаткування оплати праці, додаткових виплат, інших виплат;
- щодо реєстрації операцій – відтворення операцій на рахунках

синтетичного та аналітичного обліку;

- щодо результатів інвентаризацій, ревізій, звірянь – довідки, акти, накази, протоколи, постанови.

З ціллю чіткого врегулювання контрольних процедур відповідно до часу здійснення господарської операції систематизовано завдання внутрішнього аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на ТОВ “ГЛОБАЛ ЕНЕРГО” (Додаток У).

Однією з проблем внутрішнього аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на сьогодні, є недостатній перелік методичних розробок по аудиторському контролю, що викликає низький рівень знань та компетенцій внутрішнього аудитора в процесі виконання своїх завдань.

Ефективність організації внутрішнього аудиту залежить від вибору методичних процедур та прийомів, що сприяють формуванню достовірної інформації про стан системи управління на підприємстві [82, с. 68].

Послідовність здійснення внутрішнього аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці передбачає дотримання таких стадій, як організація, методика, результати та інспекція.

Організація внутрішнього аудиту передбачає:

- визначення суб’єктів здійснення аудиторських процедур та об’єктів, які підлягають аудиту;
- ідентифікацію питань, на які слід звернути увагу під час перевірки;
- розробка плану здійснення внутрішнього аудиту за обраним об’єктом, складання класифікатора типових порушень, розпис повноважень суб’єктів перевірки);
- систематизацію джерел інформації, що є базою для здійснення аудиту, визначення прийомів документального і фактичного контролю, які доцільно використати по відношенню до об’єкту перевірки.

Методична стадія аудиту орієнтована на встановлення легітимності та правильності оформлення первинних документів по виплатах працівникам та відображення на їх підставі в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Результативна стадія передбачає оцінку причин відхилень, визначення методики усунення виявлених порушень, уникнення їх впливу на процес забезпечення виплат персоналу та на господарську діяльність підприємства в цілому, вжиття адміністративних мір щодо винуватців згідно їх службових інструкцій.

На інспекційній стадії внутрішнього аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці керівник відділу аудиту або уповноважена особа здійснює перевірку процесу виконання прийнятих рішень, реалізації розроблених заходів на результативній стадії [73].

Під час проведеного дослідження специфіки здійснення внутрішнього аудиторського контролю використання трудових ресурсів та фонду оплати праці виявлено, що методика аудиту зводиться лише до перевірки розрахунків з оплати праці та відповідних відрахувань без врахування трудових відносин та зацікавлених суб'єктів цих відносин, що може негативно вплинути на інші об'єкти перевірки даної системи.

З метою напрацювання ефективної методики внутрішнього аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці доцільно провести оцінку послідовності застосування відповідних процедур на методичній стадії аудиту.

Недоцільно розпочинати внутрішню аудиторську перевірку стану облікового відображення використання трудових ресурсів та фонду оплати праці з обґрунтування аналізу організації праці, встановлення відповідності показників аналітичного обліку даним синтетичного обліку по оплаті праці та балансу на одну і ту ж дату [10, с. 224].

Перш за все, суб'єкту внутрішнього аудиту необхідно детально вивчити внутрішні розпорядчі документи підприємства, які стосуються порядку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці. З огляду на це, доцільним розпочинати аудит з перевірки наявності та додержання умов Колективного договору, Положення про оплату праці. Після чого необхідно звернути увагу на правильність оформлення документів по виплатах

працівникам та відповідність їх нормам чинного законодавства та внутрішнім положенням внутрішніх підприємства.

Наступний етап внутрішнього аудиту варто присвятити встановленню правильності нарахування та виплати заробітної плати. Тільки необхідно здійснювати дану перевірку з урахуванням специфіки форм оплати праці, яка використовується на підприємстві [73].

Далі необхідно здійснювати перевірку правильності виплати відпускних, компенсацій у випадку невикористання відпусток в поточному періоді, за умов додержання норм чинного законодавства в даному питанні, а також встановлення достовірності інших виплат, а саме допомоги з тимчасової втрати працездатності. Наступним етапом встановлюється правильність проведення нарахування та утримання податків та зборів із виплат працівникам та відповідно виконавчим листам. За умови, що бухгалтерський облік на даному підприємстві ведеться в комп'ютерному середовищі внутрішньому аудиту необхідно звернути увагу на зміни алгоритму розрахунку утримань і відрахувань податків та зборів із заробітної плати працівників.

Запропоновано удосконалити методику внутрішнього аудиту виплат працівникам з теоретично обґрунтованим ранжуванням контрольних процедур на методичній стадії контролю, які згруповані за тринадцятьма елементами та застосувати її на ТОВ "ГЛОБАЛ ЕНЕРГО" (Додаток Ф):

Ранжування контрольних процедур представлятиметься науково обґрунтованою базою розробки плану та програми внутрішнього аудиту по виплатах працівникам.

Враховуючи складність економічних та соціальних процесів, які відбуваються на мікрорівні, їх вплив на макроекономічні показники, вимагає перегляду система внутрішнього аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці.

В процесі дослідження у виконання аудиторських процедур за виплатами працівникам виявлено подвійне значення колективного договору, а саме колективний договір одночасно є об'єктом та засобом перевірки. Враховуючи

це визначено ряд завдань внутрішнього аудиту за виконанням умов колективного договору враховуючи часовий проміжок виконання аудиторських процедур (Додаток X). Структуровані завдання внутрішнього аудиту виконання умов колективного договору за часом здійснення дають можливість підвищити ефективність системи управління в цілому.

На методичному рівні внутрішнього аудиту необхідно звернути увагу на типові помилки в облікових процедурах щодо виплат працівникам. Така методика, в основу якої покладено використання колективного договору як норми аудиту, зорієнтована на прийняття відповідних заходів щодо їх попередження у наступних періодах.

Вдосконалення організаційних моментів внутрішнього аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці пов'язано з деталізацією практики виконання аналітичних процедур на усіх етапах перевірки та визначення загальновстановлених підходів до певних методів дослідження [22, с. 228].

Для перевірки ефективності здійснення виплат працівникам необхідно вияснити забезпеченість підприємства кваліфікованим персоналом, робочими місцями, підрозділів трудовими ресурсами; вивчити ефективність витрат підприємства на підвищення вартості людського капіталу та виплат по оплаті праці. Для вирішення визначених аналітичних завдань відділу внутрішнього аудиту можна запропонувати дотримуватися таких основних напрямів оцінки використання трудових ресурсів та фонду оплати праці (рис. 3.8.).

Аналіз використання трудових ресурсів та фонду оплати праці підприємства повинен здійснюватися на основі економічних оцінок здібностей людей до створювання певного доходу. Це може забезпечити підвищення ринкової вартості досліджуваного підприємства та умови для продовження його господарської діяльності. Для досягнення даної мети необхідно чітко бачити та усвідомлювати майбутні перспективи господарюючого суб'єкта. Підприємство досягне безперервності діяльності та ефективності тільки за умови реалізації виконання його стратегічної мети.



Рис. 3.8. Модель аналізу використання трудових ресурсів та фонду оплати праці службою внутрішнього аудиту

Зазначимо, що для прийняття управлінських рішень стосовно вибору стратегії розвитку підприємства необхідне використання поряд з фінансовими (монетарними) – нефінансових (немонетарних) показників в процесі аналізу.

Під час дослідження збалансованої системи показників розроблено методику оцінки відтворення трудового потенціалу, яка передбачає перелік послідовних дій. Перший етап – вибір стратегічної мети, наприклад, збільшення прибутковості, при цьому зосередити увагу на напрямках діяльності, що відповідають досягненню поставленої мети. Другий етап – визначення завдань, наприклад, підвищення кваліфікації персоналу, зменшення плинності кадрів та дослідження – як кожне із завдань, при його виконанні, вплине на досягнення мети. Третій етап – вибір фінансових показників, що характеризують поставлене завдання. Наприклад, такі показники, як коефіцієнти плинності, постійності, вибуття та приймання і.т.д. Четвертий етап – розробка певного плану та програми

дій, за допомогою яких вирішити поставлені завдання на основі відповідних фінансових показників. П'ятий етап – реалізація проекту. Крім того, для кожного етапу необхідно обрати відповідальних за виконання відповідного завдання.

Для вдосконалення аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці необхідно використовувати спеціальні комп'ютерні програми, що в свою чергу заощадить витрати часу аудитора (наприклад, "IT Audit: Аудитор", "AuditXP", "ЕкспресАудит: ПРОФ", "Комплекс Аудит" та ін.). Кожна з цих програм забезпечує визначену методику проведення аудиту, яка систематизує виконання аудиторських процедур, автоматизацію складних і трудомістких операцій, у тому числі аналізу даних, які зберігаються в інформаційних базах бухгалтерії клієнтів [42, с. 617].

Ефективна організація внутрішнього аудиту сприяє вдосконаленню управління підприємством, забезпечує чіткий порядок у його веденні, високий рівень виконання його завдань. Також визначено шляхи вирішення цих проблем, але, тенденції розвитку економіки України вимагають постійно досліджувати подібні питання та постійно їх вирішувати.

Висновки до розділу 3

Організації аудиту розрахунків з оплати праці працівників передбачає виокремлення та вагомість етапу планування. Він означає визначення аудитором мети, завдань і об'єктів аудиторської перевірки. А також важливим є вибір методів, які будуть використовуватись. Адже дуже часто аудиторська перевірка розрахунків з виплатами працівникам є об'ємною за масивом обліковим даних і трудомісткою, що унеможлиблює суцільність її проведення. Тому вона проводиться вибіркоким методом.

Однією із цілей аудиту розрахунків з оплати праці є визначити, чи дотримуються на підприємстві законів, правил й інструкцій щодо регулювання трудових відносин і їх облікового відображення. Однак у процесі перевірки через застосування анкет і опитувальних листів і їх опрацювання, а також

індивідуальних і групових бесід/зустрічей із працівниками, аудитор може виявити застосування застарілих вимог та інструкцій, які повинні були бути відмінені або оновлені (залежно від змін на законодавчому рівні).

Одним з важливих етапів проведення аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є перевірка записів синтетичного та аналітичного обліку розрахунків та відображення їх у звітності. Аудитор для визначення ступеня ризику проводить суцільне дослідження об'єкта засобами тесту і за результатами такого тестування аудитор може дати відмову щодо проведення перевірки або вжити заходів по зниженню ризиків.

Для мобілізації процедури виявлення та вирівнювання негативного впливу знайдених відхилень в процесі здійснення внутрішнього аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці запропоновано методику аудиторської перевірки виплат працівникам за умовами колективного договору, а саме норми контролю та принципи класифікації типових порушень в обліку виплат працівникам. Представлена методика внутрішнього аудиту структурує хід перевірки з врахуванням соціальної складової підконтрольного підприємства за можливими їх напрямками.

Теоретично, дано обґрунтування важливості колективного договору як інструмента та об'єкта перевірки, що дало можливість виділити завдання внутрішнього аудиту колективного договору, враховуючи його місію у забезпеченні виплат працівникам та розгорнути координаційні можливості суб'єктів здійснення обліку в частині додержання умов припинення обліку виплат працівникам, що не відповідає нормам даного регламентуючого документа.

ВИСНОВКИ

У сучасних умовах господарювання зарплата працівникам підприємства повинна залежати безпосередньо від результатів праці. Водночас підвищувати кількісні та якісні результати праці та ефективність роботи колективу загалом через мотивацію. Що стимулюватиме розвиток виробництва та позитивно впливатиме на показники діяльності господарюючого суб'єкта. Правильний та дієвий облік витрат на оплату праці є головним джерелом достовірної інформації для їх подальшого моніторингу та аудиту, а також інструментом дотримання норм чинного законодавства.

Для ефективної організації обліку та мотивації заробітної плати на підприємстві застосовують різні форми та системи оплати праці, які взаємодоповнюють один з одним і у такому взаємозв'язку складають систему визначення суми заробітної плати по відношенню до кожного працівника підприємства. Форма та система оплати праці обирається керівником в залежності від специфіки діяльності підприємства та місця на ринку, завданням, що ставлять перед конкретним робочим місцем, особливості трудового процесу, професією та кваліфікацією працівника.

Аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є однією з вагомих та складних ділянок аудиторської перевірки, тому що торкається всіх економічних інтересів без винятку працівників суб'єкта господарювання, по відношенню до якого відбувається перевірка. Попри те, відіграє важливу роль у механізмі як зовнішнього так і внутрішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що облік використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є трудомістким, вимагає уваги і сконцентрованості, тому що пов'язаний з опрацюванням великого масиву первинної інформації, вміщує багато однотипних операцій, здійснення яких займає багато часу.

Аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці проводиться з ціллю встановлення відповідності методики обліку в цій частині, яка застосовується на підприємстві, діючим нормативно-правовим актам, виявлення наявних порушень та рівня їх впливу на правдивість обліку,

отримання думки незалежного експерта (аудитора) про ефективність внутрішнього аудиту, правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності по показникам, що стосуються використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві.

Державне регулювання розробляє політику оплати праці, а договірне – здійснює її реалізацію. Регулювання трудових відносин між власником та найманим працівником розпочинається на стадії укладання колективного договору, де закріплені норми та гарантії в частині оплати праці. Інформаційне забезпечення механізмів на етапах колективно договірного регулювання забезпечується системою бухгалтерського обліку.

Виокремлюють такі три рівні правового регулювання розрахунків, обліку і аудиту з працівниками і їх оплати, до кожного з яких належать відповідні нормативні документи: макрорівень (державний), мезорівень (галузевий) та макрорівень (локальний – господарюючий суб'єкт). Удосконалення розрахунків за виплатами працівникам задля підвищення їх ефективності передбачає зміни, доповнення та розробку відповідних нормативно-правових актів різних рівнів регулювання із їх наближенням до міжнародних стандартів, а також розвиток колективно-договірного регулювання. Це потребує розробки принципів управління розрахунків з оплати праці на підприємствах і моделі оптимального співвідношення законодавства про працю, колективних і індивідуальних трудових угод. Що знизить ризики облікових порушень та підвищить результативність аудиту заробітної плати при застосуванні вибіркової перевірки даної ділянки обліку.

Розкрито сутність організації обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці як сукупності ціленаправлених та взаємоузгоджених технологічних процесів, які собою забезпечують оптимальний вибір, упорядкування, функціонування та постійне удосконалення способів та методів збирання, зберігання і передавання облікових даних, необхідних для управління фондом оплати праці та вирішення поставлених завдань по нарахуванню та виплатах заробітної плати. Від організації обліку залежить якість, правдивість,

повнота, справедливість та своєчасність розрахунків з персоналом.

Предмет обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці складають наявність та рух господарських засобів, джерел їх утворення, господарські процеси та результати діяльності, відображені за допомогою грошової оцінки. Облік використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві здійснюється за такими напрямками: облік особового складу працівників; облік виробітку та використання робочого часу; облік розрахунків по оплаті праці.

Організаційний розділ облікової політики підприємства в частині обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці повинен регулювати основні питання по визначенню відповідальних осіб з ведення обліку в цій частині, що забезпечить функціональність обов'язків працівників бухгалтерської служби.

Основним джерелом даних про розрахунки за виплатами працівникам є система бухгалтерського обліку (відповідні показники форм фінансової, статистичної та податкової звітності). Підсистема облікового відображення розрахунків по виплатах працівникам вміщує всю необхідну інформацію про такий вид розрахунків, що дає змогу задовольнити інформаційні потреби управлінського персоналу шляхом вивчення інформаційних запитів та відповідного налаштування облікового інструментарію.

Організація обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці складається з вибору та впровадження в практику методів, способів, прийомів збору та опрацювання даних, а також технічних засобів обліку та програмного забезпечення, які найбільше відповідають відповідним умовам. Методскладник облікової політики в частині оплати праці має забезпечити основні прийоми та методи бухгалтерського обліку оплати праці. На підприємствах методика обліку оплати праці безпосередньо здійснюється керуючись законодавчими та іншими відповідними нормативними актами, колективними, трудовими договорами, правилами внутрішнього розпорядку, штатного розкладу, посадовими інструкціями тощо.

Технічна складова облікової політики в частині оплати праці має містити такі питання: визначення первинних документів; встановлення форм внутрішньої звітності; порядок складання і строки подання внутрішньої бухгалтерської звітності про відповідні показники; інформаційне та програмне забезпечення ведення бухгалтерського.

Пропонується вдосконалити облік використання трудових ресурсів та фонду оплати праці шляхом: оцінки та вдосконалення наявної системи організації документообігу; зміни системи оплати праці на більш мотиваційно орієнтовані, використання гнучких форм та систем оплати праці; вдосконалення діючої моделі аналітичного обліку, суть якої в конкретизації рахунку по групуванню інформації щодо сум нарахованої заробітної плати, враховуючи особисті потреби підприємства; запровадження автоматизованої системи опрацювання облікової інформації, що дасть змогу скоротити час розрахунків і обліку використання трудових ресурсів та фонду оплати праці та з найменшими затратами у встановлені терміни отримати інформацію; використання наукових досліджень міжнародного досвіду.

Однією із пропозицій щодо вдосконалення обліку розрахунків з працівниками є передбачення їм соціальних виплат. Доцільно даний вид розрахунків відображати окремим елементом у фінансовій звітності. Це підвищить її інформативність та, водночас, дасть можливість з метою підвищення інформативності фінансової звітності в Україні пропонуємо доповнити її елементи щодо відображення соціальних виплат працівникам, що дозволить контролювати витрати підприємства за обраний звітний період, їх порівнювати та коригувати, залежно від фінансового стану господарюючого суб'єкта.

У розрахунках з працівниками як в організаційному так і в обліковому аспекті запропоновано виокремлювати у системі управління персоналом соціальних відносин на рівні підприємства. Для цього доцільно застосовувати відповідні форми управлінської звітності, що досліджені у магістерській роботі. Вони можуть бути основою для моніторингу суми нарахованої заробітної плати

і інших виплат, соціальних гарантій тощо щодо кожного працівника окремо.

Аудит розрахунків з використання трудових ресурсів та фонду оплати праці є одним з найбільш діючих факторів економічної політики підприємства, що наочно проглядається в сучасних умовах. Систематичне здійснення аудиту, як внутрішнього, так і зовнішнього, дає змогу правильно оцінити стан та розвиток трудових відносин на підприємстві. Проведення аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємствах є важливим інструментом забезпечення достовірного обліку праці та її оплати, правдивості й повноти інформації, представленої у відповідних формах фінансової, статистичної та податкової звітності.

Організація аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці виявляє слабкі ділянки саме в роботі штату бухгалтерії та інших матеріально відповідальних осіб. Для оптимізації витрат часу в процесі аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці складається план проведення аудиторської перевірки та його програма. При виявленні порушень, необхідно подати рекомендації щодо їх виправлень.

Аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці займає значну частину перевірки та потребує особливої зосередженості, дієвих аудиторських процедур та вибору достатніх та якісних аудиторських доказів. Такий вибір базується на професіоналізмі та досвіді аудиторів. Аудит використання трудових ресурсів та фонду оплати праці як частина складова загальної аудиторської перевірки є трудомістким етапом.

Аудиторська перевірка розрахунків за виплатами працівникам має високу трудомісткість і великі обсяги інформації, яку перевіряють. Тому її проводять вибіркоким способом, що впливає на ефективність аудиту та збільшує аудиторський ризик. Саме тому аудитор визначає/оцінює можливість проведення аудиторської вибірки окремо для кожної сукупності облікових даних. Методика аудиту розрахунків за виплатами працівникам найчастіше передбачає перевірку по суті, яка передбачає досягнення таких цілей: виявити точність та повноту оцінки зобов'язань господарюючого суб'єкта за виплатами

працівникам і нарахувань пов'язаних з заробітною платою за період, який перевіряється; правильність включення витрат на оплату праці у валові витрати, інші витрати і найважливіше собівартість продукції підприємства (у собівартості трудові витрати, як правило, займають питому частку).

Основним із шляхів удосконалення аудиторської перевірки розрахунків за виплатами працівникам визначено формування відділу внутрішнього аудиту на підприємстві. Також аудит (зовнішній та внутрішній) розрахунків з оплати праці доцільно удосконалювати через виокремлення трьох напрямів: організаційно-інституціональний, структурно-систематичний та інформаційно-документарний.

Внутрішній аудит відіграє вагоме значення в удосконаленні управління підприємством. Та для досягнення цього значення він повинен бути ефективним, що передбачає дотримання чіткого порядку його ведення та виконання поставлених у процесі аудиторської перевірки завдань на високому рівні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Брік С.В., Дегтяр Д.В. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві. Вісник НТУ «ХПІ». 2015. № 60 (1169). С. 94-97.
URL: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/20569/1/vestnik_KhPI_2015_.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський та фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – 5-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2013. – 726 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська. – Житомир: ПП “Рута”, 2014. – 528 с.
4. Вареник В.М., Друз’єва С.П. Удосконалення механізму проведення аудиту з оплати праці підприємствах сфери послуг. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2018. № 1(12). С. 155–160.
5. Васюренко Л. В. Базові засади управління фондом оплати праці. Науковий вісник Ужгородського національного університету Випуск 20, частина I – 2018. С. 80-83.
6. Воськало Н.М., Воськало В.І. Теоретичні та методологічні основи розрахунків за виплатами працівникам. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит, № 2, 2018. С. 239-244. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/13_2018/44.pdf.
7. Гайдаржийська О.М., Степанюк А.О. Відображення інформації про виплати працівникам у звітності підприємства. URL: [HTTP://WWW.VISNYK-ECONOM.UZHNU.UZ.UA/ARCHIVE/21_1_2018UA/11.PDF](http://WWW.VISNYK-ECONOM.UZHNU.UZ.UA/ARCHIVE/21_1_2018UA/11.PDF).
8. Григоревська О.О., Христос І.В. Шляхи удосконалення організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». 2016. № 1 (29). С. 146–149.
9. Гуруріна Н.В., Беснюк А.М. Організація обліку оплати праці на

підприємствах: проблеми та шляхи їх вирішення. Економіка та суспільство, 2021. № 23. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/>.
 Наук-виробничий журнал. Серія : Економіка та підприємництво. – 2016. – № 3. – С. 139–141.

10. Делібороніді, А.Ю. & Панченко, О.М. (2010). Проблеми організації внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці. Гуманітарний вісник ЗДІА, (41), 222-228.

11. Доброва Н.В. Проблеми легалізації заробітної плати в Україні. Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. праць. 2016. Вип. 1. № 60. С. 213–221.

12. Документальне оформлення розрахунків із заробітної плати. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/situation-doc/SB081060>.

13. Дубіна М.В., Калягіна О.М. Нормативне регулювання та забезпечення обліку розрахунків з оплати праці на сільськогосподарських підприємствах. Науковий вісник Херсонського державного університету, 2015. Вип. 1. Ч.1. С. 149-152. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_15/1/40.pdf (дата звернення: 03.02.2022).

14. Жиглей І.В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці, в світлі П(С)БО 26 «Виплати працівникам». Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2017. № 3(49). С. 60–67.

15. Жогова О.Б. Аудит розрахунків з оплати праці. Незалежний аудитор. 2013. № 7(18). С. 10–15.

16. Іванова М.І., Варяниченко О.В. Порівняння та використання сучасних методів оплати праці. Ефективна економіка, 2017. №5. С.117- 121.

17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 31.05.2019 № 226 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

18. Крістева Е.А. Проблеми обліку оплати праці в сучасних умовах господарювання. URL: <http://dspace.onu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/13753/1/61-63.pdf>.
19. Кадацька А., Пономаренко О. Удосконалення обліку оплати праці в сучасних умовах [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2012/Economics/74744.doc.htm.
20. Каткова Н. В., Маслова К. В. Особливості обліку оплати праці в сучасних умовах та шляхи його вдосконалення. Вісник Мукачівського державного університету. Економіка і суспільство. 2017. № 8. С.762–767. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/126.pdf
21. Кінебас І. Ю. Проблеми обліку розрахунків з оплати праці та шляхи їх вирішення // Збірник матеріалів II Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств», (м. Дніпро, 10–11 травня 2018 р.). Дніпро : Дніпровський державний аграрноекономічний університет, 2018. С. 59–61.
22. Кінебас, І.Ю. & Чепець, О.Г. (2019). Шляхи вдосконалення обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. Бізнесінформ, (7), 225-230.
23. Коблянська О. І. Фінансовий облік: Навч. пос. / О. І. Коблянська. – К.: Знання, 2014. – 471 с.
24. Кодекс Законів про працю України від 10 грудня 1971 року № 322-VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
25. Колот А.М. Оплата праці на підприємстві: організація та удосконалення / А.М. Колот. / – К.: Фірма “Праця”, 2017. – 267 с.
26. Конвенція про захист заробітної плати № 95. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_146#Text.
27. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
28. Коротаєва, І.Р. & Рябчук, О. Г. (2018). Особливості та проблеми

аудиту з розрахунків з оплати праці. Науковий погляд: економіка та управління, 4(62), 123-128.

29. Кравченко М. А. Сутність оплати праці як економічної категорії / М. А. Кравченко // Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства. Вісник Національного технічного університету “Харківський політехнічний інститут”: Збірник наукових праць. – Харків: НТУ “ХПІ”, 2017. – С. 86-91.

30. Кулик Ю.М. Шляхи удосконалення обліку оплати праці. URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/2252/1/20160428-29_TEZY_V3_P063.pdf.

31. Лень В.С. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. URL: <https://ppeu.stu.cn.ua/index.pl?task=arcls&id=65>.

32. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. / О. В. Лишиленко. – К.: Вид-во “Центр навчальної літератури”, 2010. – 528 с.

33. Машевська А.А. Теоретичне підґрунтя організації оплати праці суб’єктів господарювання. Ефективна економіка, 2019. №11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2019/189.pdf.

34. Мельник Т.Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати: авт. дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит / Т.Г. Мельник. – Київ, 2005. – 18 с.

35. Мехеда Н.Г. Фонд оплати праці на підприємстві та особливості його формування в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/-?p=75160>.

36. Миронова Ю.Ю., Панасенко В.А. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2016. №1(56). С. 121–126. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.

37. Михайленко Ю.О. Організація обліку і контролю розрахунків за заробітною платою / Ю. О. Михайленко // Молодий вчений. 2017. № 2(42). С. 287–293.

38. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011.
39. Морозова Є. П., Павленко К. А. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці та шляхи їх вирішення. Економіка і суспільство. 2016. № 3. С. 522–526. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/3_ukr/89.pdf
40. Мудрик М.В. Первинний та зведений облік праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах. Матеріали міжнародних наукових практичних конференцій. 2016. С. 42–45.
41. Нова бухгалтерія (комплекс бухгалтерських програм). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://proaudit.com.ua/prog/nova-buxgalteriya.phtml>.
42. Новік К. П. Проблеми підвищення якості аудиторської діяльності // Збірник матеріалів III Всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітні аспекти» (м. Дніпро, 28–29 березня 2019 р.). Дніпро : Національна металургійна академія України, 2019. С. 616–619.
43. Оляднічук Н. В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення. Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. 2014. Вип. 84. С. 149–155. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/zhpumus_2014_84_24.pdf.
44. Онищенко А.В. Підвищення мотивації праці персоналу підприємства. Науковий вісник Луганського національного аграрного університету. 2019. № 1. URL: <http://localhost:8080/xmlui/handle/123456789/771>.
45. Орлов І. В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2010. Вип. 18 (1). С. 141–146. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18\(1\)__24.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18(1)__24.pdf).
46. Островерха Р. Е. Організація обліку: навч. посіб. К. : Центр учб. л-

ри, 2012. 568 с.

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

48. Пантелійчук Л. Про особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку рахунків за виплатами працівникам / Л. Пантелійчук // Праця і зарплата. – 2018. – № 9. – С. 17-21.

49. Петренко Н.І., Войчак Л.О. Удосконалення організації обліку заробітної плати та величина мінімальної заробітної плати. Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. 2017. № 20. С. 1010–1015.

50. Петухова Т.О., Богданович О.Л., Галенко І.В. Теоретичні основи обліку праці та зарплати в сучасних умовах. Вісник економіки транспорту і промисловості, 2018. №64 С. 61-68. URL: <https://doi.org/10.18664/338.47:338.45.v0i64.149963>.

51. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 р. № 291. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

52. Плахтій Т., Калашник В. Удосконалення моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 1(2). – С. 239–247. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_1_2_32.

53. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>

54. Подмешальська Ю.В., Бескоста Г.М., Стафійчук К.В. Аудит розрахунків з оплати праці. Ефективна економіка № 12, 2017. С. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5975>.

55. Покатаєва О.В., Кошулинська Г.О. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві // Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. – 2014. – №3. – С. 139-141.

56. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» : наказ Міністерства фінансів України 28.10.2003 р. № 601. 137 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.

57. Попова В.Д., Колотило Ю.І. Облік оплати праці: проблеми та напрями удосконалення облікового забезпечення управління персоналом. Молодий вчений. 2019. № 10(74). С. 714-721. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2019/10/149.pdf>

58. Потривасва Н.В., Савченко І.В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект. Економічний форум. 2014. № 1. С. 93–98.

59. Про аудит фінансової звітності та ауди-торську діяльність Закон України: від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

60. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

61. Про відпустки : Закон України від 15.11.1996 № 504/96–ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>.

62. Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати: Постанови Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text>.

63. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 №2464-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/2464-17>

64. Про колективні договори та угоди: Закон України від 01.07.1993 р. № 3356–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>.

65. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.

66. Про охорону праці: Закон України від 1992 № 49. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text>

67. Садилова А.Д. Актуальні проблеми обліку і контролю розрахунків з оплати праці. Молодий вчений. 2016. № 8. С. 663–665.
68. Самчук К.І. Документування операцій з бухгалтерського обліку витрат на підбір персоналу. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2017. № 1(79). С. 44–52.
69. Сахно Л.А., Кондратюк О.В. Аудит з розрахунків оплати праці. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/16396/1/103-108.pdf>.
70. Селіванова Н.М., Ветренюк Б.Б. Сучасні проблеми обліку оплати праці та шляхи їх вирішення // VII Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI столітті». С. 95-97.
71. Семенов Г. А. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці / Г. А. Семенов, Л. О. Андрущенко // Держава та регіони. – 2017. – № 2. – С. 180-187.
72. Серікова Т. М. Облік, аналіз і аудит : навч. посіб. / Т. М. Серікова, В. Д. Понікаров, Є. П. Кожанова, І. П. Отенко. – Х. : ІНЖЕК, 2013. – 380 с.
73. Скаско О. І. Завдання, методи внутрішнього аудиту діяльності суб'єктів господарювання на сучасному етапі. URL: [http://ird.gov.ua/sep/sep20162\(118\)/sep20162\(118\)_141_SkaskoO.pdf](http://ird.gov.ua/sep/sep20162(118)/sep20162(118)_141_SkaskoO.pdf)
74. Складанна К.І. Методи удосконалення організації оплати праці на підприємствах: дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.04. Запоріжжя, 2017. 218 с.
75. Суліменко Л.А., Киян А.В., Вітер С.А. Облік і аналіз розрахунків з оплати праці. Інфраструктура ринку. 2018. № 18. С. 395–404. URL: http://market-infr.od.ua/journals/2018/18_2018_ukr/67.pdf.
76. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник / Н. М. Ткаченко - К.: Алерта, 2016. – 1080 с.
77. Ткаченко Н.А. Особливості документального оформлення операцій з обліку праці та її оплати. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/osoblivosti-dokumentalnogo-oformlennya-operaciy-z-obliku-praci-ta-ii-oplati.html>.
78. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік та оподаткування: Навчальний

посібник / Р. Л. Хом'як, В. І. Лемішовський. – Львів: Бухгалтерський центр “Ажур”, 2014. – 1220 с.

79. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. – К., 2004. [Електронний ресурс]: Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua> Сук Л. К. Фінансовий облік: Навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К.: Знання, 2012. – 647 с.

80. Шоляк О. Ю. Облік, аналіз і внутрішньогосподарський контроль виплат працівникам: організація і методика / Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук (Спеціальність: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)) Київ – 2011. 20 с.

81. Шульга Н.В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: автореф. дис. канд. екон. наук за спец. 08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н.В. Шульга. – К., 2008. – 18 с.

82. Щирська О.В. Необхідність внутрішньогосподарського контролю оплати праці в процесі стабілізації економіки України. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2016. № 3. С. 65–70.

83. Ярмолюк О. Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства. Ефективна економіка. 2014. № 4. С. 48–56.

84. Ясько К.В., Арехова М.М. Облік і контроль розрахунків з оплати праці на підприємстві. Молодий вчений. 2017. № 11. С. 1358–1361.