

Міністерство освіти і науки України
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка
Економічний факультет
Кафедра економіки підприємства

Кваліфікаційна праця
на правах рукопису

ДИПЛОМНА РОБОТА
здобувача другого (магістерського) рівня вищої освіти
на тему
«Організація обліку та контроль розрахунків з персоналом»

Виконав: **Савков Андрій Миколайович**
студент заочної форми навчання
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Семенець І.В.

Роботу допущено до захисту перед ЕК рішенням кафедри,
протокол № ___ від «___» _____ 20__ р.

м. Кам'янець-Подільський, 2020 рік

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ.....	8
1.1. Економічний зміст заробітної плати та її обліковий аспект	8
1.2. Підходи до організації обліку розрахунків з персоналом	16
1.3. Державне та договірне регулювання оплати праці в Україні	23
РОЗДІЛ 2. СТАН ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ	31
2.1. Економічна характеристика діяльності підприємства	31
2.2. Організація порядку нарахувань виплат працівникам.....	39
2.3. Організація первинного, синтетичного та аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам.....	53
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ	68
3.1. Організаційні основи контрольного процесу обліку розрахунків за виплатами працівникам.....	68
3.2. Порядок перевірки операцій з розрахунків за виплатами працівникам та її результати	73
ВИСНОВКИ.....	81
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	84
ДОДАТКИ.....	91

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ВЗ – військовий збір

ЄСВ – єдиний соціальний внесок

ЗП – заробітна плата

КЗпПУ – Кодекс законів про працю України

КП – комунальне підприємство

МЗП – мінімальна заробітна плата

МОЗ – Міністерство охорони здоров'я

МСБО – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

МСФЗ – міжнародні стандарти фінансової звітності

НВВ – нещасний випадок на виробництві

НМДГ – неоподатковуваний мінімум доходів громадян

НП(С)БО – національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

П(С)БО – положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб

ТВП – тимчасова втрата працездатності

ФСС – фонд соціального страхування

ЦКУ – Цивільний кодекс України

ЦПД – цивільно-правовий договір

ЦПХ – цивільно-правовий характер

ВСТУП

Актуальність теми. Взаємовідносини працедавця з працівниками проявляються в бухгалтерському обліку через розрахунки по заробітній платі. Заробітна плата є основним джерелом доходу працівників будь-якого підприємства. Бухгалтерський облік її розрахунків є складною частиною облікового процесу, який потребує достовірного документального відображення відпрацьованого часу, виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг та їх оплати.

Сьогодні питання організації обліку заробітної плати потребують більш детального дослідження, адже вона в сучасних умовах виконує такі важливі функції, як відтворювальна і стимулююча. Крім того, постійні зміни правової та організаційної бази обліку вимагають від сучасного бухгалтера своєчасного здійснення уточнень як у порядку обліку, так і під час відображення інформації про заробітну плату у фінансовій звітності підприємств.

У сучасних умовах господарської діяльності особливу увагу необхідно приділяти персоналу підприємств. Це пов'язано з тим, що саме персонал сьогодні є головною рушійною силою для досягнення поставлених перед підприємством його власником мети та завдань. Також належну увагу необхідно приділяти стану розрахунків з оплати праці та структурним змінам таких витрат на підприємствах, оскільки їхня частка є значною у собівартості виготовленої продукції, наданих послуг тощо.

Питання оплати праці в Україні висвітлювали О. Дороніна, А. Калина, А. Колот, К. Крищенко, Н. Лукьянченко, Н. Ткаченко та інші. Незважаючи на значну кількість публікацій та широке коло розглянутих питань, відсутні дослідження, присвячені поліпшенню обліку розрахунків з оплати праці з персоналом в умовах зміни господарських умов і законодавства.

Низка невирішених проблем і зумовлює необхідність подальших досліджень.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Результати дипломної роботи знайшли відображення в науково-дослідних роботах кафедри економіки підприємства економічного факультету за темою «Розвиток суб'єктів економічної діяльності в умовах мікро- та макроекономічних трансформацій ХХІ ст.» (державний реєстраційний номер 0119U002955, термін 2019-2024 рр.

Метою дослідження є оцінка чинних теоретичних положень, методики, організації та практики організації обліку та контролю розрахунків з персоналом, розгляд шляхів удосконалення та практичного використання для прийняття виважених облікових і управлінських рішень на підприємствах в сучасних умовах господарювання.

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

- уточнити суть категорії «заробітна плата» та її обліковий аспект;
- проаналізувати вітчизняні та зарубіжні методичні підходи до обліку розрахунків з персоналом;
- проаналізувати стан регулювання взаємовідносин з персоналом з питань розрахунків по заробітній платі в Україні;
- провести аналіз економічних показників діяльності досліджуваного підприємства;
- дослідити порядок проведення нарахувань заробітної плати персоналу підприємства;
- проаналізувати діючий порядок організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку розрахунків з персоналом підприємства та внести пропозиції щодо їх вдосконалення;
- дослідити процес контролю за станом розрахунків з персоналом на підприємстві.

Об'єктом дослідження є господарська діяльність комунального підприємства в частині операцій, пов'язаних з розрахунками з персоналом.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад бухгалтерського обліку та звітності з розрахунків за виплатами працівникам в Україні.

Методи дослідження. В роботі використано структурний та порівняльний аналіз (порівняння даних об'єкта дослідження з попередніми роками), системний підхід (дослідження об'єкта як цілісної системи, яким впливам може вона піддаватися, виявлення взаємозв'язків і відносин з іншими об'єктами), історико-логічний (опис створення підприємства), економічного аналізу (визначення стану та розвитку діяльності підприємства), статистично-аналітичний, факторний, рядів динаміки (проведення розрахунків, визначення фінансового стану підприємства), а також абстракції, індукції і дедукції, поєднання аналізу та синтезу, узагальнення, що дозволило нам якнайкраще дослідити та вивчити поставлені завдання.

Теоретичною та інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти, що регламентують порядок обліку та контролю розрахунків за виплатами працівникам, фінансова, періодичні наукові видання, монографії, матеріали досліджень, проведених за участю автора, бухгалтерська та статистична звітність досліджуваного підприємства, а також дані первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства в частині розрахунків з персоналом.

Елементи наукової новизни одержаних результатів:

уточнено:

- поняття заробітної плати як облікової категорії;
- перелік і систематизацію виплат персоналу.

Апробація результатів дослідження. Результати досліджень доповідались та знайшли обговорення на VIII науково-практичній конференції студентів та молодих вчених «Сталий розвиток України: проблеми та перспективи», тема доповіді «Трактування заробітної плати та її склад», а також на науковій конференції студентів і магістрантів за підсумками НДР у

2019-2020 навчальному році проведеної в КПНУ імені Івана Огієнка, тема доповіді «Особливості оплати персоналу за невідпрацьований час».

Публікації. Результати досліджень опубліковані у 1 науковій праці «Трактування заробітної плати та її склад» - тезах доповіді загальним обсягом 0,2 д.а. [57]

Структура та обсяг роботи. Загальний обсяг роботи 84 стор. В дипломній роботі розміщено 18 таблиць на 19 стор., 12 рисунків на 12 стор., 2 додатків на 5 стор. Вона складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел на 7 стор., який містить 68 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ

РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ

1.1. Економічний зміст заробітної плати та її обліковий аспект

У відповідності зі змінами в економічному та соціальному розвитку країни істотно змінюється і політика в галузі оплати праці, соціальної підтримки і захисту працівників. Багато функцій держави щодо реалізації цієї політики покладено безпосередньо на підприємства, які самостійно встановлюють форми, системи і розміри оплати праці, матеріального стимулювання його результатів. Поняття «заробітна плата» наповнилися новим змістом і охоплює всі види заробітків, нарахованих у грошовій і натуральній формі.

Заробітна плата є однією з найбільш багатограних економічних категорій, яка виступає важливим елементом менеджменту підприємства, що об'єднує інтереси найманого працівника, роботодавця та держави в контексті задоволення суспільних потреб та інтересів кожного з суб'єктів. В контексті історичного розвитку цей термін набув не тільки економічного, але й соціального і, навіть, політичного значення. Це пов'язано з тим, що на кожному етапі розвитку суспільства було своє бачення проблеми оплати праці, тому виникнення кожної нової теорії було обумовлено певними соціально-економічними змінами в ньому.

В економічній теорії існує дві основні концепції визначення природи заробітної плати:

- заробітна плата є ціною праці. Її величина і динаміка формуються під впливом ринкових факторів, і в першу чергу попиту та пропозиції;
- заробітна плата є грошовим вираженням вартості товару «робоча сила» чи «перетворена форма вартості товару робоча сила». Її величина визначається умовами виробництва і ринковими факторами – попитом та пропозицією, під

впливом яких відбувається відхилення заробітної плати від вартості робочої сили.

У сучасній економічній теорії праця однозначно вважається фактором виробництва, а заробітна плата є ціною використання праці робітника.

Витрати на оплату праці були і залишаються важливою економічною категорією, яка характеризує ефективність продуктивності праці. Існують різні думки щодо трактування заробітної плати працівників за її економічною сутністю, які наведені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Підходи до визначення заробітної плати в економічній літературі

№ з/п	Джерело	Сутність поняття
1	2	3
1	Брезицька К.Ф. [7]	Заробітна плата – це плата за працю, а її величина - це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці і її пропозицію
2	Васильчак С.В. [8]	Заробітна плата – це будь-який заробіток, обчислений у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник, або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги
3	Дубовська О.В. [20]	Заробітна плата – це грошове вираження вартості і ціни робочої сили, яке виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямоване на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці
4	Жидовська Н. В. [22]	Заробітна плата – це будь-яка винагорода, або заробіток, що обчислюється в грошах, котрі підприємець виплачує за працю, яка або виконана, або має бути виконана, або за послуги, які або надані, або мають бути надані
5	Завіновська Г.Т. [23, с.289]	Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу
6	Іванілов О.С. [24, с.289]	Заробітна плата – це економічна категорія, яка відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості. Заробітна плата – це винагорода або заробіток, обчислений, як правило, у грошовому вираженні, який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу. Заробітна плата – це елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту і пропозиції, виражає ціну використання робочої сили. Для найманого працівника заробітна плата - це основна частина його доходу, який він отримує за реалізацію своєї здатності до праці. Для роботодавця заробітна плата – це елемент витрат виробництва, що забезпечує матеріальну зацікавленість працівників у високо продуктивній праці

Закінчення таблиці 1.1

1	2	3
7	Калина А. В. [25]	Заробітна плата – це частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці
8	Кулішов В.В. [33, с. 295]	Заробітна плата – ціна використання праці найманого працівника
9	Лепьохіна І.О. [34]	Заробітна плата – це об'єктивно необхідний для відтворення робочої сили та ефективного функціонування виробництва обсяг вираженої у грошовій формі основної частини життєвих засобів, що відповідає досягнутому рівню розвитку продуктивних сил і зростає пропорційно підвищенню ефективності праці робітників
10	Мочерний С.В. [39]	Заробітна плата – це грошове вираження вартості і ціни товару робоча сила та частково результативності функціонування робочої сили.
11	Пашуто В.П. [11]	Заробітна плата – це об'єктивно необхідний для відтворення робочої сили та ефективного функціонування виробництва об'єм вираженої в грошовій формі основної частини життєвих засобів, що відповідає досягнутому рівневі розвитку продуктивних сил і зростає пропорційно підвищенню ефективності праці трудящих. Це не дохід, а витрати підприємства на відтворення трудових ресурсів на суспільно необхідному рівні
12	Саух І.В. [58]	Заробітна плата – грошове вираження частини необхідного продукту, яка надходить в індивідуальне споживання робітникам фірми у відповідності з кількістю і якістю затраченої ними праці у виробництві
13	В. Усач [12]	Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу
14	Швець Л.П. [66]	Заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.
15	Швиданенко Г.О. [21,с. 201]	Оплата праці – це будьякий заробіток, обчислений, як правило, у грошовому вираженні, який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги
16	Яременко Л.М. [68]	Заробітна плата – частина вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці

Джерело: складено автором на основі

Як видно з наведених визначень в табл. 1.1 немає однозначного трактування категорії заробітної плати і схиляємось до точки зору Іванілова О.С., що заробітну плату слід розглядати багатогранно.

Здійснивши аналіз підходів до трактування сутності заробітної плати, пропонуємо наступне визначення: заробітна плата – це вираження у грошовій формі вартості і ціни робочої сили, що виступає у формі заробітку, який

отримує найманий працівник у результаті реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.

З облікової ж точки зору заробітна плата – це витрати з найму робочої сили для забезпечення процесів діяльності підприємства.

Для належної організації обліку заробітної плати та розрахунків з працівниками важливе значення має економіко-правове визначення, оскільки у кожній з цих категорій заробітна плата одержує різне трактування.

Оплата праці, як економічна категорія, вимагає бути такою, щоб забезпечити подальше відтворення робочої сили, здатності до праці та інших основних потреб працівника. При цьому, на мікроекономічному рівні заробітна плата є елементом витрат, а на макроекономічному рівні – частиною національного доходу, що розподіляється по кількості і якості праці. Наявні протиріччя між баченням заробітної плати на рівні підприємства як статті витрат та необхідності її зменшення для зростання прибутку, забезпечення відтворюючої і стимулюючої функції заробітної плати для подальшого збереження здатності працівника до праці на макрорівні є проблемним.

Правовий аспект заробітної плати повинен спрямовуватися на врегулювання цих протиріч та на рівні законодавства встановлювати такі відносини між державою, підприємством і працівником, які зможуть забезпечити рівень заробітної плати як для відтворення робочої сили так і для стимулювання продуктивності праці.

Щодо законодавчого трактування заробітної плати, яке має одне з ключових впливів на організацію даної ділянки обліку та зазначимо наступне.

У статтях 43-46 Конституції України сказано, що кожен має право на працю, на відпочинок, на соціальний захист, на безпечні і здорові умови праці і на заробітну плату, причому не нижче встановленого мінімуму [31].

Основні положення з оплати праці сформульовано в Кодексі законів про працю України. Так, в статті 94 зазначено: «заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу» [29].

Розмір заробітної плати залежить від складності й умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства, установи, організації і максимальним розміром не обмежується [29].

Статтею 14, пп. 14.1.48 Податкового кодексу України визначено, що під терміном «заробітна плата» розуміється «основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом» [45].

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» [55] та Інструкції зі статистики України [50] витрати на оплату праці складаються з фонду основної та фонду додаткової заробітної праці, інших заохочувальних і компенсаційних виплат рис.1.1.

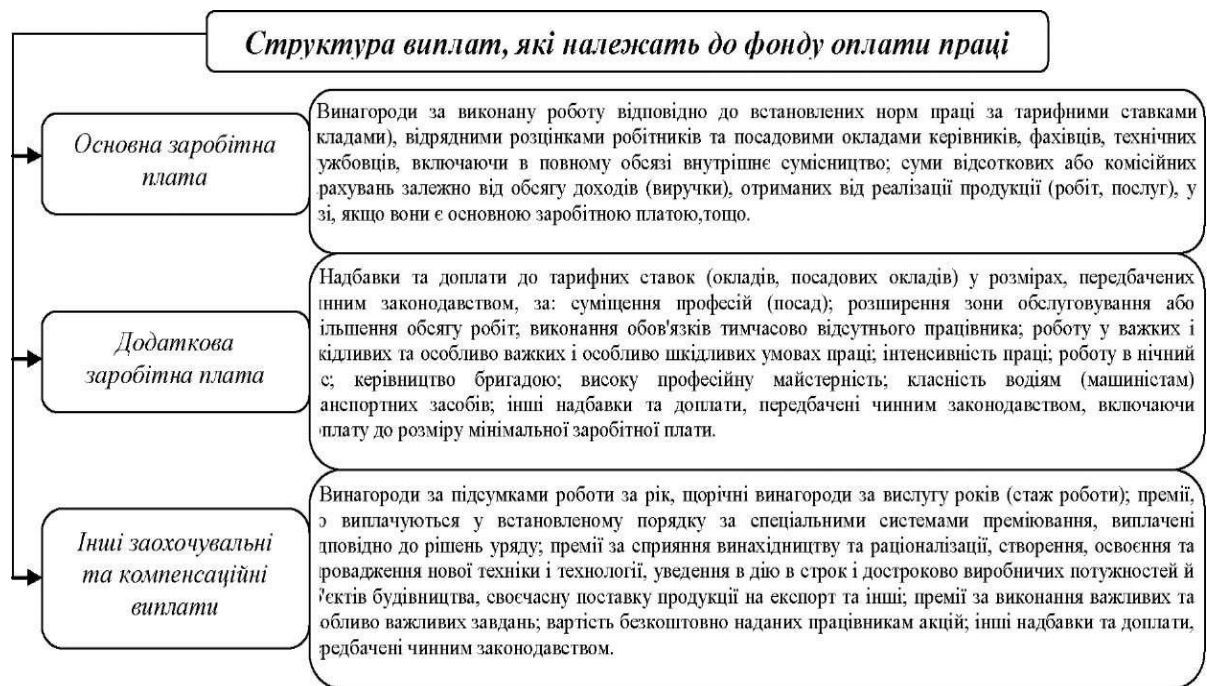


Рис. 1.1. Структура фонду оплати праці

Джерело: побудовано автором на основі [50]

Основна заробітна плата працівника залежить від результатів його праці й визначається тарифними ставками, відрядними розцінками, посадовими

окладами, а також надбавками й доплатами в розмірах, не вищих за встановлені чинним законодавством.

Основна частина заробітної плати формується під впливом об'єктивних умов виробництва і праці, відмінностей у кваліфікації працівників, складності та відповідальності їхньої роботи, умов праці, її інтенсивності тощо. Класифікація виплат, які входять до фонду основної заробітної плати, відображена у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація виплат, які належать до фонду основної заробітної плати

№	Ознака класифікації	Перелік виплат
1	Оплата праці штатних працівників	винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво; суми відсоткових або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (виручки), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), у разі, якщо вони є основною заробітною платою; гонорар штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництв, установ мистецтва й (або) оплата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на даному підприємстві; оплата при переведенні працівника на нижчеоплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених чинним законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком, не з вини працівника; оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників; оплата праці за час перебування у відрядженні; вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці.
2	Оплата праці нештатних працівників	оплата згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підяду (за винятком фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності); оплата згідно з обов'язками особам, які є членами спостережної ради або ревізійної комісії акціонерного товариства; згідно з договорами між підприємствами про надання робочої сили.

Джерело: складено автором на основі [50]

Основна частина заробітної плати враховує суспільно нормальну міру праці, яка формується під впливом об'єктивних умов виробництва і праці,

стійкі відмінності у кваліфікації працівників, складність і відповідальність їхньої роботи, умови праці, її інтенсивність тощо.

Рівень додаткової оплати праці здебільшого залежить від кінцевих результатів діяльності підприємства. Зазвичай до додаткової оплати праці відносять премії, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, а також надбавки й доплати, не передбачені чинним законодавством або встановлені понад розміри, дозволені останнім.

Додаткова частина заробітної плати залежить від чинників виробничої діяльності працівників, які не можуть бути повною мірою враховані заздалегідь, відбивають специфічні умови праці на цьому підприємстві або особливості працівників.

По-перше, додаткова частина заробітна плата враховує індивідуальні результати тих працівників, які завдяки особистим здібностям досягли особливих успіхів. Формами винагороди за таку працю є: оплата робітників, що працюють за відрядною системою, за перевиконання норм виробітку; доплати за сумісництво професій чи посад, розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт. Крім того, встановлюються надбавки робітникам за професійну майстерність, інженерно-технічним працівникам - за високі досягнення у праці.

По-друге, додаткова заробітна плата враховує колективні результати праці. Вона виступає переважно у вигляді премій та інших видів винагород з фонду матеріального заохочення. Премія – це не звичайна надбавка до заробітної плати, а особлива форма винагороди за творчі успіхи в роботі, за виконання завдань особливого значення [1, с. 23-24].

І, нарешті, є види додаткової заробітної плати, які не пов'язані зі створенням додаткового продукту: наприклад, надбавки за особливі, або шкідливі умови праці.

Керуючись Інструкцією зі статистики заробітної плати, виплати, які належать до фонду додаткової заробітної плати, можна класифікувати наступним чином – табл. 1.3.

**Класифікація виплат, які належать до фонду
додаткової заробітної плати**

№	Ознака класифікації	Перелік виплат
1	Залежно від характеру робіт та умов праці	- інтенсивність праці; - роботу в нічний час; - роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці; - нормативний час пересування у шахті (руднику) від ствола до місця роботи і назад працівникам, постійно зайнятим на підземних роботах; роботу на територіях радіоактивного забруднення.
2	За особливі навички	знання та використання в роботі іноземної мови; дипломатичні ранги, персональні звання службових осіб, ранги державних службовців, кваліфікаційні класи суддів; науковий ступінь; класність водіям (машиністам) транспортних засобів.
3	За особисті досягнення	високу професійну майстерність; високі досягнення в праці, зокрема державним службовцям; виконання особливо важливої роботи на певний термін; допуск до державної таємниці.
4	За додатково виконану роботу	суміщення професій (посад); розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт; виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника; керівництво бригадою.
5	Винагороди заохочувального характеру	- відсоткові або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки; - премії та винагороди, зокрема за вислугу років, що мають систематичний характер, незалежно від джерел фінансування.
6	Доплати компенсаційного характеру	- оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні, у розмірах та за розцінками, установленими чинним законодавством; оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці; суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати; суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників.
7	Оплата за невідпрацьований час	оплата, а також суми грошових компенсацій у разі невикористання щорічних (основної та додаткових) відпусток та додаткових відпусток працівникам; оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору; оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчих відпусток; суми заробітної плати, що зберігаються за основним місцем роботи працівників, за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів; оплата працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час; оплата простоїв не з вини працівника.

Джерело: складено автором на основі [50]

За функціональним призначенням доплати й надбавки є самостійними елементами заробітної плати, які призначаються для компенсації або винагороди за суттєві відхилення від нормальних умов праці, котрі не враховано в тарифних ставках і посадових окладах. Вони відрізняються від тарифної заробітної плати чи посадового окладу необов'язковістю і непостійністю, а також рухливістю залежно від співвідношення фактичних і нормативних умов праці. Закон України «Про оплату праці» [55] передбачає, що умови запровадження і розміри надбавок, доплат, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються в колективному договорі з дотриманням норм і гарантій чинного законодавства і згідно з генеральною та галузевими, регіональними, угодами.

Стосовно сутності надбавок до заробітної плати варто наголосити, що вони мають бути чітко вираженого стимулюючого характеру і завжди зв'язуються з діловими якостями конкретного працівника.

Дієвість оплати праці визначається тим, наскільки повно вона виконує свої основні функції: відтворювальну, стимулюючу, регулюючу та соціальну.

1.2. Підходи до організації обліку розрахунків з персоналом

Облік та контроль розрахунків з оплати праці вважається одним із найважливіших і складних у системі обліку на базі організацій та підприємств.

Основними завданнями обліку праці та її оплати є:

- виявлення резервів для підвищення продуктивності праці;
- контроль за своєчасністю і правильністю нарахування оплати праці кожному працівнику та виплата її у встановлені строки;
- забезпечення правильності розподілу сум оплати праці за напрямками витрат і включення їх у виробничу собівартість;
- правильне і своєчасне здійснення утримань з оплати праці;
- контроль за правильністю відображення в обліку нарахувань та утримань з оплати праці кожного працівника;

- контроль за цільовим використанням фонду оплати праці;
- забезпечення правильної організації ведення синтетичного та аналітичного обліку розрахунків по оплаті праці;
- процес організації обліку розрахунків із персоналом із заробітної плати можна умовно поділити на декілька етапів.

Перший етап передбачає організацію обліку розрахунків із заробітної плати та облік особистого складу працівників, який організовується в основному відділом кадрів підприємства.

Другий передбачає вибір системи табельного обліку, розробка внутрішньої інструкції з його ведення, та відбувається контроль за його виконанням. Основним документом обліку використання робочого часу є табель, за допомогою якого отримують дані про фактично відпрацьований час, на підставі якого потім нараховується заробітна плата.

На третьому відбувається вибір первинних документів, при цьому слід урахувувати кількість документів: чим менше їх буде, тим простіше буде вести облік, тому слід застосовувати універсальні, накопичувальні документи. Основним документом, що регламентує на підприємстві розміри основної та додаткової заробітної плати, а також преміювання працівників та різні додаткові виплати є Положення про оплату праці на підприємстві.

На заключному етапі підприємство самостійно обирає для себе строки виплати заробітної плати працівникам [2].

На промисловому підприємстві Положення про оплату праці має передбачати, як правило, використання двох форм оплати праці. Оскільки виробничий процес обслуговують працівники виробничих цехів, то до них застосовується відрядна форма оплати праці, а для адмінперсоналу – відповідно погодинна. Окрім цього, можуть бути ще й інші допоміжні структурні підрозділи – автопарк, рем-майстерня, будівельна бригада тощо. Таким чином, різна організаційна структура підприємства, а також різні форми оплати праці визначають порядок первинного обліку праці та її оплати. Тут доцільно сформулювати перелік облікових номенклатур, на основі чого будуть

чітко визначені основні форми первинних документів для обліку праці різних категорій працівників. Таку типові номенклатуру наведено в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

**Рекомендований перелік облікових номенклатур в організації обліку
розрахунків з оплати праці**

Характеристика даних для обліку	Облікові характеристики	Вимірники		В яких носіях інформації з'являються вперше
		натуральні	грошові	
Облік праці адмінперсоналу	Кількість відпрацьованого часу	+		Табель обліку робочого часу
Облік праці працівників основного виробництва	1.Кількість відпрацьованого часу	+		Обліковий лист праці та виконаних робіт
	2.Кількість виконаних робіт	+		
	3.Якість виконаних робіт	+		
Облік праці водіїв легкових автомобілів	1.Кількість відпрацьованого часу	+		Дорожній лист легкового автомобіля
	2.Пробіг(км)	+		
	3.Кількість використаного пального	+		
Облік праці водіїв вантажних автомобілів	1.Кількість відпрацьованого часу	+		Дорожній лист вантажного автомобіля
	2.Пробіг (т/км)	+		
	3.Кількість використаного пального	+		
Облік праці працівників будівельної бригади	1.Кількість відпрацьованого часу	+		Наряд на відрядні роботи
	2.Вид робіт	+		
	3.Обсяг виконаних робіт	+		

Джерело: складено автором на основі [27, 60]

Отже, для нарахування заробітної плати використовують первинні документи, що свідчать про відпрацьований час чи обсяги виготовленої продукції, виконаних робіт, послуг.

За погодинної форми оплати праці основним первинним документом обліку особового складу, а також відпрацьованого робочого часу є табель обліку робочого часу. Це документ, у якому спеціально призначена особа щодня впродовж місяця по кожному працівнику проставляє виходи на роботу (7 або 8 годин робочого часу за один повний робочий день), а також

спеціальними умовними позначеннями причини невиходу на роботу.

Таким чином ведеться табельний облік робочого персоналу та кількості відпрацьованого часу. У кінці місяця особа, що веде табель, виводить кількість відпрацьованого і невідпрацьованого (з різних причин, наприклад відпустка, хвороба) часу, подає на підпис керівникові підприємства, після чого цей документ стає підставою для нарахування заробітної плати, суми допомог через тимчасову втрату працездатності, відпускних тощо.

Нарахування заробітної плати працівникам за відрядною формою оплати праці, а також облік обсягу виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг здійснюється в первинних документах з обліку виробітку.

Система обліку виробітку поєднує способи одержання інформації про обсяги виробітку, порядок її запису і застосування відповідних форм первинних документів. Форми первинних документів для нарахування зарплати працівникам за відрядною формою великою мірою залежать від специфіки галузевого поділу виробництва, оскільки це має вплив на умови обліку обсягів виробітку.

Основним первинним документом для обліку виробітку та нарахування зарплати працівникам-відрядникам є наряд на відрядні роботи. Наряди, як правило, виписують на окремі виробничі процеси, передбачені нормами, чи на комплекс робіт і видають бригаді або окремим робітникам відповідні особи до початку роботи.

Нарахування зарплати за кінцеві результати здійснюється за зміну, тиждень, місяць, виходячи з обсягу та вартості одиниці продукції, робіт, послуг. Паралельно з нарядами ведеться табель для обліку робочого часу.

Приймання виготовленої продукції (виконаних робіт) проводять майстер і контролер відділу технічного контролю, а за відсутності на даних видах робіт контролера – майстер (бригадир).

Облік виробітку продукції в серійному виробництві здійснюється за допомогою маршрутних карт.

Для такої категорії працівників, як водії, первинними документами для нарахування заробітної плати є маршрутні листи. Вихідними даними тут є

кількість виконаних тонно-кілометрів згідно з пройденим маршрутом, розцінка за 1 тонно-кілометр (яка залежить від марки автомашини, вантажопідйомності). Маршрутний лист є дійсним документом за наявності підписів сторін, що видавали та приймали завдання водія.

Отже, первинний облік праці та її оплати здійснюють керівники виробничих підрозділів. У визначений термін належним чином оформлені первинні документи за встановленим графіком передають у бухгалтерію підприємства для перевірки та наступних розрахунків [28].

Після того, як сформовано облікові номенклатури первинного обліку праці та її оплати щодо всіх категорій працівників, відповідні носії облікової інформації визначають конкретних виконавців, відповідальних за складання цих носіїв та передачу їх у встановлені терміни до бухгалтерії з попереднім погодженням із керівниками структурних підрозділів. Іншими словами – формують графік документообігу.

Зазначимо, що для даної ділянки обліку такий графік є просто необхідний, оскільки первинна інформація для нарахування оплати праці до видачі на руки надходить до бухгалтерії, як правило, уже після закінчення звітного місяця, а сам процес нарахування також потребує часу, тому терміни подачі первинної інформації до бухгалтерії мають бути чітко регламентовані з тим, щоб максимум до третього-четвертого числа всі первинні носії було здано до бухгалтерії, оскільки вже сьомого числа минає термін подання статистичного звіту з праці [59].

Слід зауважити, що для даної топологічної ділянки проект документообігу може мати різні особливості, які безпосередньо залежать від обсягів та структури виробництва. Тому графіки можна складати окремо за підрозділами або щодо підприємства загалом. На основі таких графіків первинного потоку інформації окремий графік можна скласти для бухгалтера з обліку розрахунків з персоналом, де фіксують усі методичні аспекти нарахування основної, додаткової та інших видів виплат, а також складання відповідної звітності.

Основним нормативним документом, яким регламентують бухгалтерський облік оплати праці на підприємстві є П(С)БО 26 «Виплати працівникам». Вимоги до відображення інформації про оплату праці в фінансовій звітності встановлюються МСБО 19 «Виплати працівникам». Обидва документа мають багато спільних визначень, хоча є і суттєві відмінності (табл. 1.5) [41, 38].

Таблиця 1.5

**Порівняння окремих визначень щодо оплати праці
в П(С)БО 26 і МСБО 19**

Критерій	П(С)БО 26	МСБО 19
1	2	3
Виплати працівникам включають:	поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати	короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні
Поточні (короткострокові) виплати працівникам – це	виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу	виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги
Поточні (короткострокові) виплати працівникам включають:	заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час; премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.	зарплати робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення; короткострокові компенсації за відсутність; участь у прибутку та премії, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги; негрошові пільги
Зобов'язання щодо виплат при звільненні	визнається у разі, якщо підприємство має безвідмовне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні за власним бажанням згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою	це виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті: 1. рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію, 2. рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати

Закінчення таблиці 1.5

1	2	3
Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою	визначаються з такою регулярністю, щоб відображені у фінансовій звітності суми зобов'язання, активу і витрат (доходів), пов'язаних з такою програмою, суттєво не відрізнялися від сум зобов'язання, активу і витрат (доходів), визначених на дату балансу з урахуванням змін в актуарних припущеннях	це теперішня вартість (без вирахування будь-яких активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному та попередніх періодах

Джерело: складено автором на основі [41,38]

Порівняння окремих статей національного і міжнародного стандартів показує, що суттєвих розбіжностей між ними не так вже і багато. Це забезпечується за рахунок того, що П(С)БО 26 «Виплати працівникам» формувалося на основі положень однойменного міжнародного стандарту бухгалтерського обліку. Проте слід зазначити, що підходи до обліку та відображення у звітності розрахунків з працівниками по заробітній платі в МСБО 19 «Виплати працівникам» розкривають набагато ширший спектр взаємовідносин між працівниками та підприємством порівняно з національним стандартом.

Таким чином можемо стверджувати, що бухгалтерський облік на підприємстві повинен забезпечувати:

- точний розрахунок заробітної плати кожного працівника відповідно до кількості і якості витраченої праці, правильний підрахунок утримань із заробітної плати;

- контроль за дисципліною праці, використанням часу і виконанням норм виробітку робітниками, своєчасним виявленням резервів подальшого зростання продуктивності праці;

- правильне нарахування і розподіл за напрямками витрат відрахувань на соціальне страхування.

1.3. Державне та договірне регулювання оплати праці в Україні

Законом України «Про оплату праці» [21] передбачено дві сфери регулювання оплати праці – державну і договірну, які є основоположними елементами системи організації оплати праці на підприємстві та основою формування бухгалтерської інформації про розрахунки з оплати праці і забезпеченням її подальшого контролю та аналізу. У зв'язку з цим, існує потреба оцінки дійсного стану державного та договірного регулювання оплати праці в Україні.

Враховуючи вимоги законодавства України, а також опираючись на праці науковців (Богині Д.П., Грішнєвої О.А. [5], Болотіної Н.Б. [6], Колота А.М. [30], Пилипенка П.Д. [63], Стичинського Б.С. [61]) можна побудувати схему державного і договірного регулювання оплати праці (рис. 1.2).

Кожен вищестоящий рівень регулювання (рис. 1.2) визначає для наступного обов'язковий мінімум і необхідну величину та структуру виплат і відрахувань та організаційний механізм оплати праці на підприємстві. Таким чином, мінімальні гарантії та компенсації в оплаті праці працівників здійснюються відповідно до чинного законодавства, Галузевої Угоди та колективних договорів.

Дійсна практика показує, що нині, основним напрямом вдосконалення вітчизняної системи оплати праці є досягнення оптимального співвідношення між сферами її державного та договірного регулювання.

Опрацювання вище вказаної наукової літератури виявило питання суперечного відношення до ролі державного регулювання ринкової економіки в цілому, й соціально-трудої сфери, зокрема. Але, світовий досвід свідчить, що жодна країна світу з ринковою економікою, а тим паче, соціально-ринковою не може обійтись без державного регулювання оплати праці як найголовнішої складової соціально-трудої та соціально-економічних відносин. Цю позицію підтримують дедалі більше політиків і фахівців [37,62].

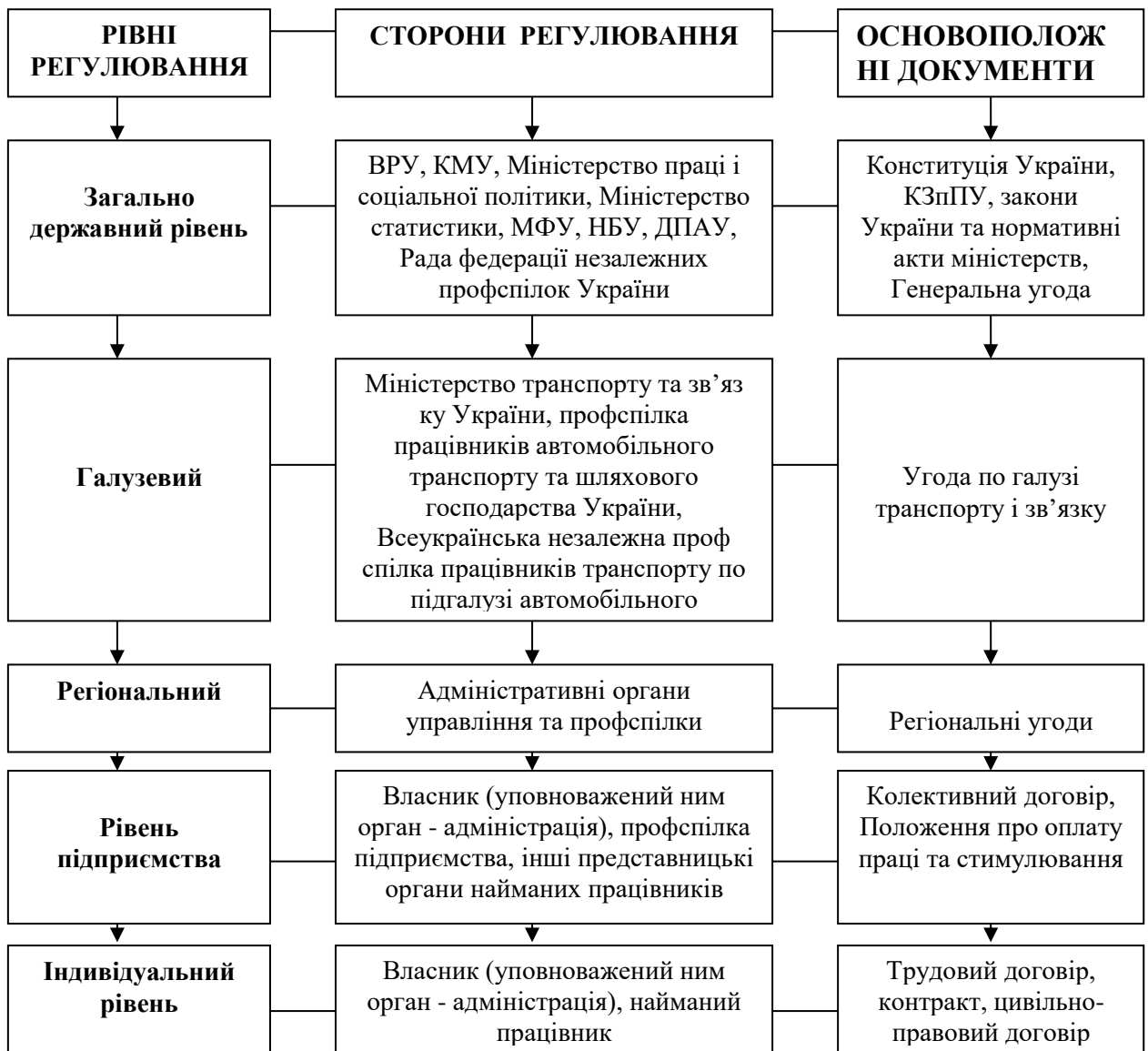


Рис. 1.2 Рівні державного і договірному регулювання оплати праці в Україні

Джерело: побудовано автором на основі [31, 29, 55, 5, 6, 30, 63, 61]

Головною метою державного регулювання є створення необхідних умов для забезпечення виконання основних функцій заробітної плати та стримування необґрунтованого її зростання, яке не пов'язане з обсягами виробництва й реалізації. Державне регулювання оплати праці в Україні включає законодавство і угоди в сфері праці (трудове право) та системи оподаткування, індексації й компенсації частини втрачених доходів громадян, контролю за дотриманням трудового і податкового законодавства. Чинне

трудове право України не відповідає сучасним соціально-ринковим вимогам оплати праці й перебуває під впливом низки економічних, політичних і юридичних факторів, які спричинили підготовку нового Трудового кодексу. Вирішення цієї проблеми актуально ще й з погляду інтеграції України до Європейського Союзу та глобалізації світового господарства.

У сучасних умовах діяльності підприємств державне регулювання здійснюється прямими і непрямими методами. Пряме регулювання провадиться на основі законодавчих актів і передбачає встановлення визначених кількісних параметрів і норм оплати праці, що є обов'язковими для підприємств незалежно від форм власності й господарювання.

Непрямі методи державного регулювання оплати праці опосередковано впливають на систему оплати праці окремої галузі через визначення напрямів загальної економічної стратегії і соціальної політики. Досвід зарубіжних країн свідчить, що в змішаній економіці державне регулювання заробітної плати повинно мати переважно непрямий і соціально-орієнтований характер через системи оподаткування, інновацій, організацію наукових досліджень, поєднання зарубіжного і вітчизняного досвіду у сфері оплати праці та формування тарифної системи, розробки нормативів трудовитрат.

Питання державного регулювання оплати праці, прав працівника на оплату праці та їх захисту визначені Конституцією України [27], КЗпПУ [29], Законом про оплату праці [55], Законом України «Про відпустки» [49], та іншими нормативно-правовими актами. Проведемо стислий огляд діючого законодавства про працю та її оплату в Україні (табл. 1.6). Проте чи не найголовніший недолік законодавства України – це зависока частота його зміни і внесення поправок, що дуже ускладнює роботу бухгалтера й аудитора та проведення аналізу трудових показників за умов не зовсім відповідної їх співставності.

Таблиця 1.6

Основні норми регулювання оплати праці у законодавчих актах України

Нормативний документ	Зміст та використання в обліково-аналітичному процесі
1	2
Конституція України від 28.06.1996 р. [31]	Регулює основні права та обов'язки громадян України, визначає право громадянина на працю та її оплату
Господарський Кодекс України №436-IV від 16.01.2003 р. [16]	Розмежовує види підприємств в залежності від засновників та інших факторів, визначає форми організації бухгалтерського обліку в залежності від типу підприємства
Цивільний Кодекс України №435-IV від 16.01.2003 р. [65]	Визначає основні аспекти юридичних стосунків підприємств, регулює правові взаємовідносини між підприємствами та працівниками
Податковий кодекс України №2755-VI від 02.12.2010 р. зі змінами та доповненнями [45]	Визначає порядок оподаткування всіх видів доходів фізичних осіб, розмір податкової соціальної пільги, розрахунок податку з доходів працівників, складання звітності по податку з доходів працівників
Кодекс законів про працю України від 10.12.1997 № 322-VIII [29]	Визначає правові засади і гарантії здійснення громадянами України права розпоряджатися своїми здібностями до продуктивної та творчої праці, у т.ч. норми тривалості робочого часу для різних категорій працівників, оплата роботи в святкові та неробочі дні.
Закон України «Про колективні договори та угоди» від 01.07.1993 №3356-XII [54]	Регламентує сферу колективного договірної регулювання і соціально-трудова відносин в тому числі з питань оплати праці: умови, основні положення колективного договору, питання нормування оплати праці, установлення форм, систем, розміру оплати праці.
Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 №108/95-ВР зі змінами та доповненнями [55]	Визначає сутність та принципи оплати праці в Україні, регулює економічні, правові, організаційні основи оплати праці працівників, які знаходяться в трудових відносинах
Закон України «Про відпустки» від 14.02.1996 №504/96-ВР [49]	Встановлює державні гарантії права на відпустку, визначає умови, тривалість і порядок падання її робітникам. Право на відпустки мають громадяни України, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи.
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.1999 р. [48]	Визначає порядок організації бухгалтерського обліку на підприємствах різних галузей в Україні, регулює організацію бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні

Закінчення таблиці 1.6

1	2
Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. №2464-VI [53]	Визначає платників, порядок стягнення та використання єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, застосовується для правильного розрахунку розміру єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
П(С)БО 11 «Зобов'язання», затверджене Наказом Мінфіну України від 31.01.2000 р. №20 [41]	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про зобов'язання підприємства, та її розкриття в фінансовій звітності, регулює порядок обліку довгострокових та поточних зобов'язань підприємства
П(С)БО 26 «Виплати працівниками», затверджене Наказом Мінфіну України від 28.10.2003 р. №601 [41]	Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам, регулює порядок виплат в грошовій та негрошовій формах працівникам за виконану роботу

Джерело: складено автором на основі [41, 55, 29, 49, 45, 31, 16, 53, 54, 65, 48]

У статті 48 Конституції України передбачено зобов'язання держави реалізувати право найманого працівника на отримання заробітної плати такого розміру, який би забезпечував йому і його сім'ї належний життєвий рівень. Отже, державне регулювання оплати праці, насамперед націлене на визначення і перегляд розміру мінімальної заробітної плати й умов, які впливають на її величину. Розмір мінімальної заробітної плати переглядається залежно від зростання індексів цін на споживчі товари і тарифів на послуги за угодою сторін колективних переговорів. Мінімальна заробітна плата є розрахунковою величиною для визначення розміру тарифної ставки робітника I розряду, і відповідно, основою тарифної системи оплати.

Вивчення інших законодавчих актів показало широке застосування МЗП і в інших випадках, що стосуються бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці. Але, насамперед це регулювання трудових відносин КЗпПУ.

В ст. 21 КЗпПУ встановлено, що власник повинен виплачувати заробітну плату працівнику, з яким укладено трудовий договір. Розмір заробітної плати залежить від різних факторів і не обмежується максимальним.

Державне регулювання оплати праці повинно передбачати раціональне оподаткування заробітної плати найманих працівників і прибутків підприємств з тим, щоб забезпечувати купівельну спроможність трудових доходів населення.

Своєрідною межею дотримання законодавства з праці для бухгалтера та її перевірки аудитором є передбачені державою певні норми і соціальні гарантії, основними з яких є: норми оплати праці за роботу в наднормовий час; у святкові, неробочі та вихідні дні; у нічний час; за час простою, який мав місце не з вини працівника; працівників молодших від вісімнадцяти років; гарантії працівникам щодо оплати щорічних відпусток; часу виконання державних обов'язків; тим, хто направляється на підвищення кваліфікації тощо.

Усі інші питання оплати праці регулюються на договірній основі шляхом домовленості між соціальними партнерами. Держава при цьому забезпечує правове регулювання взаємовідносин між партнерами, встановлює і контролює дотримання мінімальних норм і гарантій у сфері праці та її оплати.

Облік операцій нарахування, оподаткування, виплати індивідуальної заробітної плати багато в чому залежить від порядку організації оплати праці та її регулювання на конкретному підприємстві, що, перш за все, відображено в установчих документах та колективному договорі.

Чинні законодавчі акти України встановлюють лише порядок укладання колективного договору і не містять єдиних вимог до його змісту.

Регулювання відносин між власником (уповноваженим ним органом) і працівниками відбувається через укладення трудових договорів (контрактів), що доповнюються договорами про повну (часткову) індивідуальну (колективну) матеріальну відповідальність, розробкою і дотриманням норм Штатного розпису, Правил внутрішнього трудового розпорядку, Положень про відділи і служби підприємства, Посадових інструкцій.

Індивідуальний рівень регулювання оплати праці передбачає, насамперед, укладання трудового договору, правовідносини за яким регулюються законодавством про працю України. Трудовий договір може бути: безстроковим, укладеним на невизначений термін; строковим (трудова

угода), укладеним на визначений термін (наприклад, сезонна або тимчасова робота); укладеним на час виконання певної роботи.

Трудовий договір в умовах ринку передбачає обмін ресурсами і правами власності між учасниками трудових відносин. Він є основою здійснення нарахувань і розрахунків з оплати праці найманого працівника та юридичним обґрунтуванням права підприємства визнавати їх як витрати діяльності та валові витрати на оплату праці.

Укладання трудового договору слід розглядати в контексті інтересів його сторін: для працівника це результат пошуку і вибору місця роботи за своїми здібностями та інтересами; для роботодавця – вирішення кадрової проблеми, підбір на вакантну посаду за певними критеріями. Укладаючи трудовий договір, працівник розраховує на відповідну винагороду, а роботодавець – на отримання прибутків. Головною умовою взаємної зацікавленості у його виконанні є ефективне використання ресурсів обома сторонами. Вирішити цю проблему можна, хоча і досить суб'єктивно, ще на етапі укладення договору, застосувавши зважені підходи кадрового менеджменту щодо методів відбору персоналу.

Сучасне законодавство про працю надає роботодавцю і працівнику широкі можливості для індивідуалізації умов трудового договору, особливо, що стосується оплати праці та отримання додаткового соціального забезпечення. Як правило, умови трудових контрактів про працю та її оплату набагато кращі, ніж за звичайним договором. Але, як доводить практика їх застосування на ряді досліджуваних підприємств, часто не обґрунтовані і не пов'язані з конкретними результатами діяльності окремого працівника та підприємства. А це значне упущення з погляду на виділену проблему соціальної функції заробітної плати та її відірваності від кінцевих результатів діяльності. У контракті мають бути встановлені конкретні характеристики зобов'язань працівника за його трудовою функцією та чітко визначені (нормовані) кінцеві результати роботи, що дозволить відносити на витрати діяльності підприємства реальний заробіток працівника.

Розміри і умови оплати праці та стимулювання у контракті

погоджуються сторонами з урахуванням встановлених законодавством та галузевою угодою ставок і окладів, існуючої організації оплати праці на підприємстві, творчого підходу до оцінки праці працівників..

Сформульоване в ст. 21 КЗпПУ [29] визначення трудового договору дозволяє відмежувати його від суміжних ЦПД, які мають зовсім інший зміст і регулюються ЦКУ, хоча їх реалізація теж передбачає трудову діяльність.

Розмежування вказаних видів договорів має важливе практичне значення. Це дозволяє вирізнити заробітну плату та винагороду за ЦПД та їх вплив на процеси формування, контролю й аналізу бухгалтерської інформації, оскільки лише на осіб, що уклали трудові договори розповсюджується законодавство про працю України.

Заробітна плата є оплатою певної міри витрат праці в обумовленому розмірі (системи оплати праці, тарифні ставки, схеми посадових окладів), що пов'язана з її нормуванням. Винагорода за ЦПД – це оплата кінцевих результатів праці, яка встановлюється сторонами довільно, виходячи з середніх розцінок, що склались на ринку праці.

РОЗДІЛ 2

СТАН ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ

2.1. Економічна характеристика діяльності підприємства

Комунальне підприємство «Побуткомбудсервіс» зареєстроване з 23.07.1999 р. виконавчим комітетом Кам'янець-Подільської міської ради.

КП «Побуткомбудсервіс» знаходиться за адресою: Хмельницька обл., м. Кам'янець-Подільський, вул. Гунська, буд. 7.

Директором підприємства є Білюк Вадим Володимирович.

Товариство є самостійним господарюючим суб'єктом, має права юридичної особи, володіє відокремленим майном, від свого імені набуває майнові та особисті немайнові права і несе визначені обов'язки, виступає в суді від свого імені, здійснює виробничу, комерційну, посередницьку та іншу господарську діяльність, що не суперечить чинному законодавству і Статуту підприємства з метою одержання прибутку.

Товариство має самостійний баланс, поточний та інші рахунки в установах банків, відповідні штампи та бланки зі своєю назвою. Діяльність КП «Побуткомбудсервіс» будується на комерційних засадах при повному дотриманні принципу законності.

Підприємство самостійно відповідає по своїх зобов'язаннях всім своїм майном, на яке у відповідності з чинним законодавством може бути звернене стягнення.

Метою діяльності КП «Побуткомбудсервіс» є одержання прибутку, задоволення суспільних потреб в його роботах та послугах та реалізація на підставі одержаного прибутку його соціальних та економічних інтересів.

Підприємство не має статутного капіталу, оскільки створено міською радою, власником є державна структура яка передала майно в користування.

Виконавчим органом є директор, який:

- діє без довіреності від імені підприємства в межах своєї компетенції, видає накази та розпорядження, у відповідності з трудовим законодавством наймає на роботу і звільняє працівників, розпоряджається майном і коштами підприємства, виступає розпорядником кредитів, представляє підприємство у відносинах з вітчизняними і зарубіжними юридичними та фізичними особами;

– укладає в Україні та за її межами договори, вчиняє інші юридичні дії та видає доручення про укладення таких договорів та представництво інтересів підприємства іншими особами;

– здійснює керівництво поточною діяльністю підприємства і несе персональну відповідальність за виконання покладених на нього завдань, розподіляє обов'язки між керівниками структурних підрозділів і визначає їх повноваження у розв'язанні завдань діяльності підприємства;

– призначає на посади працівників підприємства, накладає стягнення, а також звільняє з роботи, укладає трудові договори (контракти) з працівниками;

-представляє інтереси підприємства в органах державної влади та управління, у суді та господарському суді, громадських організаціях, перед іншими підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності та фізичними особами;

– надає довіреність для представництва прав та інтересів підприємства в межах делегованих повноважень представникам.

Контроль за діяльністю директора здійснює Кам'янець-Подільська міська рада, перед якою директор доповідає кожного кварталу.

Таким чином, КП «Побуткомбудсервіс» має статус юридичної особи та керується у своїй діяльності законодавством України та Статутом товариства.

Ієрархічний тип структури має багато різновидів, але самою розповсюдженою є лінійно-функціональна організація управління, до якої належить організаційна структура КП «Побуткомбудсервіс», що відображена на рисунку 2.1.

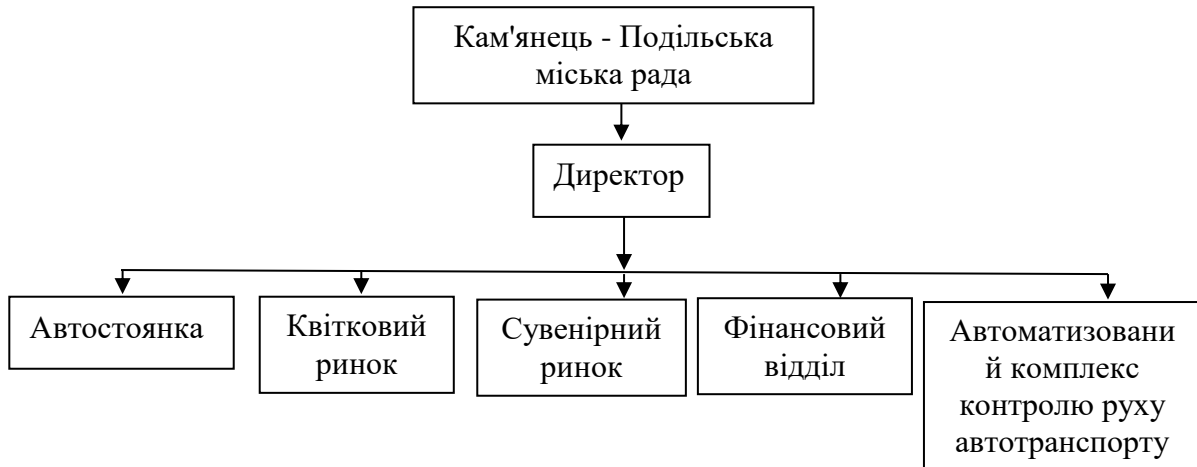


Рис. 2.1 Організаційна структура КП «Побуткомбудсервіс»

Джерело: побудовано автором на основі даних підприємства

Ця структура є найпоширенішим видом структури бюрократичного типу, характеризується великим числом горизонтальних і вертикальних зв'язків і незначною участю низових ланок управління в прийнятті рішень.

КП «Побуткомбудсервіс» постійно розвивається та нарощує свою матеріально-технічну базу розширюючи свою діяльність (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Аналіз динаміки майнового стану КП «Побуткомбудсервіс»

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення (+,-)
Вартість активів, грн.	746,2	1076,9	1492,9	746,7
Вартість розрахунково-грошового майна, грн.	390,1	284,1	65,0	-325,1
Частка виробничих оборотних фондів в обігових коштах	0,0000	0,0000	0,5940	0,6
Первинна вартість основних засобів, грн.	455,5	937,4	1510,4	1054,9
Залишкова вартість основних засобів, грн.	290,2	727,1	1267,1	976,9
Знос основних засобів, грн.	165,3	210,3	243,3	78,0
Частка основних засобів в активах	0,3889	0,6752	0,8488	0,5
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,3629	0,2243	0,1611	-0,2
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,0428	0,5141	0,3794	0,3
Коефіцієнт мобільності активів	1,0954	0,3584	0,1201	-1,0

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

Як видно з даних таблиці 2.1 вартість активів КП «Побуткомбудсервіс» за аналізований період збільшилась практично в двічі з 7462 тис. грн. в 2017 р. до 1492,9 тис грн. Таке зростання було зумовлено, перш за все, зростанням вартості основних засобів підприємства, адже їх первинна вартість зростає в тричі і склала 1510,4 тис.грн. на кінець 2019 р. проти 455,5 тис.грн. в 2017 р. При цьому питома вага основних засобів на кінець 2019 р. в загальній вартості активів складала 84,9 відсотків.

Позитивним моментом є той факт, що на підприємстві приділяють велику увагу оновленню основних засобів. Так ступінь зносу основних засобів за аналізований період знизився на 20 відсоткових пунктів і склав на кінець періоду лише 16,11 %.

Ступінь же оновлення основних засобів був надзвичайно високим в 2018 р. і складав 51,41 %. В 2019 р. процес оновлення основних засобів дещо знизився і склав 37,4 відсотки.

Такі зміни були можливі в результаті досить ефективної роботи підприємства.

Протягом усього досліджуваного періоду підприємство було прибутковим, з невисоким рівнем прибутку (рис. 2.2).

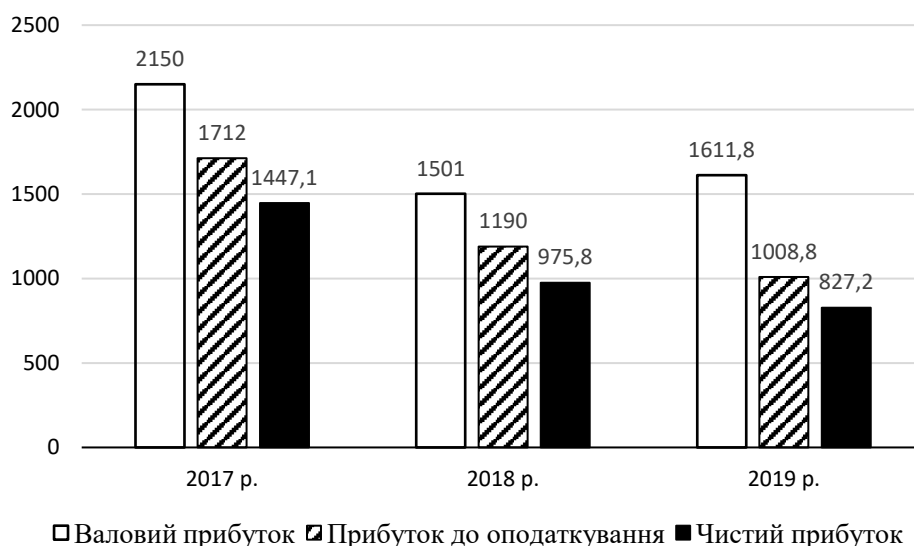


Рис. 2.2. Динаміка фінансових результатів діяльності КП «Побуткомбудсервіс»

Джерело: побудовано автором на основі даних підприємства

Як видно з даних, наведених на діаграмі, прибутковість підприємства за останні три роки помітно знизилась. Так, валовий прибуток від надання послуг зменшився на 539 тис.грн. і за результатами роботи в 2019 р. склав 1611,8 тис.грн. проти 2150 тис.грн. в базисному 2017 р.

Ще більш стрімкішим є зменшення чистого прибутку діяльності підприємства. За результатами 2019 р. він склав лише 827,2 тис. грн. проти 1447,1 тис.грн. в 2017 р., таким чином зменшення склало 619,9 тис.грн., або відповідно 42,8 відсотка.

Для розгляду, наскільки ефективним було отримання таких фінансових результатів діяльності звернемо свою увагу на відносні показники прибутковості діяльності (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Аналіз показників рентабельності КП «Побуткомбудсервіс»

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення (+,-)
Рентабельність активів	302,67	107,05	64,38	-238,29
Рентабельність виробничих фондів	578,61	191,84	79,18	-499,42
Рентабельність власного капіталу	2434,15	820,69	394,47	-2039,68
Рентабельність продаж по операційному прибутку	58,01	37,75	37,56	-20,45
Рентабельність продаж по чистому прибутку	39,05	24,54	19,28	-19,77

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

Як свідчать дані таблиці 2.2, усі показники рентабельності суттєво знизились, особливо це помітно по показниках рентабельності власного капіталу (зменшення на 2039,68 відсоткових пункти), рентабельності активів (зменшення 238,29 відсоткових пункти) та рентабельності продажів (зменшення 499,42 відсоткових пункти), що логічно пояснюється ростом активів та капіталу підприємства на фоні зниження суми прибутку. Щодо рентабельності операційної діяльності, то вона знизилась з 58,01% до 37,56 % та перебуває на задовільному рівні.

Досліджуване підприємство впродовж усього аналізованого періоду було низьколіквідним (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Аналіз показників ліквідності КП «Побуткомбудсервіс»

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення (+,-)
Коефіцієнт покриття	0,6270	0,3286	0,1673	-0,5
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,6270	0,3286	0,0679	-0,6
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,6136	0,1375	0,0637	-0,5
Показник співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	0,0230	0,6264	0,0155	0,0
Частка оборотних коштів в активах	0,5228	0,2638	0,1072	-0,4
Частка запасів в поточних активах	0,0000	0,0000	0,5940	0,6

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

Як засвідчують показники таблиці 2.3, КП «Побуткомбудсервіс» не в змозі розрахуватися із своїми кредиторами навіть шляхом мобілізації усіх своїх оборотних активів. Адже коефіцієнт покриття у продовж усього аналізованого періоду був меншим одиниці і крім того знизився з 0,627 пунктів до 0,1673 пунктів і це при умові нормативного його значення в рамках від 1 до 3. А значення показника нижче нормативного свідчить про проблемний стан платоспроможності, адже оборотних активів недостатньо для того, щоб відповісти за поточними зобов'язаннями. Це веде до зниження довіри до підприємства з боку кредиторів, постачальників, інвесторів і партнерів. Крім цього, проблеми з платоспроможністю ведуть до збільшення вартості позикових коштів і, як результат, до прямих фінансових втрат.

За допомогою мобілізації високоліквідних активів підприємство на кінець 2019 р. в змозі погасити лише 6,79 відсотків своїх зобов'язань, в той час коли в 2017 р. можна було погасити 62,7 відсотків, що вповні відповідало нормативу.

Що ж до миттєвого погашення зобов'язань за рахунок вільних грошових коштів, то ситуація тут має аналогічну тенденцію до попередніх показників, адже на 01.01.2020 р. підприємство може погасити таким чином 6,37 відсотків зобов'язань при нормативі мінімум 10 відсотків. Така тенденція є вкрай негативною.

В ракурсі таких негативних тенденцій погана ситуація складається і з фінансовою стійкістю підприємства (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Аналіз показників фінансової стійкості КП «Побуткомбудсервіс»

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення (+,-)
Власні обігові кошти, тис. грн	-232,1	-580,4	-796,6	-564,5
Коефіцієнт забезпечення оборотних активів власними коштами	-0,5951	-2,0429	-4,9756	-4,4
Маневреність робочого капіталу	0,0000	0,0000	-0,1194	-0,1
Маневреність власних обігових коштів	-1,6448	-0,2049	-0,0764	1,6
Коефіцієнт автономії	0,1593	0,1104	0,2013	0,0419
Коефіцієнт фінансової залежності	6,2759	9,0572	4,9681	-1,3078
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-0,3111	-0,5390	-0,5336	-0,2225
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,8407	0,8896	0,7987	-0,0419
Коефіцієнт фінансової стабільності	-0,3700	-0,6058	-0,6681	-0,2980
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,1662	0,1972	0,3592	0,1930

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

З даних таблиці 2.4, перш за все, слід наголосити на тому негативному моменті, що у підприємства відсутні власні обігові кошти. Коефіцієнт фінансової автономії протягом усього аналізованого періоду вдвічі нижчий нормативного, що говорить про високий ступінь фінансових ризиків для нього.

Концентрація позикового капіталу на кінець 2019 р. складала аж 79,87 відсотків, проте в 2018 р. цей показник був ще вищим і складав 88,96 відсотків. За таких обставин можемо констатувати той факт, що підприємство є фінансово нестійким.

В КП «Побуткомбудсервіс» спостерігається зниження ділової активності (табл. 2.5)

Так, будучи досить високою, оборотність активів знизилась за аналізований період більше, ніж удвічі, і склала 3,3 обороти в звітному році проти 78 в базисному.

Аналіз показників ділової активності КП «Побуткомбудсервіс».

Показники	2017 р.	2018 р	2019 р.	Відхилення (+,-)
Оборотність активів	7,8	4,4	3,3	-4,4
Фондовіддача	14,8181	7,8168	4,3033	-10,5
Коефіцієнт оборотності обігових коштів	19,0003	11,7947	19,3192	0,3
Тривалість погашення дебіторської заборгованості (днів)	0	8	7	6,7
Період погашення кредиторської заборгованості (днів)	37	43	31	-5,8
Коефіцієнт оборотності власного капіталу (обороту)	62,3381	33,4399	20,4616	-41,8765

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

Зниження спостерігається практично по всіх показниках, за виключенням деякого незначного зростання оборотності обігових коштів.

На загальному негативному фоні позитивним моментом є низький період погашення дебіторської заборгованості – 7 днів, та допустимий період погашення кредиторської заборгованості – 31 день.

Загалом враховуючи значення розрахованих показників та специфіку діяльності підприємства та організації обліку фінансовий його стан можна охарактеризувати як задовільний, який вимагає активізації роботи курівництва для його покращення.

Характеризуючи підприємство з точки зору бухгалтера доречно звернути свою увагу і на загальні питання обліку.

На КП «Побуткомбудсервіс» створено власну бухгалтерську службу, яка складається з головного бухгалтера і його помічника. Облік ведеться відповідно до чинного законодавства. Його порядок на підприємстві закріплено наказом про облікову політику.

Підприємство відноситься до суб'єктів малого підприємництва, а відтак складає спрощений варіант звітності. В той же час воно є платником податків на загальних підставах.

Щодо програмного забезпечення ведення обліку, то основна маса операцій виконується із застосуванням електронних таблиць Excel.

2.2. Організація порядку нарахувань виплат працівникам

Основою організації оплати праці в установі є тарифна система, яка включає: тарифні ставки, тарифні сітки, схеми посадових окладів для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників – залежно від їх кваліфікації і відповідальності по розрядах тарифної сітки. Розмір тарифних ставок визначають на кожен рік.

Відправним документом, що визначає економічні й організаційні основи оплати праці на КП «Побуткомбудсервіс» є Колективний договір.

При нарахуванні оплати праці відштовхуються від штатного розпису, який щорічно уточняється на підприємстві та затверджується виконавчим комітетом Кам'янець-Подільської міської ради.

Штатний розпис являє собою перелік посад із зазначенням їх кількості та розмірів посадових окладів. На підставі штатного розпису директор приймає рішення з кадрових питань, зокрема щодо прийому на роботу, переведення працівників на іншу роботу, встановлення посадового окладу, тарифної ставки конкретного працівника відповідно за його посадою.

Крім того визначальними документами є «Положення про оплату праці працівників КП «Побуткомбудсервіс» та «Положення про преміювання працівників В КП «Побуткомбудсервіс».

Положення про оплату праці містить інформацію про загальні принципи організації оплати праці, системи і форми оплати праці, які застосовуються до різних категорій працівників; обумовлені доплати, надбавки і компенсації із зазначенням їх розмірів тощо.

Положення про преміювання включає види і джерела виплат премій, які носять систематичний характер.

Загальну структуру виплат працівникам КП «Побуткомбудсервіс» з урахуванням вимог П(с)БО 26 «Виплати працівникам» можна зобразити у вигляді схеми (рис. 2.3).

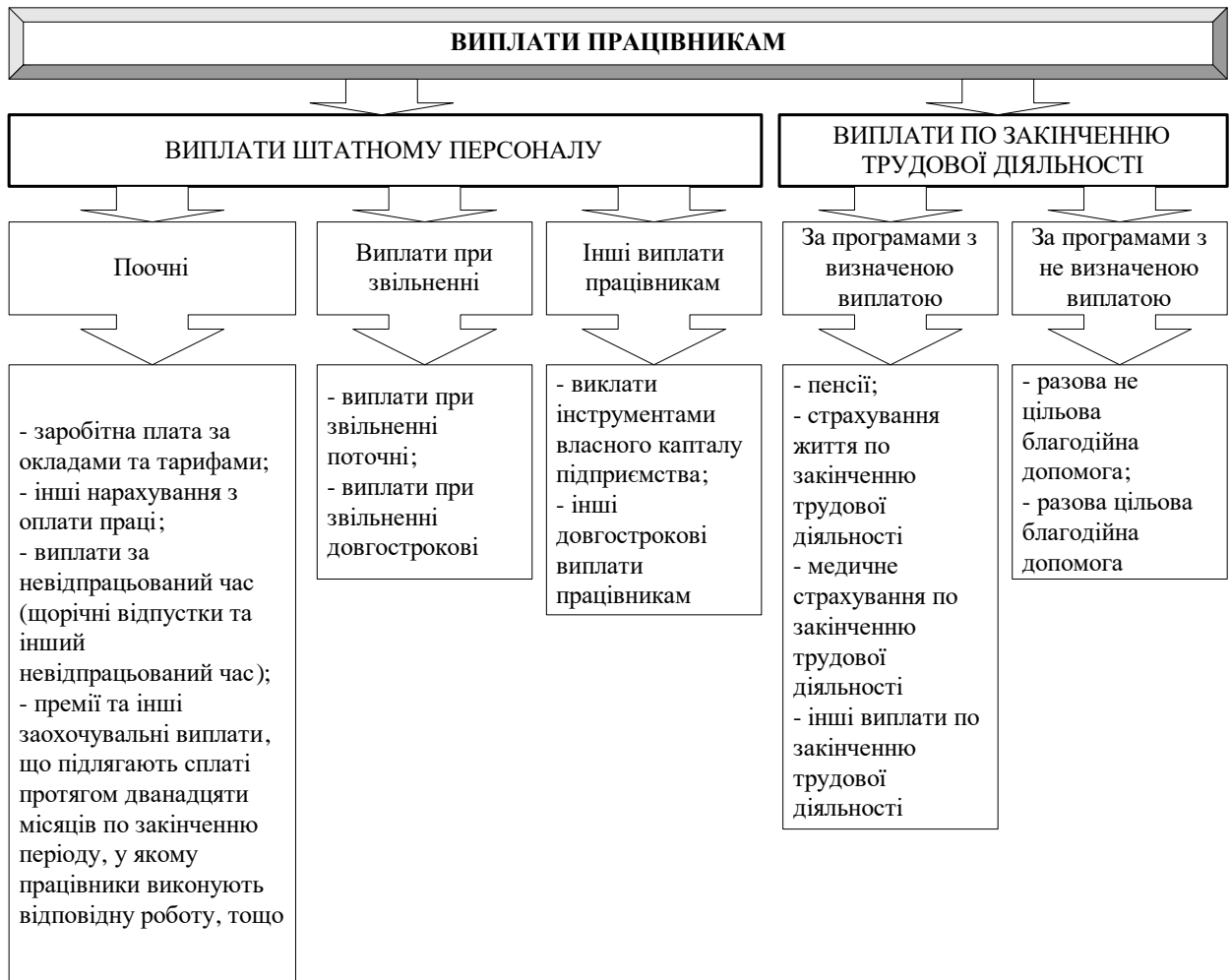


Рис. 2.3. Структура потенційно можливих виплат працівникам на КП «Побуткомбудсервіс» з урахуванням вимог П(с)БО 26 «Виплати працівникам»

Джерело: сформовано автором за даними підприємства ПСБО [41]

В КП «Побуткомбудсервіс» використовують одну форму оплати праці і це погодинна проста оплата, яка здійснюється за кількістю відпрацьованих днів та встановлених посадових окладів. Дана форма оплати праці використовується для всіх без виключення працівників.

Кількість відпрацьованих днів для нарахування основної оплати отримують з Табелю обліку використання робочого часу, а розміри посадових

окладів встановлено відповідно в положенні в штатному розписі на відповідний рік.

Станом на кінець 2019 р. на підприємстві були встановлені наступні посадові оклади:

Директор підприємства - 11917,50 грн.

Головний бухгалтер - 11321,63 грн.

Інженерно технічний склад – 5221,00 грн.

Майстри дільниць – 4767,00 грн.

Працівники інших посад та професій – 2951.00 грн.

Крім сум, які нараховані працівникам за посадовими окладами, на підприємстві діє чітка система доплат за виконані роботи.

Інженерно-технічні працівники та майстри дільниць отримують доплати згідно Положення про оплату праці за понаднормове виконання своїх обов'язків та за інтенсивність праці. Розмір таких доплат коливається від 750,00 грн до 2026,00 грн. і залежить від виконання конкретних завдань, встановлюється індивідуально за результатами роботи кожного місяця на основі наказу директора підприємства.

Специфіка діяльності підприємства передбачає виконання своїх службових обов'язків працівниками і в нічний час. Це стосується таких підрозділів як автостоянка та автоматизованого комплексу контролю руху автотранспорту. Згідно зі ст. 108 КЗпП робота у нічний час оплачується у підвищеному розмірі, встановлюваному генеральною, галузевою (регіональною) угодами та колективним договором, але не нижче 20% тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи у нічний час [29].

Стосовно даного виду доплат, то на КП «Побуткомбудсервіс» така доплата встановлена в розмірі 35% від суми встановленого окладу за фактично відпрацьовані години в нічний час.

Ще однією особливістю діяльності підприємства є експлуатація та обслуговування громадських вбиральень. Дані працівники виконують свої обов'язки тільки вдень, однак для них передбачена доплата за непрестижність

роботи (доплата за прибирання), яка передбачена в положенні про оплату праці та введена окремим наказом керівника підприємства для шістьох працівників задіяних на таких роботах в розмірі 590,20 грн.

В штаті працівників КП «Побуткомбудсервіс» є особи, які працюють неповний робочий день, а також особи, які не отримують доплат за особливі види робіт чи робіт в особливих умовах, а відтак їх посадовий оклад є меншим від законодавчо встановленої мінімальної заробітної плати

З 01.01.2017 р. у Законі про оплату праці з'явився п. 31, який вимагає, щоб розмір зарплати працівника за повністю виконану місячну (годинну) норму праці був не нижчим за розмір мінімальної заробітної плати [55].

Дана вимога застосовується для всіх фізичних осіб, які працюють за трудовими договорами, яким нарахована зарплата нижче законодавчо встановленого рівня мінімальної заробітної плати за повністю виконану місячну (годинну) норму праці. Дана вимога не поширюється щодо фізосіб, які працюють за ЦПД-договорами; працівників, у яких у звітному місяці немає жодного відпрацьованого дня (години) (наприклад, перебували у відпустці, на лікарняному, у декреті, на військовій службі тощо).

Щоб виконати МЗП-вимогу, потрібно здійснити певні кроки.

Крок 1. Розраховуємо зарплату працівника за місяць і при цьому з'ясовуємо: виконав працівник місячну (годинну) норму праці чи ні?

Крок 2. Залежно від відповіді на поставлене запитання роботодавець визначає, який розмір МЗП-гарантії йому необхідно брати для подальшого порівняння.

Варіант 1. Працівник виконав місячну (годинну) норму праці. У такому разі нараховану зарплату порівнюємо із законодавчо встановленим розміром МЗП.

Варіант 2. Працівник не виконав місячної (годинної) норми праці. Наприклад, він працює на умовах неповного робочого часу (за основним місцем роботи або за сумісництвом), протягом місяця перебував у відпустці

чи на лікарняному, прогулював, був у простої, не відпрацював місяць повністю через прийняття/звільнення тощо.

У такій ситуації потрібно визначити розмір мінімальної зарплатної гарантії пропорційно виконаній нормі праці або відпрацьованому часу (МЗП пропорц).

Цю «пропорційну» МЗП визначаємо таким чином:

$$\text{МЗПпропорц} = \text{МЗП} \times \text{Нфакт} : \text{Нуст}, \quad (2.1)$$

де Нфакт — фактично виконана місячна (годинна) норма праці;

Нуст — установлена працівникові місячна (годинна) норма праці.

Крок 3. Порівнюємо нараховану зарплату з розміром МЗП або МЗПпропорц. Якщо фактична зарплата виявиться меншою за суму МЗП-гарантії, то додатково розраховуємо і нараховуємо працівникові доплату до МЗП.

Така доплата виплачується щомісячно одночасно з виплатою зарплати за відповідний місяць. Під час виплати авансу розмір можливої доплати до МЗП враховувати не потрібно.

При нарахуванні таких доплат беруть до уваги той факт, що існують виплати, які йдуть поза межами мінімальної заробітної плати: доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров'я; доплата за роботу у нічний час; доплата за роботу у надурочний час; виплата за роз'їзний характер роботи; премії до ювілейних і святкових дат.

Також не включають до мінімальної зарплати: оплату за невідпрацьований час, так як мінімальна зарплата є оплатою за відпрацьований час; виплати, що не належать до фонду оплати праці, так як це просто не зарплата.

До таких виплат зокрема належать: відпускні та їх компенсація у разі невикористання щорічної (основної та додаткової) відпустки, та додаткових відпусток працівникам, які мають дітей; плата працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час; оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові

та відпочинку; суми матеріальної допомоги (разової, на соціально-побутові потреби); оплата тимчасової непрацездатності (лікарняні, декретні); сума вихідної допомоги при припиненні трудового договору; винагороди за договорами цивільно-правового характеру; добові за час відрядження; інші виплати за невідпрацьований час.

Доплата до мінімальної заробітної плати входить до складу додаткової зарплати, а отже включається в обчислення середньоденної зарплати в розрахунку відпускних, лікарняних і декретних. Як видно з розрахунково-платіжної відомості (дод. Б) в жовтні 2019 р. така доплата була нарахована трьом працівникам в загальній сумі 615,76 грн.

Відповідно до Положення про преміювання КП «Побуткомбудсервіс» за результатами роботи за квартал може бути нарахована премія в рамках встановленого фонду оплати праці. Нарахування такої премії здійснюється за окремим наказом керівника підприємства в якому визначається загальна сума коштів спрямована на преміювання. Ця встановлена сума підлягає подальшому розподілу між працівниками пропорційно їхньому трудовому вкладу в досягнення результатів. За базу розподілу приймають суму нарахованої основної заробітної плати в кварталі за який здійснено преміювання.

Ще однією типовою виплатою для досліджуваного підприємства є матеріальна допомога. Так колективним договором на підприємстві передбачено виплата матеріальної допомоги усім працівникам в розмірі посадового окладу при виході в чергову відпустку (що підтверджується даними дод. Б).

На особливу увагу заслуговують моменти оплати за невідпрацьований час. До яких на підприємстві належать виплат відпускних та лікарняних.

Законом України «Про відпустки» від 15.11.1996 № 504/96-ВР визначені наступні види відпусток: основна і додаткова відпустка; додаткова відпустка у зв'язку з навчанням; творча відпустка; соціальна відпустка; відпустка без збереження заробітної плати.

З усіх перелічених видів відпусток в досліджуваній установі мали місце лише основна і додаткова відпустка, а також відпустка без збереження заробітної плати.

Оплата щорічної основної і додаткової відпустки входить у фонд заробітної плати. Законом України «Про відпустки» встановлена мінімальна основна відпустка за відпрацьований рік тривалістю не менше 24-х календарних днів (ст. 6), а працівникам молодше 18 років - 31 календарний день, інвалідам I і II груп - 30, III групи - 26 календарних днів [49].

Право працівника на щорічні основну та додаткові відпустки повної тривалості у перший рік роботи настає після закінчення шести місяців безперервної роботи в установі.

При нарахуванні відпускних на досліджуваному підприємстві проводять розрахунки в наступному порядку.

На першому етапі встановлюється розрахунковий період. Ним виступають 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки. На підприємстві також мав випадок нарахування відпускних, коли працівник працював менше такого загальноновстановленого терміну. В такому випадку середню зарплату обчислювали на підставі виплат за фактичний час роботи: із 1-го числа місяця після оформлення на роботу до 1-го числа місяця, у якому надається відпустка чи виплачується компенсація за невикористану відпустку.

З розрахункового періоду виключається час, протягом якого працівники згідно із чинним законодавством або через інші поважні причини не працювали та за ними не зберігався заробіток або зберігався частково. На підприємстві така підстава виникала поодиноким раз лише тоді, коли працівник перебував у відпустці без збереження заробітної плати.

Далі вираховують кількість календарних днів, які припадають на встановлений розрахунковий період. З цією метою від загальної кількості календарних днів періоду віднімають дні, протягом яких працівник відповідно до законодавства або через інші поважні причини не працював і за ним не

зберігався заробіток або зберігався частково, а також віднімають всі святкові та неробочі дні передбачені чинним законодавством. До таких днів відповідно до ст. 73 КЗпП відносять:

- 1 січня – Новий рік;
- 7 січня – Різдво Христове (за Юліанським календарем);
- 8 березня – Міжнародний жіночий день;
- 19 квітня – Пасха (Великдень);
- 1 травня – День праці;
- 9 травня – День перемоги над нацизмом у Другій світовій війні (День перемоги);
- 7 червня – Трійця;
- 28 червня – День Конституції України;
- 24 серпня – День незалежності України;
- 14 жовтня – День захисника України.
- 25 грудня – Різдво Христове (за Григоріанським календарем) [29].

Далі підсумовується заробіток працівника у визначеному розрахунковому періоді. Сюди належать передусім основна й додаткова зарплати, виробничі премії; винагорода за підсумками річної роботи й вислугу років тощо. Премії включаються до заробітку того місяця, на який вони припадають, згідно з розрахунковою відомістю на заробітну плату. Одноразова винагорода за підсумками роботи за рік і за вислугу років включається до середнього заробітку шляхом додавання до заробітку кожного місяця розрахункового періоду 1/12 винагороди, нарахованої в поточному році за попередній календарний рік.

До виплат які не враховуються при розрахунку відпускних належать насамперед різноманітні одноразові виплати.

При визначенні розрахункових сум враховують і необхідний факт коригування зарплатних виплат, котрі враховують при обчисленні середнього заробітку у зв'язку з підвищенням тарифних ставок і посадових окладів на підприємстві.

Коли вже визначили сумарний заробіток працівника, який приймається до розрахунку, то ділять його на відповідну кількість визначених календарних днів розрахункового періоду. Таким чином встановлюють середньоденний заробіток на один календарний день.

Конкретну суму відпускних визначають шляхом множення розрахованої суми середньоденного заробітку на кількість календарних днів відпустки за наказом.

Серйозною проблемою при нарахуванні виплат працівникам є оплата за час тимчасової втрати працездатності.

Відповідно до ч. 1 ст. 22 Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 р. № 1105-XIV допомогу по тимчасовій непрацездатності надають застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке повністю або частково компенсує втрату заробітної плати (доходу), у разі настання в неї одного з таких страхових випадків, найбільш поширеним з яких є тимчасова непрацездатність внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві.

Перші 5 днів непрацездатності в таких випадках оплачують за рахунок роботодавця, а починаючи із 6 дня – за рахунок Фонду соціального страхування України.

Підставою для таких виплат є листок непрацездатності. Він є бланком суворої звітності. Його форма затверджена наказом МОЗ, Мінпраці, ФСС з ТВП, ФСС від НВВ від 03.11.2004 р. №532/274/136-ос/1406. Страховий стаж для розрахунку страхових виплат обчислюється за даними Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Розмір лікарняних залежить від середньоденного заробітку та страхового стажу працівника. В залежності від загального страхового стажу працівник за дні непрацездатності отримує наступні відсотки від середнього заробітку:

до 3-х років – 50;

від 3 до 5 років – 60;

від 5 до 8 років – 70;

від 8 років – 100.

Сума нарахованого доходу працівника береться до розрахунку із облікових даних підприємства за попередні повні 12 календарних місяці. До уваги при цьому беруться всі суми, з яких було сплачено ЄСВ.

Кожен листок непрацездатності розглядає комісія із соціального страхування, яка створюється на підприємстві.

Підставою для виплати допомоги з тимчасової непрацездатності є протокол комісії із соціального страхування, яка утворюється на досліджуваному підприємстві, так як чисельність працівників більше 15 чоловік. В комісію входять представники застрахованих осіб (2 працівника) та роботодавця (2 засновника, які представляють адміністрацію підприємства). (Положення про комісію (уповноваженого) підприємства, установи, організації із загальнообов'язкового соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням, затверджене постановою правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 9.07.2001 № 21).

Комісії підвідомчі наступні основні питання:

- призначення одноразової допомоги з тимчасової непрацездатності, по вагітності і пологах;
- призначення одноразової допомоги на народження дитини, поховання;
- контроль за правильністю нарахування та своєчасною виплатою матеріального забезпечення або прийняття рішення про відмову у його призначенні;
- призупинення виплати матеріального забезпечення (повністю або частково);
- здійснення контролю за правильністю обґрунтованістю видачі листків непрацездатності та інших документів, які є підставою для надання матеріального забезпечення та соціальних послуг;

- забезпечення оздоровчих заходів: виділення путівок на санаторно-курортне лікування та до санаторіїв-профілакторіїв застрахованим особам, членам їх сімей та студентам, до дитячих оздоровчих закладів, а також питання утримання санаторіїв-профілакторіїв, надання соціальних послуг у позашкільній роботі з дітьми.

Бухгалтер на підставі листка непрацездатності (копії) і протоколу комісії нараховує матзабезпечення та не пізніше 5 робочих днів з дати прийняття рішення комісією із соцстраху надає до робочого органу ФСС заяву-розрахунок.

Робочий орган ФСС протягом робочих 10 днів з дня надходження заяви-розрахунку перевіряє правильність нарахування виплат, уточнює дані, надаючи запити страхувальнику. У разі виявлення помилок та/або недостовірних відомостей заява-розрахунок повертається страхувальнику з відповідними рекомендаціями щодо їх усунення. Якщо ж зауважень до заяви-розрахунку немає, робочий орган ФСС надає фінансування.

Підприємство після отримання фінансування здійснює виплату працівникам у найближчий після призначення строк для виплати зарплати.

Таким чином загальну схему нарахування виплат працівникам на КП «Побуткомбудсервіс» можна зобразити схематично (рис. 2.4).

Із нарахованої заробітної плати на КП «Побуткомбудсервіс» здійснюється ряд утримань, передбачених законодавством України.

Перш за все, це податок з доходів фізичних осіб, відповідно до Податкового кодексу України [45]. На досліджуваному підприємстві нарахування даного податку здійснюється в рамках чинного законодавства. Специфічних особливостей при цьому не виявлено. Права на податкову соціальну пільгу немає ніхто з працівників підприємства, так як їх дохід перевищував граничний розмір встановлений законодавством. На кінець аналізованого періоду його розмір був встановлений на рівні 2690 грн., що значно менше сум нарахування заробітної плати на підприємстві. Відсутні також були і підстави для застосування податкової соціальної пільги на дітей

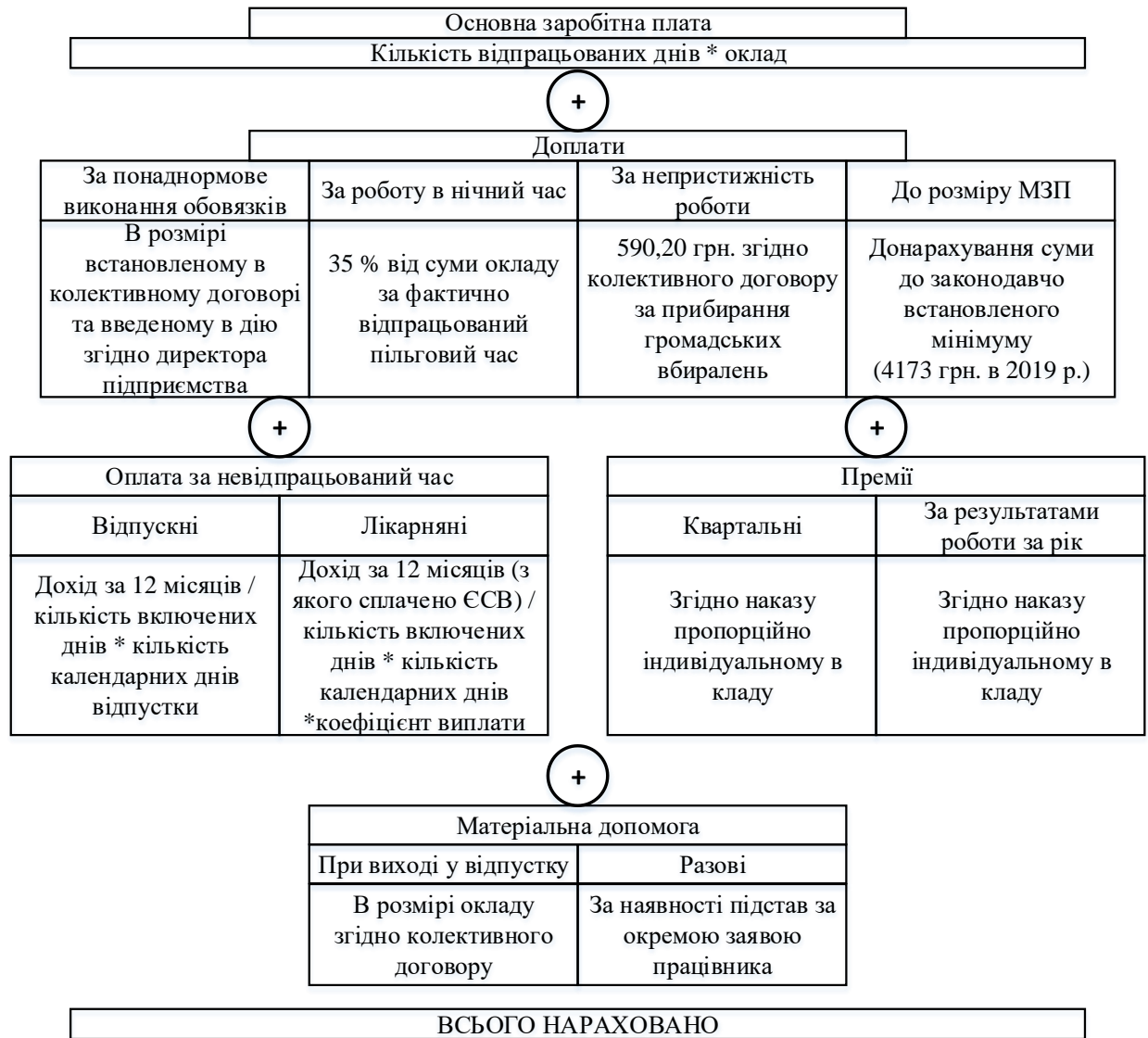


Рис. 2.4. Склад нарахованої заробітної плати на КП «Побуткомбудсервіс»

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

При цьому слід наголосити, що усі виплати, які здійснюються працівникам на підприємстві, оподатковуються ПДФО. А тому розрахунок даного податку проводиться надзвичайно просто шляхом множення суми нарахованої кожному з працівників на діючу ставку податку (18 %).

Тобто формула розрахунку має вигляд:

$$\text{ПДФО} = \text{ЗП} \times 0,18 \quad (2.2)$$

Іншим обов'язковим платежем до бюджету виступає військовий збір, який фактично є продовженням податку на доходи фізичних осіб. Військовий збір має ставку 1,5% і розраховується завжди з повної суми зарплати:

$$\text{ВЗ} = \text{ЗП} \times 0,015 \quad (2.3)$$

Сплачується військовий збір, як і податок з доходів фізичних осіб, з зарплати та з усіх виплат, які прирівняні до неї, у т.ч. допомоги з тимчасової непрацездатності.

Податок з доходів фізичних осіб підлягає сплаті до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Тобто, на досліджуваному підприємстві здійснюється одночасно з перерахуванням коштів на карткові рахунки працівників.

На КП «Побуткомбудсервіс» мали місце ще два види утримань із заробітної плати, які вже не пов'язані зі сплатою податків та обов'язкових платежів до бюджету. Перш за все, здійснюється утримання аліментів з одного працівника. Відповідно в ч. 2 ст. 182 Сімейного кодексу України передбачено, що розмір аліментів має бути необхідним та достатнім для забезпечення гармонійного розвитку дитини. Мінімальний розмір аліментів на одну дитину не може бути меншим, ніж 50 відсотків прожиткового мінімуму для дитини відповідного віку.

В аналізованому періоді (беремо до уваги кінець 2019 р.) на дітей віком до 6 років мінімальний розмір складав 889,50 грн., а на дітей віком від 6 до 18 років: відповідно 1109,00 грн.

На підприємстві такі утримання здійснювались в сумі 1152,60 грн. Ці утримання здійснювались за добровільної згоди працівника за його заявою.

Ще з двох працівників здійснювались утримання в рахунок погашення ними споживчого кредиту. Такі утримання робилися на основі відповідних заяв працівників.

До утримань за ініціативою установи відносять: суми, утримані з працівників за заподіяну матеріальну шкоду, своєчасно не повернуті суми,

одержані у підзвіт, за формений одяг. Однак таких утримань на досліджуваному підприємстві в аналізованому періоді не було.

З врахуванням вищесказаного можна узагальнити інформацію щодо специфіки утримань із заробітної плати на КП «Побуткомбудсервіс» (рис.2.5).

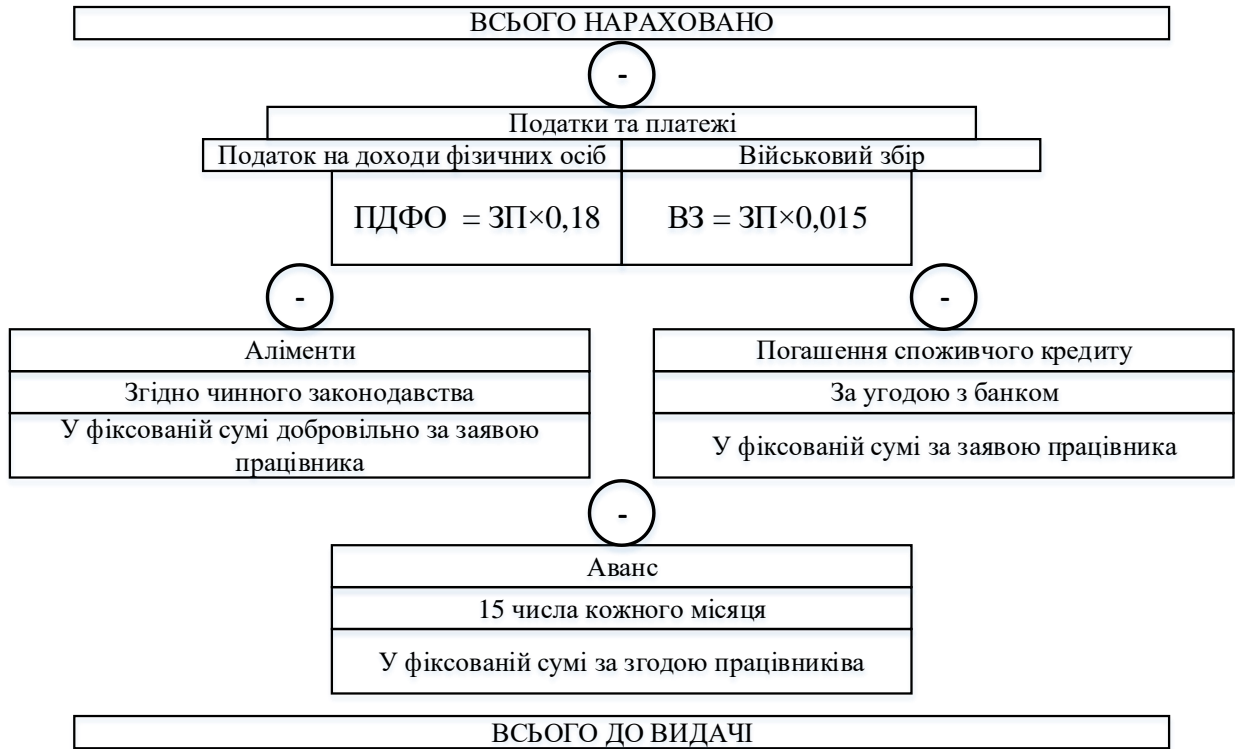


Рис. 2.5. Склад утримань із заробітної плати на КП «Побуткомбудсервіс»

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

Доречно зазначити, що загальний розмір усіх утримань не може перевищувати 20% заробітної плати, а у випадках, передбачених законодавством, 50% заробітної плати, що підлягає видачі на руки. На досліджуваному підприємстві ця вимога цілком дотримується.

Тепер, щодо порядку видачі заробітної плати.

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

На досліджуваному підприємстві виплата заробітної плати здійснюється згідно з чинним законодавством двічі на місяць – 15-го та останнього числа звітнього місяця.

Таким чином, на кінець звітнього періоду на досліджуваному підприємстві відсутня заборгованість перед працівниками по заробітній платі.

2.3. Організація первинного, синтетичного та аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам

Нарахування оплати праці є процесом суворо регламентованим та обов'язково належним чином задокументованим. В основу документування оплати праці покладено типові форми первинної облікової документації з обліку розрахунків з оплати праці підприємств, установ, організацій які затверджені Наказом Державного комітету статистики № 489 від 05.12.2008 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації із статистики праці» [52], які прийшли на заміну наказу № 144 від 22.05.96 Мінстату України «Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі».

Початковою стадією при нарахуванні заробітної плати є облік робочого часу, який ведуть у людино-годинах і людино-днях. Для цього використовують щомісячні табель обліку використання робочого часу (типова форма № П-5).

Завданнями табельного обліку є:

- а) контроль за явкою на роботу і залишенням роботи;
- б) виявлення причин залізень або неявки на роботу;
- в) одержання даних про фактично відпрацьований працівниками час, склад робочого часу;
- г) складання звітності про наявність працюючих та її рух, про стан трудової дисципліни.

В таблиці наводиться список працівників, посада, розряд (оклад) відпрацьований час, неявки на роботу (за допомогою умовних позначок: «х» –

хвороба, «пр» – прогул, «в» – відпустка основна щорічна, «вв» – відпустка по вагітності і пологах, «к» – службове відрядження, «н» – робочі нічні години тощо). Табелі повинні вести за місцем роботи табельники чи керівники виробничих підрозділів. На досліджуваному підприємстві через незначні його розміри табель веде бухгалтер. В кінці місяця табель підсумовують, підписують і використовують для складання розрахунково-платіжних відомостей та звітності про використання робочого часу.

Табель є єдиною основою для нарахування заробітної плати категоріям працівників з погодинною оплатою праці. Для нарахування заробітної плати працівникам з погодинною формою оплати праці ще необхідно мати посадові оклади (ставки) за штатним розписом, присвоєні кваліфікаційні розряди працівникам (на підставі наказів по підприємству).

Табельний облік є формою контролю за використанням робочого часу та станом трудової дисципліни на підприємстві.

При плануванні робочого часу виходять з середньої норми праці на місяць у годинах для працівників з різною тривалістю робочого тижня.

Таким чином інформація, яка знайшла своє відображення в табелі обліку використання робочого часу на є підставою для нарахування основної заробітної КП «Побуткомбудсервіс» плати за погодинним тарифом чи окладом, яка знаходить вже своє відображення в «Розрахунково-платіжній відомості (типової форми № П-7), яка оформляється за допомогою табличного редактора Excel (додаток Б)

Що ж до інших виплат, про які йшлося в попередньому пункті роботи, то підставою для їх здійснення є ряд документів як типової, так і довільної форми. Серед таких документів є наказ про прийняття на роботу. На досліджуваному підприємстві його оформляє секретар, який і здійснює на підприємстві кадровий облік. Оформляється даний наказ від руки в «Книзі наказів».

Аналогічним чином оформляються і інші накази, що мають відношення до нарахування оплати праці, а саме: «Наказ (розпорядження) про надання

відпустки», «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору», «Наказ на виплату премій», «Наказ на встановлення доплат».

При цьому на підставі даних наказів нарахування відображаються або одразу в Розрахунково-платіжній відомості, до таких виплат належать нарахування премій та доплат, або такому занесенню передують попередні розрахунки.

Так додаткові розрахунки роблять при визначенні сум оплати за невідпрацьований час, а саме стосовно виплат які передбачають розрахунок середньої заробітної плати. Як було зазначено вище до таких виплат відносять нарахування відпускних, нарахування сум за невикористану відпустку, нарахування виплат у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності.

Розрахунок таких виплат на підприємстві здійснюють в бухгалтерській довідці нетипової форми. Даний розрахунок на підставі наказів оформляє безпосередньо бухгалтер підприємства.

Видача виплат працівникам підприємства здійснюється через установу «Приватбанку». Для цього користуються платіжними дорученнями.

Окрім платіжних доручень, у банк подають ще відомість (реєстр) розподілу заробітної плати й інших виплат. Таку відомість подають до банку в день перерахування коштів Типової форми цього документа немає, але банк має власну, яку пропонує клієнтам.

Тож, загалом схема документування виплати заробітної плати працівникам на їх картрахунки доволі проста. За допомогою платіжного доручення на виплату зарплати підприємство перераховує суму зарплати й інших виплат на транзитний рахунок банку. А от банк на підставі відомості (реєстру) розподілу заробітної плати розподіляє суму, що надійшла на розподільчий рахунок, по картрахунках працівників.

Крім того слід наголосити, що у відповідності до ст. 110 КЗпПУ [29] кожному працівнику повідомляють:

- загальну суму заробітку з розшифровкою за видами виплат;
- розміри та підстави відрахувань і утримань із зарплати;

- суми заробітної плати, що належить до виплати.

Таке повідомлення робиться в письмовому вигляді з розшифровкою усіх нарахованих та утриманих сум за підписом бухгалтера та вручається кожному КП «Побуткомбудсервіс» працівнику особисто.

Таким чином можна узагальнити інформацію про первинний облік розрахунків (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Аналіз використання форм первинних документів з нарахування та виплат працівникам

№ з/п	Назва та форма документу	Особливість оформлення	Відповідальна особа	Примітка
1	Табель обліку використання робочого часу	Типова форма № П-5	Бухгалтер	Оформляється від руки
2	Наказ про прийняття на роботу	Оформляється довільної форми в Книзі наказів	Директор Секретар	
3	Наказ про надання відпустки	Оформляється відповідно до типової форми в Книзі наказів	Директор Секретар	
4	Наказ про припинення трудового договору	Оформляється відповідно до типової форми в Книзі наказів	Директор Секретар	
5	Наказ на виплату премій	Оформляється відповідно до типової форми в Книзі наказів	Директор Секретар	Зазначається сума премії кожного працівника
6	Наказ на встановлення доплат	Оформляється відповідно до типової форми в Книзі наказів	Директор Секретар	Зазначається сума доплат кожного працівника
7	Графік відпусток	Оформляється в довільній формі	Секретар	На початку року
8	Бухгалтерська довідка «Розрахунок відпускних»	Довільної форми встановленої на підприємстві	Бухгалтер	За допомогою Excel
9	Розрахунково-платіжна відомість	Типова форма № П-5	Бухгалтер	За допомогою Excel
10	Платіжне доручення на перерахування заробітної плати та інших виплат працівникам	Типової форми згідно додатку 3 інструкції НБУ від 06.11.2019 N 127	Бухгалтер	Автоматизовано
11	Відомість (реєстр) розподілу заробітної плати й інших виплат	За формою «Приватбанку»	Бухгалтер	За допомогою Excel

Закінчення таблиці 2.6

1	2	3	4	5
12	Повідомлення про нараховані та утримані суми	Довільної форми	Бухгалтер	За допомогою Excel
13	Особовий рахунок	Довільної форми із зазначенням усіх нарахувань та утримань	Бухгалтер	Ведеться від руки

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

Окремо наголосимо, що на КП «Побуткомбудсервіс» відсутній графік документообороту, що є вкрай негативним моментом. При цьому однак зауважимо, що в частині організації обліку розрахунків з оплати праці це немає якихось серйозних наслідків, так як рух документів повністю зосереджено в руках однієї особи – бухгалтера, чого не можна сказати про інші ділянки обліку.

Аналітичний облік розрахунків із заробітної плати на КП «Побуткомбудсервіс» здійснюють окремо за кожним працівником. З цією метою використовують Розрахунково-платіжну відомість, яка має певні особливості у порівнянні з типовою формою.

Так, до розрахунково-платіжної відомості на підприємстві заносяться наступні дані:

- прізвище, ім'я та по батькові працівника;
- ідентифікаційний код замість передбаченого типовою формою табельного номера;
- кількість відпрацьованих днів;
- нарахована сума за видами оплат;
- виплачений аванс;
- утримання за видами утримань;
- заборгованість працівника, якщо вона є;
- сума до видачі.

Розрахунково-платіжні відомості повинні складатися по окремих структурних підрозділах. У них записують усіх працівників підрозділу за

категоріями із зазначенням прізвища, табельного номера, професії, посади, відпрацьованих днів. Проте на досліджуваному підприємстві, зважаючи на його невеликі розміри, ведуть одну розрахунково-платіжну відомість в якій відділяють працівників різних підрозділів. Недоліком при цьому є той момент, що в ній незначають професію та посаду працівника

В окремі графи розділу «Нараховано» записують суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати за її видами. Підставою для запису є Табелі обліку використання робочого часу, додаткові розрахунки відпускних та лікарняних, накази директора підприємства.

У розділі «Утримано і виплачено» спочатку в окремих графах записують аванс в рахунок заробітку за першу половину минулого місяця. Підставою для цих записів є банківські документи на перерахування коштів на карткові рахунки працівників. Утримання із заробітної плати проводять на основі розрахунків за податками, виконавчими листками, заявами, а також за документами про суми виданої зарплати.

При веденні Розрахунково-платіжних відомостей не включаються виплати, які не входять у фонд заробітної плати і в заробітну плату працівників при підрахуванні її середніх розмірів, а також суми, які не оподатковуються податком на доходи фізичних осіб (одноразова допомога, добові при службових відрядженнях, допомога при народженні дитини, допомога на поховання тощо). Ці суми виплачуються окремо шляхом їх перерахування на карткові рахунки працівників за окремими платіжними документами.

Розрахунково-платіжна відомість формується на КП «Побуткомбудсервіс» за допомогою електронних таблиць Excel (дод. Б). Інформація заноситься вручну на основі первинних документів. Що є вкрай незручним моментом, який займає багато часу і сприяє можливому допущенню помилок та описок.

Інформація з розрахунково-платіжної відомості в подальшому знаходить своє відображення в Журналі-ордері № 5, в якому відображають

інформацію про всі витрати підприємства. Вказаний журнал-ордер ведеться також за допомогою електронних таблиць Excel.



Рис. 2.6. Взаємозв'язок первинних документів і облікових реєстрів з відображення розрахунків з персоналом на КП «Побуткомбудсервіс»

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

Таким чином, взаємозв'язок первинних документів та реєстрів обліку розрахунків з розрахунків з персоналом на КП «Побуткомбудсервіс» має вигляд, наведений на схемі рис. 2.6.

Синтетичний облік розрахунків за виплатами працівникам ведеться згідно діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [44].

Даний рахунок має наступні структуру (табл.2.7).

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом — виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій

непрацевдатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Таблиця 2.7

Застосування субрахунків до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» на КП «Побуткомбудсервіс»

Рахунок	Субрахунок	Відмітка про використання на підприємстві
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	Використовується
	662 «Розрахунки з депонентами»	Не використовується, так як усі виплати перераховуються на банківську картку отримувача
	663 «Розрахунки за іншими виплатами»	Не використовувався, хоча є підстава для його застосування – розрахунки за виплатами по тимчасовій непрацевдатності

Джерело: сформовано автором за даними робочого плану рахунків підприємства

Щодо відображення стану розрахунків за виплатами працівникам в системі рахунків бухгалтерського обліку на КП «Побуткомбудсервіс», то порядок є типовим (табл. 2.8).

Як видно з наведеної кореспонденції рахунків, яка складається на досліджуваному підприємстві, вона в принципі відповідає вимогам чинного законодавства.

Нарахована основна та додаткова заробітна плата відноситься з кредиту рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» в дебет витратних рахунків.

Стосовно нарахованих премій, то дані виплати здійснюються за рахунок використання прибутку, який залишається в розпорядженні підприємства.

На особливу увагу слід наголосити і в частині нарахованої матеріальної допомоги. Так як дана матеріальна допомога виплачується всім працівникам підприємства при виході у відпустку і передбачена така виплата колективним договором, то вона покривається за рахунок витрат.

Кореспонденція рахунків з розрахунків за виплатами працівникам на КП «Побуткомбудсервіс» та порівняння її з типовою за жовтень 2019 р.

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	Примітка
	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5
Нарахована заробітна плата (основна і додаткова)				
працівникам апарату управління	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	115672,65	Відповідає типовій кореспонденції
працівникам загальновиробничого значення	91 «Загальновиробничі витрати»		42699,83	
працівникам задіяним на конкретних об'єктах	23 «Виробництво» (за об'єктами)		85829,39	
Нараховано лікарняні				
за перші 5 днів непрацездатності працівнику задіяному на конкретному об'єкті	23 «Виробництво» (за об'єктами)	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	1120,00	Не в повній мірі відповідає так як такі виплати потрібно відображати в складі субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами працівникам»
понад 5 днів	65 «Розрахунки за страхуванням»		450,00	
Нараховано відпускні				
працівникам апарату управління	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	1843,00	Доречно створювати резерв на відпустки
працівникам загальновиробничого значення	91 «Загальновиробничі витрати»		4347,98	
працівникам задіяним на конкретних об'єктах	23 «Виробництво» (за об'єктами)		3543,69	
Нараховано премію працівникам підприємств	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	70899,99	Відповідає типовій кореспонденції

Закінчення таблиці 2.8

1	2	3	4	5
Нараховано матеріальну допомогу яка надається всім працівникам згідно колективного договору				
працівникам апарату управління	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	1461,88	Відповідає типовій кореспонденції
працівникам загальновиробничого значення	91 «Загальновиробничі витрати»		4767,00	
працівникам задіяним на конкретних об'єктах	23 «Виробництво» (за об'єктами)		3543,69	
Утримано ПДФО	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	64 «Розрахунки за податками і платежами»	42821,26	Відповідає типовій кореспонденції
Утримано військовий збір			3663,03	
Утримано аліменти	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	68 «Розрахунки за іншими операціями»	1152,60	Відповідає типовій кореспонденції
Утримано в рахунок погашення споживчого кредиту	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	68 «Розрахунки за іншими операціями»	1844,16	Відповідає типовій кореспонденції
Перераховано аванс на карткові рахунки працівників за першу половину місяця	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	31 «Рахунки в банках»	79746,70	Відповідає типовій кореспонденції
Перераховано на карткові рахунки працівників заробітну плату за другу половину місяця	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	31 «Рахунки в банках»	79746,70	Відповідає типовій кореспонденції

Джерело: сформовано автором за даними облікових реєстрів підприємства

В іншому ж випадку, проте такий факт не мав місця на досліджуваному підприємстві в аналізованому періоді, коли матеріальна допомога видається як нецільова благодійна допомога, то в такому випадку вона виплачується за рахунок витрат діяльності і не є виплатами персоналу, а відображається як розрахунки за іншими виплатами.

Завершуючи аналіз стану організації обліку розрахунків за виплатами персоналу можемо викласти певні свої міркування щодо можливості його вдосконалення.

В таблиці 2.9 ми спробували систематизуємо основні недоліки та намітимо шляхи їх усунення.

Таблиця 2.9

Шляхи вдосконалення обліку розрахунків з оплати праці

Виявлений недолік	Можливість усунення	Можливі терміни виконання	Відповідальний
1	2	3	4
Оплата праці на основі встановлених посадових окладів	Перейти до погодинної оплати для окремих категорій працівників	3 початку нового року	Головний бухгалтер
Відсутність графіку документообороту	Розробити і запровадити графік	3 початку нового року	Головний бухгалтер
Формальний характер посадової інструкції бухгалтера	Внести зміни до посадової інструкції	Негайно	Директор, Головний бухгалтер
Відсутній індивідуальний графік роботи бухгалтера	Запровадити індивідуальний графік роботи бухгалтера	3 початку нового року	Директор, Головний бухгалтер
Не нараховується резерв на відпустки	Напровадити нарахування резерву	3 початку нового року	Головний бухгалтер
Не нараховується резерв на забезпечення виплат за результатами роботи за рік	Напровадити нарахування резерву	3 початку нового року	Головний бухгалтер
Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» ведеться без поділу на субрахунки	Запровадити в практику використання субрахунків	3 початку нового року	Головний бухгалтер
Практично ручна обробка інформації з частковою комп'ютеризацією з використанням табличного редактора Excel	Запровадження комплексної комп'ютеризації обліку з використання пакету прикладних програм реального часу	3 початку нового року в тестовому режимі за наявності коштів на придбання програмного продукту	Директор, Головний бухгалтер

Джерело: запропоновано автором

Окремі з перелічених пунктів спробуємо розкрити більш детально.

Важливою складовою організації роботи з документами є налагодження документообігу, недоліком якого є відсутність графіка документообігу.

З метою раціональної організації обліку, головний бухгалтер повинен розробити графік документообігу. Він повинен містити перелік робіт із складання, перевірки і обробки документів, які виконуються конкретними виконавцями із зазначенням термінів виконання і строків знаходження документів на робочому місці.

Графік документообігу висвітлюватиме чітку картину того, хто є виконавцем і в який час забезпечується виконання операції, хто несе відповідальність за помилки та несвоєчасне виконання. Так, графіком визначають оптимальний документообіг: встановлюють оптимальну кількість підрозділів та виконавців для проходження кожного первинного документа і мінімальний строк його знаходження в підрозділі.

Працівникам, які безпосередньо працюють з документами, мають видати витяг з графіка документообігу, який стосується виконання обов'язків такого працівника. У ньому наводять перелік тих документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їхнього подання та місця, куди необхідно подавати зазначені документи. При цьому відповідальними за дотримання графіку документообігу, за своєчасне створення та передачу документів для відображення даних у бухгалтерському обліку та звітності, а також за достовірність відображеної в документах інформації несуть особи, які створили та підписали вказані документи. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу здійснює головний бухгалтер.

Пропонований фрагмент графіку документообігу представлений таблиці 2.10

Пропонований графік документообігу

Найменування документа	Застосування документа	Створення документа:					Перевірка документа			Обробка документа		Передача в архів	
		кількість примірників	відповідальний за оформлення	підстава для створення документа	строки виконання	особи, які підписують документ	відповідальний за перевірку	хто подає	строк подання	хто виконує	строки виконання	перевірка в архіві	строк передачі
табелі обліку використаного робочого часу	для обліку часу роботи співробітників	1	секретар	1	подають до відділу кадрів 1-го числа наступного місяця	табельник, заступник директора з адміністративних питань	інспектор відділу кадрів	секретар	в день складання	бухгалтер	наступного дня після подання до відділу кадрів	бухгалтер	через 1 рік

Джерело: запропоновано автором

Для належної організації праці бухгалтера пропонуємо в його посадовій інструкції розробити індивідуальний графік (таблиця 2.11). Такий графік сприятиме налагодженню робочого процесу, а також своєчасній здачі звітів з обліку заробітної плати.

Таблиця 2.11

Запропонований індивідуальний графік бухгалтера

Найменування роботи	День виконання	Час виконання
приймання первинної документації з нарахування заробітної плати	понеділок, середа	9.00-11.00
приймання оформлених листів тимчасової непрацездатності	вівторок, четвер	9.00-11.00
приймання інших первинних документів з нарахування заробітної плати	вівторок, четвер	9.00-11.00
контроль за правильністю оформлення первинних документів	щодня	9.00-11.00
видача довідок про доходи, по безробіттю	п'ятниця	9.00-11.00
обробка первинних документів	щодня	11.00-13.00
узагальнення інформації	щодня	14.00-17.00

Джерело: запропоновано автором

Стандартизація діловодства на практиці сприяє чіткості організаційно-управлінської роботи й підвищує ефективність виконання управлінських рішень у кожному окремо взятому випадку. І тому, раціоналізація документообігу є одним із важливих критеріїв успішного функціонування установи, особливо за умови наявності графіка документообігу. Індивідуальний графік бухгалтера відповідального за облік праці та заробітної плати забезпечує налагоджену роботу і своєчасну здачу звітів з оплати праці.

Відповідно до Плану рахунків, для обліку розрахунків оплати праці призначено рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». На нашу думку, діючи модель аналітичного обліку оплати праці на Кам'янець-Подільському колективному швейному підприємстві слід упорядкувати й удосконалити. З цією метою пропонуємо ввести відповідні субрахунки до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 6611 «Поточні виплати працівникам»;
- 66111 «Заробітна плата за окладами і тарифами»;
- 66112 «Інші нарахування з оплати праці»;
- 66113 «Виплати за невідпрацьований час»;
- 66114 «Премії та інші заохочувальні виплати»;
- 6612 «Розрахунки за виплатою відпускних»;
- 6613 «Інші виплати».

П(С)БО 26 також визначає порядок формування виплат працівникам, що перебувають у трудових відносинах з підприємством але не регламентує виплати фізичним особам, що перебувають у цивільно-правових відносинах з підприємством. Однак ці дві групи виплат призводять до виникнення персоніфікованого доходу і для підприємства є об'єктом для визначення наступного зобов'язання перед бюджетом за податком з доходів фізичних осіб. Одночасно сума виплат працівникам, що перебувають у трудових відносинах з підприємством є об'єктом для визначення зобов'язання перед фіскальними органами.

На досліджуваному підприємстві, як зазначалось в попередніх параграфах не створюють резерв на відпустки. З одного боку це не є певним порушенням законодавства, а з іншого боку, на наш погляд, негативно впливає на формування витрат, створюючи неоправдані сезонні коливання при нарахуванні виплат за невідпрацьований час.

А тому вважаємо, що на підприємстві необхідно запровадити нарахування резерву на відпустки

Крім створення резерву на відпустки вважаємо за доцільне проводити і нарахування резервів на такі планові виплати, які мають місце на Кам'янець-Подільському колективному швейному підприємстві, як забезпечення матеріального заохочення. На даному підприємстві, згідно положення «Про преміювання» передбачені премії за виконання певних завдань, за досягнення певного рівня показників, а також преміювання за результатами роботи за рік.

Резерв на такі виплати слід здійснювати на субрахунку 477 «Забезпечення матеріального заохочення». Проте для забезпечення більшої аналітичності та виходячи з різної природи поточного заохочування та виплат за результатами роботи за рік вважаємо за доцільне їх обліковувати окремо і з цією метою запровадити додаткові субрахунки послідууючого порядку, а саме:

4771 «Забезпечення поточного преміювання та заохочування персоналу»;

4772 «Забезпечення виплат за результатами роботи за рік».

Щодо автоматизації обліку на досліджуваному підприємстві, то вважаємо за доцільне запровадити в практику використання програмне забезпечення «1 С: підприємство 8.3».

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ

3.1. Організаційні основи контрольного процесу обліку розрахунків за виплатами працівникам

Контроль є складовою управління суспільним відтворенням. Держава не може нормально функціонувати і розвиватися без чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом і перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя в державі. Систематичний і всеосяжний контроль сприяє забезпеченню наукової обґрунтованості планів, розпоряджень та інших нормативних документів, своєчасної їх реалізації. Він є необхідною умовою виявлення та усунення недоліків у діяльності об'єктів управління та причин, що їх породжують. Види і форми контролю наведено на рисунку 3.1.

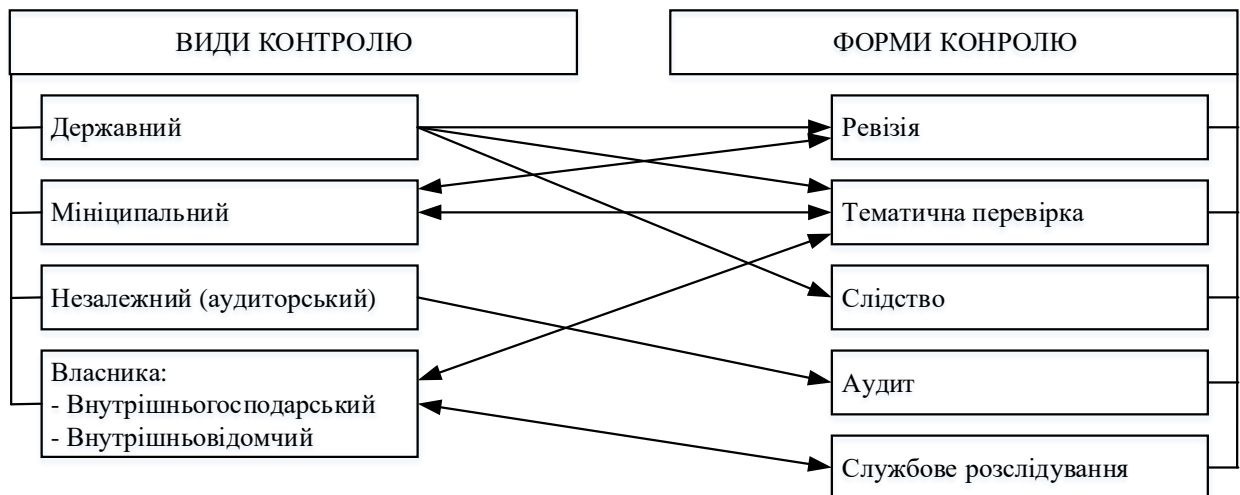


Рис. 3.1. Види і форми контролю

Джерело: [11, с.9-10]

Щодо контролю операцій з обліку витрат на оплату праці та розрахунків з персоналом за виплатами то слід зазначити наступне.

Метою контролю операцій з обліку витрат на оплату праці є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат на оплату праці, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат на оплату праці та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат на оплату праці, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта.

Предметом контролю операцій з обліку витрат на оплату праці є господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат на оплату праці.

Щодо завдань контролю розрахунків за виплатами працівникам то вони є різноманітними, загалом як правило виділяють наступні (рис. 3.2).

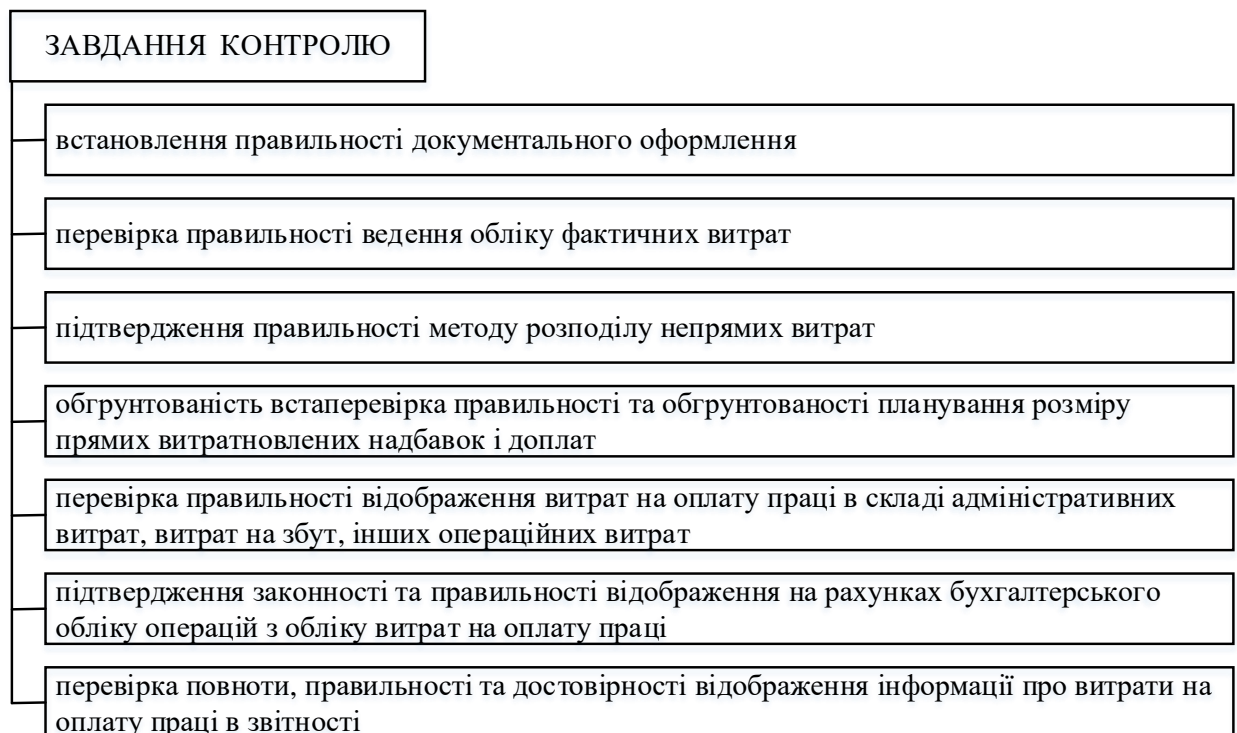


Рис. 3.2. Завдання контролю розрахунків за виплатами працівникам

Джерело: узагальнено автором на основі джерел [10, 11, 64]

Відповідно до розглянутих вище видів контролю стосовно розрахунків за виплатами працівникам можна провести деяку деталізацію і поглиблений їх розгляд (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Види контролю виплат працівникам

Вид контролю	Суб'єкт контролю	Функції	Регулюючі документи
Зовнішній	Міністерство соціальної політики	Державний контроль за додержанням законодавства про працю юридичними і фізичними особами – підприємцями, які використовують найману працю, що перебувають у їх функціональному підпорядкуванні, зокрема: моніторинг у сфері оплати та нормування праці; контроль за правильністю надання державної соціальної допомоги	Закон України «Про оплату праці»; Кодекс законів про працю в Україні; Положення «Про Міністерство соціальної політики України» та інші
	Державна податкова служба України	Державний контроль за додержанням законодавства про працю на всіх підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності та підпорядкування, зокрема: адміністрування податків і зборів, єдиного внеску; контроль за дотриманням податкового законодавства щодо виплат працівникам	Кодекс законів про працю в Україні; Податковий кодекс України; Закон України «Про оплату праці» та інші
	Державна служба України з питань праці	Державний контроль за додержанням законодавства про працю, зайнятість населення, загальнообов'язкове державне соціальне страхування в частині призначення, нарахування та виплати допомоги, компенсацій	Кодекс законів про працю в Україні; Закон України «Про оплату праці»; Положення «Про Державну службу України з питань праці» та інші
	Професійні спілки та їх об'єднання	Громадський контроль за виплатою заробітної плати, додержанням законодавства про працю та про охорону праці	Кодекс законів про працю в Україні; Закон України «Про оплату праці»; Закон України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності»
Внутрішній	Підприємство/установа/організація	Контроль виплат працівникам, що проводиться безпосередньо як керівництвом та/ або уповноваженими особами, так і спеціальними контрольними службами в інтересах самого підприємства/установи/організації	Кодекс законів про працю в Україні; Закон України «Про оплату праці» тощо; внутрішні документи підприємства/установи/організації

Джерело: узагальнено автором на основі джерел [29,55,45]

Отож важливе значення має дотримання законодавчих та нормативних документів щодо нарахування та виплати заробітної плати та інших виплат.

Звернемо свою увагу на окремі моменти, які стосуються саме контрольного процесу за розрахунками з персоналом (табл. 3.2).

**Законодавча і нормативна інформація, що використовується
під час контролю розрахунків за виплатами працівникам**

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

Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства

У наведеній таблиці обґрунтовується облікова і нормативно-законодавча інформація, яка використовується під час здійснення перевірок. Облікова інформація є джерелом для контролю операцій щодо оплати праці, а

нормативно-законодавчу інформацію використовують для того, щоб обґрунтувати законність операцій, пов'язаних з нарахуванням, документальним забезпеченням і обліком цих операцій.

Для проведення визначених видів контролю розрахунків за виплатами працівникам відповідно до наведених вище нормативних документів необхідно опрацьовувати велику кількість різноманітної інформації, джерела якої можуть мати свою специфіку на окремо взятому підприємстві. В загальному вигляді перелік таких джерел стосовно досліджуваного підприємства КП «Побуткомбудсервіс» має вигляд (рис. 3.3).

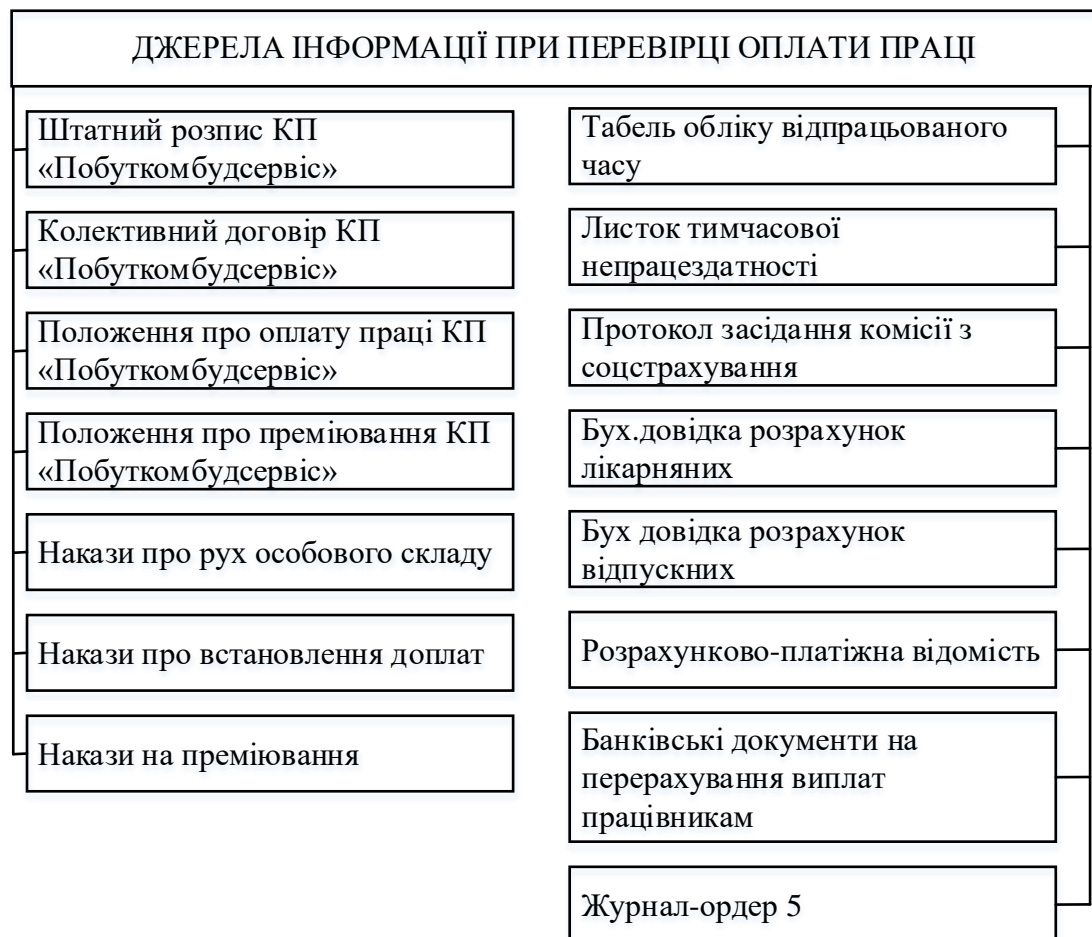


Рис. 3.3. Джерела інформації при здійсненні перевірки розрахунків за виплатами працівникам на КП «Побуткомбудсервіс»

Джерело: побудовано автором на основі даних підприємства

Отже, як видно з рис. 3.3, для проведення контролю за станом формування витрат на оплату праці та стану розрахунків за виплатами працівникам використовують перш за все основоположні документи з обліку оплати праці такі як штатний розпис підприємства, колективний договір, положення про оплату праці та положення про преміювання; документи з обліку руху кадрів, до яких відносять різного роду накази директора; бухгалтерські документи від первинних до регістрів синтетичного обліку.

3.2. Порядок перевірки операцій з розрахунків за виплатами працівникам та її результати

Перевірку стану розрахунків за виплатами працівникам можна поділити на декілька етапів: підготовчий, методичний, аналітичний та заключний (рис. 3.4).

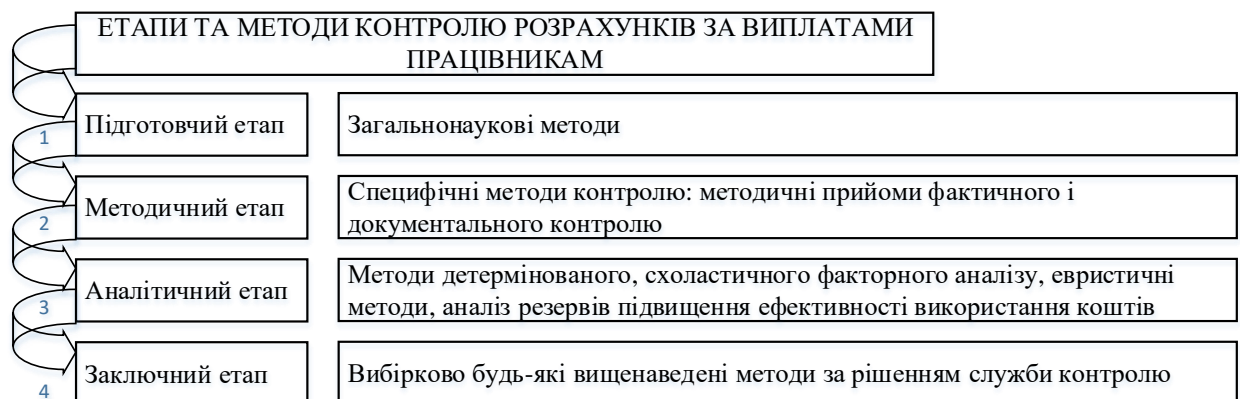


Рис. 3.4. Етапи та методи контролю розрахунків за виплатами працівникам

Джерело: побудовано автором за [18]

При здійсненні зовнішньої перевірки стану розрахунків за виплатами працівникам контрольні операції виконуються в наступній послідовності.

Перш за все вивчаються загальні питання організації обліку і контролю розрахунків з оплати праці на підприємстві.

Пристаючи до перевірки розрахунків за виплатами працівникам з'ясовують такі моменти:

- які форми і системи оплати праці застосовуються в організації. На досліджуваному підприємстві це не викликає труднощів, так як встановлена одна форма оплати праці погодинна із встановленими окладами згідно штатного розпису;

- чи існує на підприємстві внутрішнє положення про оплату праці працівників і колективний трудовий договір. Як неодноразово зазначалось при нарахуванні оплати праці на КП «Побуткомбудсервіс» виходять з положень колективного договору, положення про оплату праці та положення про преміювання, тобто такі документи є розроблені на підприємстві та затверджені в установленому порядку;

- обліковий і середньосписковий склад працівників. Встановлений на підприємстві штатним розписом який затверджений засновником підприємства в установленому порядку;

- як організований облік розрахунків за виплатами працівникам (склад і модифікація бухгалтерів, забезпеченість нормативними матеріалами, хто здійснює контроль за їх роботою, чи комп'ютеризована дана ділянка роботи тощо. По даному пункту відхилень від нормативів не спостерігається і детально дане питання було висвітлене в попередньому розділі.

Під час перевірки дотримання штатної дисципліни слід перевірити, чи не утримуються у штаті підприємства працівники інших організацій, а також понадштатні одиниці за рахунок фонду оплати праці виробничих працівників.

Джерелами такої інформації слугує ряд документів щодо прийому, звільнення і переведення працівників підприємства, первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку і звітність.

Також перевіряються: штатний розклад, положення, накази, розпорядження, контракти, договори цивільно-правового характеру (підряду, відшкодувального надання послуг і інші форми трудового договору), довідки бухгалтерії, продаж товарів в кредит, табелі обліку використання робочого

часу, акти виконаних робіт, наряди, маршрутні листи, листки тимчасової непрацездатності, виконавчі листи, розрахункові і платіжні відомості, особові рахунки працівників, облікові реєстри (відомості, журнали-ордери) за рахунками 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням», Головна книга, звітність тощо.

Методика контролю нарахування заробітної плати залежить від діючих форм і систем оплати праці. Варто наголосити, що при здійсненні внутрішнього контролю на підприємстві або в його підрозділах з дрібносерійним та індивідуальним виробництвом, при проведенні разових ремонтних робіт використовуються нагромаджувальні або разові наряди.

Достовірність нарахованих сум заробітної плати та інших виплат працівникам (премій, матеріальної допомоги) перевіряється зазвичай вибірково. Хоча у випадку досліджуваного підприємства, зважаючи на його невеликі розміри таку перевірку можна здійснити і суцільно.

Перевірку достовірності зобов'язань за розрахунками з персоналом за виплатами працівникам починають з підтвердження облікових даних сальдо по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Для цього кредитове сальдо за даним рахунком звіряється з підсумком переліку реєстрації платіжних відомостей або підсумком розрахунково-платіжної відомості. При погодинній системі оплати праці (яка є єдиною на досліджуваному підприємстві) з'ясовується обґрунтованість використання тарифних ставок і посадових окладів, а також і дотримання умов контрактів.

В ході перевірки звертають особливу увагу на правильність оформлення і нарахування різних виплат працівникам. До них відносяться виплати стимулюючого характеру (премії, винагороди за підсумками роботи за рік тощо), виплати компенсаційного характеру.

Крім того, при здійсненні контролю перевіряють:

- відповідність заборгованості з оплати праці, зазначену в розрахунково-платіжних відомостях та Головній книзі;

- наявність істотних реквізитів за кожним видом документу, що відображають операції з оплати праці, без якого документи не можуть бути прийняті до обліку. За наявності підчисток, несанкціонованих виправлень у документах і сумнівів в достовірності реквізитів, їх зрівнюють з копіями документів й іншими документами, що містять дану інформацію;

- законність первинних документів шляхом звірки підписів з переліком осіб, яким надано право підпису, а також законність отримання готівки працівниками, шляхом звірення їх підписів, з підписами на заявках і особових листках з обліку кадрів, в контрактах, трудових договорах;

- правильність нарахованих сум заробітної плати за даними первинних документів, звіряючи об'єми виконаних робіт, правильність використання тарифів, розцінок.

При перевірці з'ясовують, чи немає випадків нарахування заробітної плати особам, які не числяться в штаті. Крім того, перевіряють, чи правильно зазначені показники відпрацьованого часу. Ці показники порівнюють з даними табельного обліку. Це дасть можливість виявити випадки включення у відомості для нарахування оплати праці осіб, які були раніше звільнені, або вигаданих осіб чи нарахування одночасно зарплати і оплати за лікарняними листами, або нарахування особам, які взагалі не працювали в установі.

З'ясовують також, чи немає випадків, коли в різні розрахунково-платіжні відомості включають одних і тих же осіб і тому двічі виплачують заробітну плату.

Перевіряють, чи немає випадків подвійного нарахування заробітної плати.

Однією із важливих ділянок контролю є вибіркоче зіставлення сум нарахованої заробітної плати, що зазначена в первинних документах, з даними підрахунків накопичувальної відомості згідно з табельними номерами працівників, а також звіряння даних цих відомостей із сумами, зазначеними в розрахунково-платіжній відомості.

Звертають увагу також на можливі випадки спотворення при обліку даних про фактично відпрацьований час, що призводить до незаконного нарахування заробітної плати. Для цього доцільно вибірково звірити чисельність працівників за розрахунково-платіжною відомістю з даними табеля відпрацьованого часу, особових карток у відділі кадрів. Це дозволяє виявити факти включення у розрахунково-платіжні відомості нарахування заробітної плати особам, які не працюють в установі. Особливо ретельно перевіряють нарахування заробітної плати за виконання окремих випадкових або разових робіт за трудовими угодами, за завищеними розцінками.

За допомогою контрольних підрахунків по вертикалі і горизонталі в розрахунково-платіжних відомостях перевіряють правильність цих підрахунків у цих відомостях. Виявляють також приписки в підсумках розрахунково-платіжних відомостей за одним і тим же видом оплати праці в графі «Всього нараховано» і у графі відомості «Сума до видачі» на одну і ту ж суму.

Перевірка і обробка документів із нарахуванням заробітної плати є найбільш трудомісткою стадією контролю. Тому важливе значення має використання комп'ютерної техніки, пов'язаної з перевіркою операцій щодо оплати праці і розрахунків із персоналом.

На практиці досить часто виникають зловживання із депонованою заробітною платою. В зв'язку з цим аналізують відомість обліку заробітної плати, яка депонується, і видаткові касові ордери на її виплату, виявляє правомірність і дійсність документів на переведення депонованих сум, а також вивчають залишок та рух заборгованості за субрахунком 662 «Розрахунки з депонентами». Стосовно даного пункту то таких зловживань на досліджуваному підприємстві бути не може, адже не прийнято проводити депонуваття сум, чому сприяє той факт, що усі кошти працівникам виплачуються через карткові рахунки і таким чином факт затримки виплат усувається сам по собі.

Нараховані суми основної та додаткової заробітної плати відносять на собівартість. Такі нарахування заробітної плати перевіряють за дебетом

рахунків: 23 «Виробництво», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 81 «Витрати на оплату праці», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» та кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Перевірка правильності відображення заробітної плати на відповідних рахунках виробничих витрат здійснюється на підставі зведеної відомості її розподілу за кодами виробничих витрат, що складається бухгалтерією на основі первинних документів із заробітної плати.

Крім оплати праці за виготовлену продукцію, виконані роботи, надані послуги, відпрацьований час, перевіряють нарахування інших видів виплат за нормами, передбаченими чинним законодавством, а саме: за роботу у святкові та вихідні дні; за роботу в нічний час; за години простоїв не з вини працівника.

На підприємстві перевіряють також правильність деяких видів виплат, розрахунків яких проводиться виходячи з середньої заробітної плати працівника.

В аналізованому періоді на досліджуваному підприємстві було проведено ревізію з ініціативи виконавчого комітету Кам'янець - Подільської міської ради, який є засновником даного підприємства.

В результаті перевірки були виявлені певні порушення, в тому числі і в питанні розрахунків з оплати праці наведені у таблиці 3.3.

Після перевірки було проведено усунення виявлених порушень. Здійснено донарахування відпускних на загальну суму 14120,73 грн. та перераховано внесків і податків до фондів.

Утримано із заробітної плати працівників зайво нарахованих сум у розмірі 531,18 грн. та 479,19 грн.

Утримано із заробітної плати зайво нарахованих сум зовнішніх сумісників, які працювали на момент усунення порушень. Сумісники, які були звільнені в попередніх періодах і не працювали в установі на момент перевірки, повернули кошти, що були їм зайво нараховані в касу установи,

після чого повернуті кошти було перераховано до бюджету. Дані утримання здійснені на загальну суму 822,96 грн.

Таблиця 3.3

Виявлені порушення під час ревізії

№ з/п	Опис порушення	Сума, грн.	Уникнення порушення в майбутньому
1	Не виключено з розрахункового періоду при визначенні середньої заробітної плати для розрахунку відпускних часу, протягом якого працівники не працювали і за ними не зберігався заробіток (відпустки без збереження заробітної плати), що призвело до недонарахування відпускних	14120,73	Детальніше вивчення законодавчих актів
2	Невірно визначена кількість календарних днів року при розрахунку відпускних, що призвело до переплат відпускних	531,18	Уважність при підрахунку
3	Перебування окремих зовнішніх сумісників за основним місцем роботи на лікарняних та у відрядженнях, а в табелях обліку робочого часу зазначено відпрацювання робочого часу за сумісництвом, в результаті чого зайво нарахована і виплачена заробітна плата	822,96	Детальніший контроль осіб, відповідальних за складання табелю, за відповідність відображених даних
4	Перебування працівника у відпустці згідно наказу відображено як відпрацьовані дні у табелі, що призвело до зайвої виплати коштів	479,19	Звірка даних з наказів з даними табеля

Джерело: складено автором на основі даних підприємства

За порушення законодавства, що регулює питання оплати праці, винні особи притягуються до відповідальності (ст. 36 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР): дисциплінарної; матеріальної; адміністративної; кримінальної.

Так, за порушення встановлених строків виплати заробітної плати, виплату її не в повному розмірі, а також за інші порушення законодавства про працю розмір штрафу дорівнює від 15 до 50 НМДГ.

За допущені та не виправлені помилки у бухгалтерському обліку і звітності передбачені фінансові санкції, адміністративна та кримінальна відповідальність. Штрафні санкції за порушення податкового законодавства

визначені Податковим кодексом України

Згідно статті 26 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» посадові особи платників єдиного внеску несуть адміністративну відповідальність за порушення порядку нарахування, обчислення і строків сплати єдиного внеску; неподання, несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою звітності щодо єдиного внеску; подання недостовірних відомостей, що використовуються в Державному реєстрі, інших відомостей, передбачених цим Законом.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження організації обліку і контролю розрахунків з персоналом ми дійшли наступних висновків.

1. Заробітна плата є точкою перетину інтересів багатьох: роботодавця, працівника, контролюючих органів тощо. Заробітна плата відображає відносини між власником підприємства і найманим працівником, обчислена, як правило, в грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган сплачує працівникові за виконану ним роботу, характеризує ринкову вартість найманої робочої сили. Для найманого працівника заробітна плата є його трудовим доходом, має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили. Для підприємства заробітна плата є елементом витрат на виробництво, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг).

Пропонуємо наступне уточнене визначення: заробітна плата – це вираження у грошовій формі вартості і ціни робочої сили, що виступає у формі заробітку, який отримує найманий працівник у результаті реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.

З облікової ж точки зору заробітна плата – це витрати з найму робочої сили для забезпечення процесів діяльності підприємства.

2. Методологічна основа організації обліку розрахунків з персоналом по заробітній платі в вітчизняній та світовій практиці немає суттєвих розбіжностей. Проте слід зазначити, що підходи до обліку та відображення у звітності розрахунків з працівниками по заробітній платі в МСБО 19 «Виплати працівникам» розкривають набагато ширший спектр взаємовідносин між працівниками та підприємством порівняно з національним стандартом.

3. Кожен із рівнів регулювання оплати праці (загальнодержавний, галузевий, регіональний, підприємства та індивідуальний) визначає для наступного обов'язковий мінімум і необхідну структуру виплат і відрахувань

та організаційний механізм розрахунків з оплати праці. Проблеми, що склались у сфері її державного і договірної регулювання справляють негативний вплив на достовірне й своєчасне формування облікових даних та загальнонаціональних показників політики доходів.

Особливе місце в регулюванні розрахунків з оплати праці на індивідуальному рівні відводиться трудовому договору, що є юридичним обґрунтуванням прав і обов'язків найманого працівника та роботодавця.

4. Дослідження проводились на матеріалах Кам'янець-Подільського комунального підприємства «Побуткомбудсервіс», яке протягом усього досліджуваного періоду залишалось прибутковим. Проте спостерігається стійка тенденція до зменшення сум отриманого чистого прибутку. Фінансовий стан досліджуваного підприємства є задовільним.

Облік ведеться відповідно до чинного законодавства. Його порядок на підприємстві закріплено наказом про облікову політику. Підприємство відноситься до суб'єктів малого підприємництва, а відтак складає спрощений варіант звітності. В той же час воно є платником податків на загальних підставах. Щодо програмного забезпечення ведення обліку, то основна маса операцій виконується із застосуванням електронних таблиць Excel.

5. Заробітна плата на КП «Побуткомбудсервіс» нараховується на основі колективного договору, штатного розпису, внутрішнього Положення про оплату праці та Положення про преміювання. Штатні працівники перебувають на відрядній системі оплати праці. Виплати працівникам здійснюються працівникам згідно чинного законодавства як за відпрацьований час (виконану роботу) так і інші нарахування (відпускні, лікарняні та інше). Усі утримання зі заробітної плати, як обов'язкові так і добровільні здійснюються без порушень чинного законодавства.

Виплати працівникам проводяться шляхом перерахування коштів на карткові рахунки працівників.

6. Організація первинного обліку розрахунків персоналом здійснюється загалом з дотримань вимог чинного законодавства. В своїй більшості

використовують типові форми документів, за виключенням оформлення кадрових наказів в єдиній книзі наказів.

Аналітичний облік розрахунків за виплатами працівникам організований за кожним працівником, видами виплат та утримань та здійснюється в єдиній по підприємству розрахунково-платіжній відомості.

Синтетичний облік здійснюють рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» без використання субрахунків. Інформація про нараховану заробітну плату та здійснені утримання з неї заноситься до журналу-ордеру 5 сформованого в Microsoft Excel. Кореспонденція рахунків з обліку виплат працівникам, яка складається на досліджуваному підприємстві відповідає типовій.

З метою покращення організації обліку розрахунків з персоналом пропонується запровадження графіку документообороту, індивідуального графіку роботи бухгалтера, внесення змін до робочого плану рахунків в частині субрахунків до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», створення резерву на відпустки та резерву на планові платежі.

7 Контролю операцій з розрахунків по виплатах працівникам на досліджуваному підприємстві приділяється, на наш погляд, недостатньо уваги.

В процесі проведених контрольних процедур в аналізованому періоді було виявлено незначну кількість порушень., які були в подальшому виправлені.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас, П. Й. Основи обліку в бюджетних установах : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2003. 284 с.
2. Афанасієвська Т. В. Організація обліку та контролю розрахунків з оплати праці. *Управління розвитком*. № 11. 2016. С.40–41.
3. Безверхих К. Шляхи удосконалення первинного обліку непрямих витрат, пов'язаних із виплатою заробітної плати. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 3. С.142.
4. Білова Н. Відпускні: як нарахувати та відобразити в обліку. *Бухгалтер 911*. 2016. № 21. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2016/may/issue-21/article-17347.html> (дата звернення 10.11.2020)
5. Богиня Д. П., Грішнова О.А. Основи економіки праці : навч. посіб. Київ : Знання–Прес, 2001. 313 с.
6. Болотіна Н. Б. Трудове право України : підручник ; 2-ге вид. Київ : Вікар, 2004. 725 с.
7. Брезицька К. Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах. *Управління розвитком*. 2011. № 8 (105). С. 30-31.
8. Васильчак С. В., Жидяк О. Р, Полянчич Т. М. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві. *Наук. вісн. НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.12. С. 152-157.
9. Вербило О. Ф., Мельянюкова Л. В. Удосконалення обліку праці та її оплати. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2015. № 17. С. 25–29.
10. Вітвицька Н.В. Контроль і ревізія розрахунків з оплати праці: навч. посіб. Київ: Знання, 2009. 244 с.
11. Вітвицька Н.С., Кузьмінська О.У. Контроль і ревізія : навчальний посібник для самостійного вивчення дисципліни. Київ : КНЕУ, 2000. с.190.
12. Ворона Н., Білова Н., Чернишова Н. Документальне оформлення нарахування заробітної плати. *Податки та бухгалтерський облік*. Спецвипуск. 2016. № 50. URL: <https://i.factor.ua>

- [/ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18971.html](http://ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18971.html) (дата звернення 10.11.2020)
13. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. Первинний та аналітичний облік на підприємстві: навч. посібник. Тернопіль, 2005. 464 с.
14. Герасимчук Л. С., Кантаєва О.В. Шляхи вдосконалення обліку оплати праці. *Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Серія: Економічні науки*. 2016. № 12. С.186–194.
15. Головащенко, М. О. Ревізія і контроль. *Управління розвитком*. 2012. № 7. С. 46-47.
16. Господарський кодекс України : Закон від 16.01.2003 № 436–ІУ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 10.11.2020)
17. Гуль Т. Заповнюємо Табелі обліку робочого часу. *Бухгалтерська газета «Оплата праці»*. 2016. № 18/1. С.86.
18. Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль. навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2014. 496 с.
19. Демченко М.М. Контроль виплат працівникам підприємства. *Молодий вчений*. 2016. № 3 (30). URL: <http://molodyvcheny.in.ua/ru/archive/30> (дата звернення: 10.11.2020)
20. Дубовська О.В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії. *Вісник ДДФА. Економічні науки*. 2014. №2. С. 23-32.
21. Економіка підприємства : підручник. Швиданенко Г.О., Васильков В. Г., Гончарова Н.П. та ін.; за заг. ред. Г.О. Швиданенко. Київ : КНЕУ, 2009. 598 с.
22. Жидовська Н. М., Прокопишин О. С., Бойчун М. Б. Удосконалення систем оплати праці України з урахуванням зарубіжного досвіду. *Зб. наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету. Економічні науки*. 2012. Т. 2, № 2 (18). С. 138-146.

- 23.Завіновська Г.Т. Економіка праці: Навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2003. 300 с.
- 24.Іванілов О.С. Економіка підприємства : підруч. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 728 с.
- 25.Калина А. В. Соціально-економічна сутність заробітної плати. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2008. № 4 (23). С. 81-85.
- 26.Карпенко Т. І. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці. Шляхи вдосконалення проблем. *Технології та дизайн*. 2016. № 1(18). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_17 (дата звернення: 10.11.2020)
- 27.Карпушенко М. Ю. Організація обліку: навч. посібник. Харків : ХНАМГ, 2011. 241 с.
- 28.Кім Г.В., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та їх заповнення: навч. посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 440 с.
- 29.Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII, із змінами і доповненнями. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. (дата звернення: 20.11.2020).
- 30.Колот А. М. Соціально-трудова відносина: теорія і практика регулювання: монографія. Київ : КНЕУ, 2005. 230 с.
- 31.Конституція України: від 28 червня 1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96Text> (дата звернення: 20.11.2020)
- 32.Кузьменко К. Ю. Аудит розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Технології та дизайн*. 2016. № 1 (18). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_18 (дата звернення: 21.11.2020)
- 33.Кулішов В.В. Мікроекономіка: Основи теорії і практикум. навч. посібник Львів: «Магнолія плюс», 2004. 332 с.
- 34.Лепьохіна І.О. Теоретичні аспекти формування заробітної плати та її функції. Вісник ЖДТУ. 2011. № 2. С.76-78
- 35.Лишиленко О. К. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами

- працівникам. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2016. №4. С. 36-41
36. Лучко М. Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. навч. посіб. Київ : Знання, 2006. 311 с.
37. Мамутов В. О сочетании госрегулирования и рыночной саморегуляции. *Экономика Украины*. 2006. № 1 (522). С. 59–65.
38. Міжнародні стандарти фінансової звітності (переклад українською мовою – 2018 рік). URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti--pereklad-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=dohidna-politika&subcategory=buhgalterskij-oblik> (дата звернення: 29.11.2020)
39. Мочерний С. В. Політична економія: навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2006. 687 с.
40. Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності. навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2003. 311 с.
41. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: *Інтерактивна бухгалтерія*. URL: www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131 (дата звернення: 10.11.2020)
42. Овсюк Н.В., Радченко О.Ю. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект. URL: Режим доступу: eztuir.ztu.edu.ua/5957/1/360.pdf (дата звернення: 12.11.2020)
43. Пашуто В. П. Организация, нормирование и оплата труда на предприятии : учеб.-практ. пособ. Москва : КНОРУС, 2005. 311 с.
44. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 із змінами і доповненнями. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi:bin/laws/main.cgi> (дата звернення: 10.11.2020)

45. Податковий кодекс України: від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi:bin/laws/main.cgi>. (дата звернення: 10.11.2020)
46. Покатаєва О. В., Кошулинська Г. О. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві. *Держава та регіони: наук.-виробн. журнал / Серія: Економіка та підприємництво*. 2015. № 3. С. 139–141.
47. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88. URL: <https://pravo.uteka.ua/ua/doc/Pro-zatverdzhennya-Polozhennya-pro-dokumentalne-zabezpechennya-zapisiv-u-buxgalterskomu-obliku> (дата звернення 10.11.2020)
48. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi:bin/laws/main.cgi>. (дата звернення: 20.11.2020)
49. Про відпустки : Закон України від 15.11.1996 р. №504/96-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-вр>. (дата звернення: 20.11.2020)
50. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати: Наказ Кабінету Міністрів України від 13 січня 2004 р. № 5 із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>. (дата звернення: 23.11.2020)
51. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ МФУ № 879 від 02.09.2014. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 10.11.2020)
52. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці : Наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 р. № 489. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text> (дата звернення 10.11.2020).
53. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 N 2464-VI. URL : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1146.587.4&nobreak=1> (дата звернення

16.11.2020)

54. Про колективні договори і угоди : Закон України від 01.07.1993 р. № 3356 – XII, із змінами і доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3357-12>. (дата звернення 15.11.2020)
55. Про оплату праці : Закон України від 19.04.2011 р. № 3231-VI. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. (дата звернення: 20.11.2020)
56. Редзюк Т. Ю., Дем'яненко С.С. Особливості контролю розрахунків з оплати праці. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. берез. (Вип. 4). URL: <http://www.global-national.in.ua/archive/4-2015/215.pdf> (дата звернення 15.11.2020)
57. Савков А.М. Трактуння основних понять при організації обліку розрахунків за надані послуги. *Сталий розвиток України: проблеми і перспективи*: зб. матеріалів за результатами VIII науково-практичної конференції студентів та молодих вчених. Електронне наукове видання / редкол.: І. В. Ящишина (гол. редкол., наук. ред.). Кам'янець-Подільський : КПНУ імені Івана Огієнка, 2020. С.59-63.
58. Саух І.В. Витрати на оплату праці: економічна сутність. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 4. С.288-292
59. Сліпачук О. Графік документообігу з обліку праці та заробітної плати. *Заробітна плата*. 2007. № 7. С. 28.
60. Сопко В. В., Завгородній В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. Підручник. Київ : КНЕУ, 2004. 412 с.
61. Стычинский Б. С., Зуб И. В., Ротань В. Г. Научно-практический комментарий к законодательству Украины о труде. Киев-Севастополь : «Институт юридических исследований», 2001. 1024 с.
62. Тимош І. М. Економіка праці: навч. посіб. Тернопіль : Астон, 2001. 347 с.
63. Трудове право України : навч. посіб. для студ.; за ред. П. Д. Пилипенка. Київ : Видавничий дім «Ін Юре», 2003. 536 с.
64. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підруч. Київ : Знання, 2007. 263 с.
65. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV.

URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 01.10.2020)

66. Швець Л. П., Доберчак Н. І. Дослідження шляхів удосконалення використання фонду оплати праці та системи преміювання на підприємствах зв'язку. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2009. Т. 1, № 4. С. 40-45.
67. Шевченко А. Облік виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2013. Вип. 35(2). С. 52–58 . URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpchdtu_2013_35\(2\)_11.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpchdtu_2013_35(2)_11.pdf) (дата звернення: 01.10.2020)
68. Яременко Л. М. Концептуальні засади оплати праці в умовах ринкової економіки. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jm/Soc_Gum/Evu/2010_15_1/Yarem.pdf (дата звернення: 01.10.2020)

ДОДАТКИ