

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

Студентки 2 курсу, 3м групи
спеціальності 071, «Облік і
оподаткування»
спеціалізація «Облік і
оподаткування»

Германчук Марії
Володимирівни

Науковий керівник
доктор економічних наук,
доцент

Мошковська Олена
Анатоліївна

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем
Кафедра обліку та оподаткування
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
спеціалізації «Облік і оподаткування»

Затверджую
Зав. кафедри В.В.Сопко

«___» _____ 201_ р.

**Завдання
на випускну кваліфікаційну роботу студентіві**

Германчук Марія Володимирівна

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи: «Облік, контроль і аналіз витрат на оплату праці»

Затверджена наказом ректора від «___» _____ 201_ р. № _____

2. Строк здачі студентом закінченої роботи _____

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи: обґрунтування теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій з обліку, аналізу та контролю витрат на оплату праці.

Об'єкт дослідження: процес обліку, аналізу та контролю витрат на оплату праці на підприємстві ДП «Словечанське лісове господарство».

Предмет дослідження: теоретико-методичні та прикладні аспекти обліку, аналізу та контролю витрат на оплату праці на ДП «Словечанське лісове господарство»

4. Перелік графічного матеріалу:

рисунки, таблиці, схеми, графіки, первинні документи, звітні документи.

5. Консультанти по роботі із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
РОЗДІЛ 1. Теоретико –			

методологічні основи обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці			
РОЗДІЛ 2. Сучасний стан і удосконалення обліку витрат на оплату праці			
РОЗДІЛ 3. Контроль та економічний аналіз витрат на оплату праці на ДП «Словечанське лісове господарство»			

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. Теоретико - методологічні основи обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці

1.1. Економічна сутність витрат на оплату праці

1.2. Економіко - правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці

1.3. Організаційні та технологічні особливості базового підприємства та їх вплив на організацію і методологію обліку витрат на оплату праці на ДП «Словечанське лісове господарство»

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. Сучасний стан і удосконалення обліку витрат на оплату праці

2.1. Проектування первинного обліку праці та її оплати

2.2. Фінансовий та податковий облік витрат на оплату праці

2.3. Облік витрат на оплату праці в системі прийняття управлінських рішень на ДП «Словечанське лісове господарство»

2.4. Розкриття інформації про витрати на оплату праці у звітності підприємства

2.5. Удосконалення обліку витрат на оплату праці на основі сучасних інформаційних технологій

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. Контроль та економічний аналіз витрат на оплату праці на ДП «Словечанське лісове господарство»

3.1. Система показників, інформаційна база та основні методологічні прийоми контролю та економічного аналізу витрат на оплату праці

3.2. Методика контролю витрат на оплату праці

3.3. Організація і методика економічного аналізу витрат на оплату праці

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	2	3	4
1	Визначення тематики, уточнення плану роботи, оформлення завдання, огляд бібліографічних джерел		
2	Написання першого розділу: Теоретико -методологічні основи обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці		
3	Написання другого розділу: Сучасний стан і удосконалення обліку витрат на оплату праці		
4	Написання третього розділу: Контроль та економічний аналіз витрат на оплату праці на ДП «Словечанське лісове господарство»		
5	Усунення недоліків, внесення доповнень, написання остаточного варіанту роботи та її оформлення		
6	Подання роботи на кафедру для попереднього захисту		
7	Доопрацювання роботи та її переплетення		

Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____
(підпис, дата)

12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студентки Германчук Марії Володимирівни може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Гарант освітньо-професійної програми _____ М.М. Бенько
(підпис)

Завідувач кафедри _____ О.В. Фоміна
(підпис)

« _____ » 201_ р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1 Теоретико - методологічні основи обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці.....	11
1.1 Економічна сутність витрат на оплату праці	11
1.2 Економіко - правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці.....	20
1.4 Організаційні та технологічні особливості базового підприємства та їх вплив на організацію і методологію обліку витрат на оплату праці на ДП «Словечанський лісгосп».....	33
Висновок до розділу 1.....	44
РОЗДІЛ 2. Сучасний стан і удосконалення обліку витрат на оплату праці...49	49
2.1 Проектування первинного обліку праці та її оплати.....	49
2.2 Фінансовий та податковий облік витрат на оплату праці.....	59
2.3 Облік витрат на оплату праці в системі прийняття управлінських рішень.....	68
2.4 Розкриття інформації про витрати на оплату праці у звітності підприємства.....	80
2.5 Удосконалення обліку витрат на оплату праці на основі сучасних інформаційних технологій	88
Висновок до розділу 2.....	95
РОЗДІЛ 3. Контроль та економічний аналіз витрат на оплату праці на ДП «Словечанський лісгосп».....	99
3.1 Система показників, інформаційна база та основні методологічні прийоми контролю та економічного аналізу витрат на оплату праці	99
3.2 Методика контролю витрат на оплату праці.....	111
3.3 Організація і методика економічного аналізу витрат на оплату праці....	120
Висновки до розділу 3.....	128
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	131
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	139
ДОДАТКИ.....	151

ВСТУП

Процес оплати праці в бюджетній сфері має значні особливості, так як свої особливості має сама бюджетна сфера, і насамперед – це характер фінансово – економічних відносин. В бюджетних установах фінансування виплат на заробітну плату у відповідності до чинного законодавства здійснюється за окремими статтями, які є захищеними. Тому, великого значення набуває не тільки правильний облік розрахунків з оплати праці в бюджетних установах, а й дієвий контроль та аналіз за його здійсненням.

На сьогоднішній день важливо забезпечити систему управління суб'єкта господарювання необхідною та своєчасною інформацією для прийняття відповідних управлінських рішень щодо найбільш ефективного використання наявних трудових ресурсів. Для вдосконалення управління витратами на оплату праці та системою розрахунків з працівниками необхідно використовувати нові методи аналізу та контролю, а також сучасні технічні засоби побудови різних інформаційних систем.

Актуальність теми випускної кваліфікаційної роботи полягає у тому, що посилення бухгалтерського обліку, аналізу та контролю з боку держави за ефективним використанням трудових ресурсів та фонду оплати праці бюджетними установами набуває останніми роками першочергового значення, оскільки кількість порушень з даного питання у бюджетній сфері залишається настільки значною, що потребує безперервного контролю та аналізу за ефективністю використання трудових ресурсів та фонду оплати праці бюджетними установами.

Аналіз остатніх публікацій та досліджень. Актуальним визнається дане питання в економічній науці, адже проблемам обліку, аналізу та контролю трудових ресурсів та фонду оплати праці у бюджетних установах присвячені численні праці багатьох вчених: В.Ф. Андрієнка, М.Т. Білухи,

Ф.Ф. Бутинця, Д.М. Вериги Ю.А., Голова С.Ф., Марченко, В.С. Моссаковського, В.О. Шевчука, О.А. Шевчука, та ін.

Незважаючи на значний внесок вчених у розвиток науки та практики обліку, аналізу та контролю, залишається ще багато проблем методологічного та організаційно-практичного характеру, які потребують негайного розв'язання. Постійні зміни в нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку та фінансового контролю витрат діяльності бюджетних установ вимагають перегляду існуючих організаційно-методичних засад обліку, аналізу та контролю трудових ресурсів та фонду оплати праці працівників бюджетної установи.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці суб'єкта господарювання.

Для досягнення поставленої мети в роботі поставлено наступні **завдання**:

- Розкрити економічну сутність витрат на оплату праці працівників підприємства;
- оцінити діюче економіко-правове забезпечення обліку, аналізу та контролю витрат на оплату праці суб'єкта господарювання;
- надати організаційно-економічну характеристику діяльності Державного підприємства «Словечанське лісове господарство»;
- виявити особливості організації бухгалтерського обліку витрат на оплату праці на досліджуваному підприємстві;
- розкрити методичні прийоми та процедури аналізу та контролю витрат на оплату праці суб'єкта господарювання;
- оцінити діючу на досліджуваному підприємстві систему внутрішнього контролю підприємства;

- визначити пріоритетні напрями оптимізації аналізу та контролю витрат на оплату праці суб'єкта господарювання.

Об'єктом дослідження є процеси обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці на Державному підприємстві «Словечанське лісове господарство».

Предметом дослідження виступають теоретико-методологічні та організаційно-практичні аспекти обліку, аналізу та контролю витрат на оплату праці суб'єкта господарювання.

Методи дослідження. При дослідженні теоретичних аспектів обліку, аналізу та контролю ефективності використання трудових ресурсів та фонду оплати праці суб'єкта господарювання для визначення загальних напрямів розвитку та виявлення факторів, що впливають на їх облік та контроль, використовувались методи індукції та дедукції; для визначення й уточнення економічної сутності трудових ресурсів та фонду оплати праці – метод порівняння. За допомогою абстрактно-логічного методу визначено оптимальний порядок застосування контрольних процедур під час перевірки витрат на оплату праці суб'єкта господарювання. Для удосконалення класифікації трудових ресурсів, використано метод причинно-наслідкового зв'язку; для аналізу стану внутрішнього контролю трудових ресурсів та фонду оплати праці суб'єкта господарювання – методи статистичного зведення.

Дослідження проводилось на базі Державного підприємства «Словечанське лісове господарство». Аналізувалась його документальна база та особливості застосування методики обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат на оплату праці. Для написання випускної кваліфікаційної роботи використовувались дані фінансової, статистичної та управлінської звітності підприємства за 2013-2017 роки.

Інформаційною базою дослідження є фактичні показники фінансово-господарської діяльності ДП «Словечанське лісове господарство», його фінансова, управлінська та статистична звітність.

Для написання випускної кваліфікаційної роботи використовувались первинні документи, облікові реєстри і форми звітності досліджуваного підприємства. Інформаційним забезпеченням випускної кваліфікаційної роботи є нормативно-правові акти, що регулюють економічну діяльність підприємств, загальноекономічна і спеціальна література з питань обліку, аналізу та контролю ефективність використання трудових ресурсів та фонду оплати праці, офіційні матеріали Державного комітету статистики, матеріали конференцій, дані бухгалтерського обліку і звітності досліджуваного підприємства.

Практичне значення одержаних результатів випускної кваліфікаційної роботи полягає в тому, що розроблені в ній рекомендації та пропозиції спрямовані на вдосконалення методики обліку і контролю витрат на оплату праці та аналізу ефективності використання трудових ресурсів і можуть бути впроваджені в господарську діяльність Державного підприємства «Словечанське лісове господарство». Їх застосування посилять інформаційну, контрольну й управлінську функції бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці, підвищить ефективність аналітичної роботи і якість виконання зовнішніх та внутрішніх контрольних процедур.

Особистий внесок здобувача. Усі наукові результати, які викладені в роботі та виносяться на захист, здобуто автором особисто.

Публікації результатів дослідження. Результати випускної кваліфікаційної роботи були опубліковані у збірнику наукових статей студентів КНТЕУ. Назва статті «Шляхи удосконалення організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці на вітчизняних підприємствах».

Структура та обсяг випускної кваліфікаційної роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який нараховує 107 найменувань. Загальний обсяг роботи становить 151 сторінок друкованого тексту та містить 16 рисунків, 23 таблиці, 10 додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО – МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

1.1 Економічна сутність витрат на оплату праці

Ефективність функціонування та соціальний розвиток підприємства забезпечується передусім формуванням належних індивідуальних і колективних матеріальних стимулів, провідною формою реалізації яких є науково обґрунтована система організації оплати праці різних категорій персоналу.

Організація оплати праці являє собою систему організаційно-правових засобів, спрямованих на встановлення змісту і порядку введення системи оплати праці, тарифної системи, нормування праці, відрядних розцінок, преміювання, інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат, встановлення норм оплати праці при відхиленні від тарифних умов, форм і строків виплати заробітної плати, порядку обчислення середнього заробітку, індексації зарплати у зв'язку зі зміною індексу споживчих цін, компенсації зарплати у зв'язку з порушенням термінів її виплати. Організація оплати праці ґрунтується на наукових принципах, які враховують політику держави в забезпеченні мінімального рівня заробітної плати, рівень розвитку національної економіки та домінуючі форми власності й господарювання [41, с. 30].

Ринкова економіка ставить жорсткі вимоги до організації оплати праці. З одного боку, підприємства повністю незалежні в організації праці та заробітної плати, визначенні розміру фонду заробітної плати, встановленні тарифних ставок і посадових окладів, преміюванні працівників. З іншого боку, підприємствам потрібно вишукувати резерви зниження затрат на

заробітну плату і забезпечення якості продукції, для забезпечення конкурентоспроможності на ринку. І це все відбувається під наглядом державних органів, які встановлюють мінімальні розміри та тарифні ставки.

Наразі існує велика кількість трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різними науковими поглядами дослідників (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Дослідження поняття «заробітна плата» у літературних джерелах

№ з/п	Автор	Визначення
1.	Закон «Про оплату праці» [2]	Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу
2.	Іванов Ю.Б. [70]	Заробітна плата - це плата за працю, а її величина - це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці і її пропозицію. Заробітна плата являє собою винагороду, виражену як правило, у грошовому еквіваленті, яку згідно з трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
3.	Бутинець Ф.Ф. [46]	Заробітна плата – оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили.
4.	Вітвіцька Н.В. [48]	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.
5.	Дудченко Н.І. [54]	Заробітна плата - це грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці.
7.	Каткова Н.В. [62]	Заробітна плата - це частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці.
10.	Мельник О. В. [73]	Заробітна плата - це грошове вираження вартості і ціни товару робоча сила та частково результативності функціонування робочої сили.

Як видно з табл. 1.1 підходи науковців щодо визначення дефініції «заробітна плата» неоднозначні. Вважаємо за доцільне розглядати її з декількох позицій, а саме: з позиції підприємця (по-перше, це стаття витрат, що знижує прибуток; по-друге, є мотиваційним чинником), і з позиції працівника (є основним джерелом доходу і, як наслідок, ознакою підвищення рівня життя); як елемент ринку праці (її рівень впливає на попит та пропозицію робочої сили); як «грошове вираження вартості та ціни товару «робоча сила» і частково результативності її функціонування» [69, с. 150]; а також - як економічну категорію, що відображає стосунки роботодавця і найманого працівника [94].

Сутність заробітної плати розкривається у функціях, які вона повинна виконувати в процесі суспільного відтворення. У сучасній науковій літературі зустрічається достатня кількість тлумачень функцій оплати праці, при чому зміст однієї й тієї ж функції у різних дослідників трактується по-різному.

На нашу думку, найбільшій увазі заслуговують такі чотири функції заробітної плати, як відтворювальна, стимулююча, регулююча та соціальна.

З точки зору розподільчих відносин, заробітна плата—це грошове вираження частини необхідного продукту, яка надходить в індивідуальне споживання робітникам фірми у відповідності з кількістю і якістю затраченої ними праці у виробництві.

В цивілізованій економіці виплата заробітної плати не може проходити в натуральній формі. Слід також зауважити, що грошова заробітна плата – найбільш гнучкий засіб обліку затрат і результатів праці. Зауважимо, що процес регулювання заробітної плати почався з 1991 р. з прийняттям Закону України «Про підприємства в Україні», в якому підприємству було надано право самостійно встановлювати систему, форми та розмір оплати праці.

Зацікавленість кожного працівника у виявленні та реалізації резервів і можливостей підвищення результатів індивідуальної та колективної праці визначається через сутність її оплати на підприємстві: трудового доходу для

забезпечення відтворення робочої сили; ціни, за якою працівник продає свою робочу силу; відносин з розподілу доданої вартості, винагороди працівнику за виконану роботу.

Відповідно до Закону України “Про оплату праці” [18] та Інструкції зі статистики України витрати на оплату праці складаються з фонду основної та фонду додаткової заробітної праці, інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

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 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.

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

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” [10] 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.

Класифікацію доплат до заробітної плати, що здійснюються лише в певних (окремих) сферах прикладання праці [10], наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація доплат до заробітної плати [48]

Група доплат	Перелік можливих доплат
1	2
Перша: доплати, що мають водночас стимулюючий	<ul style="list-style-type: none"> - за суміщення професій(посад); - за розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт;

і компенсуючий характер	<ul style="list-style-type: none"> - на період освоєння нових норм трудових витрат; - бригадирам з робітників, яких не звільнено від основної роботи; - за ведення діловодства та бухгалтерського обліку; - за обслуговування обчислювальної техніки
1	2
Друга: доплати компенсаційного характеру за умови праці, що відхиляються від нормальних	<ul style="list-style-type: none"> - за роботу у важких, шкідливих та особливо важких і шкідливих умовах; - за інтенсивність праці; - за роботу в нічний час; - за перевезення небезпечних вантажів
Третя: доплати, пов'язані з особливим характером виконуваних робіт-сезонністю, віддаленістю, невизначеністю об'єкта праці	<ul style="list-style-type: none"> - за роботу у вихідні дні, що є робочими за графіком; - за багатозмінний режим роботи; - водіям, які працюють на автомобілях, за ненормований робочий день і роз'їзний характер праці; - за дні відпочинку чи відгулу, що надаються за роботу понад нормальну тривалість робочого часу в разі вахтового методу організації робіт; - за роботу понад нормальну тривалість робочого часу в період масового приймання й закладання на зберігання сільськогосподарської продукції; - за роз'їзний характер праці

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

За умов розвитку підприємництва та існування різних форм власності заробіток працівника вже не визначається розміром якогось гарантованого фонду оплати праці, а все більше залежить від кінцевих результатів і отриманих доходів від діяльності підприємства.

Слід враховувати, що й сам працівник усе частіше стає більш-менш реальним співвласником підприємства. Відтак винагороду працівникові-власнику треба нараховувати не тільки за працю, а й за вкладений у підприємство капітал.

Ось чому, урахувавши зміни в природі та механізмі формування заробітку працівника, замість поняття “заробітна плата” усе частіше використовують термін “оплата праці”.

Заробітна плата має дві форми: відрядну і погодинну. У свою чергу кожній з них властиві відповідні системи (рис.1.1).

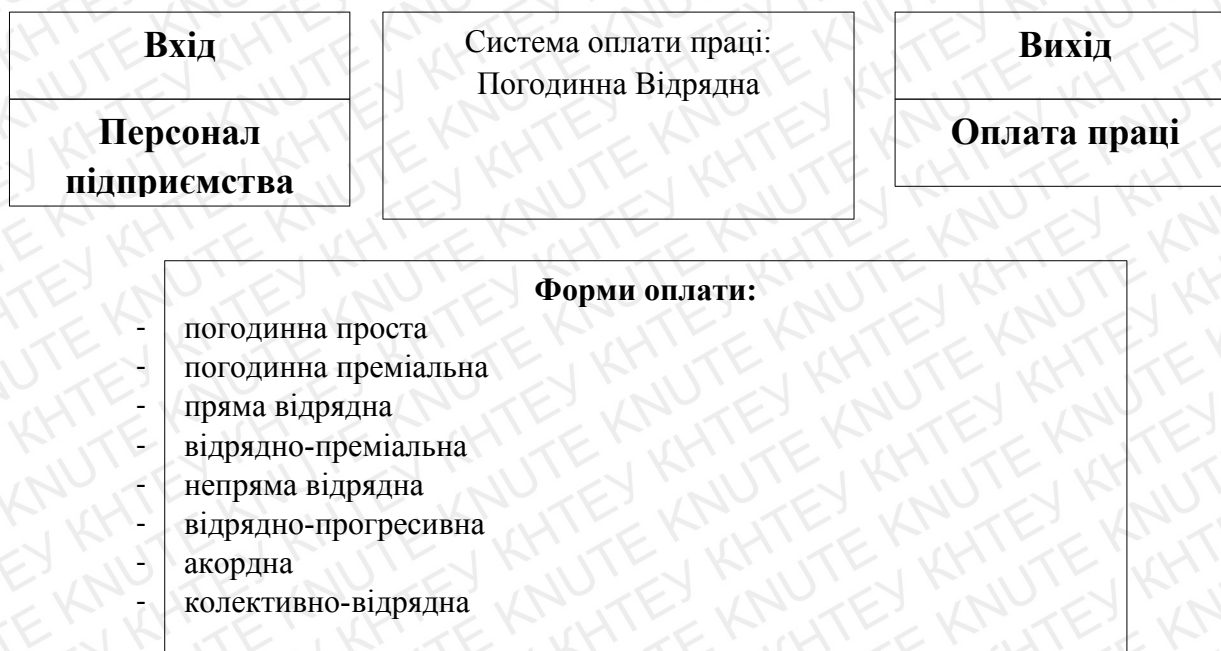


Рис. 1.1 Схема системи оплати праці*

*розроблено автором

На рис. 1.1 показано, що погодинна підсистема має дві форми оплати праці: погодинна проста оплата здійснюється за кількість відпрацьованих годин (днів) і встановлених тарифних ставок чи посадових окладів; погодинно-преміальна оплата використовується, як і при простій погодинній формі, але крім того працівнику виплачується премія за особливі умови роботи (безаварійність, своєчасне і повне виконання завдань тощо).

Відрядна підсистема має такі форми оплати праці:

- 1) Пряма відрядна оплата залежить від обсягу виготовленої продукції (робіт чи послуг) та розцінок;
- 2) Відрядно-преміальна оплата праці, залежить від суми заробітку за відрядними розцінками й обсягу виготовленої продукції та встановленого розміру премій;

3)Непряма відрядна використовується для оплати праці допоміжних працівників у відсотках від заробітку основних, яких вони обслуговують, що стимулює продуктивність праці допоміжного персоналу;

4)Відрядно-прогресивна форма оплати ґрунтується на тому, що за збільшенням обсягу виготовленої продукції зростає розцінка;

5)Акордна форма передбачає нарахування заробітної плати за наперед визначену роботу, виконану в обумовлений час. За скорочення робочого часу і виконання якісної роботи може бути додатково нарахована премія;

6)Колективно-відрядна(бригадна) форма застосовується у промисловості при випуску продукції на кінцевій операції і розподілі загальної суми заробітку між членами бригади пропорційно до їх тарифного заробітку.

Законодавство України обмежує випадки проведення робіт у святкові, неробочі та вихідні дні, робота в які оплачується в підвищеному розмірі, а в окремих випадках компенсується наданням вихідного дня. Перелік таких днів визначений статтею 73 КЗпП [1].

Розмір додаткової оплати праці працівникам, яким установленні місячні оклади, розраховують шляхом ділення місячного окладу на встановлену норму робочого часу на підприємстві для відповідних категорій працівників та множення частки від ділення на фактично відпрацьовані години у святковий чи неробочий день. При цьому для працівників, які працювали у святкові та неробочі дні понад установлену на підприємстві норму робочого часу, зазначена частка від ділення подвоюється.

Слід зазначити, що компенсація (заміна) підвищеної оплати за роботу у святкові та неробочі дні наданням іншого дня відпочинку законодавством не передбачена.

У разі підсумованого обліку робочого часу робота у святкові та неробочі дні за графіком включається в норму робочого часу за обліковий період, установлену на підприємстві. Години роботи, що перевищують цю норму, вважаються по надурочними і оплачуються в подвійному розмірі.

Тому під час підрахунку по надурочних годин у випадку підсумованого обліку робочого часу робота у святкові і неробочі дні, проведена понад установлену на підприємстві норму робочого часу, за обліковий період не враховується, оскільки вона вже оплачена в подвійному розмірі.

Згідно зі статтею 67 КЗпП при п'ятиденному робочому тижні працівникам надається два вихідні дні на тиждень. Загальним вихідним днем є неділя. Другий вихідний визначається графіком роботи підприємства, погодженим із профспілковим комітетом. На підприємствах, в установах, організаціях, де робота не може бути перервана в загальний вихідний день у зв'язку з необхідністю обслуговування населення, вихідні дні встановлюються місцевими Радами народних депутатів (ст. 68 КЗпП) [1].

На підприємствах, в установах, організаціях, зупинення роботи яких неможливе з виробничо-технічних умов або через необхідність безперервного обслуговування населення, а також на вантажно-розвантажувальних роботах, пов'язаних із роботою транспорту, вихідні дні працівникам надаються в різні дні тижня по чергово кожній групі працівників згідно з графіком змінності (ст. 69 КЗпП) [1].

Залучення працівників підприємства до роботи у вихідні дні дозволяється лише у виняткових випадках, передбачених статтею 71 КЗпП [1], за письмовим наказом керівника підприємства та за погодженням із профспілковим комітетом.

Слід також зазначити, що визначені КЗпП норми оплати праці за роботу у святкові, неробочі та вихідні дні є мінімальними державними гарантіями.

Водночас підприємства відповідно до статті 97 КЗпП і статті 15 Закону України "Про оплату праці" від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР, можуть самостійно в колективних договорах встановлювати більш високі рівні оплати праці за роботу у святкові, неробочі та вихідні дні, в тому числі виплачувати премії.

Зауважимо, що за нових економічних умов господарювання значно зростає роль доплат і надбавок спеціалістам за високі досягнення в праці, а також за виконання особливо важливих і відповідальних робіт.

Широке застосування цих доплат і надбавок зумовлюється трьома обставинами:—по-перше, уможлиблюється більш об'єктивна оцінка трудових зусиль конкретних спеціалістів і здійснення спонукального мотиву щодо виконання ними найвідповідальніших робіт;

—по-друге, спеціалісти, внесок яких у загальні результати діяльності підприємства виявиться найбільшим, матимуть завдяки цьому й вищу оплату;

—по-третє, доплати й надбавки до посадових окладів спеціалістів дають змогу систематично коригувати їхній заробіток подібно до збільшення заробітної плати робітників-відрядників за виконання та перевиконання ними встановлених норм виробітку.

Надбавки до заробітної плати за високі досягнення в праці мають відповідати конкретним результатам діяльності спеціаліста чи керівника і запроваджуються на тих ділянках роботи, де застосовуються показники вимірювання досягнень.

1.2 Економіко - правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці

Бухгалтерський облік, фінансовий аналіз і контроль витрат на оплату праці повинен здійснюватися відповідно законодавчо-нормативної бази, яка регулює відносини у сфері оплати праці. Оскільки законодавство України є досить мінливим зовнішнім фактором, що впливає на будь-яку діяльність підприємств, виникає необхідність постійного моніторингу змін у правовому полі. При цьому кількість нормативно-правових актів, що регулюють відносини у сфері розрахунків з персоналом, є досить значною (Дод. А) і їх слід об'єднати у декілька груп (рис. 1.2).

Нормативно-правове забезпечення аналізу і контролю розрахунків з персоналом

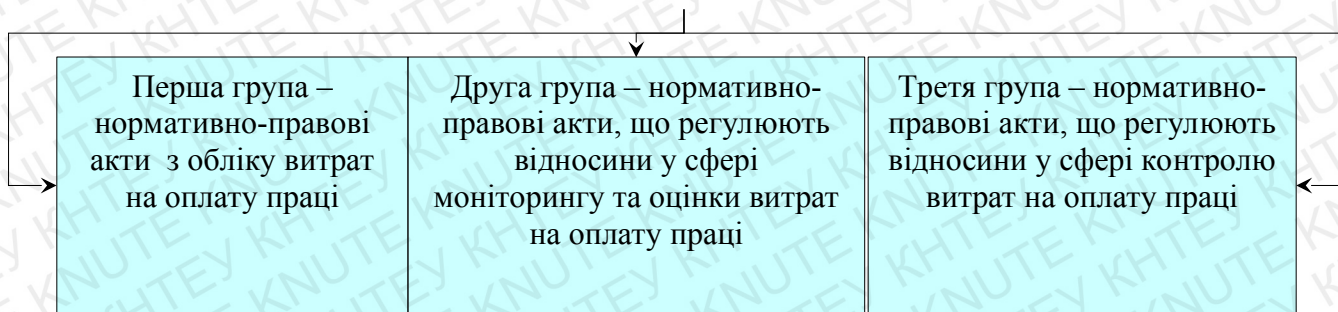


Рис. 1.2. Нормативно-правове забезпечення аналізу і контролю розрахунків з персоналом*

*розроблено автором

Першою групою є законодавчі акти, що регулюють відносини у сфері обліку витрат на оплату праці, до якої належать наступні основні.

Кодекс законів про працю України (КЗпП) [17] – це збірка законодавчих актів, що регулюють трудові відносини між працівниками і роботодавцями на основі трудових і колективних договорів щодо організації робочого часу і часу відпочинку, нормування, оплати та охорони праці, трудової дисципліни, трудових суперечностей, профспілкових організацій та інші відносини персоналу в Україні. Враховуючи, що даний Закон був прийнятий 1971 р. та має відповідні зміни і доповнення, то існує ряд його недоліків, зокрема: невизначеність понятійного апарату (у Кодексі відсутні пояснення понять та категорій щодо оплати праці, суб'єктів трудових відносин тощо); встановлення тривалості робочого часу за старими стандартами (Кодексом встановлено тривалість робочого часу не більше 40 годин на тиждень, в той час як середній показник країн ЄС становить 38,6 годин на тиждень); невідповідність нормам Конституції України (примусове залучення працівника до надурочних робіт, коли Конституцією заборонена примусова праця – ст. 62 і ст. 64 КЗпП та ст. 43 Конституції України); не визначено істотні умови трудового договору та інше. На заміну Кодексу законів про працю повинен прийти Трудовий кодекс України, проте даний

законопроект також потребує значного доопрацювання, а тому досі не введено в дію.

Закон України «Про оплату праці» [2] взагалі не визначає поняття оплати праці та її структури, а встановлює лише основні елементи тарифної системи оплати праці і не розкриває інші види та форми оплати праці персоналу. Закон передбачає державне і договірне регулювання оплати праці шляхом визначення розміру мінімальної заробітної плати, нижче якого не може проводитися оплата за виконану працівником роботу (місячну або погодинну), та інших прав і гарантій на захист оплати праці працівників.

Необхідно відзначити, що з 1 січня 2017 р. відповідно Закону України від 6 грудня 2016 р. № 1774-VIII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» внесено суттєві зміни до законодавства з праці. Даним Законом змінено поняття «мінімальної заробітної плати» та порядок встановлення посадових окладів і тарифних ставок, запроваджено нові механізми контролю у сфері зайнятості та оплати праці.

Відповідно до статті 95 Кодексу законів про працю України [1] мінімальна заробітна плата – це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці. Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств, установ, організацій усіх форм власності і господарювання та фізичних осіб, які використовують працю найманих працівників, за будь-якої системою оплати праці.

З 2017 р. виключено норму, за якою до мінімальної зарплати не включаються доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати. Водночас розмір зарплати працівника за повністю виконану місячну (годинну) норму праці не може бути нижчим за розмір мінімальної зарплати. Це передбачено новою статтею 3-1, якою доповнено Закон України «Про оплату праці» [2].

Якщо ж нарахована заробітна плата за виконану місячну норму праці є нижчою за розмір мінімальної зарплати, тоді роботодавець має провести доплату до рівня мінімальної зарплати, яку слід виплачувати щомісяця одночасно з виплатою заробітної плати.

Під час обчислення розміру заробітної плати працівника для забезпечення її мінімального розміру не враховуються доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров'я, за роботу в нічний та надурочний час, роз'їзний характер робіт, премії до святкових і ювілейних дат.

У разі укладання трудового договору про роботу на умовах неповного робочого часу, а також при невиконанні працівником у повному обсязі місячної (годинної) норми праці мінімальна заробітна плата виплачується пропорційно до виконаної норми праці.

Відповідно до статті 6 Закону України «Про оплату праці» [2] мінімальний посадовий оклад (тарифна ставка) встановлюється у розмірі, не меншому від прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб на 1 січня календарного року (у 2017 р. - 1600 грн., 2018 р. –1762 грн.).

Прикінцевими та перехідними положеннями Закону №1774 «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» передбачено, що мінімальна зарплата після 01.01.2017 р. не застосовується як розрахункова величина для визначення посадових окладів і заробітної плати працівників та інших виплат. До внесення змін до законів України щодо незастосування мінімальної заробітної плати як розрахункової величини вона застосовувалась у розмірі 1762 гривень.

Мінімальна заробітна плата після набрання чинності цим Законом не застосовується як розрахункова величина у колективних договорах та угодах усіх рівнів. Сторонам, які уклали колективні договори і угоди, необхідно у тримісячний строк привести їх норми у відповідність із цим Законом згідно із законодавством.

До внесення змін до колективних договорів і угод усіх рівнів щодо незастосування мінімальної заробітної плати як розрахункової величини вона застосовується у розмірі прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

На практиці ця норма законодавства передбачає, що роботодавці мають внести відповідні зміни до колективних договорів в частині визначення співвідношень в оплаті праці працівників, замінивши раніше передбачені співвідношення до мінімальної заробітної плати на співвідношення до прожиткового мінімуму. Водночас при наявності відповідних коштів згідно з ст. 9-1 КзпП України підприємства, установи, організації за рахунок власних коштів можуть встановлювати додаткові порівняно з законодавством трудові пільги для працівників, у тому числі із визначення розмірів посадових окладів і тарифних ставок.

У об'єднаних територіальних громадах і містах обласного підпорядкування з'явилися нові повноваження, згідно з якими вони мають право контролю за дотриманням законодавства про працю, а також мають право здійснювати перевірки як юридичних, так і фізичних осіб – підприємців, які використовують найману працю. Більше того, в разі виявлення порушень законодавства вони мають право накладати на порушників суттєві штрафи.

Єдиний нормативний акт, який розкриває склад структурних елементів заробітної плати, є Наказ Держкомстату України № 5 «Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати».

Закон України «Про відпустки» [32] встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам, проте визначення оплачуваної відпустки в межах 24 календарних днів на рік також не відповідає середньому показнику в країнах ЄС (25,2 днів у рік), що становить лише 10 % від загальної кількості робочих днів на рік з урахуванням п'ятиденного робочого тижня.

Прогресивним явищем щодо регулювання доходів та оплати праці в Україні стало законодавче регулювання інфляції. Закон України «Про

індексацію грошових доходів населення» [33] забезпечує компенсацію знецінених доходів громадян завдяки їх індексації. В той же час потрібно відзначити досить складний алгоритм розрахунку індексації, передбачений Постановою КМУ № 1078 «Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення», що спричиняє намагання багатьох установ обійти таке обов'язкове нарахування додаткового доходу шляхом, наприклад, незначного збільшення посадового окладу працівників, що на певний термін дозволить не робити індексацію.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [28] має на меті встановити правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в цілому на будь-якому підприємстві, в установі та організації [27], включаючи облік та звітність за розрахунками з персоналом. З метою правильності визнання, оцінки, обліку руху, аналізу та контролю розрахунків з персоналом цей закон доповнюють:

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене Наказом Мінфіну України № 237 [12];
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене Наказом Мінфіну України № 601 та інші НП(С)БО й П(С)БО [34];
- Наказ Мінфіну України № 291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» [19].

Відповідні законодавчі акти мають обмеженість в їх застосуванні (лише для підприємства, організацій та установ, які не є бюджетними установами і які не застосовують Міжнародні стандарти фінансової звітності), в облікових підходах щодо оцінки і визнання сум розрахунків з персоналом, розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності, а також складність понятійного апарату, що не пов'язане з іншим чинним законодавством про оплату праці.

Для правильності визначення розмірів грошових виплат у вигляді відпускних, лікарняних та інших компенсацій для персоналу керівництву підприємства слід керуватись Постановами Кабміну України № 100 «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» [20] та № 1266 «Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням» [20], що мають досить складний неоднаковий механізм визначення сум таких розрахунків.

Оскільки розрахунки з персоналом можуть мати готівкову та безготівкову форму, то необхідно також дотримуватись вимог відповідних Постанов Правління Національного банку України які регулюють порядок здійснення готівкових та безготівкових розрахунків у національній та іноземній валюті та мають значні обмеження у проведенні таких розрахунків, зокрема, у встановленні ліміту каси та граничних сум розрахунків за один день.

Безпосередній вплив на аналіз і контроль розрахунків з персоналом має Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затверджене Наказом МФУ № 879, яке встановлює порядок організації і проведення інвентаризації дебіторської заборгованості персоналу, як активу, та розрахунків з оплати праці, як зобов'язань, суб'єкта підприємництва. Положення № 879 є основою для наступного фактичного контролю розрахунків з персоналом, що передбачає підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку по відношенню до фактичного стану справ у сфері трудових відносин на підприємстві, а результати проведеної інвентаризації – підставою для проведення аналізу причин відхилень та помилок.

Не менш важливими є нормативно-правові акти, що регулюють відносини у сфері податкового навантаження на розрахунки з персоналом, оскільки включає в себе: Податковий кодекс України [111], Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне

соціальне страхування» [23], а також чинне законодавство щодо загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Найголовнішою проблемою Податкового кодексу є постійні його зміни та доповнення, за якими важко слідкувати: це й зміна розмірів податків, яка може не відповідати прогнозованим; зміна складу доходів та витрат, що підлягають розрахунку для визначення податкової бази; введення нових податкових ставок на доходи працівників; складність розрахунку податкових платежів, утримуваних із заробітних плат персоналу тощо. При цьому, податкове навантаження на заробітну плату будь-якого працівника має подвійний, а інколи і потрійний характер. Наприклад, із заробітної плати робітника утримується податок на доходи фізичних осіб, з цієї ж заробітної плати працівник купляє будь-які товари (роботи, послуги), які включають в себе податок на додану вартість, а залишок коштів може покласти у банк на депозит, за виплатою якого той самий працівник знову повинен сплатити податок.

Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» від 13.01.2015 № 4 [129] визначає порядок заповнення і подання до органу Державної фіскальної служби України податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку.

Необхідно відзначити, що відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 № 1621-VII введено з 2014 р. сплату військового збору в розмірі 1,5% з доходів господарюючих суб'єктів [130].

Військовий збір утримують з: загального місячного (річного) оподаткованого доходу фізичної особи (резидента та нерезидента); доходу,

що отримує фізична особа (резидент і нерезидент) на території нашої держави; іноземного доходу фізичної особи — резидента.

Військовий збір обчислює (нараховує) установа - податковий агент як добуток суми заробітної плати і ставки військового збору (1,5%). Установа утримує військовий збір з зарплати працівника, тобто зменшує суму зарплати до видачі, оскільки працівник установи є платником цього збору. Установа ж виступає податковим агентом, в обов'язки якої входить: нарахувати суму цього збору, застосовуючи ставку 1,5%; утримати цю суму із зарплати працівника, тобто за його рахунок; оплатити її в бюджет [11].

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам” визначаються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності [35].

Норми Положення (стандарту) 26 “Виплати працівникам” застосовуються роботодавцями - підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності, крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Закон «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [23] визначає єдиний соціальний внесок, що сплачується роботодавцем при розрахунку заробітної плати за ставкою, яка залежить від класу професійного ризику виробництва, але визначає складний механізм розподілу такого внеску на відповідні фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Суб'єкт господарювання в особі роботодавця також має право приймати нормативні акти у сфері розрахунків з персоналом шляхом видання наказів, розпоряджень, рішень, інструкцій тощо. Нормативні акти роботодавця не можуть суперечити актам чинного трудового законодавства, колективним договорам і угодам, а також установчим документам

підприємства.

Нормативно-правове забезпечення, яке регулює відносини у сфері розрахунків з персоналом та їх відображення у обліку і звітності, має забезпечувати керівництво обов'язковим інформаційним середовищем, на основі якого будується система аналізу і контролю над усією діяльністю підприємства. При цьому, нормативно-правове забезпечення на робочому місці кожного працівника може бути представлене як у документальному, так і в електронному вигляді.

Як зазначає І. Саух, для управління господарською діяльністю, зокрема операціями, пов'язаними з оплатою праці на підприємствах, необхідний постійний, абсолютно обґрунтований, юридично підтверджуючий бухгалтерський облік цих операцій на підставі достовірних даних первинної документації [86].

У сучасних умовах господарювання, як визнано рядом авторів, зокрема І.Саухом, основними завданнями організації первинного обліку праці та її оплати є: контроль за якістю та кількістю затраченої праці, за продуктивністю праці, за розміром фонду заробітної плати та іншими трудовими виплатами; своєчасне і правильне віднесення сум нарахованої заробітної плати на витрати та розподіл їх; здійснення у встановлені строки розрахунків з персоналом по заробітній платі та інших виплатах; збір інформації та групування показників з оплати праці, необхідних для поточного і наступного планування, контролю, аналізу та оперативного управління виробництвом, для складання фінансової і статистичної звітності [86].

Сучасні наукові розробки у сфері обліку розрахунків з персоналом не мають визначень поняття «облік розрахунків з персоналом» та загальної методики його проведення, але розкривають окремі складові щодо обліку, аналізу й контролю розрахунків з оплати праці, з підзвітними особами та за іншою дебіторською заборгованістю працівників, зокрема їх документальне та аналітичне забезпечення, методику здійснення тощо. Для представлення

вкладу сучасних науковців у сферу обліку розрахунків з персоналом за останні роки розглянемо інформацію, яка наведена в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Погляди сучасних науковців на контроль розрахунків з персоналом*

Автори	Контроль розрахунків з персоналом				
	поняття сутність	Інформаційно- аналітичне та документальне	Організація підготовки та	Методика рйздійснення та методичний	Удосконалення контролю
1	2	3	4	5	6
Бойченко Н.В., Наумова Т.А., Нестеренко І.В. [112]	+	-	+	+	-
Гнатенко Є.П., Прокопенко Т.Ю. [113]	-	+	-	-	-
Гомаз І.О. [114]	-	-	+	+	+
Гончар Л.В., Рубан А.Є. [115]	+	+	+	+	+
Гуцаленко Л.В., Слободянюк І.О. [116]	-	-	+	+	-
Даценко Г.В., Пшенична Г.В. [117]	+	+	+	+	+
Добровольська О.В. [118]	-	-	+	+	-
Кащенко О. [119]	-	+	+	+	-
Крицька А.М. [120]	-	-	+	+	-
Мельянова Л.В., Приемницька Є.С. [121]	-	+	+	+	-
Москалюк Г.О. [122]	-	+	+	+	+
Овсюк Н.В. [124]	+	+	+	+	-
Петрицька О.С. [125]	+	+	+	-	+
Побережець О.В., Свінарьова Г.Б., Чебан Н.В. [126]	-	-	+	+	+

* розроблено автором

Умовні позначення таблиці 1.3:

+	присутня категорія у працях з контролю розрахунків з оплати праці;
-	відсутня категорія у працях з контролю розрахунків з оплати праці;
+	присутня категорія у працях з контролю дебіторської заборгованості працівників;

- відсутня категорія у працях з контролю дебіторської заборгованості працівників.

Виходячи з даних табл. 1.3, можна зробити загальний висновок, що у сучасних наукових працях найбільше увага приділяється організації та методиці контролю витрат на оплату праці (18 та 17 позитивних позицій серед 19), а найменше – сутності понять контролю витрат на оплату праці (6 позитивних позицій серед 19), а також удосконаленню контролю розрахунків з персоналом (8 позитивних позицій серед 19). Серед науковців, зазначених у таблиці 1.3, особливу увагу заслуговують праці таких, як:

- ✓ І.В. Саух [88], у яких відображено всі складові контролю розрахунків з оплати праці з повним висвітленням конкретних питань та критичним аналізом використаних джерел у статтях;
- ✓ Г.О. Москалюк та В.В. Скоробогатова [123], у яких детально розкривається зміст і наповнення складових організації і методики контролю дебіторської заборгованості, у тому числі дебіторської заборгованості працівників, на основі статистичних спостережень за нею в Україні, а також пропозицій розробки документального забезпечення робочими документами суб'єктів контролю з конкретними прикладами.

Наукові напрацювання у сфері аналізу розрахунків з персоналом на сьогоднішній день майже відсутні. Організація і методика аналізу розрахунків з персоналом представлена лише у підручниках та навчальних посібниках, і меншою мірою у статтях, які можна представити у вигляді наступної табл. 1.4.

Згідно з даними табл. 1.4, сутність поняття фінансового аналізу розрахунків з персоналу взагалі не розглядається сучасними науковцями, а найбільша увага приділяється лише організації та методиці аналізу розрахунків з персоналом (7 позитивних позицій з 8) і частково його інформаційному забезпеченню та удосконаленню (3 позитивних позицій з 8). Зокрема, Н.В. Іванчук [127] розглядає п'ятифакторну мультиплікативну

модель, яка дає змогу визначити вплив величини фонду оплати праці, його оподаткування та структури промислово-виробничого персоналу на обсяг випущеної продукції підприємства, а О.С. Літвінов і О.О. Сукач [128] – критично оцінюють підходи до методики аналізу взаємозв'язку структури витрат на оплату праці.

Таблиця 1.4

Погляди сучасних науковців на аналіз витрат на оплату праці**

Автори	Аналіз розрахунків з персоналом				
	поняття	Сутність	Інформаційне забезпечення	Організація підготовки та	Методика рійздійснення та методичний
Багрій К.Л. [129]	-	-	+	+	-
Гнатенко Є.П., Прокопенко Т.Ю. [51]	-	+	-	-	-
Іванчук Н.В. [127]	-	-	+	+	+
Корягін М.В., Попкова О.О. [130]	-	+	+	+	-
Літвінов О.С., Сукач О.О. [128]	-	-	+	+	-
Різник І.В. [131]	-	+	+	+	+
Сукач О.О. [132]	-	-	+	+	+
Шляхтич Т.В. [133]	-	-	+	+	-
Загальна кількість присутності у працях відповідних категорій контролю	0	3	7	7	3

** побудовано автором

Умовні позначення таблиці 1.4:

+	присутня категорія у працях з аналізу розрахунків з оплати праці;
-	відсутня категорія у працях з аналізу розрахунків з оплати праці;
+	присутня категорія у працях з аналізу дебіторської заборгованості працівників;
-	відсутня категорія у працях з аналізу дебіторської заборгованості працівників.

Вагомий внесок у теоретико-методичне підґрунтя фінансового аналізу і контролю витрат на оплату праці зробили такі вчені, як: М.Т. Білуха і Т.В. Микитенко, Г.О. Крамаренко і О.Є. Чорна, Н.С. Барабаш і Є.В. Мних, О.А. Шевчук та інші, які досліджували природу розрахункових операцій.

Отже, нормативно-правове забезпечення обліку, аналізу і контролю витрат на оплату праці встановлює державне регулювання відносин між роботодавцем та його працівниками, а також забезпечує порядок нарахування, обліку та руху окремих складових розрахунків з персоналом, але потребує перегляду та удосконалення з метою відповідності європейським стандартам і умовам життя працездатного населення України. Сучасні наукові розробки пропонують власні підходи до проведення обліку, аналізу і контролю окремих елементів розрахунків з персоналом, а не їх системи в цілому, та частково допомагають створити систему внутрішнього і зовнішнього аналізу та контролю, яка б дозволяла не лише виявляти помилки та порушення чинного законодавства, а й попереджувати їх, але не забезпечує ефективності контрольної-аналітичної роботи по системі розрахунків з персоналом в цілому і потребує удосконалення окремих елементів такої роботи.

1.5 Організаційні та технологічні особливості базового підприємства та їх вплив на організацію і методологію обліку витрат на оплату праці

Державне підприємство «Словечанське лісове господарство», розташоване в північній частині Житомирської області на території Овруцького адміністративного району.

Необхідно відзначити, що всі ліси в Україні мають державну форму власності та розподіляються між різними користувачами, такими як Державний комітет лісового господарства України, Міністерство аграрної політики України, Міністерство охорони навколишнього середовища тощо. Новий Лісовий Кодекс затверджує також приватну і комунальну форми власності на ліси. Однак приватна форма власності має обмежений характер і

ще не набула розповсюдження. Близько 70% лісів знаходяться у розпорядженні Державного комітету лісового господарства України та підпорядкованих йому державних лісогосподарських підприємств.

Державне підприємство «Словечанське лісове господарство», засноване на державній власності, створене відповідно до наказу Державного комітету лісового господарства України від 31.10.1991 р. №133 «Про удосконалення лісовим і мисливським господарством у Житомирській області», належить до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (надалі орган управління майном) і входить до сфери управління Житомирського обласного управління лісового та мисливського господарства (надалі Управління).

Підприємство створене з метою :

- ведення лісового господарства, охорони, захисту, раціонального використання та відтворення лісів;
- ведення мисливського господарства, охорони, відтворення та раціонального використання державного мисливського фонду на території мисливських угідь, наданих у користування Підприємству.

Майно підприємства є державною власністю і закріплюється за ним на праві господарського відання.

Протягом років підприємство змінювало свою назву, організаційну структуру та розміри. В різні роки до його складу входила різна кількість лісництв. Перше лісовпорядкування лісів, які ввійшли до складу підприємства було проведено з 1922 р. по 1928 р., а останнє базове лісовпорядкування проведено в 1997 р. В 1991 році підприємство було перейменоване в Словечанський держлісгосп, а в 2005 р. отримало теперішню назву – ДП “Словечанське лісове господарство”.

ДП “Словечанське лісове господарство” входить до складу Житомирського обласного управління лісового господарства. Дане управління лісового господарства керує й координує роботу підприємства. Державні лісогосподарські підприємства в свою чергу складаються з

дрібніших структурних одиниць – лісництв. Органом управління підприємства є директор. Першим заступником директора є головний лісничий.

Державне підприємство очолює директор, якому підпорядковуються головний лісничий, головний інженер, головний механік, головний бухгалтер, начальник складу, начальник транспортного цеху (рис. 1.3).

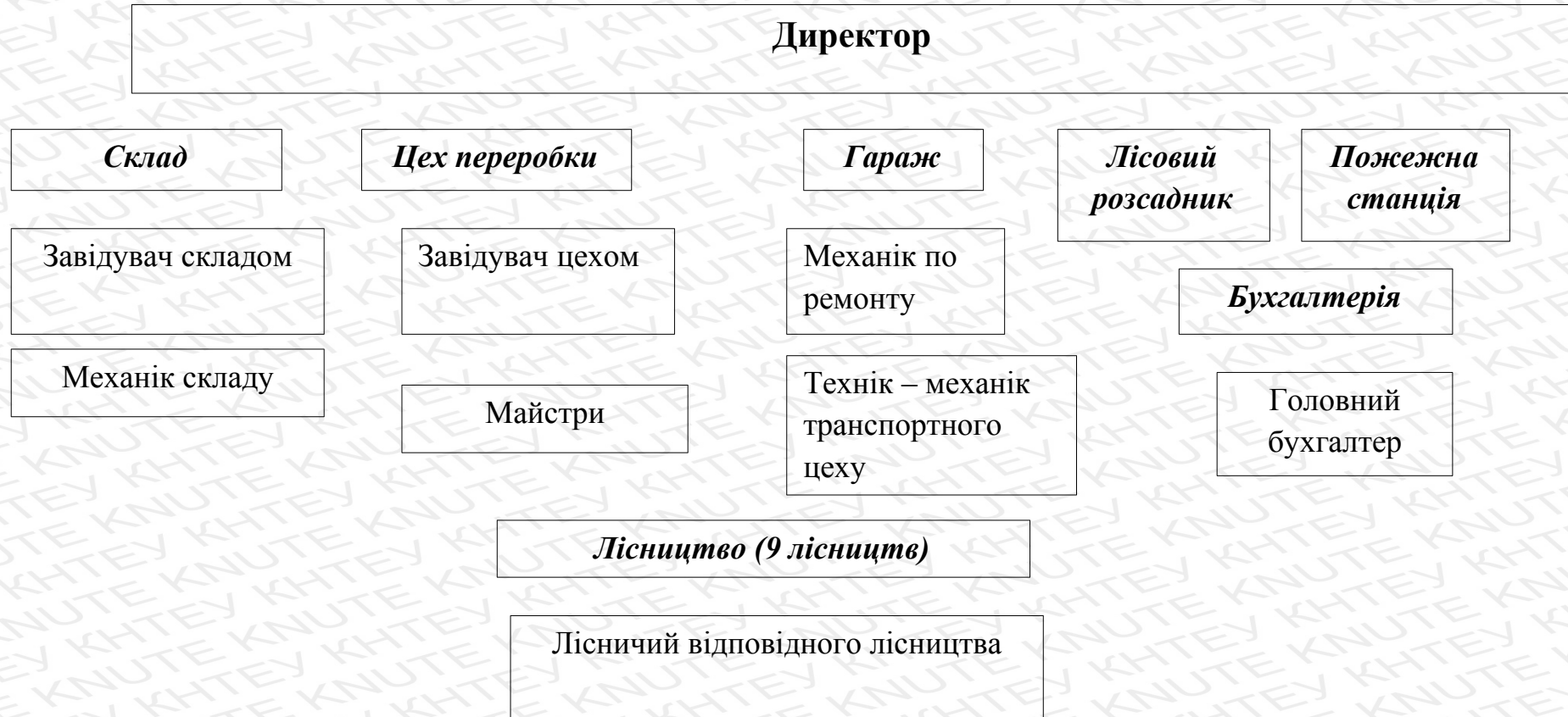


Рис. 1.3. Організаційна структура ДП «Словечанське лісове господарство»

В складі ДП “Словечанське лісове господарство” є 9 лісництв, а також нижній склад, цех переробки, гараж, пожежна станція, лісовий розсадник.

Заступники директора, начальники відділів, головні спеціалісти, спеціалісти і лісова охорона, керівники структурних підрозділів, які відають питаннями використання, відтворення, охорони і захисту лісів, ведення мисливського господарства є одночасно за посадою старшими інспекторами по контролю у галузі ведення лісового та мисливського господарства.

Необхідно відзначити, що найважливішим організаційним питанням побудови системи управління діяльності підприємства є призначення виконавців. Аналізуючи організаційну структуру підприємства, можна простежити відсутність функціонування єдиної служби, яка займалася б внутрішнім контролем діяльності підприємства. За рахунок цього, втрачається можливість отримання оперативних даних щодо прорахунків та помилок у веденні обліку діяльності підприємства.

Основним внутрішнім документом, що регламентує облік на підприємстві, є Наказ про облікову політику. Облікова політика на підприємстві будується таким чином, щоб фінансові звіти повністю відповідали усім вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [28], Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та Національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) [11].

Для ведення бухгалтерського обліку та надання інформації у фінансових звітах застосовуються підходи та методи, передбачені П(С)БО та найбільш адаптовані до конкретних особливостей господарської діяльності підприємства. Основним узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності підприємства є прибуток (доход).

Чистий прибуток підприємства, який залишається після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат, витрат на оплату праці, оплати відсотків по кредитах банків, податків та інших платежів та внесків до

бюджету, передбачених законодавством України, відрахувань у галузеві фонди та інші, залишається у його розпорядженні.

ДП «Словечанське лісове господарство» утворює цільові резерви, призначені для покриття витрат, пов'язаних зі своєю діяльністю:

- на розвиток виробництва;
- на матеріальне заохочення;
- інші.

Резерв коштів на розвиток виробництва створюється за рахунок коштів і відрахувань від чистого прибутку у порядку, передбаченому чинним законодавством. Дані кошти використовуються для розвитку матеріально-технічної бази підприємства.

Джерелом коштів на оплату праці працівників підприємства є бюджетне фінансування та частина доходу, одержаного в результаті його господарської діяльності.

Для реєстрації фактів господарського життя та відображення їх в обліку на підприємстві використовується журнально-ордерна форма (зі складанням оборотного балансу).

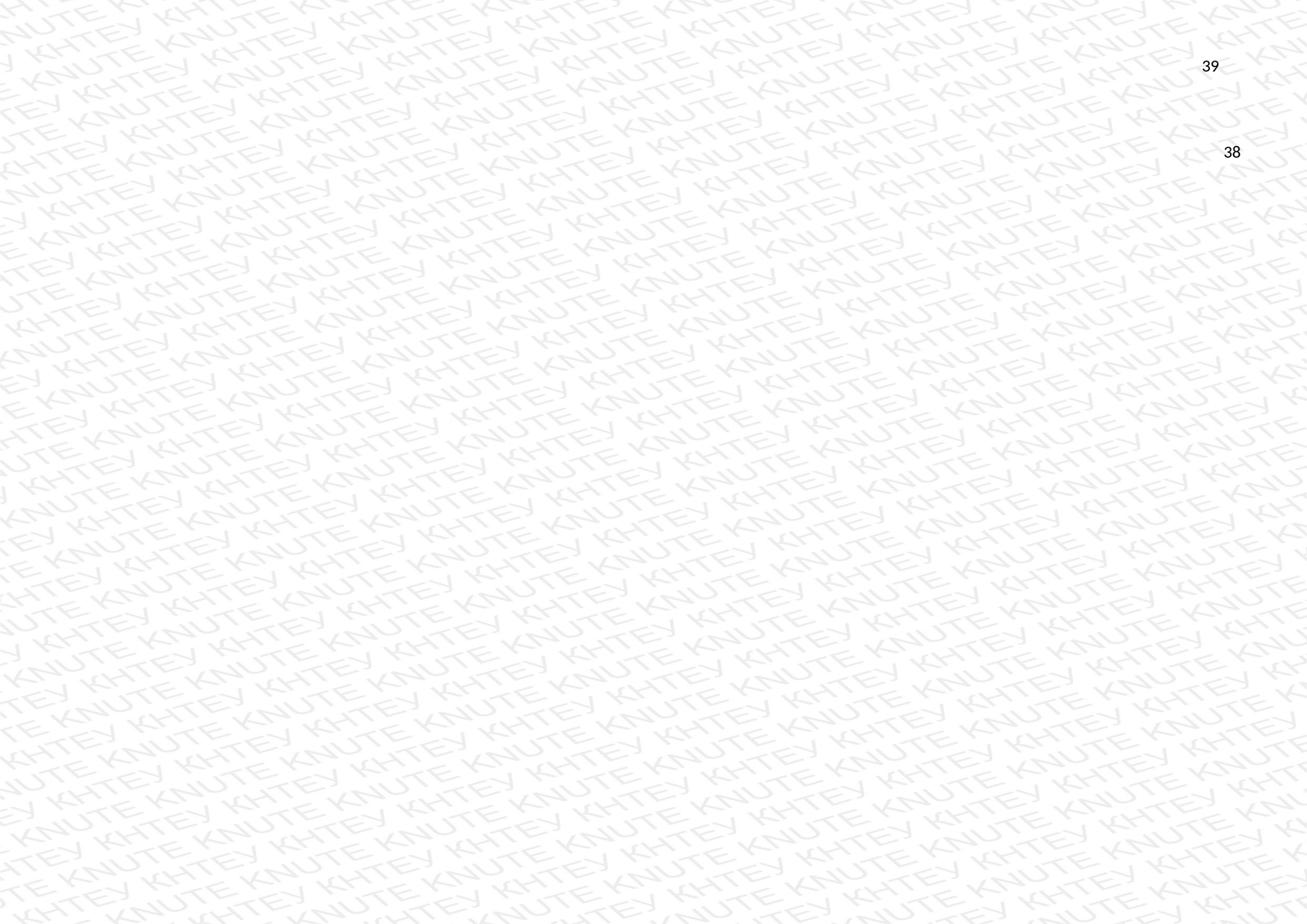
Проаналізуємо діяльності ДП «Словечанське лісове господарство» за 2013-2017 рр. за основними економічними показниками діяльності (табл. 1.5-1.7).

Загалом, у діяльності ДП «Словечанське лісове господарство» з 2013 р. по 2017 р. спостерігається постійне зростання активів і пасивів за валютою балансу. Так в 2017 р. в порівнянні з 2013 р. сукупні активи збільшилися на 20281 тис. грн. (на 46,3%), про що свідчать дані таблиці 1.5. У структурі активів підприємства станом на 2017 р. найбільшу частку займають основні засоби (44,9) та запаси (25,5%), а у структурі пасивів: власний капітал (57,8 %) та поточні зобов'язання (42,1 %) відповідно.

Таблиця 1.5

Динаміка основних показників діяльності ДП «Словечанське лісове господарство» за 2013 – 2017 рр.

Показник	Абсолютні суми на кінець року (тис. грн.)					Відхилення									
						абсолютне (тис. грн.)					відносне (%)				
	2013	2014	2015	2016	2017	2014 до 2013	2015 до 2014	2016 до 2015	2017 до 2016	2017 до 2013	2014 до 2013	2015 до 2014	2016 до 2015	2017 до 2016	2017 до 2013
АКТИВ															
Основні засоби (за залишковою вартістю)	7513	7585	10439	15151	20733	72	2854	4712	5582	13220	0,95	37,6	45,1	36,84	175,9
Відстрочені податкові активи	2380	3050	3050	3050	3050	670	0	0	0	670	28,1	0	0	0	28,1
Запаси	2869	5567	5939	4085	7927	2698	372	-1854	3842	5058	0	6,682	-31,22	94,05	176,3
Незавершене виробництво	611	981	1641	1477	2956	370	660	-164	1479	2345	60,5	67,2	-9,9	100,1	383,8
Готова продукція	562	1434	1738	1311	1743	872	304	-427	432	1181	155,1	21,2	-24,5	32,95	210,1
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1637	1569	1019	853	852	-68	-550	-166	-1	-785	-4,1	-35,1	-16,2	-0,12	-47,9
Інша поточна дебіторська заборгованість	-	89	31	323	430	89	-58	292	107	430	0	-65,2	941,9	33,13	0
Грошові кошти та їх еквіваленти	-	1737	465	2194	368	1737	-1272	1729	-1826	368	0	-73,2	371,8	-83,2	0
БАЛАНС	13806	18629	23243	26383	34087	4823	4614	3140	7704	20281	0	24,77	13,509	29,2	146,3
ПАСИВ															
Зареєстрований капітал	3797	3797	3797	3797	3797	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Додатковий капітал	3725	3997	8709	9476	9997	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Нерозподілений прибуток	272	1757	96	13	13	1485	-1661	-83	0	-259	545,96	-94,5	-86,46	0	-95,221
Статутний капітал	7794	9551	13450	14216	14861	1757	3899	766	645	7067	22,543	40,82	5,6952	4,537	90,672
Довгострокові зобов'язання	216	41	-	-	-	-175	-41	0	0	-216	-81,02	-100	0	0	-100
Поточні зобов'язання	5796	9037	9793	12167	19226	3241	756	2374	7059	13430	55,918	8,366	24,242	58,02	231,71
Короткострокові кредити банків	700	-	-	-	-	-700	0	0	0	-700	0	0	0	0	0
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1481	4899	3499	2534	3722	3418	-1400	-965	1188	2241	0	-28,6	-27,5	46,8	151,3
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці	896	1321	2866	953	555	425	1545	-1913	-398	-341	0	117	-66,7	-41,8	-38,0
БАЛАНС	13806	18629	23243	26383	34087	4823	4614	3140	7704	20281	34,934	24,77	13,509	29,2	146,9



Таблиця 1.6

Динаміка основних показників фінансових результатів діяльності ДП «Словечанське лісове господарство» за 2013 – 2017 рр.

Показник	Абсолютні суми на кінець року (тис. грн.)					Відхилення									
						абсолютне (тис. грн.)					відносне (%)				
	2013	2014	2015	2016	2017	2014 до 2013	2015 до 2014	2016 до 2015	2017 до 2016	2017 до 2013	2014 до 2013	2015 до 2014	2016 до 2015	2017 до 2016	2017 до 2013
1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	61901	84748	109048	141829	145464	22847	24300	32781	3635	83563	36,9	28,6	30,0	2,5	135
2. Інші операційні доходи	2192	4910	16569	6917	8060	2718	11659	-9652	1143	5868	124	237,4	-58,2	16,5	267,7
3. Інші доходи	-	-	-	-	-	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4. Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	46128	53888	72934	95655	107300	7760	19046	22721	11645	61172	16,8	35,3	31,1	12,1	132,6
Адміністративні витрати	2445	3053	4567	6205	6508	608	1514	1638	303	4063	24,8	49,5	35,8	4,8	166,2
Витрати на збут	11645	22367	20012	30073	19670	10722	-2355	10061	-10403	8025	92,0	-10,5	50,2	-34,6	68,9
5. Інші операційні витрати	3397	7636	22661	13194	17308	4239	15025	-9467	4114	13911	124,7	196,7	-41,7	31,18	409,5
Фінансові витрати	83	162	187	262	61	79	25	75	-201	-22	95,1	15,4	40,1	-76,7	-26,5
6. Інші витрати	-	-	-	-	-	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
7. Фінансовий результат до оподаткування	395	2552	5326	3504	2785	2157	2774	-1822	-719	2390	546,0	108,7	-34,2	-20,5	605,1
8. Чистий прибуток (збиток)	320	2067	4493	2734	2085	1747	2426	-1759	-649	1765	545,9	117,3	-39,1	-23,7	551,6

Таблиця 1.7

Динаміка показників фінансового стану ДП «Словечанське лісове господарство» за 2013 – 2017 рр.

Показник	Нормативне значення	Значення на кінець року, од.					Відхилення									
							абсолютне, од.					відносне (%)				
		2013	2014	2015	2016	2017	2014 до 2013	2015 до 2014	2016 до 2015	2017 до 2016	2017 до 2013	2014 до 2013	2015 до 2014	2016 до 2015	2017 до 2016	2017 до 2013
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Показники ділової активності																
Коефіцієнт оборотності активів	збільшення	4,4	4,5	4,6	5,3	4,2	0,1	0,1	0,7	-1,1	-0,2	2,2	2,222	15,2	-20,8	-4,5
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	збільшення	37,8	54,01	107	166,2	170,7	16,21	52,99	59,2	4,5	132,9	42,8	98,11	55,3	2,7	351,5
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	збільшення	21,58	15,22	18,3	34,7	18,3	-6,36	3,08	16,4	-16,4	-3,28	0	20,2	89,6	-47,3	-15,1
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	збільшення	8,2	11,17	10,4	9,3	7,0	2,97	-0,77	-1,1	-2,3	-1,2	36,2	-6,89	-10,58	-24,7	-14,6
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	збільшення	7,9	8,8	8,1	9,9	9,7	0,9	-0,7	1,8	-0,2	1,8	11,3	-7,95	0	0	22,7
Показники платоспроможності																
Коефіцієнт абсолютної платоспроможності	у межах 0,1-0,2	0	0,19	0,05	0,18	0,02	0,19	-0,14	0,13	-0,16	0,02	0	-73,7	260	-88,9	0
Коефіцієнт термінової платоспроможності	у межах 0,25-0,35	0	0,19	0,05	0,07	0,09	0,19	-0,14	0,02	0,02	0,09	0	-73,7	40	28,57	0
Коефіцієнт проміжної платоспроможності	у межах 0,7-0,8	0	0,19	0,05	0,07	0,09	0,19	-0,14	0,02	0,02	0,09	0	-73,7	40	28,57	0
Коефіцієнт загальної платоспроможності	у межах 2,0-2,5	0,7	0,8	0,7	0,6	0,7	0,1	-0,1	-0,1	0,1	0	14,2	-12,5	-14,29	16,67	0

Закінчення табл. 1.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Показники фінансової стійкості																
Наявність власного оборотного капіталу, тис. грн.	> 0, збільшення	-2137	-1433	-3086	-1345	-1564	704	-1653	1741	-219	573	0	115,4	-56,4	16,2	0
Наявність перманентного капіталу, тис. грн.	> 0, збільшення	-1921	-1392	-3086	-2345	-2435	529	-1694	741	-90	-514	0	121,7	-24,01	3,8	0
Загальна величина капіталу для формування запасів і затрат, тис. грн.	> 0, збільшення	3875	7645	6707	6987	5876	3770	-938	280	-1111	2001	0	-12,3	4,1	-15,9	0
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	≥ 50 і збільшення	56,4	51,2	57,8	53,8	43,5	-5,2	6,6	-4	-10,3	-12,9	-9,2	12,8	-6,9	-19,1	0
Коефіцієнт фінансового ризику (плече фінансового важеля)	≤ 100 , зменшення	43,5	48,7	42,1	43,3	44,2	5,2	-6,6	1,2	0,9	0,7	11,9	-13,6	0	0	1,6
Коефіцієнт маневрування власного капіталу	збільшення	-27,42	-15	-22,94	-21,34	-20,1	12,42	-7,94	1,6	1,24	7,32	-45,3	52,9	-6,9	-5,81	-26,6
Коефіцієнт фінансової стійкості	збільшення	177,1	195	172,8	156,2	143,3	17,9	-22,2	-16,6	-12,9	-33,8	0	0	0	0	0
Показники рентабельності																
Коефіцієнт рентабельності активів	> 0, збільшення	2,31	11,1	19,3	10,3	6,11	8,79	8,2	-9	-4,19	3,8	0	73,8	-46,6	-40,7	0
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	> 0, збільшення	4,10	21,64	33,4	19,2	14,0	17,54	11,76	-14,2	-5,2	9,9	0	54,3	-42,5	-27,1	0
Коефіцієнт рентабельності діяльності	> 0, збільшення	0,51	2,43	4,1	3,7	3,9	1,92	1,67	-0,4	0,2	3,39	0	68,7	-9,7	5,4	0

Збільшення спостерігається як в оборотних так і необоротних активах, а також у власному капіталі та зобов'язаннях. Зокрема, збільшення обсягу поточних зобов'язань на 13430 тис.грн. або на 131,7% за 2013-2017 рр. призвели до збільшення оборотних активів, а саме запасів на 5058 тис.грн. (або 176,3 %), що свідчить про розширення діяльності досліджуваного підприємства. В свою чергу, за рахунок збільшення власного капіталу та довгострокових та поточних зобов'язань, основні засоби збільшились на 13220 тис.грн. (або на 75,9%).

Позитивним є збільшення капіталу на 90,6% в 2017 р. в порівнянні з 2013 р., який відбувся за рахунок збільшення додаткового капіталу (а саме дооцінки активів підприємства). Разом з тим, негативним є збільшення поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом на 51,3 % що свідчить про погіршення розрахунково-платіжної дисципліни за аналізований період на досліджуваному підприємстві.

На позитивну динаміку заслуговує зменшення поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці. Дана стаття за аналізований період зменшилась на 38 %.

Аналіз фінансових результатів діяльності ДП «Словечанське лісове господарство» показав, що підприємство є прибутковим та рентабельним (табл. 1.6), оскільки протягом 5 років спостерігається стрімке зростання чистого прибутку. Так, в 2017 р. в порівнянні з 2013 р. величина чистого прибутку підприємства збільшилась на 1765 тис.грн. (або 551,6%). Такі результати діяльності пов'язані зі збільшенням як чистого доходу від реалізації продукції (в 2017 р. в порівнянні з 2013 р. на 83563 тис.грн. (або на 135 %), так і інших операційних доходів. Останні збільшились за аналізований період на 5868 тис.грн. (або на 267,7 %) за рахунок реалізації виробничих запасів підприємства.

Збільшення відбулось і у витратах підприємства. Так, в 2017 р. в порівнянні з 2013 р. собівартість реалізованої продукції збільшилась на 61172 тис.грн. або на 32,6 %. Зросли як адміністративні витрати на 4063 тис.грн.

(або на 66,2 %), так і витрати на збут (на 68,9%), що свідчить про підвищення оплати праці адміністративно-управлінського персоналу підприємства.

Дослідження фінансового стану підприємства за показниками ділової активності, платоспроможності, фінансової стійкості та рентабельності показало стійкий фінансовий стан ДП «Словечанське лісове господарство», його спроможність повністю і вчасно погашати свої зобов'язання, часткову залежність від залучених джерел, а також прибутковості власного бізнесу (табл. 1.7).

Коефіцієнти платоспроможності значно менші за оптимальні значення, що свідчить про відсутність можливості термінового погашення своїх короткострокових зобов'язань. Так, тільки в 2013р. коефіцієнт загальної платоспроможності був в межах оптимальних значень, але з кожним роком даний коефіцієнт зменшувався.

Показники рентабельності підприємства свідчать про те, що підприємство є прибутковим та покращує свій фінансовий стан. Так, в 2015 році показники рентабельності були найкращими, а в 2013 р. найгіршими. Тобто, за аналізований період ДП «Словечанське лісове господарство» почало ефективніше використовуватися основні та оборотні засоби, що призвело до збільшення величини чистого прибутку та рентабельності активів, а отже й рентабельності усього капіталу підприємства.

На негативну оцінку заслуговують показники ділової активності, що з кожним роком мають тенденцію до зменшення (окрім коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості, який за 5 років збільшився на 351,5 %, та коефіцієнта оборотності власного капіталу, який збільшився на 22,7%), оскільки свідчать про скорочення швидкості обороту активів та пасивів ДП «Словечанське лісове господарство».

Зниження оборотності матеріальних запасів свідчить про відносне незавершене виробництва а також про зниження попиту на продукцію ДП «Словечанське лісове господарство». В свою чергу, зниження фондівіддачі

свідчить про менш ефективне використання основних засобів на підприємстві порівняно з минулими роками.

Щодо показників фінансової стійкості підприємства, то їх щорічні коливання свідчать про збільшення фінансової незалежності підприємства та її неоднорідної стабілізації у 2017 р., порівняно з попередніми роками.

Підсумовуючи проведені дослідження, варто зауважити, що в діяльності ДП «Словечанське лісове господарство» за 2013 - 2017 рр. відбулись як позитивні, так і негативні зміни. Разом з тим, підприємство достатньо ефективно використовує свій ресурсний потенціал та отримує прибутки, які з кожним роком зростають.

Висновок до розділу 1

За результатами розгляду теоретико-методологічних основ обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці зроблені наступні висновки:

1. Проведені дослідження щодо визначення терміну «заробітна плата» в науковій літературі дозволили встановити, що слід дотримуватися визначення наведеного у Законі України “Про оплату праці” та під оплатою праці слід розуміти будь-який заробіток, обчислений, як правило, у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги.

2. В роботі критично оцінено нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та контролю витрат на оплату праці працівників підприємства. Встановлено, що з 1 січня 2017 р. відповідно Закону України від 6 грудня 2016 року № 1774-VIII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» внесено суттєві зміни до законодавства з праці. Даним Законом змінено поняття «мінімальної заробітної плати» та порядок встановлення

посадових окладів і тарифних ставок, запроваджено нові механізми контролю у сфері зайнятості та оплати праці.

3. Розкриті організаційні та технологічні особливості діяльності державного підприємства «Словечанське лісове господарство». Державне підприємство «Словечанське лісове господарство», засноване на державній власності, створене відповідно до наказу Державного комітету лісового господарства України від 31.10.1991 року №133 «Про удосконалення лісовим і мисливським господарством у Житомирській області», належить до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (надалі орган управління майном) і входить до сфери управління Житомирського обласного управління лісового та мисливського господарства (надалі Управління).

4. Необхідно відзначити, що найважливішим організаційним питанням побудови системи управління діяльності підприємства є призначення виконавців. Аналізуючи організаційну структуру підприємства можна простежити відсутність функціонування єдиної служби, яка займалася б внутрішнім контролем діяльності підприємства. За рахунок цього, втрачається можливість отримання оперативних даних щодо прорахунків та помилок у веденні обліку діяльності підприємства.

5. Загалом, у діяльності ДП «Словечанське лісове господарство» з 2013 р. по 2017 р. спостерігається постійне зростання активів і пасивів за валютою балансу. Позитивним є збільшення власного капіталу на 90,6% в 2017 р. в порівнянні з 2013 р., який відбувся за рахунок збільшення додаткового капіталу (а саме дооцінки активів підприємства). Разом з тим, негативним є збільшення поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом на 51,3 % що свідчить про погіршення розрахунково-платіжної дисципліни за аналізований період на досліджуваному підприємстві.

6. Збільшення відбулось і у витратах підприємства. Так в 2017 році в порівнянні з 2013 р. собівартість реалізованої продукції збільшилась на 61172 тис.грн. або на 32,6 %. Зросли як адміністративні витрати на 4063 тис.грн.

(або на 66,2 %) так і витрати на збут (на 68,9%), що свідчить про підвищення оплати праці адміністративно-управлінського персоналу підприємства. Коефіцієнти платоспроможності значно менші за оптимальні значення, що свідчить про відсутність можливості термінового погашення своїх короткострокових зобов'язань. Так, тільки в 2013р. коефіцієнт загальної платоспроможності був в межах оптимальних значень, але з кожним роком даний коефіцієнт зменшувався.

7. Загалом, в діяльності ДП «Словечанське лісове господарство» за 2013 - 2017 рр. відбулись як позитивні, так і негативні зміни. Разом з тим, підприємство достатньо ефективно використовує свій ресурсний потенціал та отримує прибутки, які з кожним роком зростають.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН І УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

2.1 Проектування первинного обліку праці та її оплати

Організація обліку праці і заробітної плати посідає одне з центральних місць в системі організації обліку на підприємстві. В сучасних умовах господарювання найважливішими завданнями організація обліку праці і заробітної плати є: забезпечення вчасної виплати заробітної плати працівникам підприємства, забезпечення своєчасності і правильності віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) суми нарахованої заробітної плати і нарахувань, групування показників по праці та заробітній платі для цілей оперативного керівництва і складання необхідної звітності, а також розрахунків за соціальним страхуванням.

Проведені дослідження дозволили встановити, що застосування первинної документації з обліку праці і заробітної плати пов'язано з особливостями діяльності підприємства (організації), технологічним процесам виробництва продукції, системою організації і формою оплати праці, іншими особливостями.

Незалежно від цього в усіх випадках документація з обліку праці і заробітної плати повинна забезпечити на всіх рівнях управління підприємством одержання достовірної інформації:

- про виробіток робітників у натуральному вимірі, у тому числі за нормою, відхиленням і фактично;
- про використання робочого часу в людино-днях, людино-годинах, у тому числі за планом, відхиленням і фактично;

— про продуктивність праці робітників у гривнях або нормо-годинах, у тому числі за планом, відхиленням і фактично;

— про нараховану заробітну плату, у тому числі за планом, відхиленням і фактично.

Управління працею і витратами на заробітну плату потребує, щоб інформація про відхилення фактичних значень показників від планових видавалася із зазначенням причин і винуватців.

Основою одержання всієї необхідної інформації для управління є первинний облік чисельності, відпрацьованого часу і виробітку робітників. Тільки ці дані надає первинний облік, всі інші формуються розрахунковим шляхом на їхній базі.

Основним видом носіїв облікової інформації на етапі первинного обліку є документ (доказ). До бухгалтерських документів ставлять такі вимоги: наявність обов'язкових спеціальних реквізитів, забезпечення контролю за господарськими фактами, виготовлення звітних даних, зручність обробки, чіткість, компактність тощо.

Організація оплати праці в Україні здійснюється згідно з чинними нормативно-правовими актами; генеральною угодою на державному рівні; галузевими та регіональними угодами; колективними договорами; трудовими договорами; іншими внутрішніми нормативними документами підприємств (рис. 2.1).

Документальне оформлення операцій щодо розрахунків із заробітної плати між працівниками й роботодавцем супроводжується великою кількістю облікових документів типових та нетипових форм, на кожний з яких затверджується графік документообігу керівництвом підприємства.

Основним документом, який визначає порядок організації оплати праці на підприємстві, розміри основної та додаткової заробітної плати, порядок преміювання працівників, є Положення про оплату праці на підприємстві.

Даний документ містить інформацію про: загальні принципи організації оплати праці на підприємстві, системи і форми оплати праці, які

застосовуються до різних категорій працівників; штатний розклад працівників підприємства; побудову основної (тарифної) оплати праці з інструкціями за посадами і професіями тарифних ставок та окладів або порядку розрахунку, в залежності від показників роботи працівника і підприємства в цілому; обумовлені доплати, надбавки і компенсації із зазначенням їх розмірів; інші преміальні системи, що використовуються на підприємстві та шкалу преміювання.

Нормативно-правові акти обліку розрахунків з оплати праці

Колективний договір

Статут підприємства

Система та форми оплати праці

Штатний розпис

Бухгалтерська документація з нарахування заробітної плати

Регістри обліку

Головна книга

Баланс

Рис. 2.1 Загальна схема організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці

Первинний облік оплати праці ведеться відділом кадрів, або іншою уповноваженою особою.

Основними розпорядчими документами відносно особового складу є: наказ (розпорядження) про прийом на роботу, наказ (розпорядження) про

переведення на іншу роботу, наказ (розпорядження) про надання відпустки, наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту).

Облік розрахунків з оплати праці працівників здійснюється на основі різних спеціальних документів. У методичній частині облікової політики вказують: системи і форми оплати праці, що застосовуються на підприємстві; перелік робіт, які підлягають нормуванню; порядок визнання нарахованої суми виплат за поточними зобов'язаннями; порядок нарахування виплат за невідпрацьований час, премій та інших заохочувальних виплат; варіант обліку витрат тощо. Це всі складові знаходять відображення у первинному обліку. Отже, документування оплати праці можна охарактеризувати як письмове свідчення про здійснення господарської операції, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку.

Для документування розрахунків з оплати праці існує велика кількість документів, кожен з яких має певні особливості у його заповненні, тому при їх фіксації бухгалтеру потрібно бути дуже уважним. Варто наголосити, у зв'язку зі змінами в законодавстві, які час від часу змінюють свої вимоги щодо тих чи інших документів потрібно постійно слідкувати, для уникнення розбіжностей. Джерелами такої інформації слугує ряд документів щодо прийому, звільнення і переведення працівників підприємства, первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку і звітність.

Для обліку використання робочого часу призначено таблиць обліку відпрацьованого часу, де за кожним працівником щоденно проставляють кількість відпрацьованих годин. Від правильного ведення таблиць залежить достовірність нарахування заробітної плати, стажу працівників, розмір пенсій. Даний документ відкривається щомісячно на працюючих підрозділу підприємства. Для швидкого запису кожному працівнику присвоюють табельний номер. У первинних документах зазначають обсяг виконаних робіт, а інколи і обсяг отриманої продукції. Типовими формами з обліку використання робочого часу є ТФ № П-12 - Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати та ТФ № П-13 – Табель обліку

використання робочого часу, в яких зазначається, чи дотримуються працівники режиму робочого часу та дані про відпрацьований час. Цей тип документа є важливим для працівників з погодинною оплатою праці, адже їм зарплата нараховується відповідно до відпрацьованого ними часу.

На основі первинних документів здійснюється нарахування оплати праці, що записується безпосередньо до первинних форм документів з виділенням окремо оплати найманих осіб та працівників господарства, та складають розрахунково-платіжні відомості, в яких відображають нараховані суми оплати, здійснюють утримання, вираховують суми до видачі працівникам.

Всі первинні документи в яких ведеться облік заробітної плати здаються для перевірки в розрахунковий відділ бухгалтерії за встановленим графіком.

За дотримання вимог законодавства з нарахування заробітної плати, достовірності та правильності оформлення первинних документів з оплати праці чинним законодавством передбачено відповідальність. Тому що на основі первинних документів нарахована оплата праці повинна бути відображена по кожному працівнику окремо та по об'єктах обліку.

Нарахована сума заробітної плати відображається по кожному працівнику підприємства окремо в Розрахунково-платіжній відомості, які формують відповідно по підрозділах. Дана відомість складається з двох розділів. В першому розділі, який має назву «Нараховано» відображають суми нарахованої оплати праці. Другий розділ – «Утримано і виплачено» призначено для відображення суми виплаченої працівникам з каси за оплатою праці та утримань з неї.

Статистика зайнятості населення теж відноситься до первинного обліку з оплати праці на підприємстві. За дослідженнями Л.В. Мельянкової [121], необхідно врахувати міжнародні рекомендації та стандарти системи показників зі статистики зайнятості населення та оплати праці. В табл. 2.1 наведені первинні документи з обліку праці та її оплати які застосовуються на ДП «Словечанський лісгосп» (табл. 2.1).

Оперативний облік надходження, переміщення і вибуття особового складу на основі названих документів покладається на співробітника по кадрах.

Таблиця 2.1

Первинні документи з обліку праці та її оплати ДП «Словечанський лігосп»

Форма	Затвердження
1. № П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу».	Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці Наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008р. № 489.
2. № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки».	
3. № П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)».	
4. № П-5 «Табель обліку використання робочого часу».	
5. № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника».	
6. № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)»	

Приїом, переміщення і звільнення працівників оформляється наказом (розпорядженням) керівника підприємства типової форми № П-1, П-3, П-4. У наказах зазначається на яку роботу і з якого часу зараховується працівник, умови його оплати (оклад, відрядна або погодинна, розряд), табельний номер, який надалі вказують в усіх документах з обліку особового складу, праці і заробітної плати.

На нашу думку, у наказі про прийом на роботу (форма № П-1) у рядку "прізвище, ім'я, по батькові" варто відображати (через кому або в дужках) його ідентифікаційний номер, якому слід застосовувати в усіх випадках (у формах обліку) замість реквізиту "табельний номер".

При прийомі на сезонну або тимчасову роботу вказується, на який термін приймається працівник.

При прийомі на роботу, переміщенні і звільненні матеріально-відповідальної особи в наказі повинні бути зазначені порядок і терміни передачі їм матеріальних цінностей іншій матеріально-відповідальній особі. Такі накази має візувати головний бухгалтер підприємства. З прийняттям на роботу з працівником укладають договір про матеріальну відповідальність.

Інструкцією № 286 (п. 1.8) передбачені наступні показники визначення кількості працівників та порядок їх обчислення:

1. Середньооблікова кількості штатних працівників
2. Загальна кількість працівників
3. Середньої кількості усіх працівників в еквіваленті повної зайнятості

Перший використовується для визначення кількості зайнятих працівників за сферами економічної діяльності та ведення спостереження за змінами мобільності робочої сили. Суть його визначення полягає у тому, що зайнятий працівник враховується тільки один раз (за місцем основної роботи), незалежно від терміну трудового договору та тривалості робочого часу.

Другий використовують для оцінки зайнятості на мікрорівні (підприємство). До складу цього показника, крім штатних працівників, включають кількість зовнішніх сумісників і працюючих за цивільно-правовими договорами.

Третій показник характеризує умовну кількість працівників (робочих місць), що відпрацювали повний робочий день, яка необхідна для виконання встановленого (визначеного) підприємством обсягу робіт (послуг). Його використовують для визначення середнього рівня заробітної плати та інших середніх величин у цілому по підприємству, а також аналізу ефективності використання робочої сили.

Розрахунок цих показників ведеться на підставі відомостей про наявність працюючих і відпрацьованого ними часу. Для встановлення точної чисельності всіх категорій працівників підприємства по кожному структурному підрозділу й у цілому по підприємству необхідно вести кількісний облік руху працівників. Такий облік доцільно вести в книзі

(відомості) за формою, наведеною в табл. 2.2. Відпрацьований працівниками підприємства час визначається табельним обліком.

Облік особового складу працівників підприємства ведеться відділом кадрів підприємства. При влаштуванні на роботу працівники зобов'язані подавати трудову книжку, яка є основним документом про трудову діяльність працівника.

Таблиця 2.2
Форма № П-1 (підприємство)
Затверджена наказом підприємства
від «__» _____

КНИГА ОБЛІКУ ЧИСЕЛЬНОСТІ ПРАЦІВНИКІВ ЗА 2017Р.

Наказ (ропорядження)		Усього		У тому числі				Примітки
Дата	№	Поступило	Вибуло	Відділ № 1		Відділ №2		
				поступило	вибуло	поступило	вибуло	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	наявність на 01.01.17р.	270		150		120		
06.01	2	3	2	2	2	1	-	
06.01	11		4	-	3	-	1	
	і т.д.							
	Разом за січень	3	6	2	5	1	1	
	Наявність на 01.02.17р.	267	-	147	-	120	-	

З метою ведення обліку особового складу працівників підприємства складаються: особова картка (типова форма № П-2) та особовий листок з обліку кадрів.

У відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996 - ХІУ від 16.07.96р.[4] організація та порядок ведення бухгалтерського, фінансового обліку на вітчизняних підприємствах регламентується Наказом про облікову політику підприємства.

Важливим аспектом облікової політики в частині оплати праці є застосування систем та форм оплати праці на підприємствах, адже правильна

їх організація надає змогу достовірно оцінити затрати праці та підвищити її продуктивність.

Найменше набули розгляду проблемні питання розподілу витрат на оплату праці та встановлення додаткових трудових та соціально-побутових пільг. Звідси випливає, що витрати на оплату праці в обліковій політиці підприємств не розглядаються, що впливає на вибір своєчасних та ефективних управлінських рішень щодо оптимізації розміру їх витрат.

Заслуговує на увагу пропозиція Августової О.О. щодо конкретизації окремих положень облікової політики підприємства (рис. 2.2) [34].

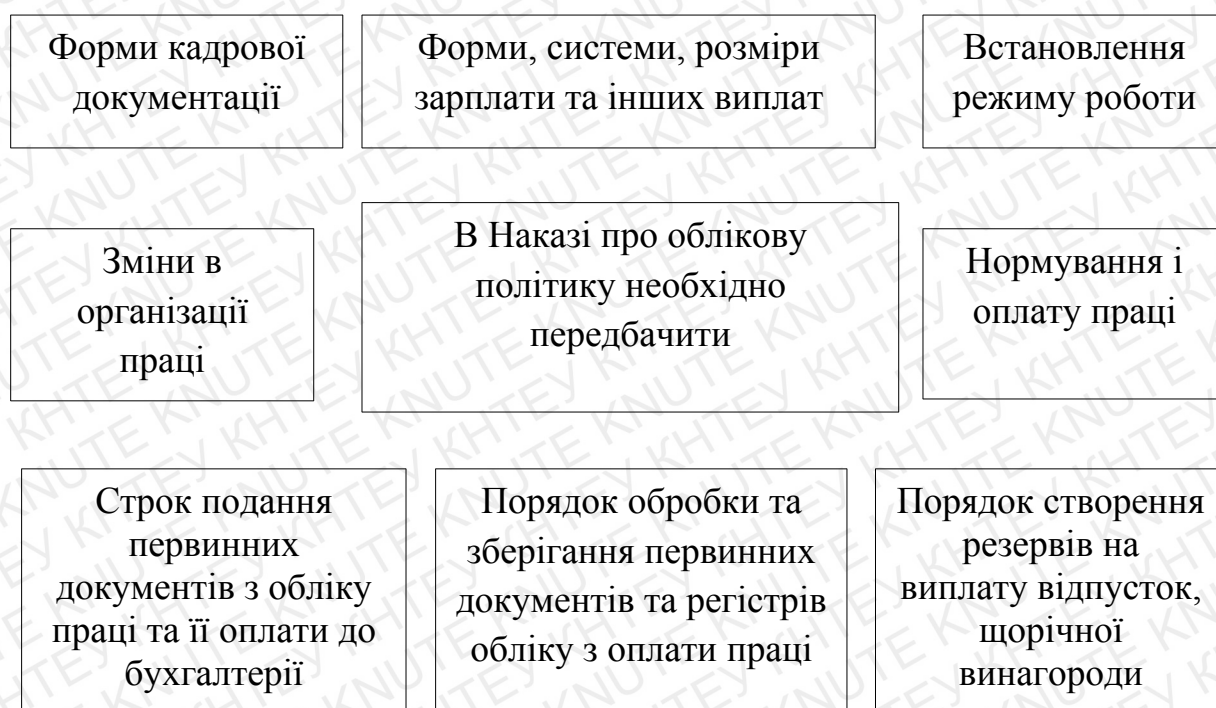


Рис. 2.2 Основні положення з обліку праці та її оплати, якими необхідно доповнити Наказ про облікову політику на вітчизняних підприємствах [34]

Необхідно відзначити, що процес організації бухгалтерського обліку операцій з оплати праці повинен бути спрямований на мотивацію зростання до продуктивності праці, використання встановленого обсягу робочого часу та, на нашу думку, повному висвітленню загальної чисельності працівників для цілей ефективності оподаткування. З цією метою кожне підприємство

повинно чітко розподілити функціональні обов'язки облікового забезпечення між підрозділами. Вдосконалення організації бухгалтерського обліку операцій з оплати праці на досліджуваному підприємстві повинно також виходити з оптимізації тарифного регулювання оплати праці. Зокрема:

- слід удосконалити застосування тарифної системи шляхом встановлення співвідношення тарифної ставки відповідно до рівня кваліфікації працівників;
- запровадити гнучку форму та систему оплати праці, в тому числі контрактні та безтарифні;
- розробити внутрішні тарифні умови нарахування заробітної плати як чинника зростання до мотивації та стимулювання на підприємствах;
- удосконалити мотиваційний механізм регулювання окладу;
- вдосконалити процес нормування (засіб регулювання нарахування заробітної плати);
- обґрунтувати вибір ефективної форми і системи оплати плати та закріпити в положенні про облікову політику;
- регулювання порядку нарахування заробітної плати нормами колективного договору [63].

Ефективність організації бухгалтерського обліку операцій із нарахування заробітної плати, віднесення прямої заробітної плати певної сфери виробництва, а також вчасний аналіз виконання досліджуваних операцій забезпечують виявлення нових резервів підвищення заробітної плати працівників підприємства.

В цілому, одним із важливих напрямів удосконалення організації бухгалтерського обліку операцій із заробітною платою є зниження частки документообороту через запровадження багатоденного й накопичувального формату документування, застосування типових форм документів, що пристосовані до використання в умовах застосування комп'ютерних технологій.

Зауважимо, що наступні реформи організації бухгалтерського обліку операцій з оплати праці повинні реалізуватися через зростання вартості трудових ресурсів, через встановлення єдиних умов відтворення трудових ресурсів незалежно від форм власності; зростання тарифної частки в заробітній платі; зростання частки мінімальної заробітної плати в середній заробітній платі, через удосконалення механізмів державного регулювання оплати праці, тощо [63, с. 45].

Таким чином, організація первинного обліку розрахунків з оплати праці набуває особливого значення. Визначено, що достовірність обліку розрахунків з працівниками пов'язана з рівнем розробки відповідної облікової політики підприємства, чіткістю налагодженого обліку робочого часу і первинного документування виробітку та законною оптимізацією механізму розрахунку обов'язкових утримань і нарахувань.

Встановлено наступні елементи організаційної побудови: структурні блоки організації первинного обліку оплати праці, значення облікової політики та необхідність подальшого удосконалення документального оформлення операцій щодо розрахунків оплати праці із врахуванням особливостей аграрного виробництва.

2.2 Фінансовий та податковий облік витрат на оплату праці

Документальне оформлення операцій щодо розрахунків з заробітної плати між працівниками й роботодавцем супроводжується великою кількістю документів типових та нетипових форм. Керівник підприємства на кожний первинний документ затверджує графік документообігу. Графік формується при врахуванні вимог за наказом Голови архіву при КМУ від 20.07.1998 р № 41.

Загальна схема документообігу при нарахуванні і виплаті заробітної плати наведена на рис. 2.3

Загалом, розрахунки з оплати праці ДП «Словечанський лісгосп» веде на синтетичному рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам". На даному рахунку ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці за всіма її видами, а також розрахунки за неодержану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами).



Рис. 2.3 Схема документообігу при нарахуванні і виплаті заробітної плати

Рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" має такі субрахунки:

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

На першому субрахунку відображають суми нарахованої заробітної плати працівникам підприємства, які належать як до облікового, так і до необлікового складу.

На другому субрахунку відображають суми невикраденої (депонованої) заробітної плати, які перераховуються з першого субрахунку, якщо працівник з будь-яких причин в установленний термін не одержав нарахованої йому суми.

За кредитом субрахунка 661 облічують суми нарахованої заробітної плати і виплати, які не входять до фонду оплати праці.

За дебетом субрахунка 661 відображають виплачені суми, включаючи вартість натуральної оплати, всі види утримань із оплати праці, депонування сум невикраденої заробітної плати.

За рахунком 66 може бути розгорнутий залишок: кредитовий, який відображає заборгованість господарства працівникам підприємства за заробітною платою, а дебетовий, що показує заборгованість працівників господарству за заробітною платою.

Відображення нарахованої оплати праці на витрати підприємство здійснює наступним чином (рис. 2.4).

Витрати на оплату праці
Кредит субрахунка 661

у дебет рахунків

Виробництво Рахунок 23	Загальновиробничі витрати Рахунок 91	Адміністративні витрати Рахунок 92	Витрати на збут Рахунок 93	Інші витрати операційної діяльності Рахунок 94
---------------------------	---	---------------------------------------	-------------------------------	---

Рис. 2.4 Схема відображення у бухгалтерському обліку з нарахування заробітної плати

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" та 16 "Витрати" визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку в досліджуваному підприємстві інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та формування інформації про витрати підприємства, зокрема витрати на оплату праці (рис. 2.5).

Д-т Рахунок 661 "Розрахунки за заробітною платою" К-т	
Утримання та виплати	Нарахування
Виплати авансу й заробітної плати під час остаточного розрахунку К-т 301,311	С-до: заборгованість працівникам на початок місяця
Утримання податку з дохід фізичних осіб, єдиного соціального внеску, депонована зарплата (К-т 641, 65, 662); Розрахунки за іншими операціями (К-т 68); Розрахунки з різними дебіторами (К-т 37)	-працівникам основного й допоміжного виробництва (Д-т 23,81) -управлінському, інженерному персоналу, іншому персоналу (Д-т 91, 92) -працівникам служби збуту, працівникам невиробничої сфер (Д-т 93,94) -за рахунок резерву майбутніх виплат і платежів (Д-т 471) -за соціальним страхуванням (Д-т 652)
	С-до: заборгованість працівникам на кінець місяця

Рис. 2.5 Відображення на рахунках операцій з нарахування, утримання й виплати заробітної плати ДП «Словечанський лісгосп»

В кредиті субрахунку 662 "Розрахунки з депонентами" відображаються суми своєчасно не виданої заробітної плати, премій, допомоги тощо працівникам підприємства. В дебеті субрахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою" відображаються виплачена заробітна плата, депонована заробітна плата, відрахований податок на доходи з фізичних осіб із заробітної плати працівників та службовців на користь державного бюджету, відраховані аліменти та інші відрахування згідно з виконавчими листами.

В дебеті субрахунку 662 "Розрахунки з депонентами" відображаються видачі депонованих сум. Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі

має стільки ж рахунків, скільки працюючих на підприємстві за обліковим складом, тобто це облік розрахунків по заробітній платі по кожному працюючому окремо. Сума всіх нарахувань заробітної плати по кожному аналітичному рахунку (тобто по кожному працюючому) дорівнюватиме кредитовому обороту синтетичного рахунку 66 за звітний місяць, тобто сумі нарахованої заробітної плати по цеху, відділу, підприємству в цілому. Сума всіх відрахувань за аналітичними рахунками дорівнюватиме дебетовому обороту синтетичного рахунка 66. Сума в графі Розрахунково-платіжної відомості "Сума, належна до виплати" аналітичних рахунків дорівнює кредитовому сальдо синтетичного рахунка 66 "Розрахунки за виплатами працівникам". Кредитове сальдо рахунка 66 показує заборгованість підприємства робітникам і службовцям на 1-ше число кожного за звітним місяця. Заробітна плата є одним з елементів витрат виробництва і однією з важливих статей собівартості продукції. Щоб включити її до складу витрат, уся нарахована в розрахункових і розрахунково-платіжних відомостях заробітна плата групується за напрямками витрат (цехів, дільниць, інших структурних підрозділів) у спеціальній відомості або табуляграмі розподілу.

Нарахування заробітної плати працівникам ДП «Словечанський лісгосп» здійснюється на основі Наказів про прийняття на роботу, переміщення, надання відпустки, звільнення, табелів обліку відпрацьованого часу та інших первинних документів.

Нарахування зарплати здійснюється один раз на місяць і відображається в обліку в останній день місяця. За першу половину місяця може видаватись аванс в розмірі 50% місячної зарплати за вирахуванням податків, що підлягають утриманню. Виплата авансу здійснюється по Платіжній відомості Обчислення середньої зарплати працівникам для оплати відпусток проводиться згідно з Порядком № 100 [132].

Відпускні нараховуються шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед відпусткою 12 календарних місяців або за менший фактично відпрацьований час на відповідну кількість календарних днів року або

меншого відпрацьованого періоду (за винятком святкових і неробочих днів, установлених законодавством). Одержаний результат множать на кількість календарних днів відпустки.

Бухгалтерські проводки будуть виглядати так:

1. Створено резерв відпусток:

Д-т 231, 91, 92, 93, 94К-т 471

2. За рахунок створеного резерву нараховані відпускні:

Д-т 471 К-т 661

Якщо резерв раніше створений не був, нарахування проводиться по дебету витратних рахунків (231, 91, 92, 93 та ін.)

2. На суму відпускних нарахований ЄСВ:

Д-т 471К-т 651

4. Утримано ПДФО:

Д-т 661 К-т 641

5. Виплата відпускних з каси підприємства:

Д-т 661К-т 301

7. Відпускні перераховані на картрахунок працівника:

Д-т 661К-т 311

Працівники установи, що застраховані на випадок тимчасової втрати працездатності в Фонді соціального страхування мають право на грошову компенсацію за дні тимчасової непрацездатності у зв'язку з хворобою. Підставою для нарахування допомоги є лікарняний листок, що оформлений та виданий.

Середня зарплата для розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності обчислюється виходячи з нарахованої зарплати за видами виплат, з який сплачені страхові внески і які підлягають обкладенню податком з доходів фізичних осіб.

Для розрахунку лікарняних працівнику, якому встановлено підсумований облік робочого часу використовують середньоденну оплату

праці. Її обчислюють шляхом ділення нарахованої заробітної плати за 12 місяців на кількість днів у році крім святкових.

При цьому середньоденна (середньо-годинна) заробітна плата не може перевищувати граничного розміру, що його визначають шляхом ділення граничної величини заробітної плати, з якої сплачують страхові внески, встановленої в останньому місяці розрахункового періоду, на норму робочого часу цього місяця.

До журнал-ордера № 5 прикладаються всі документи, що є підставою для нарахування зарплати: таблиці, витяги з наказів та ін. Підсумок журнал-ордера № 5Б заноситься в Головну книгу. Ця ділянка обліку є дуже громіздкою, а тому часто вона є автоматизованою. В таких випадках журнал-ордер № 5 отримують в автоматичному режимі, а кожному працівнику роздруковується "Розрахунковий листок", що містить інформацію про суми нарахованої оплати праці та утримань з неї.

Розподіл оплати праці та відрахувань на соціальні заходи по об'єктах обліку відображується у Зведеній відомості нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї по об'єктах обліку. Ця відомість складається на підставі первинних документів з обліку праці, накопичувальних відомостей, журналів обліку витрат. В ній відображують кількість відпрацьованих людино-годин, суму нарахованої оплати праці та відрахувань від неї на соціальні заходи. Відомість є підставою для записів у Виробничі звіти, Відомість аналітичного по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» і складання журналу-ордера ф. № 5.

Для контролю за використанням фонду оплати праці і станом розрахунків з оплати праці з робітниками і службовцями складається Зведена відомість по розрахунках із робітниками та службовцями. Ця відомість складається на підставі показників розрахунково-платіжних відомостей за звітний місяць або Книги розрахунків з оплати праці. У відомості узагальнюються дані загалом по підприємству: про суму нарахованої оплати праці, суми оплати праці, виданої готівкою в поточному місяці, про розміри

депонованої оплати праці, а також суми утримань за їх видами. За даними цієї відомості виписуються чек на одержання грошей з поточного рахунка банку, а також для одержання даних для перерахування до бюджету прибуткового податку, утриманого із заробітної плати та інші утримання. За цією самою відомістю складають довідки про використання фонду оплати праці. Підсумок нарахованої оплати праці за Зведеною відомістю звіряють з показниками Журналу-ордера № 5.Щодо податкового обліку, необхідно відзначити, що існує два види оподаткувань заробітної плати: перший-нарахування на заробітну плату; другий -утримання із заробітної плати.

Нарахування на заробітну плату здійснюють і сплачують за рахунок роботодавця (підприємства, організації тощо). Роботодавець при нарахуванні заробітної плати працівнику повинен одночасно нараховувати єдиний соціальний внесок.

Утримання із заробітної плати нараховує і сплачує роботодавець, але проводить за рахунок працівника. Із заробітної плати утримують податок на доходи фізичних осіб (далі-ПДФО), що регулюється Податковим кодексом України [1].

Відповідно до ст. 164.6 Податкового кодексу України [1] при нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати база обкладення ПДФО визначається як сукупний дохід (СД) , зменшений податкової соціальної пільги (далі —ПСП) за її наявності.

Розрахунок відрахувань із заробітної плати та нарахувань на фонд оплати праці спростився. Адже єдиний соціальний внесок вже не стягується із заробітної плати. Основний акцент у ньому зроблений на технічне підвищення ставок податків і зниження ставки ЄСВ.

Ставка ПДФО -18%. В свою чергу, платник податку який отримує дохід у вигляді заробітної плати –має право на податкову соціальну пільгу.

Податкова соціальна пільга – сума на яку платник податку може зменшити свій місячний оподатковуваний дохід. ПСП –це пільга передбачена законодавством, якщо заробітна плата не перевищує граничної суми доходу,

яка визначається шляхом множення мінімальної заробітної плати встановленої на 01.01 поточного року на коефіцієнт 1,4 і заокруглена до найближчих 10 гривень. Розмір граничної суми доходу та ПСП не змінюється протягом звітного року, навіть якщо змінюється розмір мінімальної заробітної плати.

Розмір податкової соціальної пільги залежить від категорії платників податку і включає загальну та підвищені.

Передбачені ПКУ[1] розміри податкової соціальної пільги дорівнюють для окремих платників податку: 100 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку; 150 відсоткам суми загальної пільги; 200 відсоткам суми загальної пільги.

У частині ЄСВ слід звернути увагу на такі зміни, яких зазнав Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р.:

- 1) Працює єдина ставка ЄСВ у розмірі 22% (диференційованих ставок ЄСВ залежно від класу професійного ризику виробництва не буде);
- 2) Максимальну величину бази нарахування ЄСВ підвищено із 17 до 25 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб;
- 3) Із заробітної плати (доходу) робітників більше не утримується ЄСВ (3,6%).

Відповідно до пп.168.1.2 п.168.1 ст.168 Податкового кодексу: «Податок сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету.»

Загалом, встановлено, що бухгалтерський облік праці та заробітної плати має сприяти підвищенню продуктивності праці, повному використанню робочого часу, правильному і своєчасному розрахунку з персоналом, а також збору інформації та групуванню показників з оплати

праці, необхідних для поточного та наступного планування, контролю та аналізу. Для цього на підприємстві мають бути чітко розподілені функції обліку між відділами.

Розробляючи внутрішні документи н ДП «Словечанський лісгосп» (положення про оплату праці, преміювання та інші), необхідно:

- розширювати практику персоніфікації ставок і окладів найбільш кваліфікованим працівникам, орієнтованим на підвищення ефективності праці;

- враховувати галузеві особливості, зокрема при створенні системи стимулювання, встановлювати спеціальні, специфічні фактори оцінок робіт для методу бальної системи преміювання, для кожної категорії персоналу, посилюючи регуляторну і стимулювальну функції заробітної плати;

- до переліку факторів та критеріїв оцінювання умов преміювання включати рівень кваліфікації, ступінь відповідальності виконаної роботи, рівень професійної майстерності, ініціативності, стаж роботи, результати кваліфікаційної атестації робітників тощо, які відповідають сучасним реаліям, тактиці та стратегії управління підприємством, його підрозділами й персоналом.

Адже, від організації та методики обліку оплати праці залежить якість, правдивість, справедливість, повнота і своєчасність розрахунків з персоналом з оплати праці.

Отже, витрати вітчизняних підприємств на оплату праці є одним із головних елементів витрат, які пов'язані практично з усіма видами діяльності підприємства. Тому організація обліку виплат працівникам є не тільки важливою ділянкою у системі обліку підприємства, а і ключовим фактором довгострокового розвитку, що забезпечить конкурентоспроможність суб'єкта господарювання на ринку.

2.3 Облік витрат на оплату праці в системі прийняття управлінських рішень

Питання управлінського обліку витрат на оплату праці розкриті у дослідженнях таких науковців: Ф. Бутинця, С. Голова, К. Друрі, Т. Карпової, В. Сопка та інших вітчизняних і зарубіжних вчених економістів. У фінансовому обліку витрати на оплату праці узагальнюються за однойменним економічним елементом „Витрати на оплату праці”, а в управлінському – акцент робиться на облік за калькуляційними статтями.

Це можуть бути прямі витрати на оплату праці, додаткова заробітна плата та інші. К. Друрі вважає, що облік витрат праці повинен проходити два самостійні етапи:

1. Калькулювання заробітної плати кожного працюючого, включає утримання із неї, а також виплати і відрахування в Пенсійний фонд та інше (облік заробітної плати);
2. Розподіл витрат на робочу силу за замовленнями на рахунки накладних витрат і рахунки виробництва (облік витрат на робочу силу).

Приблизно такі ж напрямки обліку витрат на оплату праці виділяють Ф. Бутинець, Н.Малюга, Т. Карпова та інші. Управлінський облік витрат на оплату праці задовольняє інформаційні потреби щодо витрат на робочу силу (професійний і кваліфікаційний склад, форми і системи оплати праці, преміювання).

Проте, незважаючи на ґрунтовні дослідження даної тематики, вченими економістами, є досі багато дискусійних питань, що стосуються управлінського обліку витрат на оплату праці. Мета обліку витрат на оплату праці - визначення витрат робочого часу робітниками за видами діяльності; величини виробітку або ступеню виконання змінного завдання; достовірності нарахування заробітної плати; розрахунків із працівниками з оплати праці; контроль за використанням фондів оплати праці. У свою чергу, Т.П. Карпова виділяє свою класифікацію витрат на оплату праці. Вона вважає, що витрати

на оплату праці не являються однорідними і тому їх класифікують з метою задоволення потреб управління.

В основу будь-якої класифікації повинні бути покладені принципи які характеризують однорідні явища.

Така класифікація передбачена у звітності з праці і нормативних документах. Однак прийнята класифікація є мало придатна для підприємства, тому що характеризується занадто загальними ознаками. У ній немає інформації за такими процесами управління, як витрати на набір, скорочення та відбір чисельності; витрати, які пов'язані з процесами нормування та планування чисельності персоналу і праці. Тоді як, у сучасній літературі, найбільш поширені дві класифікації витрат на робочу силу. За першою витрати складаються з суми винагород в грошовій і натуральній формах за виконану роботу і невідпрацьований час, додаткові витрата організації пов'язані із забезпеченням працівників житлом, оздоровчими заходами, професійним навчанням та інше. За другою класифікацією витрати на робочу силу розділяються на дві групи: прямі і непрямі. До прямих відносять: заробітну плату, витрати на житло, виплати соціального характеру, витрати на культурно-побутове обслуговування та інші. До непрямих витрат відносять засоби, які вираховуються у вигляді обов'язкових відрахувань в державні позабюджетні соціальні фонди і регіональні та місцеві збори.

Необхідно відзначити, що обліку праці та заробітної плати – один із найважливіших та складних ділянок роботи, що потребує точних та оперативних даних, у яких відображається зміна чисельності робітників, витрати робочого часу, категорії робітників, виробничих витрат.

Вивчення обліку розрахунків з оплати праці на ДП «Словечанський лісгосп» дало змогу внести кілька пропозицій щодо можливих шляхів удосконалення обліку (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Недоліки в обліку витрат на оплату праці ДП «Словечанський лісгосп»
та шляхи їх вирішення

№ з/п	Недоліки в обліку розрахунків з оплати праці	Методи покращення обліку розрахунків з оплати праці
	<p>При аналізі річного фонду оплати праці помісячно було виявлено, що сума витрат на відпустки нерівномірна протягом року</p>	<p>Для того, щоб суми витрат, що йдуть на основну та на додаткову відпустку на підприємстві ДП «Словечанський лісгосп» були рівні, потрібно запровадити в обліку окремий рахунок для забезпечення відпусток працівників. У плані рахунків бухгалтерського обліку передбачений окремий рахунок 472 «Резерв виплат відпусток», на кредиті якого можна обліковувати щомісячні відрахування в цей резерв бухгалтерією, а на дебеті—зняття з резерву коштів для нарахування відпусток працівникам у поточному місяці. Це забезпечить рівномірні протягом року суми витрат на основну та додаткові відпустки і збільшення сум відпускних, особливо в літній період це не так помітно. Контроль за формуванням і цільовим використанням резерву виплат відпусток доцільно покласти на головного бухгалтера або на заступника головного бухгалтера</p>
	<p>На підприємстві ДП «Словечанський лісгосп» таблиць обліку робочого часу заповнюється вручну</p>	<p>На підприємстві ДП «Словечанський лісгосп» таблиць обліку робочого часу заповнюється в ручному режимі, що для обліку нарахування заробітної плати не є зручним, адже виконувати дуже багато розрахунків. Крім того, на підприємстві є можливість ведення таблиць в електронному режимі, тому що будь-який вихід і прихід працівників фіксується спеціальними жетонами на контрольно-пропускному пункті, тому було б доцільно зробити так, щоб ці відмітки приходів-виходів працівників фіксувалися ще й у програмі 1С Бухгалтерія. Це значно спростило б облік нарахування заробітної плати, адже в програмному забезпеченні підприємства така можливість. До того ж ведення електронного таблиць, без задіяння людських ресурсів, сприяло б покращенню дисципліни працівників, адже будь-яке запізнення чи вихід із роботи до закінчення робочого дня фіксувалися б у програмі, і робочий день уважався б відпрацьованим неповністю, тому кожен працівник приходив би вчасно.</p>
	<p>Недосконалий управлінський облік витрат на оплату праці</p>	<p>Витрати на оплату праці є третім після матеріальних витрат за значимістю складником операційної діяльності підприємства ДП «Словечанський лісгосп». Значна частина цих витрат потребує</p>

		<p>досконалого обліку. Особливо великі завдання стоять перед управлінським обліком. Він повинен включати вирішення таких питань: вибір оптимальних систем та форм оплати праці; визначення витрат на оплату праці в структурі майбутніх контрактів; облік витрат на оплату праці за калькуляційними статтями та видами діяльності; облік витрат на оплату праці в розрізі матеріально</p> <p>ві Продовж. табл. 2.4 з</p> <p>Для отримання необхідної інформації про структуру витрат на оплату праці, їх облік необхідно здійснювати за такими калькуляційними статтями, як-от: – основна заробітна плата працівників; – додаткова заробітна плата працівників. Також до зобов'язань працівників бухгалтерії слід включати вибір оптимальних форм та систем оплати праці.</p>
	<p>На підприємстві облік розрахунків із Фондом соціального страхування від тимчасової втрати працездатності ведеться на старому рахунку 653 «Розрахунки з ФСС зТВП»</p>	<p>Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загально-обов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010р. №2464-17, внески до фонду соціального страхування вже не оплачуються безпосередньо з рахунку організації, але ФСС із тимчасової втрати працездатності все ж відшкодовує витрати, понесені з рахунку Фонду зі своїх коштів, тому, за рекомендацією Фонду соціального страхування, для підприємства ДП «Словечанський лісгосп» у банку відкрито спец рахунок для повернення коштів ФСС. Цільове використання цих коштів буде перевірятися Фондом соціального страхування, тому підприємству доцільно вести їх облік окремо. Для цього можна використати рахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами», на якому відображається прихід коштів із Фонду соціального страхування і виплата цих коштів працівникові. Також доцільніше для виплати цих коштів використовувати окрему відомість. Так підприємство перестрахує і себе від помилок.</p>
	<p>Невелика кількість працівників із вищою освітою</p>	<p>Освіта персоналу має свої нюанси, але в результаті підвищення кваліфікації отримають вигоду і підприємство, і працівники. Організація має бути зацікавлена у кваліфікованих спеціалістах, працівниках, здібних забезпечити реалізацію завдань її розвитку, адже якщо головний бухгалтер кваліфікований спеціаліст, то й облік буде в належному стані, із податками все буде добре та ін. Однак при вирішенні кадрових питань не слід зупинятися тільки на підвищенні професійної кваліфікації, потрібно зацікавити людей у підвищенні продуктивності праці, стимулювати їх н</p>

		<p>є тільки матеріально, аї застосовувати ефективні форми психологічної мотивації, створити необхідні організаційні, економічні й психологічні умови для об'єднання інтересів працівників з інтересами підприємства. Наприклад, періодично проводити анкетування працівників щодо</p> <p>по Закінч. табл. 2.4 шик, як має винагороду.</p>
	<p>Видача заробітної плати на підприємстві проводиться через касу. Це є досить незручно і в сучасних умовах застаріло</p>	<p>Потрібно запропонувати виплачувати заробітну плату працівникам підприємства за допомогою пластикових карток, адже розвиток електронної техніки дає змогу широко використовувати безготівкові розрахунки.</p> <p>Пластикова картка це пластинка з нанесеною магнітною смугою або вмонтованою мікросхемою, яка містить ключ до спеціального карткового рахунка в банку. Картки для банківських автоматів –це різновид дебетових карток, які дають можливість власникові рахунка в банку одержувати готівкові кошти в межах їх залишку на рахунку через автоматичне обладнання, встановлене в банках, торгових залах, на вокзалах тощо. За наявності картки гроші можна одержати в будь-який час, у святкові чи вихідні дні. Отже, більш перспективною формою розрахунків по заробітній платі на ТОВ «Юкон-Продтрейд» є форма безготівкових розрахунків за допомогою пластикових карток.</p>
	<p>На підприємстві використовується тільки погодинна оплата праці, а це ніяк не зацікавлює працівників.</p>	<p>Для зацікавлення працівників результатами своєї діяльності необхідно запровадити використання погодинно-преміальної системи оплати праці, при якій, окрім основного заробітку, робітники отримують премію, що збільшує їх матеріальну зацікавленість у результатах своєї праці. За цією системою заробіток робітників нараховується і за відпрацьований час, і за досягнення певних кількісних та якісних показників. Кількісними показниками можуть бути відпрацьований час, більша кількість виготовленої продукції (заготівля лісу), а якісними –залучення нових покупців лісу, рекламування продукції. Зміна форми оплати праці може стати дієвим механізмом розвитку економічних відносин на ДП «Словечанський лісгосп».</p>

Проведені дослідження, дозволили встановити, що на досліджуваному підприємстві управлінський облік не ведеться, що відповідним чином

впливає на прийняття ефективних управлінських рішень щодо оптимізації витрат на оплату праці працівників базового підприємства.

На нашу думку, для покращення обліку розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві необхідно: забезпечити резерв відпусток для рівномірних витрат на оплату праці; перевести на автоматичне заповнення таблиць обліку робочого часу; для покращення обліку розрахунків щодо соціального страхування доцільно задіяти ще один субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Вирішуючи кадрові питання, слід підвищувати професійну кваліфікацію, зацікавлювати людей у продуктивності праці, стимулювати їх і матеріально, і використовуючи ефективні форми психологічної мотивації.

У результаті реформування бухгалтерського обліку в Україні, групування і класифікація витрат стали наближеними до вимог обчислення витрат у складі виробничої собівартості. П(С)БО 16 досить ретельно визначає облік витрат за елементами, однак облік витрат за статтями калькуляції – узагальнено, без врахування галузевих особливостей. Потрібно зауважити, що в бухгалтерському фінансовому обліку витрати на оплату праці узагальнюються в розрізі економічного елемента «Витрати на оплату праці», а в управлінському обліку значна увага приділяється обліку витрат за статтями калькуляції.

Оскільки Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. визначено, що поряд зведенням фінансового обліку підприємства самостійно розробляють систему та форми управлінського обліку [4], вони на власний розсуд виконують облік витрат за статтями калькуляції (рис. 2.6) та визначають методику в заходах облікової політики. Таке групування і класифікація витрат відповідають вимогам управління собівартості продукції. Керуючись основними цілями управлінського обліку, необхідно виділити з фонду оплати праці заробітну плату включену до собівартості продукції, як важливу складову витрат

виробництва поряд з матеріальними витратами, відрахуваннями на соціальні заходи, амортизаційними відрахуваннями та іншими витратами.

Розробка системи та форми управлінського обліку є внутрішньою справою підприємства, що дозволяє керівництву самостійно вирішувати питання: – класифікації витрат; – деталізації місць виникнення витрат; – обліку фактичних і планових (нормативних) витрат.

Обсяг витрат на оплату праці персоналу залежить від загальної чисельності робітників, їх кваліфікації. У свою чергу чисельність персоналу обумовлена масштабами виробництва продукції, а також продуктивністю праці робітників. Визначення розмірів затрат праці кожного працівника здійснюється за кількістю затраченого часу або виробленої продукції. Розрахунок заробітної плати виконується відповідно до прийнятої згідно колективного договору форми оплати праці: відрядної чи погодинної. Для обліку розрахунків з оплати праці оформлюються первинні документи, організується табельний облік і складається табель з обліку відпрацьованого часу, а при відрядній формі оплати праці, крім табелів, застосовуються документи з обліку обсягу виробітку (рапорти або відомості виробітку бригад).

Якщо операції пов'язані з технологічним процесом, оформлюється наряд (індивідуальний, бригадний, разовий, нагромаджувальний) на відрядні роботи. Для визначення суми заробітної плати належної до виплати робітникам, потрібно виконати нарахування за місяць і провести необхідні утримання з неї. Такі розрахунки здійснюють у розрахунково-платіжній відомості, яка разом з виконанням розрахункових і платіжних функцій, слугує регістром аналітичного обліку розрахунків з персоналом по виплаті заробітної плати.

На сучасному етапі значення обліково-аналітичного забезпечення системи управління витратами на оплату праці характеризується тим, наскільки адекватно його складові відповідають потребам управління. У свою чергу, надання керівництву підприємства необхідної інформації для

управління витратами на оплату праці, можливо за умови розробки на підприємстві запропонованої форми внутрішньої бухгалтерської звітності (табл.2.5).

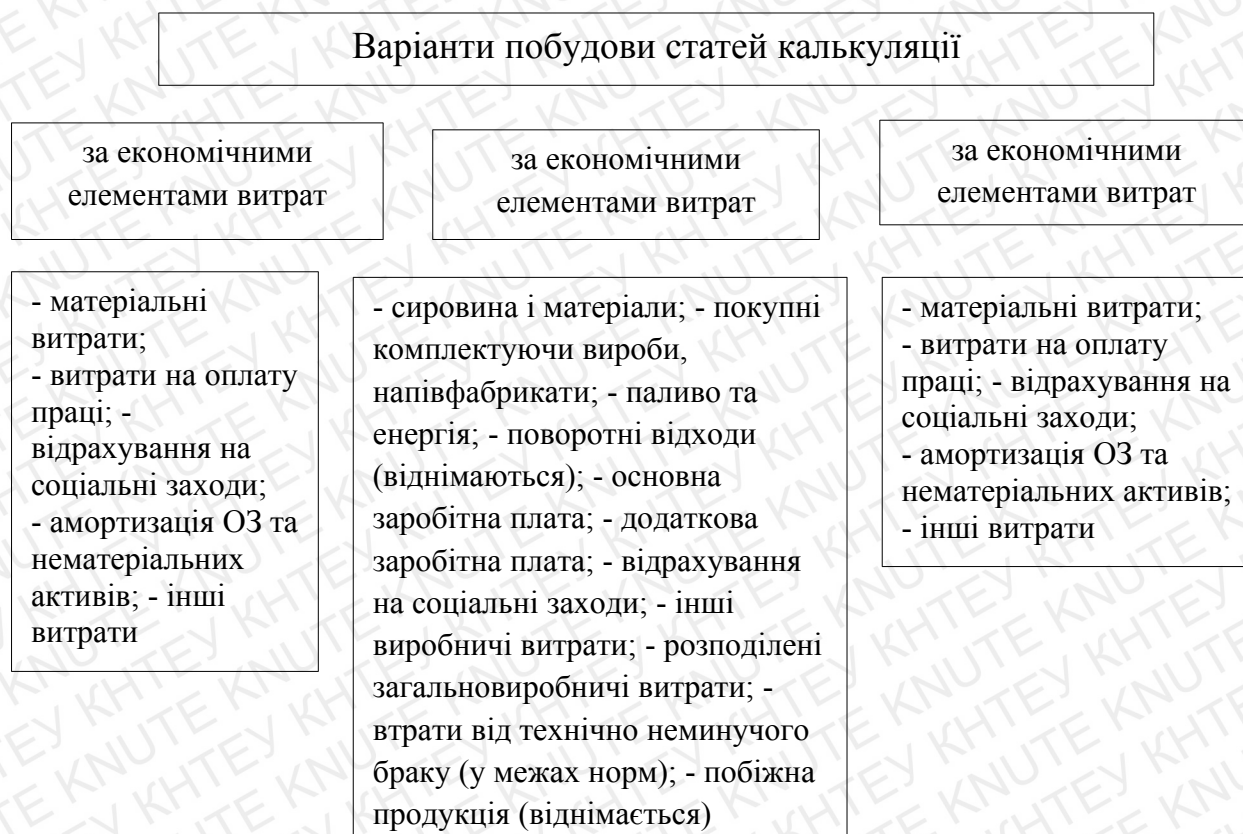


Рис. 2.6 Варіанти побудови статей калькуляції

При цьому, розробляючи звітність, потрібно забезпечувати методологічний принцип: максимум інформації при мінімумі її показників. Таким чином, отримана за допомогою показників Звіту про структуру і динаміку розмірів витрат на оплату праці, інформація про виникнення простроченої заробітної плати може бути індикатором передкризових та кризових явищ у господарстві.

Аналізуючи відповідність потребам управління системи відображення витрат на оплату праці на рахунках бухгалтерського обліку, потрібно відмітити, що вона залежить від форми взаємозв'язку між рахунками

фінансової і управлінської бухгалтерії та може бути здійснена за рахунок автономного або інтегрованого принципу.

Таблиця 2.5

Звіт про структуру і динаміку розмірів на оплату праці
за _____ 20__ р. (I, II, III, IV квартал)

№ з.п	Види виплат	Квартал		
		1 міс	2 міс	3 міс
ЗАБОРГОВАНІСТЬ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПОЧАТОК КВАРТАЛУ				
1	Основна заробітна плата			
2	Додаткова заробітна плата			
3	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати			
4	Разом заборгованість			
НАРАХОВАНО НА КВАРТАЛ				
5	Основна заробітна плата			
6	Додаткова заробітна плата			
7	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати			
8	Разом заборгованість			
ВИПЛАЧЕНО ЗА КВАРТАЛ				
	Основна заробітна плата			
	Додаткова заробітна плата			
	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати			
	Разом заборгованість			
ЗАБОРГОВАНІСТЬ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА КІНЕЦЬ КВАРТАЛУ				
	Основна заробітна плата			
	Додаткова заробітна плата			
	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати			
	Разом заборгованість			

Прикладом побудови інтегрованої системи є національний план рахунків, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку і Інструкції з його застосування» [5]. За умови його використання, прямі виробничі витрати відображаються безпосередньо на рахунку 23

«Виробництво», а непрямі накопичуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і наприкінці звітного періоду списуються на рахунок 23 «Виробництво» виходячи з встановленої на підприємстві методики розподілу між об'єктами калькуляції.

Витрати підрозділів, які здійснюють невиробничі функції (управління, збут), не враховуються до виробничої собівартості продукції, а списуються на рахунок 79 «Фінансові результати» в звітному періоді, в якому вони були здійснені. У зв'язку з викладеним, доцільно використовувати зазначені в табл. 2.5 аналітичні рахунки до рахунків витрат на оплату праці, що надасть можливість деталізувати і водночас спростити процедуру обліку, оскільки для кожної операції з відображення витрат на оплату праці визначені аналітичні рахунки необхідні для використання. З метою відповідності потребам управління важливо зосередитися на такій організації обліку витрат, зокрема на оплату праці, що надасть можливість достовірно обчислювати виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) будь-якого виробництва. Тому потрібно реалізувати групування витрат та їх класифікацію з позиції відповідності вимогам калькуляції і водночас визначення розмірів коштів для ведення господарської діяльності. Певну суму грошей необхідно передбачити для проведення своєчасних розрахунків з оплати праці.

Таблиця 2.6

Розрізи аналітичного обліку до рахунків витрат на оплату праці

Синтетичний рахунок (рахунок першого порядку)	Субрахунки (рахунки другого порядку)	Аналітичний рахунок першого порядку
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	661.1 «Витрати фонду основної заробітної плати»
		661.2 «Витрати фонду додаткової заробітної плати»
	663 «Розрахунки за іншими виплатами»	663.1 «Витрати заохочувального та компенсаційного характеру»
		663.2 «Витрати, що не належать до фонду оплати праці»

Таким чином, з метою надання користувачам адекватної потребам управління бухгалтерської інформації за результатами дослідження удосконалено обліково-аналітичне забезпечення системи управління витратами на оплату праці на основі запропонованої форми внутрішньої бухгалтерської звітності табл. 2.6. Визначено модель бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці, здатну вирішувати наступні задачі:

- проведення своєчасних розрахунків з працівниками суб'єкта господарювання по оплаті праці;
- виконання на регулярній основі відрахувань до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- віднесення нарахованої суми заробітної плати та відрахувань на соціальні заходи на витрати виробництва у складі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- надання показників з нарахування оплати праці та її виплати для потреб оперативного керівництва та формування внутрішньої бухгалтерської звітності.

Також, з метою удосконалення управлінського обліку, розробимо прогнозний бюджет витрат на заробітну плату працівників ДП «Словечанський лісгосп» (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Бюджет витрат на оплату праці на 2019 р. ДП «Словечанський лісгосп»

Показник	Квартал				Разом за рік
	1	2	3	4	
Обсяг виробництва, одиниць	82800	84000	110400	118000	395200
Витрати праці на одиницю, годин	0,5	0,5	0,5	0,5	X
Загальні витрати праці, годин	41400	42000	55200	59000	X
Тарифні ставки за годину, грн.	30	30	30	30	X
Загальні витрати на оплату праці, гривень	1263000	1250000	1115000	3553000	50530 000

Загалом, бюджет витрат на оплату праці – це плановий документ, у якому відображено витрати на оплату праці, необхідні для основної діяльності базової установи за бюджетний період. Цей бюджет складається

на підставі даних бюджету виробництва і встановлених технологічних норм праці на одиницю продукції та тарифної ставки робітників відповідної кваліфікації.

Даний бюджет витрат на оплату праці розроблено на основі бюджету виробництва (кількість одиниць продукції, що підлягають виготовленню), даних щодо продуктивності праці та ставок оплати праці основного виробничого персоналу, зайнятого безпосередньо виготовленням продукції.

Отже, можливості впливу облікової інформації на процес прийняття управлінських рішень зумовили необхідність подальших досліджень в напрямку удосконалення існуючої методики бухгалтерського обліку витрат на оплату праці та внутрішніх документів для відображення витрат на оплату праці.

2.4 Розкриття інформації про витрати на оплату праці у звітності підприємства

Важливим етапом в обліковому процесі є складання звітності підприємства. Дані про розрахунки за виплатами працівникам на ДП «Словечанський лісгосп» відображаються у фінансовій, статистичній, податковій та спеціальній звітності.

У фінансовій звітності інформація, яка стосується витрат на оплату праці, відображається у ф. № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) та ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Відображення даних у фінансовій звітності стан у розрахунків по операціях з оплати праці

Назва об'єкта	Номер рахунку	Код рядка
Баланс «Звіт про фінансовий стан»		
Поточна кредиторська		

заборгованість за:		
Розрахунками з бюджетом (у частині розрахунку з податку на доходи фізичних осіб)	64	1620
Розрахунками зі страхування (у частині розрахунку ЄСВ)	65	1625
Розрахунками з оплати праці	66	1630
<i>Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)</i>		
Витрати з оплати праці	23,91,92,93,94	2050, 2130, 2150, 2130, 2505
Відрахування на соціальні заходи	23, 91, 92, 93,94	2130, 2150, 2180, 2510

При складанні фінансової звітності важливу роль відіграють Примітки до річної фінансової звітності. Інформація про склад та суму витрат відображених у статтях «Інші операційні витрати» Звіту про фінансові результати обов'язково наводиться в Примітках до річної фінансової звітності.

На сьогоднішній день, в Україні існує реальна проблема, пов'язана з тим, що фінансова звітність не виконує мету свого існування, вона не забезпечує користувачів інформацією для прийняття управлінських, чи інших економічних рішень.

Відповідно, постає актуальне питання: «А якою ж повинна бути фінансова звітність, щоб задовольняти потреби користувачів?» Відповідь на це питання не є однозначною, вона включає в себе декілька підпунктів, зокрема [134]:

- Звітність підприємств повинна бути орієнтована на майбутні звітні періоди, тобто не лише відображати ретроспективну інформацію, а й надавати розрахункові планові показники.

Як зазначає Дземішкевич І.О. [134] «Це можна зробити за рахунок виокремлення у звітності, певного розділу, який би відображав бачення компанії у майбутньому, але необхідно, щоб це бачення спиралося на

об'єктивні показники діяльності вже сьогодні. Мається на увазі, що звісно планові показники будуть відрізнятися від фактичних, але необхідно щоб вони розраховувалися виходячи з реальних даних діяльності підприємства, і були як можна більше наближені до фактичних;

- Форма звітності, яка існує на сьогодні є складною для сприйняття для багатьох користувачів. Звітність має бути оприлюднена у вигляді своєрідного інтегрованого звіту, який би складався з двох головних складових, фінансової частини та не фінансової. До фінансової частини входила б інформація про фінансовий стан підприємства, результати його господарської діяльності та рух грошових коштів. Представлення даної інформації може бути графічним або ж в табличній формі, але обов'язково повинне бути коротке пояснення до ключових статей та показників звітності. Інформація у даному інтегрованому звіті повинна задовольняти потреби користувачів у порядку пріоритетності для підприємства.

Нефінансова частина звіту повинна включати інформацію про вплив діяльності підприємства на суспільство та природне середовище (екологію). Форма представлення звіту не повинна бути уніфікована, та занадто ділова, звіт повинен бути простий та водночас цікавий для користувача, можливо включати певні ілюстрації та схеми пов'язані з діяльністю підприємства, тощо. Користувачі звітності повинні бути впевнені в якості інформації, представленої у звітності.

Для здійснення моніторингу соціально-трудової сфери на всіх рівнях, для стратегічного й оперативного управління підприємством необхідно мати достовірну, оперативну і повну інформацію про перебіг процесів, пов'язаних з організацією та використанням праці й соціально-трудовами відносинами. Показники у сфері праці оформляються у вигляді звітів і широко використовуються в роботі як всередині підприємства, так і за його межами — на місцевому, регіональному, галузевому та загальнодержавному рівнях управління. Звітність показників з праці на підприємстві поділяється на

статистичну та оперативну, вона може мати різні напрямки використання та періодичність складання.

Найширшу та достовірну інформацію про результати впровадження програм з праці, управління і розвитку персоналу надає державна статистична звітність підприємств з питань праці. Вона формується на основі звітів установлених форм, які підприємства незалежно від форм власності та господарювання зобов'язані подавати в установлені терміни до управління статистики місцевості, де підприємство зареєстроване (головного управління статистики в АР Крим, обласного (районного, міського) органу державної статистики). Державна статистична звітність підприємств з питань праці складається з статистичної звітності про працю, про стан заборгованості щодо виплати заробітної плати та про використання робочого часу.

Державна статистична звітність з питань праці включає такі звіти:

- "Звіт по праці" (форма № 1-ПВ місячна), який подається підприємствами, установами, організаціями (далі — підприємства ми) незалежно від форм власності та господарювання до сьомого числа наступного після звітного періоду місяця;

- "Зведений звіт по праці" (форма № 1-ПВ місячна зведена), який подають підприємства, незалежно від форм власності та господарювання, що мають декілька видів діяльності, до сьомого числа наступного після звітного періоду місяця;

- "Звіт про стан умов праці, пільги та компенсації за роботу в несприятливих умовах" (форма № 1-ПВ (умови праці) річна), який подається промисловими підприємствами, будівельними організаціями, підприємствами та організаціями транспорту і зв'язку, колективними сільськогосподарськими підприємствами, незалежно від форм власності не пізніше 31-го грудня звітного року;

- "Чисельність окремих категорій робітників та підготовка кадрів" (форма № 6-ПВ річна) подається підприємствами та колективними

сільськогосподарськими підприємствами, незалежно від форм власності не пізніше п'ятого січня року, наступного за звітним.

Державна статистична звітність про стан заборгованості щодо виплати заробітної плати включає "Звіт про стан заборгованості щодо виплати заробітної плати" (форма № 1-ПВ (заборгованість) середньомісячна) подається 11-го числа наступного після звітного періоду місяця підприємствами незалежно від форм власності та господарювання.

Державна статистична звітність про використання робочого часу містить "Звіт про використання робочого часу" (форма № 3-ПВ середньо-квартальна) та "Зведений звіт про використання робочого часу" (форма № 3-ПВ зведена), які подаються до сьомого числа наступного після звітного періоду місяця підприємствами незалежно від форм власності та господарювання.

Всі перераховані звіти підприємства подають до управління статистики місцевості, де підприємство зареєстроване (головного управління статистики в АР Крим, обласного (районного, міського) органу державної статистики). Ці, а також інші звіти подаються підприємствами для здійснення оперативного управління до органу, до сфери управління якого належать (за його вказівкою).

На підприємствах роботу зі складання і своєчасного подання звітів з питань праці здійснює економіст з питань праці.

Також для здійснення аналізу використовуються дані бухгалтерської звітності, дані відділу кадрів, акти ревізій і перевірок. Оперативна звітність з праці складається для задоволення поточних потреб підприємства в даних про працю та соціально-трудова відносини. На її базі здійснюється прийняття оперативних та розробка перспективних рішень щодо кадрових змін на підприємстві, змін у чисельності та складі персоналу, показниках продуктивності праці, мотивації праці в організації, соціально-економічного розвитку трудового колективу.

Із статистичної звітності певну інформацію з приводу витрат можна отримати зі Звіту про собівартість, що відображає виробничу собівартість за

статтями калькуляції за поточний та попередній роки, звіту з праці форми №1-ПВ яка заповнюється тими підприємствами (установами, організаціями), які своєчасно не розрахувалися з працівниками по заробітній платі незалежно від тривалості заборгованості.

До органів державної статистики підприємства подають наступні форми звітності: № 1-ПВ (місячна) «Звіт з праці», затверджена наказом Держстату від 07.08.2013 № 239; № 1-ПВ (квартальна) «Звіт з праці», затверджена наказом Держстату від 07.08.2013 № 239; № 6-ПВ (річна) «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання», затверджена наказом Держстату від 05.08.2014 № 224; № 9-ДС (річна) «Кількісний та якісний склад державних службовців і посадових осіб місцевого самоврядування», затверджена наказом Держстату від 05.08.2014 № 224; № 1-РС (один раз на чотири роки) «Звіт про витрати на утримання робочої сили» – подається за формою, затвердженою наказом Держстату України від 07.08.2014 № 227.

До податкової звітності належить ф. 1 ДФ «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку». Податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу до органу Державної фіскальної служби України. Окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається.

Міністерство фінансів України наказом від 13.01.2015 року № 4 затвердило нову форму 1ДФ, яка вступила в дію з 01.04.2015 року і подається до органів Державної фіскальної служби України. Звіт складається із двох частин у розділі I відображають «Суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і суми утриманого з них податку» у розділі II «Оподаткування процентів, виграшів (призів) у лотерею та військовий збір».

На сьогоднішній день не тільки продовжено сплату військового збору за ставкою 1,5% (п.161 підроз.10 Перехідних положень ПКУ) [111], але і

розширено список доходів які обкладаються таким податком (всі доходи, визначені ст. 163 ПКУ) [111].

До спеціальної звітності, яка стосується виплат працівникам підприємства, належить звіт з Єдиного соціального внеску. Міністерство фінансів України наказом від 14.04.2015 року 435 затвердило Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Форми статистичних звітів із праці, які необхідно подати за 2018 рік, наведемо нижче у табл. 1. Також відзначимо, що на 2018 рік припадає гранична дата подання форми № 1-ПВ (умови праці) (один раз на два роки) «Звіт про умови праці, пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці» за 2017 рік. Тому цю форму також включено до альбому форм державних статистичних спостережень на 2018 рік (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Перелік форм статистичної звітності щодо витрат на заробітну плату

Назва звіту	Бланк форми	Керівництво щодо заповнення
Форма № 1-ПВ (місячна) «Звіт із праці»	Затверджена наказом Держстату від 10.06.2016 р. № 90	Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-ПВ (місячна) «Звіт з праці», затверджена наказом Держкомстату від 26.10.2009 р. № 403, роз'яснення Держстату від 13.07.2016 р. № 17.4-12/4
Форма № 1-ПВ (квартальна) «Звіт із праці»	Затверджена наказом Держстату від 10.06.2016 р. № 90 (із змінами, внесеними наказом Держстату від 15.02.2017 р. № 39)	Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-ПВ (квартальна) «Звіт з праці», затверджена наказом Держкомстату від 26.10.2009 р. № 404, роз'яснення Держстату від 13.07.2016 р. № 17.4-12/5
Форма № 1-ПВ (умови	Затверджена	Роз'яснення Держстату від

праці) (один раз на два роки) «Звіт про умови праці, пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці»	наказом Держстату від 26.06.2017 р. № 150	30.06.2017 р. № 17.4-12/4
---	---	---------------------------

Статистичні звіти з праці подають у строки, вказані на бланках форм. Проте якщо гранична дата подання звіту припадає на вихідний (святковий, неробочий) день, то цей строк переноситься на наступний робочий день після такого вихідного (святкового, неробочого) дня. Граничні строки подання статистичних звітів із праці для 2018 року (з урахуванням особливостей у зв'язку з перенесеннями робочих днів).

Форми статистичної звітності з праці подають територіальним органам Державного комітету статистики за місцем здійснення діяльності. Okремо зазначимо: для респондентів Донецької та Луганської областей передбачена можливість подання статистичної звітності до будь-якого територіального органу державної статистики або безпосередньо до Державного комітету статистики у зручний для них спосіб — в електронному вигляді, факсом, поштовим відправленням, нарочним.

Статистичну звітність з праці можна подати: — у паперовому вигляді — статистичну звітність з праці направляють поштою рекомендованим листом; — в електронному вигляді — статистичну звітність з праці надсилають за допомогою будь-якої бухгалтерської програми. Роботодавець, який подав звіт в електронному вигляді з дотриманням усіх встановлених умов та отримав квитанції про надходження та приймання звіту до опрацювання, має право не подавати відповідні форми статистичної звітності з праці на папері. Зауважимо, що у 2018 році можна подавати в електронному або паперовому вигляді форму № 1-ПВ (місячна) і форму № 1-ПВ (квартальна), а також форму № 1-ПВ (умови праці) (один раз на два роки).

Неподання органам державної статистики даних для проведення державних статистичних спостережень або подання їх недостовірними, не в повному обсязі, не за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією, чи із запізненням тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб установ — від 170 до 255 грн. (ч. 1 ст. 1863 КпАП). Повторне вчинення тих самих дій або інших, вказаних у ч. 1 ст. 1863 КпАП, протягом року після накладення адміністративного стягнення тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб — від 255 до 425 грн. (ч. 2 ст. 1863 КпАП). Вказані штрафи мають право накладати уповноважені особи органу Держстату (ст. 2443 КпАП).

Отже, зміни деяких законодавчих актів України мають на меті стимулювати легалізацію роботодавцями фонду оплати праці, через ослаблення умов, виконання яких надасть можливість суттєво знизити витрати на сплату єдиного соціального внеску.

2.5 Удосконалення обліку витрат на оплату праці на основі сучасних інформаційних технологій

Ведення обліку праці, нарахування та виплати заробітної плати є важливим елементом системи обліку та управління підприємством, оскільки, з одного боку, допомагає визначити суму витрат підприємства на оплату праці і відповідно визначити фактичну собівартість виготовленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг, з іншого боку, дозволяє максимально ефективно використовувати наявні трудові ресурси підприємства. Незважаючи на значну важливість автоматизації обліку праці та її оплати для облікової системи підприємства, автоматизація обліку праці та її оплати є найскладнішою ділянкою автоматизації обліку підприємства, що обумовлено такими проблемами:

- складність розрахунку та різноманітність структур заробітної плати працівників підприємств;

- постійна зміна нормативних документів, що визначають порядок нарахування заробітної плати, здійснення нарахувань та утримань з неї;
- неоднозначність трактування чинного законодавства;
- різноманітність алгоритмів здійснення допоміжних розрахунків за різними видами та умовами виплат;
- різний порядок утримання податку на доходи фізичних осіб та внесків до фондів соціального страхування і пенсійного фонду з різних видів виплат;
- наявні розбіжності періоду нарахування та виплати заробітної плати в залежності від особливостей роботи підприємств.

Як зазначалось, основними засадами ведення обліку праці та її оплати є:

- інтеграція кадрового обліку, обліку праці та її оплати в єдине ціле;
- централізація обробки інформації з обліку праці та її оплати;
- автоматизований збір інформації про вихід працівників на роботу та відпрацьований ними час;
- автоматизація типових розрахункових операцій;
- автоматизований контроль за правильністю проведення ручних розрахунків та коригувань.

Для автоматизації обліку нарахування заробітної плати розроблена досить значна кількість спеціалізованих модулів у рамках прикладних бухгалтерських пакетів (наприклад, «Акцент», «Парус» та «1С: Підприємство»). На ДП «Словечанський лісгосп» використовується програма «1С: Підприємство» версія 7.0.

Система "1С: Підприємство 7.7 Зарплата + Кадри" дозволяє не тільки автоматизувати розрахунок заробітної плати, але і організувати облік співробітників, реєструвати службові переміщення, отримувати статистичні довідки по кадровому складу. Універсальність системи дозволяє реалізувати будь-який підхід до рішення цих задач і отримувати будь-які звітні документи.

Програма містить цілий набір довідників і класифікаторів, що містять початкові дані і призначених для роботи з такими поняттями, як посади,

категорії працівників, єдина тарифна сітка. Довідник підрозділів дозволяє відобразити багаторівневу, довільної складності структуру підприємства. Можна вести штатний розклад підприємства, який дозволить оперативно враховувати коефіцієнт заповнення штату і швидко формувати список вакансій на підприємстві.

В свою чергу, програма "1С: Зарплата і Управління Персоналом 8.0" призначена для комплексної автоматизації розрахунку заробітної плати і реалізації кадрової політики підприємств. Це прикладне рішення нового покоління, в якому враховані як вимоги законодавства, так і реальна практика роботи підприємств, а також перспективні світові тенденції розвитку підходів до мотивації і управління персоналом. Прикладне рішення може успішно застосовуватися в службах управління персоналом і бухгалтеріях підприємств, а також в інших підрозділах, зацікавлених в ефективній організації роботи співробітників.

З допомогою даної програми автоматизуються наступні напрямки управлінської і облікової діяльності:

- планування потреб в персоналі;
- вирішення завдань забезпечення бізнесу кадрами - підбір, анкетування і оцінка;
- управління компетенціями, навчанням, атестаціями працівників;
- управління фінансовою мотивацією персоналу;
- ефективне планування зайнятості персоналу;
- облік кадрів і аналіз кадрового складу;
- нарахування і виплата зарплати;
- розрахунок регламентованих законодавством податків і внесків у фонд оплати праці.

В програмі паралельно ведуться два види обліку: управлінський і регламентований (бухгалтерський). Управлінський облік ведеться по підприємству в цілому, а регламентований (бухгалтерський) - окремо для кожної організації (підрозділу).

Проведений нами аналіз програмного забезпечення яке використовується на досліджуваному підприємстві показав, що розрахунки заробітної плати запрограмовані на примітивному рівні – почасова зарплата без будь-яких додаткових розрахунків. Всі інші розрахунки бухгалтер повинен виконувати вручну.

Що стосується найбільш нових програмних засобів для автоматизації обліку заробітної плати, то слід відмітити сучасний інструмент автоматизації задач управління персоналом, ведення кадрового обліку та розрахунків по заробітній платі у відповідності з вимогами законодавства – спеціалізовану конфігурацію «1С:Зарплата та Управління персоналом для України». Це прикладне рішення використовується великими підприємствами із різними формами оплати праці (погодинна, відрядна, акордна, за договорами цивільно-правового характеру тощо), із широким списком доплат і утримань, та навіть просто з великою кількістю працівників (понад 100 осіб).

Нами пропонується на досліджуваному підприємстві облік праці і заробітної плати вести у конфігурації «1С:Бухгалтерія для України 8.2».

На досліджуваному підприємстві на бухгалтера покладається багато додаткових обов'язків, серед яких і ведення кадрового обліку. У конфігурації «1С:Бухгалтерія 8.2» документообіг розділів кадрового обліку та обліку оплати праці пов'язані: кадрові дані є підґрунтям обліку оплати праці.

Слід зазначити, що можливості ведення кадрового обліку в більшості облікових програм є достатньо обмеженими, оскільки не всі програми передбачають можливість ведення кадрового обліку в повному обсязі.

У конфігурації «1С:Бухгалтерія 8.2» можна вести повноцінний кадровий облік. В таблиці 2.4 наведено документи, якими можна оформлювати у програмі основні кадрові операції.

Таблиця 2.4

Кадрові операції в програмі «1С:Бухгалтерія 8.2»

Операція	Документ «1С:Бухгалтерський облік для України 8.2»
----------	--

Реєстрація нових працівників	«Прийом на роботу в організацію» — призначений для налаштування ведення обліку розрахунків із заробітної плати
Переведення працівника до іншого підрозділу, зміна посади, зміна табельного номера, зміна розміру нарахування зарплати	«Кадрове переміщення організацій» — призначений для налаштування або зміни настройок ведення обліку розрахунків із заробітної плати
Відрядження працівників	«Відрядження організацій» — використовується для друкування бланка посвідчення про відрядження
Звільнення з організації	«Звільнення з організацій» — реєструє звільнення працівників та припиняє щодо працівника розрахунки по заробітній платі

Програма дозволить автоматично нараховувати працівникам зарплату за годинною тарифною ставкою та здійснювати індексацію. Вручну можна додавати будь-які нові нарахування, але щодо них необхідно вводити вже розраховані суми. Нарахування ведуться за відпрацьованим часом, зазначеним безпосередньо в документах. Алгоритм виплати зарплати дозволяє оформляти перерахування коштів на банківські рахунки та здійснювати виплату через касу.

У системі проводиться настроювання відображення нарахувань (утримань), відображення витрат на оплату праці, нарахувань внесків до соціальних фондів у бухгалтерському та податковому обліку, що розраховуються автоматично. Після закінчення звітного періоду можна автоматично сформувати регламентовані звіти щодо фізичних осіб, звіти до фондів, статистичну звітність тощо.

Таким чином, підводячи підсумок до вище викладеного матеріалу, слід зазначити, що для повного, ефективного та систематичного обліку нарахування заробітної плати на ДП «Словечанський лісгосп» доцільно використовувати програму «1С:Бухгалтерія 8.2», яка дозволить покращити

автоматизацію облікового відображення витрат на заробітну плату підприємства.

Програма "1С: Зарплата и Управление Персоналом 8.0" буде корисною всім без винятку працівникам підприємства:

- керівництво буде мати повний контроль за тим, що відбувається, задавати структуру підприємства і складових його організацій, аналізувати кадровий склад, приймати управлінські рішення на основі повної і достовірної інформації. Потужні аналітичні звіти надають користувачу інформацію в довільних розрізах;

- кадрова служба отримає цінний інструмент автоматизації рутинних завдань, у тому числі анкетування і підготовка звітів про працівників з різними умовами відбору і сортування;

- працівники підприємства будуть впевнені в тому, що в будь-який момент зможуть швидко отримати необхідні їм довідки, відомості про свою відпустку, дані персонального обліку в Пенсійному фонді тощо.

Отже можна сказати, що версія 1С: Підприємство 7.7 забезпечує суто облік на підприємстві, а впровадження 1С: Підприємство 8.0 забезпечить керівництво крім обліку - управлінням підприємства, бізнес-плануванням, надасть можливість повного контролю трудових ресурсів, різні рівні групування інформації тощо.

Проведені дослідження дозволили встановити, що на сьогоднішній день новинкою у автоматизації витрат на заробітну плату працівників вітчизняних підприємств може стати "Т-систему ЕК-100", яка займає важливе місце в процесі нарахування заробітної плати працівникам на підприємстві.

На багатьох сучасних підприємствах, де практично всі процеси автоматизовані, питання розподілу результатів праці залишається практично невирішеним. Здавалося б, все просто, потрібно дотримуватися справедливого принципу, що зарплата кожного працівника повинна залежати від результатів роботи всього підприємства. Однак реалізувати цей принцип неможливо без спеціального інструмента. Тільки автоматизована

управлінська система дозволить встановити взаємозв'язок зарплати і результатів праці.

Оплата праці - найважливіша управлінська проблема. Відчуття керівника, що працівник одержує забагато або що його внесок не адекватний зарплаті, часто призводить до непередбачених змін у системі оплати праці. Вирішити проблему можна лише за умови, що схема оплати праці для кожного працівника була правильно складена із самого початку. Формула справедливої оплати праці проста: працівник одержує велику зарплату тоді, коли він заробляє великі гроші для свого підприємства. При використанні нового інструмента управління працею – програми "Т - системи ЕК 100" - керівникові вже не здаватиметься, що він віддає більше, ніж одержує. Винагорода за працю прямо залежатиме від результатів усього колективу. У результаті болючі проблеми директора при розподілі фонду оплати праці і премій залишаться в минулому. "Т-система" розроблена для мотивації праці персоналу підприємства і дозволяє узалежнити зарплату всіх працівників від кінцевих результатів і прибутку підприємства. Справедливий розподіл фонду оплати праці забезпечує гнучка, з пайовою участю в прибутку, форма оплати праці "Єдиний контракт", з удвічі вищим коефіцієнтом мотивації праці, ніж застосовуються у світі. "Єдиний контракт" робить кожного працівника зацікавленим у кінцевих результатах і прибутку, участь у якому беруть усі працівники, незалежно від наявності акцій.

"Т - система" як інструмент управління оплатою праці дозволяє автоматизувати:

- розрахунок вкладу кожного працівника в результати праці і подання результатів на затвердження керівнику;
- розмір премій на основі закладених стартових умов. Премії розраховуються в динаміці кінцевих результатів;
- розрахунок точки беззбитковості, яка дозволяє на основі витрат підприємства оптимізувати фонд оплати праці.

Точка безбитковості в програмі - це унікальний механізм управління фондом оплати праці - достатньо вставити одну цифру і програма розподілить її на всіх працівників; встановити за допомогою закладених механізмів просту, логічну та прозору систему мотивації персоналу на підприємстві; оптимізувати час на обробку даних і дати змогу бухгалтерам більше відпочити.

Робота з програмою починається з формування структури підприємства, яка крім адміністративного фактору виконує додаткову роль - формує зв'язки підрозділів по кінцевим результатам. Саме структура є першочерговою ланкою в процесі побудови "Т-системи" оплати праці. В структурі підрозділи підприємства діляться на управлінські, обслуговуючі і виробничі. На базі структури створюється штат підприємства, в якому обумовлюється стартові умови посад.

"Т-система" пропонує управлінський механізм - інструмент, за допомогою якого можна мотивувати усвідомлену та ефективну працю, а не просте виконання розпоряджень, об'єднати інтереси управлінських, обслуговуючих та виробничих підрозділів підприємства і націлити їх на досягнення найвищого кінцевого результату - прибутку підприємства.

Є десятки систем оплати праці: громіздкі, ефективні, але застарілі. Однак у більшості з них брак зрозумілого алгоритму нарахування зарплати і чіткого взаємозв'язку мотивації праці, його результатів і винагороди за виконану роботу. У програмі "Т-система ЕК-100" автоматично формується і розподіляється дохід усім працівникам підприємства з урахуванням особистого трудового внеску, частки в кінцевому результаті, частки в прибутку в доплати за безперервний стаж. Кожен керівник при підбитті підсумків роботи підприємства стикається з проблемою справедливого розподілу фонду оплати праці в премій. У програмі "Т-система ЕК-100" це завдання вирішується надзвичайно просто та зрозуміло. Основна вимога для коректного обліку, підбиття підсумків і розподілу - чітке виконання послідовності дій у програмі.

Отже, доречно було спробувати б об'єднати 1С: Підприємство і Т-система ЕК-100 в одну, в сучасних умовах вона буде достатньо ефективною для управління підприємством та нарахування заробітної плати працівникам. Також вона зменшує обсяг обов'язків, які покладені на бухгалтера-аналітика, що дає змогу змінити функції бухгалтера з інформатора, на бізнес партнера.

Висновок до розділу 2

В другому розділі випускної кваліфікаційної роботи, розкрито сучасний стан та удосконалення обліку витрат на оплату праці та зроблені наступні висновки:

1. В роботі надана оцінка первинному обліку витрат на оплату праці праці працівників ДП «Словечанський лісгосп». Встановлено, що основним документом, який визначає порядок організації оплати праці на підприємстві, розміри основної та додаткової заробітної плати, є Положення про оплату праці на підприємстві. Основними розпорядчими документами відносно особового складу є: наказ (розпорядження) про прийом на роботу, наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу, наказ (розпорядження) про надання відпустки, наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту). В роботі розкрита загальна схема організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці, а також наведені первинні документи з обліку праці та її оплати які застосовуються на ДП «Словечанський лісгосп».

2. В роботі встановлені факти неправильного ведення обліку заробітної плати працівників підприємства, в частині оформлення та виплати заробітної плати Для встановлення точної чисельності всіх категорій працівників досліджуваного підприємства по кожному підрозділу й у цілому по підприємству необхідно вести кількісний облік руху працівників. Такий облік доцільно вести в *Книзі (відомості) обліку чисельності працівників*,

запровадження якої дозволить ідентифікувати рух працівників на підприємстві.

3. З метою удосконалення бухгалтерського обліку праці та її оплати, в роботі наведені основні положення з обліку праці та її оплати, якими необхідно доповнити Наказ про облікову політику ДП «Словечанський лісгосп». Дані пропозиції дозволять конкретизувати методику обліку праці та її оплати на базовому підприємстві.

4. Встановлено, що процес організації бухгалтерського обліку операцій з оплати праці повинен бути спрямований на мотивацію зростання до продуктивності праці, використання встановленого обсягу робочого часу та, на нашу думку, повному висвітленню загальної чисельності працівників для цілей ефективності оподаткування. Доцільно запровадити наступні зміни:

- слід удосконалити застосування тарифної системи шляхом встановлення співвідношення тарифної ставки відповідно до рівня кваліфікації працівників;
- запровадити гнучку форму та систему оплати праці, в тому числі контрактні та безтарифні;
- розробити внутрішні тарифні умови нарахування заробітної плати як чинника зростання до мотивації та стимулювання на підприємствах;
- удосконалити мотиваційний механізм регулювання окладу;
- вдосконалити процес нормування (засіб регулювання нарахування заробітної плати);
- обґрунтувати вибір ефективної форми і системи оплати плати та закріпити в положенні про облікову політику;
- регулювання порядку нарахування заробітної плати нормами колективного договору

5. В роботі наведено фінансовий облік а також розкрита схема документообігу при нарахуванні і виплаті заробітної плати працівникам підприємства. Встановлено, що розробляючи внутрішні документи н ДП

«Словечанський лісгосп» (положення про оплату праці, преміювання та інші), необхідно:

- розширювати практику персоніфікації ставок і окладів найбільш кваліфікованим працівникам, орієнтованим на підвищення ефективності праці;

- враховувати галузеві особливості, зокрема при створенні системи стимулювання, встановлювати спеціальні, специфічні фактори оцінок робіт для методу бальної системи преміювання, для кожної категорії персоналу, посилюючи регуляторну і стимулювальну функції заробітної плати;

- до переліку факторів та критеріїв оцінювання умов преміювання включати рівень кваліфікації, ступінь відповідальності виконаної роботи, рівень професійної майстерності, ініціативності, стаж роботи, результати кваліфікаційної атестації робітників тощо, які відповідають сучасним реаліям, тактиці та стратегії управління підприємством, його підрозділами й персоналом.

6. В роботі наведені основні проблемні зони обліку витрат на оплату праці ДП «Словечанський лісгосп». Встановлено, що для покращення обліку розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві необхідно: забезпечити резерв відпусток для рівномірних витрат на оплату праці; перевести на автоматичне заповнення таблиць обліку робочого часу; для покращення обліку розрахунків щодо соціального страхування доцільно задіяти ще один субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

7. Проведені дослідження, дозволили встановити, що на досліджуваному підприємстві майже не здійснюється управлінський облік. З метою удосконалення обліково-аналітичного забезпечення системи управління витратами на оплату праці в роботі запропоновані аналітичні рахунки а також розроблений Звіт про структуру і динаміку розмірів витрат на оплату праці ДП «Словечанський лісгосп».

Дані пропозиції на дадуть можливість деталізувати і водночас спростити процедуру обліку, оскільки для кожної операції з відображення витрат на оплату праці визначені аналітичні рахунки необхідні для використання.

8. В роботі розкрито інформація про витрати на оплату праці у звітності підприємства.

Встановлено, що на ДП «Словечанський лісгосп» використовується програма «1С: Підприємство» версія 7.0. Нами пропонується на досліджуваному підприємстві облік праці і заробітної плати вести у конфігурації «1С:Бухгалтерія для України 8.2». Також, доречно було спробувати б об'єднати 1С: Підприємство і Т-система ЕК-100 в одну, в сучасних умовах вона буде достатньо ефективною для управління підприємством та нарахування заробітної плати працівникам. Також вона зменшує обсяг обов'язків, які покладені на бухгалтера-аналітика, що дає змогу змінити функції бухгалтера з інформатора, на бізнес партнера.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ НА ДП «СЛОВЕЧАНСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО»

3.1 Система показників, інформаційна база та основні методологічні прийоми контролю та економічного аналізу витрат на оплату праці

Фінансовий аналіз і контроль розрахунків з персоналом – це функція системи управління фінансово-майновими ресурсами та відносинами між роботодавцем та його особовим складом працівників, основним завданням якої є відстеження правильності визначення, нарахування, сплати, депонування та погашення сум розрахунків з оплати праці та дебіторської заборгованості персоналу з метою визначення обґрунтованості і ефективності управлінських рішень та їх реалізації, виявлення відхилень, їх ліквідації та подальшого вирішення проблемних ситуацій для уникнення

можливості їх повтору. Елементи аналізу та контролю витрат на оплату праці можна представити наступним чином (рис. 3.1).

Таблиця 3.1

Елементи системи внутрішнього аналізу та контролю витрат на оплату праці
ДП «Словечанське лісове господарство»*

№ з/п	Назва елемента	Коротка характеристика та складові елемента
1	2	3
1.	Суб'єкти контролю	Це особи, які уповноважені здійснювати контроль. До них можуть належати спеціалізовані незалежні фахівці-контролери, внутрішні спеціальні служби з контролю (структурні підрозділи тощо), посадові особи з числа персоналу, на яких покладено обов'язок щодо здійснення контрольних заходів (генеральний директор, головний бухгалтер, фінансовий чи комерційний директор, головний контролер тощо).
2.	Об'єкти контролю	Це будь-яка окрема господарська операція, подія, процес чи їх сукупність, окремі системи та підсистеми підприємства, робота структурних підрозділів (відокремлених чи невідокремлених) або господарська діяльність підприємства в цілому, а також його майно, активи, капітал, зобов'язання, ресурси (інформаційні, трудові, матеріальні тощо) як в цілому, так і в окремих елементах. Конкретні об'єкти контролю обираються в залежності від задач, які поставлені перед системою внутрішнього контролю.

Продовж. табл. 3.1

1	2	3
3.	Контрольний процес	Це сукупність контрольних дій та заходів суб'єктів контролю, здійснюваних шляхом застосування необхідних методик, технологій, механізмів, засобів та процедур у відповідній послідовності для досягнення визначених цілей системи внутрішнього контролю. Контрольний процес поділяється на 4 основні етапи: організаційний (визначення мети, завдань, об'єктів, джерел інформації та їх оцінка, обрання методичних прийомів для проведення контролю), технологічний (виконання контрольних процедур у чіткій послідовності шляхом застосування усіх необхідних механізмів, засобів, методик, технологій тощо та узагальнення результатів контрольних процедур), результативний (систематизація і оцінка виявлених відхилень, їх причин та розробка заходів щодо їх усунення та попередження виникнення в майбутньому; документальне оформлення та реалізація результатів контролю) та інспекційний (проведення контрольних процедур за виконанням управлінських рішень та їх наслідками).
4.	Інформаційна система та комунікації	Це сукупність інформаційних джерел та інформаційних потоків, які функціонують на підприємстві (незалежно від форми та виду), а також засобів і процедур формування, зберігання, передачі, обробки, копіювання та знищення інформації, що забезпечують систему внутрішнього контролю для виконання її задач. До даного елемента належать: інформація, її потоки, засоби та процедури, які підлягають контролю; інформація, її потоки, засоби та процедури, які забезпечують контрольний процес.
5.	Контрольне	Це політика підприємства у сфері внутрішнього контролю, яка включає в

	середовище	себе: принципи організації та проведення контролю; норми функціонування об'єктів контролю; етичні вимоги до суб'єктів контролю; розподіл повноважень, обов'язків, завдань, відповідальності між окремими суб'єктами контролю та суб'єктами контролю й іншим персоналом підприємства; психологічний клімат, філософія і стиль управління, що впливають на процедури контролю; організаційна структура підприємства.
6.	Оцінка ризиків	Це процес ідентифікації, комплексної оцінки, мінімізації, ліквідації та контролю внутрішніх і зовнішніх, потенційних і реальних чинників несприятливого впливу на досягнення підприємством поставлених цілей, що здійснюється суб'єктами контролю.

* розроблено автором

Основними завданнями аналізу ефективності використання коштів, що спрямовуються на оплату праці, є:

- характеристика складу фонду оплати праці за категоріями персоналу та формами виплат;
- визначення факторів та вимірювання їх впливу на зміну виплат з фонду оплати праці;
- характеристика рівня середньої заробітної плати і факторів її зміни;
- виявлення резервів раціонального використання коштів, що спрямовуються на оплату праці.

Загалом, суб'єкти і об'єкти аналізу і контролю витрат на оплату праці мають тісний взаємозв'язок між собою, та можуть бути класифіковані за певними ознаками. Наприклад, за ступенем участі суб'єкта відносин аналіз і контроль витрат на оплату праці здійснюються безпосередньо (пряме виконання контрольно-аналітичних дій суб'єктами – ініціаторами аналізу та контролю – керівництвом, власниками тощо), опосередковано (здійснення контрольно-аналітичної роботи уповноваженими суб'єктами – спеціальними внутрішніми службами, аналітиками, внутрішніми бухгалтерами і аудиторами), колегіально (виконання контрольно-аналітичних дій суб'єктами-ініціаторами та уповноваженими суб'єктами) (рис. 3.1).

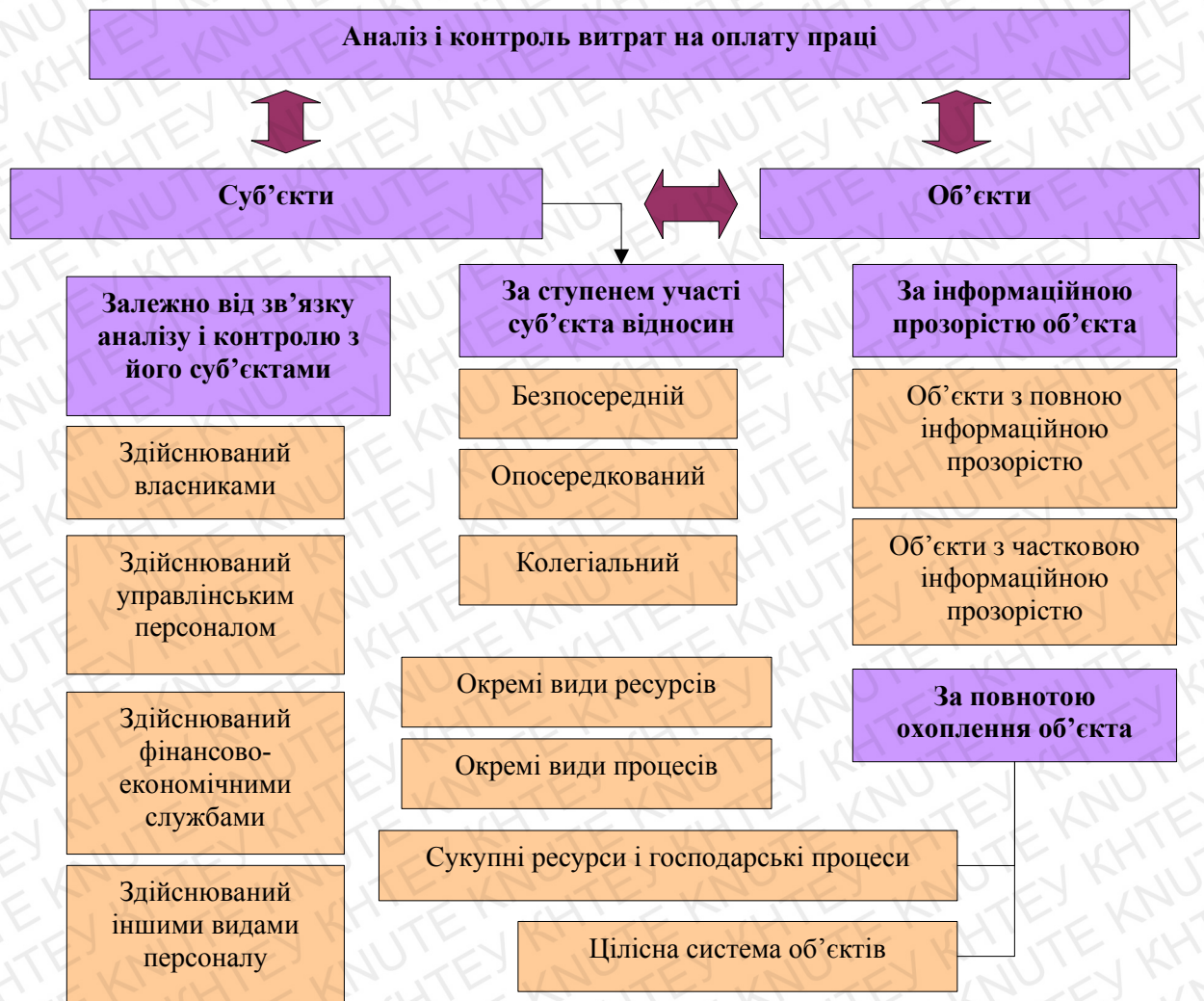


Рис. 3.1. Класифікаційна модель об'єктів і суб'єктів аналізу та контролю витрат на оплату праці*

*розроблено автором на базі даних [118]

Також суб'єктів аналізу і контролю витрат на оплату праці можна поділити на внутрішніх (адміністрація, фінансово-економічні служби, інші види персоналу) та зовнішніх (власники, акціонери, кредитори, зовнішні аудиторі, органи державної влади тощо).

Аналіз і контроль витрат на оплату праці можна класифікувати за різними ознаками, які притаманні витратам на оплату праці (Додаток В). Зокрема, за характером взаємозв'язку суб'єктів контрольно-аналітичної роботи аналіз і контроль витрат на оплату праці можна поділити на внутрішній та зовнішній; залежно від часу здійснення – на превентивний (перспективний), поточний (оперативний) та наступний (ретроспективний);

за змістом контрольної-аналітичної роботи – комплексний, локальний, тематичний; за періодичністю – річний, квартальний, місячний або систематичний, періодичний та епізодичний, тощо.

Інформаційне забезпечення аналізу і контролю витрат на оплату праці здійснюється на основі формування та використання зовнішньої та внутрішньої інформації (рис. 3.2).

Відповідно до даних на рисунку 3.2, внутрішня інформація складається з фактографічної інформації – планової (плани та план-графіки виконання роботи, її часу, нормативної чисельності працівників для виконання завдання тощо) та облікової (дані первинного, поточного та підсумкового бухгалтерського обліку витрат на оплату праці), а також позаоблікової інформації – управлінської інформації (графіки, схеми, таблиці, звіти щодо окремих елементів системи витрат на оплату праці, накази і пропозиції щодо їх удосконалення тощо) та даних спеціальних обстежень (робоча документація контрольної-аналітичних заходів). При цьому, внутрішня документація та інформація підприємства щодо витрат на оплату праці для аналізу і контролю може бути представлена в електронному та паперовому вигляді.

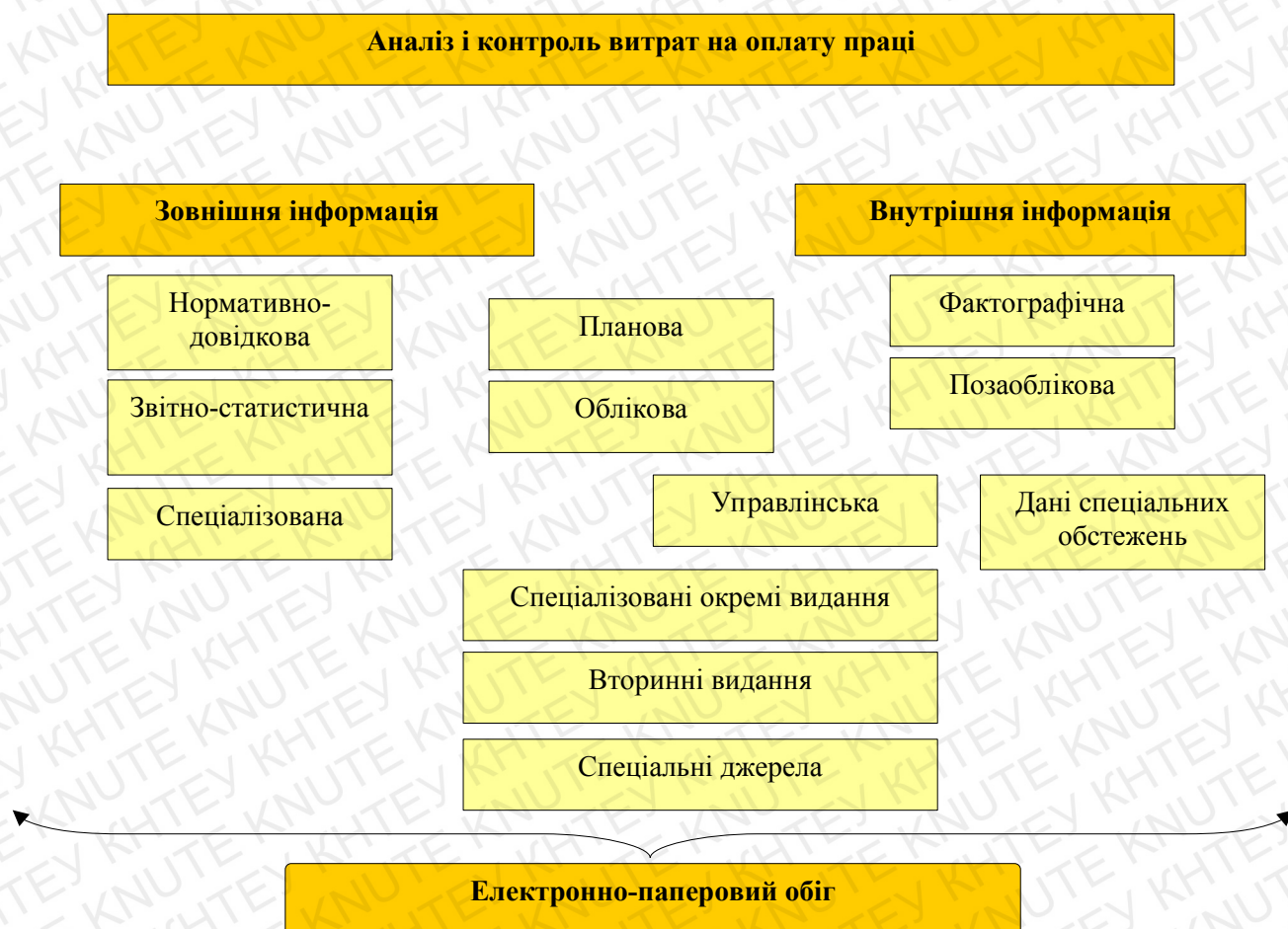


Рис. 3.2. Класифікаційна модель інформаційного забезпечення фінансового аналізу і контролю розрахунків з персоналом

До зовнішньої інформації відноситься:

- нормативно-довідкова інформація (об'єднує нормативно-правове забезпечення, норми і нормативи урядових і виконавчих структур, ліміти та інші регламенти);
- звітно-статистична інформація (систематизована інформація обліку та спеціальних статистичних обстежень по галузях економіки окремих елементів господарської діяльності);
- спеціалізована інформація у вигляді сучасних наукових розробок.

Загалом, інформаційне забезпечення аналізу та контролю витрат на оплату праці можна представити наступним чином (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Інформаційне забезпечення аналізу та контролю витрат на оплату праці
ДП «Словечанський лісгосп»

Елемент інформаційного забезпечення		Документи та матеріали	Відмітка про наявність у підприємства	
Вид	Підвид			
1	2	3	4	
Фактографічна інформація	Планова	План-графік роботи персоналу	+	
		Плани чисельності персоналу на виконання конкретних робіт	+	
		Бюджети систем оплати праці	+	
		Штатний розпис	+	
		Плани-графіки відряджень персоналу	-	
		Графіки відпусток персоналу	+	
		Плани закупівель на господарські потреби	-	
		Бюджет кредитів для персоналу	-	
		Накази (розпорядження) про прийняття на роботу, про надання відпустки, про припинення трудового договору (контракту), про відрядження працівника, про затвердження звітів про використання коштів, наданих на відрядження або підзвіт, про облікову політику, про документообіг	+, +, +, +, +, +, +	
		Положення про структурні підрозділи підприємства, про системи оплати праці, про преміювання, про соціальний пакет, про правила внутрішнього трудового розпорядку, про охорону праці	+, +, -, -, -, +	
		Посадові інструкції	+	
		Трудові договори, колективні договори і угоди, цивільно-правові договори	+, -, -	
	Облікова		Трудові книжки	+
			Табелі обліку використання робочого часу	+
			Розрахунки заробітної плати персоналу	-
			Списки осіб, які працювали у понаднормовий час, святкові дні, яким надано відпустки	-
			Розрахунково-платіжні відомості (зведена і окремих працівників)	+, +
			Прибуткові та видаткові касові ордери щодо виплат персоналу	+
			Виписки банку щодо розрахунків з персоналом	+
			Листи додаткових розрахунків з персоналом (у формі бухгалтерських довідок)	-
			Договори та акти виконаних робіт	+
			Чеки, накладні, квитанції, довіреності тощо	+
			Звіти про використання коштів, наданих у відрядження чи підзвіт та розрахунково-супровідні документи до них	+

Продовж. табл. 3.2

1	2	3	4
Фактографічна інформація	Облікова	Інвентаризаційні документи розрахунків з персоналом (накази керівництва, інвентаризаційні описи, акти інвентаризацій, порівняльні відомості, бухгалтерські довідки, рішення суду, прибуткові касові ордери, виписки банку)	частково
		Заяви персоналу	-
		Договори кредитів для персоналу	-
		Облікові реєстри аналітичного та синтетичного обліку по розрахунках з персоналом (наприклад, журнал обліку довіреностей, оборотно-сальдові відомості, Головна книга, відомості по синтетичним та аналітичним рахункам 30, 31, 37, 66, 64 та іншим)	+
		Звітність (бухгалтерська, податкова, статистична)	+
Позаоблікова інформація	Управлінська	Звіти про результати роботи персоналу	-
		Звіти на вимогу користувачів щодо будь-якої інформації по розрахунках з персоналом	+
		Звіти про використання коштів по розрахунках з персоналом	-
		Результати контрольних заходів по розрахунках з персоналом	-
		Результати аналітичних робіт по чисельності, складу, структури, руху, ефективності використання персоналу	-
		Результати аналітичних робіт по розрахунках з персоналом	+
		Довідки, контрольні-аналітичні записки	+
		Проекти нової документації по розрахунках з персоналом (наказів, положень, інструкцій, правил, рішень тощо)	+
		Результати аналізу заяв та скарг персоналу	-
		Схеми, таблиці, графіки контрольні-аналітичних робіт	-
		Результати оцінок систем обліку, аналізу та контролю по розрахунках з персоналом	-
		Дослідження ринку праці	-
		Пропозиції удосконалення обліку, аналізу і контролю розрахунків з персоналом	частково
	Дані спеціальних обстежень	Акти та матеріали перевірок державних органів влади	+
		Висновки та рекомендації аудиторів	+
		Доповідні записки за результатами контрольних заходів по розрахунках з персоналом	-
		Документація на проведення контрольні-аналітичної роботи по розрахунках з персоналом (бланки таблиць, робочі документи по виявленим порушенням, схеми виявлених розкрадань коштів, акти, звіти тощо)	-
		Рішення і накази про вжиття заходів щодо усунення порушень у розрахунках з персоналом	частково

* розроблено автором на базі даних підприємства

З даного рисунку, можна простежити, що позаоблікова інформація по витратах на оплату праці (у вигляді управлінської інформації та даних спеціальних обстежень) відображається у нетипових формах документації,

які узагальнюють результати контрольно-аналітичної роботи, проведеної за планом або на вимогу користувачів.

Слід зауважити, що джерела позаоблікової інформації щодо витрат на оплату праці на підприємстві характеризують контрольно-аналітичну діяльність з негативної сторони, оскільки на досліджуваному підприємстві не розроблено робочу документацію для проведення планових та позапланових контрольно-аналітичних заходів. Це свідчить про неефективність системи внутрішнього контролю підприємства.

Інформаційне забезпечення системи управління ДП «Словечанське лісове господарство» включає в себе не тільки внутрішню інформацію, а також і зовнішню інформацію. Зокрема, нормативно-довідкова інформація регулює правові аспекти створення і функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат на оплату праці, звітно-статистична інформація дозволяє формувати управлінську звітність щодо позицій підприємства на ринку праці, спеціалізована інформація дозволяє відстежувати зміни чинного законодавства, удосконалювати облік, аналіз і контроль витрат на оплату праці, оскільки узагальнює теоретичні та практичні аспекти діяльності різних підприємств.

Внутрішня і зовнішня інформації є взаємопов'язаними елементами інформаційного забезпечення системи управління будь-якого суб'єкта господарювання. Проте, якщо аналіз та контроль витрат на оплату праці проводиться на конкретно визначеному підприємстві, то для виконання аналітичних і контрольних процедур використовується переважно внутрішня інформація, але вона обов'язково перевіряється на відповідність чинному законодавству.

Проведені дослідження, дозволили встановити, що аналіз і контроль витрат на оплату праці можна поділити на чотири основні стадії проведення: організаційну (полягає у визначенні мети, завдання, об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів і способів; розроблені плану та програми контрольно-аналітичної роботи; підготовці необхідних робочих документів з

таблицями, графіками, схемами, системами показників; перевірки достовірності джерел інформації та розподілу повноважень і обов'язків у проведенні перевірки та аналізу), технологічну (являє собою безпосереднє здійснення процедур аналізу і контролю за допомогою використання різноманітних методичних прийомів і способів), результативну (полягає у зведенні підсумків проведеної контрольної-аналітичної роботи, розробленні висновків та пропозицій, а також вжиття відповідних заходів з припинення порушень чи виправлення помилок) та інспекційну (визначає аналіз і контроль за прийнятими управлінськими рішеннями та їх наслідками). При цьому, аналіз і контроль витрат на оплату праці може проводитись за допомогою використання методичних прийомів і способів, згрупованих на рис. 3.3.

Методичні прийоми і способи аналізу і контролю мають свої особливості та відмінності. Зокрема, методичні прийоми і способи документалістики властиві лише фінансовому контролю, а розрахунково-аналітичні методичні прийоми і способи властиві як фінансовому аналізу, так і фінансовому контролю. Таким чином, під час здійснення фінансового контролю витрат на оплату праці шляхом використання методичних прийомів і способів, властивих лише контролю (наприклад, таких як інвентаризація, зустрічна звірка, взаємний контроль), отримана вихідна інформація підлягає аналізу для встановлення причинно-наслідкових зв'язків ситуацій, що виникли за результатами контрольних заходів.

У процесі застосування тих чи інших контрольних-аналітичних процедур важливу роль відіграє система показників, за якими здійснюється аналіз і контроль інформаційного забезпечення, яке досліджується.

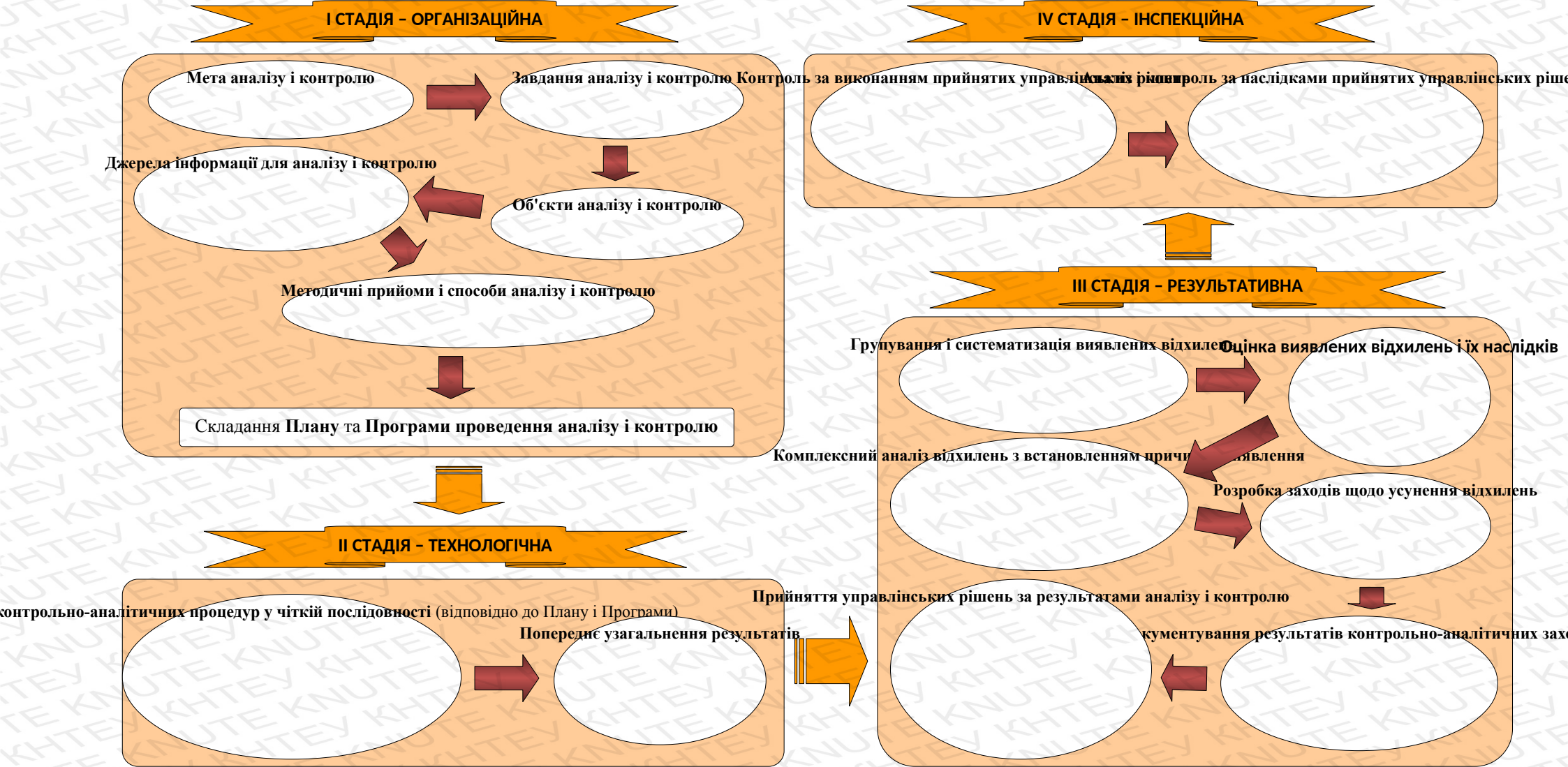


Рис. 3.3. Організація і методика фінансового аналізу і контролю розрахунків з персоналом [128, 129]

При цьому, фінансовий аналіз і контроль є взаємопов'язаними системами, оскільки методичні прийоми і способи контролю дозволяють отримувати нову інформацію, яка підлягає аналізу, для отримання висновків щодо подальших заходів та дій керівництва, і, навпаки, результати аналізу інформації можуть спонукати до проведення повторних або додаткових контрольних процедур по розрахунках з персоналом.

Основним показником, що характеризує рівень оплати праці на підприємстві, є середня заробітна плата. Вона обчислюється виходячи із коштів на оплату праці працівників спискового складу (включаючи оплату праці сумісників), винагороди але підсумками року, одноразове заохочення працівників:

Середня заробітна плата = Фонд оплати праці / Середньооблікова чисельність працівників

Зміна середньої заробітної плати впливає на витрату коштів на оплату праці на собівартість наданих послуг і виконаних робіт. Тому необхідно зіставити рівень середньої заробітної плати з минулим періодом і планом але кожної категорії працівників.

Головним показником ефективності використання персоналу підприємства є загальна продуктивність його праці. Для аналізу продуктивності праці використовується мультиплікативна двухфакторна модель, що включає в себе продуктивність праці основного персоналу та питому вагу чисельності основного персоналу в загальній чисельності персоналу за наступною формулою:

$$ПП_{заг} = ПП_{осн} * ПВ_{осн} = \frac{ОНП}{Ч_{осн}} * \frac{Ч_{осн}}{Ч_{заг}} = \frac{ОНП}{Ч_{заг}},$$

(3.1)

де $ПП_{заг}$ – загальна продуктивність праці персоналу підприємства,

$ПП_{\text{осн}}$ – продуктивність праці основного персоналу,

$ПВ_{\text{осн}}$ – питома вага чисельності основного персоналу у його середньообліковій чисельності,

ОНП – обсяг наданих послуг (виконаних робіт, реалізованої продукції),

$Ч_{\text{осн}}$ – чисельність основного персоналу,

$Ч_{\text{заг}}$ – середньооблікова чисельність персоналу.

Відомо, що кошти на оплату праці потрібно використовувати таким чином, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи росту його оплати. Тільки при таких умовах створюються можливості для нарощування темпів розширеного господарської діяльності. Якщо такий принцип не дотримується, то відбуваються перевитрата фонду оплати праці, підвищення собівартості продукції і відповідно зменшення суми прибутку.

Зміна середнього заробітку працюючих за той або інший відрізок часу (рік, місяць, день, годину) характеризується його індексом, який визначається відношенням середньої заробітної плати за звітний період до середньої заробітної плати в попередньому періоді. Аналогічним чином розраховується індекс продуктивності праці. За результатами їх порівняння визначають коефіцієнт випередження темпів зростання продуктивності праці над темпами зростання середньої заробітної плати або навпаки:

Коефіцієнт випередження = Індекс динаміки продуктивності праці :
Індекс динаміки середньої заробітної плати.

В цілому слід визнати, що кошти фонду оплати праці на аналізованому підприємстві витрачалися раціонально, не допускалося необґрунтованого зростання заробітної плати.

Показники аналізу ефективності витрат на оплату праці (зарплатовіддача) формуються як співвідношення між фінансовими

результатами організації (виручка від продажу продукції, прибуток) і витратами на оплату праці.

Для характеристики ефективності використання коштів на оплату праці використовуються такі показники:

- оборот (виручка від продажу продукції) на гривню фонду оплати праці;
- прибуток від продажів на гривню фонду оплати праці;
- інтегральний показник ефективності використання фонду оплати праці.

Інтегральний показник ефективності використання фонду оплати праці визначається за наступною формулою:

$$E = \sqrt{C_{op} \cdot C_{pr}} \quad (3.1)$$

де E - інтегральний показник ефективності використання фонду оплати праці;

C_{op} - обсяг продажу на гривню фонду оплати праці (показник стимулювання обороту);

C_{pr} - прибуток від продажів на гривню фонду оплати праці.

Показники зарплатовіддачі можна також інтерпретувати як оцінюють ефективність мотивації персоналу. Якщо система мотивації ефективна, то збільшення заробітної плати буде супроводжуватися більш високим ростом фінансових результатів.

3.2 Методика контролю витрат на оплату праці

Внутрішній контроль на підприємстві доцільно розглядати як цілісну систему з усіма її складовими, що дозволяє найбільш ефективно та продуктивно досягати економічному суб'єкту поставлених перед ним цілей.

На ДП «Словечанське лісове господарство» спостерігається часткова реалізація структурно-функціональної форми системи внутрішнього контролю, оскільки повноваження щодо проведення контрольних заходів покладаються на керівників структурних підрозділів підприємства, але спеціалізоване інформаційне забезпечення контрольної роботи майже відсутнє, за виключенням документації з розподілу обов'язків, інвентаризації, доповідних записок та управлінських звітів.

Одним із об'єктів системи внутрішнього контролю підприємства в цілому є розрахунки з персоналом, що мають розгалужену структуру і значне податкове навантаження. Суб'єктами внутрішнього контролю витрат на оплату праці на досліджуваному підприємстві вважаються фінансовий директор, головний бухгалтер та начальник відділу кадрів, у посадових інструкціях яких визначені обов'язки щодо проведення контролю, в тому числі за правильністю обліку, формування, розподілу і виплати розрахунків з персоналом, ведення кадрової політики, дотримання чинного законодавства та внутрішніх наказів, правил і розпоряджень у трудових відносинах та розрахунках з персоналом. При цьому, об'єктами системи внутрішнього контролю витрат на оплату праці є усі господарські операції по кожному окремому виду розрахунків з персоналом, які були проведені або проводяться за певний період часу, а також їх результати, які відображені на електронно-паперових носіях інформації.

Контрольний процес проходить 4 етапи які не мають документального підтвердження їх послідовності та фіксації результатів усіх проведених контрольних заходів, в той час, як елементи контрольного середовища задокументовані у відповідних правилах, наказах, положеннях,

розпорядженнях керівництва, посадових інструкціях працівників та інших внутрішніх документах підприємства. Оцінка ризиків, що впливають на розрахунки з персоналом, на підприємстві не проводиться.

Загалом, проведення внутрішніх контрольних заходів щодо витрат на оплат праці на ДП «Словечанське лісове господарство» зосереджено лише на інвентаризації таких витрат та перевірки правильності і повноти нарахування, обліку та витрачання відповідних коштів, інші внутрішні контрольні заходи – відсутні.

Викладене вище не надає повної оцінки стану організації внутрішнього контролю витрат на оплату праці на підприємстві. Для цього необхідно проводити оцінку ефективності функціонування системи внутрішнього контролю шляхом ознайомлення з документами обліку і контролю, вимогами до організації внутрішнього контролю, а також шляхом проведення спеціального спостереження, тестування, опитування, анкетування. Вважаємо доцільним провести власну оцінку системи внутрішнього контролю витрат на оплату праці на ДП «Словечанське лісове господарство» шляхом тестування.

Результати проведених тестів (Додаток Д) показали, що організація системи внутрішнього контролю витрат на оплату праці на досліджуваному підприємстві, має оцінку нижчу за середню, оскільки:

- відсутня будь-яка регламентована інформація щодо проведення внутрішніх контрольних заходів на підприємстві, зокрема Положення про внутрішній контроль на підприємстві, плани проведення контрольних заходів, перелік контрольних завдань тощо;
- не забезпечено робочими документами суб'єктів контролю для проведення контрольних заходів, а також відсутня звітність за результатами проведених контрольних заходів;

- відсутня посадова інструкція фахівця-контролера, що проводить контроль, як розрахунків з персоналом, так і будь-який внутрішній контроль на підприємстві, а частину повноважень з внутрішнього контролю по розрахунках з персоналом покладено на 3-х осіб – фінансового директора, головного бухгалтера та начальника відділу кадрів, що затверджено їхніми посадовими інструкціями; останнє означає, що дані працівники перевіряють роботу, що частково виконується ними та іншим персоналом відповідних структурних підрозділів, в яких вони працюють.

Попри те, що ДП «Словечанський лісгосп», не належить до правоохоронних органів, його діяльність безпосередньо стосується захисту прав людини, зокрема прав людини на оплату праці, адже державні фінансові інспектори систематично здійснюють контроль за виплатою заробітної плати. Водночас державні фінансові інспектори перевіряють як нарахування працівникам заробітної плати в занижених розмірах чи її не нарахування, так і своєчасність виплати заробітної плати.

Загалом послідовність фінансового контролю витрат на оплату праці на досліджуваному підприємстві можна представити наступним чином (рис. 3.3)

Першим етапом контролю є ознайомлення зі статутом установи, обліковою політикою та здійснення аналізу матеріалів попередньої перевірки.

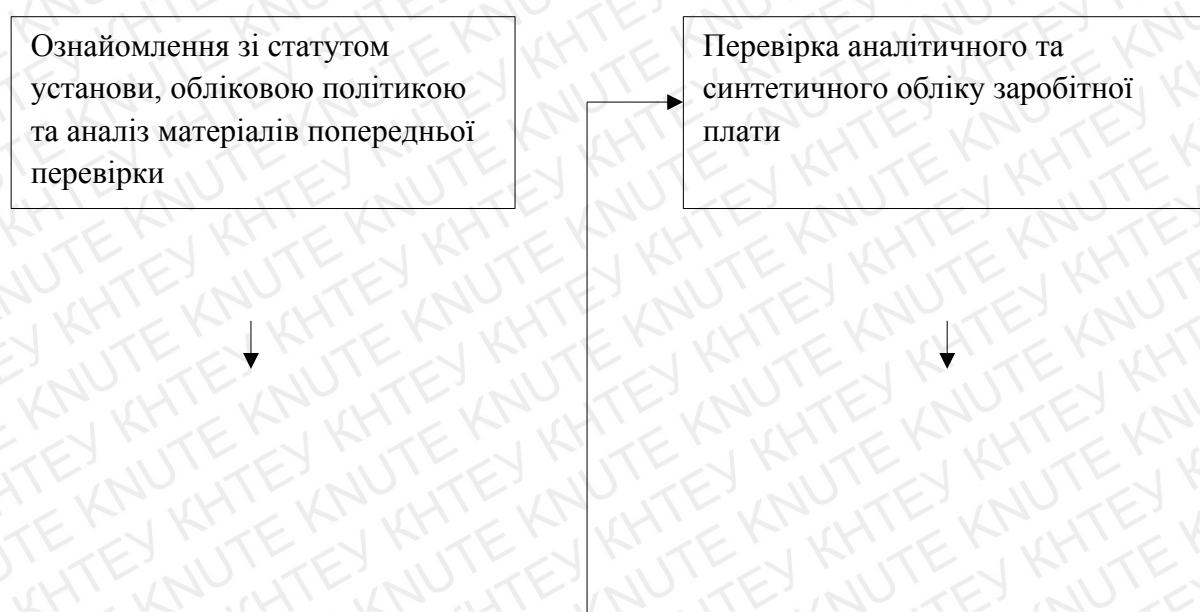




Рис. 3.3. Послідовність фінансового контролю витрат на оплату праці ДП «Словечанське лісове господарство»

При здійсненні перевірки використання фонду оплати праці перш за все слід визначитися, до якої галузі бюджетної сфери відноситься бюджетна установа – освіта, культура, медицина, зв'язок, тощо. Це зумовлено тим, що

поряд з Єдиною тарифною сіткою розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери [17] існують типові Інструкції щодо оплати галузях бюджетної сфери, яких обов'язково мусять дотримуватися установи праці в різних.

Крім того, контролер повинен з'ясувати, за рахунок яких коштів буде нарахована заробітна плата – державного чи місцевого бюджету, спеціального фонду, що позначиться на виборі кореспондуючих рахунків, а також за виконання яких саме робіт чи послуг нарахована заробітна плата, що позначиться на КЕКВ.

При здійсненні фінансового контролю необхідно враховувати також наступні особливості, притаманні бюджетним установам. Крім табельного обліку в них здійснюється нормування робіт у годинах за допомогою нормованих завдань. Тобто, для виконання відповідних функцій та обсягу робіт установлюється норма обслуговування.

Приставаючи до перевірки розрахунків за виплатами працівникам потрібно з'ясувати:

- які форми і системи оплати праці застосовуються в організації;
- чи існує на підприємстві внутрішнє положення про оплату праці працівників і колективний трудовий договір;
- обліковий і середньо-списковий склад працівників;
- 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.

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, регістри бухгалтерського обліку і звітність (рис. 3.4).

Окрім зазначених документів, також перевіряються: штатний розклад, положення, накази, розпорядження, контракти, договори цивільно-правового характеру (підряду, відшкодувального надання послуг і інші форми трудового договору), довідки бухгалтерії, таблиці обліку використання робочого часу, акти виконаних робіт, маршрутні листи, листки тимчасової непрацездатності, виконавчі листи, розрахункові і платіжні відомості, особові рахунки працівників, облікові регістри (відомості, журнали-ордери) за рахунками 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, Головна книга, звітність тощо.

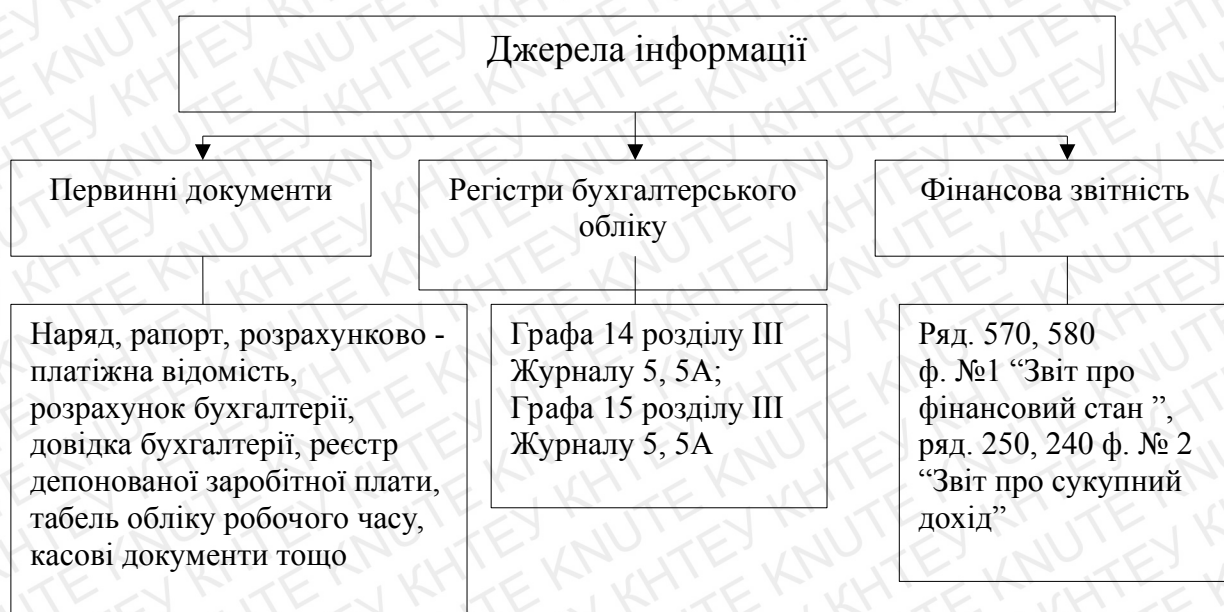


Рис. 3.4 Джерела інформації, які досліджуються в ході контролю витрат на оплату праці

Також під час контролю витрачання коштів та затвердження асигнувань на оплату праці є перевірка правильності чисельності персоналу відповідно до штатного розпису державного підприємства. Адже, найчастішим правопорушенням є розкрадання грошових коштів бюджетної установи при виплаті заробітної плати за сфальсифікованими трудовими договорами і привласнюються безпідставно нараховані на них суми. Окрім цього доцільно встановити особу, відповідальну за облік оплати праці, його посаду, рівень освіти, стаж роботи цієї особи, нормативна база, якою користується бухгалтер цього відділу, його підпорядкування.

Важливим етапом є встановлення наявності випадків виплати коштів, за іншими статтями ніж це передбачено, чи не має фактів перевищення нормативів витрат коштів по оплаті праці і по яким кодам економічної класифікації вони погашалися. Після здійснення цих кроків проводиться ревізія правильності визначення фактичних показників, які є базою для встановлення тарифних ставок, розміру заробітної плати, розміру премії, визначення доплат, та інше.

Надалі проводиться ревізія правильності розрахунку кошторисних призначень на оплату праці працівників за поточний період або період, що перевіряється. Завищення планових призначень може бути джерелом зловживань при виконанні кошторису.

Далі фінінспектор повинен перевірити правомірність застосування посадових окладів, тарифних ставок та різного роду доплат і надбавок визначених нормативними актами та законність їх виплат.

Розмір ставок та надбавок встановлюється на підставі щорічної тарифікації, що проводиться постійно діючою тарифікаційною комісією підприємства. Комісія розробляє та затверджує тарифікаційні списки, які складають єдиний документ, що визначає розмір тарифних ставок і надбавок

працівникам та посадових окладів. Розряди і коефіцієнти оплати праці працівників бюджетних установ розроблені та затверджені Постановою Кабінету Міністрів України № 197 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери»[17]. Також при проведенні контролю обліку заробітної плати підлягають наступні позиції:

- допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та допомога у зв'язку з вагітністю та пологами;

- виплати за виконання державних обов'язків.

Серед порушень табельного обліку найбільш розповсюдженим є проставлення робочих днів у таблиці за період тимчасової непрацездатності або за період прогулів. Спеціальну увагу слід приділити контролю законності правильності нарахування відпускних.

При проведенні контролю перевіряючий має самостійно контролювати факти своєчасності приходу працівників на роботу і закінчення робочого дня.

Загалом, контроль достовірності та правильності ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці включає ряд наступних контрольних процедур:

- перевірка аналітичного обліку розрахунків з оплати праці та контроль відповідності даних таблицю обліку використання робочого часу, відображення надбавок, допомоги та доплат, утримань та нарахувань на заробітну плату податків та обов'язкових платежів, законність надання пільг, ревізія сум заробітної плати нарахованої для виплати «на руки»;

- арифметична вибіркова перевірка сум заробітної плати у платіжних відомостях на підтвердження підсумків;

- контроль наявності підписів посадових осіб та підписів осіб, які отримували виплати на відомостях виплати заробітної плати;

- правильність відображення в обліку депонованих сум у книзі аналітичного обліку депонованої зарплати;
- підведення підсумків утриманих із зарплати сум обов'язкових платежів та податку;
- достовірність інформації в податковій фінансовій, та статистичній звітностях.

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 з'ясовується обґрунтованість використання тарифних ставок і посадових окладів, а також і дотримання умов контрактів, а при відрядній – виконання кількісних і якісних показників, правильність вживання норм і розцінок. На досліджуваному підприємстві використовується погодинна система оплати праці.

В ході перевірки слід звернути 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 ревізії перевіряють:

- 1) відповідність заборгованості з оплати праці, зазначену в розрахунково-платіжних відомостях та Головній книзі;
- 2) 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 звіряють з копіями документів й іншими документами, що містять дану інформацію;

3) 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;

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

На практиці досить часто виникають зловживання із депонованою заробітною платою. В зв'язку з цим перевіряючий аналізує відомість обліку заробітної плати, яка депонується, і видаткові касові ордери на її виплату, виявляє правомірність і дійсність документів на переведення депонованих сум, а також вивчає залишок та рух заборгованості за субрахунком 662 "Розрахунки з депонентами".

Загалом для покращення якості ревізії розрахунків з оплати праці необхідно:

- удосконалити методику документального оформлення перевірок;
- запровадити страхування відповідальності перевіряючого;
- здійснювати контроль над роботою контролера з боку керівників;
- зробити перевірку розрахунків з оплати праці більш несподіваною, для одержання достовірної та правдивої інформації.

З огляду на те, що питання неповноти виплати заробітної плати, а також її затримання є надзвичайно актуальними та важливими для нашого суспільства, органи Державної аудиторської служби України і надалі забезпечуватимуть належний контроль за законністю, своєчасністю та повнотою виплати заробітної плати.

3.3 Організація і методика економічного аналізу витрат на оплату праці

Аналіз витрат на оплату праці є особливо важливим в умовах дотримання бюджетною установою завдань щодо заощадливого використання бюджетних коштів, необхідності дотримання нормативів і положень, передбачених законодавством з оплати праці. Проведення аналізу використання фонду оплати праці дає можливість оцінити потребу установи в коштах на оплату праці, її обґрунтованість, визначити повноту використання фонду заробітної плати в цілому по установі та окремо за категоріями персоналу.

Вивчення результатів аналізу видатків на заробітну плату дає можливість: впливати на ефективність праці працівників бюджетної сфери; виявляти фактори і визначати їх вплив на зміну витрат з фонду заробітної плати, запобігати нераціональним, необґрунтованим виплатам за рахунок коштів передбачених кошторисом на оплату праці

Аналіз забезпеченості бюджетної установи трудовими ресурсами починається з оцінки відповідності загальної чисельності, складу та структури персоналу штатному розпису. На цьому етапі оцінюють відхилення від планових показників (показників штатного розпису) і дається оцінка впливу цих відхилень на результати діяльності установи (табл. 3.3).

Особлива увага приділяється причинам встановлених відхилень. На негативну оцінку заслуговують будь-які відхилення від плану: від'ємне відхилення (недостатня чисельність персоналу) зумовлює невиконання плану обсягу виготовленої продукції та зниження якості обслуговування, додатне відхилення (надмірна чисельність персоналу) – є причиною перевитрат коштів на оплату праці персоналу підприємства.

Джерелом інформації для здійснення аналізу є Звіт із праці ф № 1- ПВ (річна) (Додаток К).

За даними табл. 3.3 можна побачити, що з кожним роком чисельність працівників досліджуваного підприємства збільшується, що свідчить про розширення його діяльності. Кількість прийнятих за період значно перевищує кількість звільнених, що позитивно впливає на якісний склад персоналу підприємства. Необхідно звернути увагу на те, що коефіцієнт плинності кадрів за останній період дещо збільшився. Разом з тим, даний показник є незначним, що ніяким чином не впливає на ефективність використання трудових ресурсів підприємством.

За даними табл. 3.3 простежується зростання середньооблікової чисельності працівників майже на 2 %. Всі коефіцієнти, що характеризують рух трудових ресурсів ДПСЗ зростають за аналізований період. Дана тенденція є негативною адже, ДП «Словечанський лісгосп» зацікавлене у стабільності трудового колективу, що сприятиме підвищенню продуктивності праці працівників підприємства. Показники складу й структури трудових ресурсів визначаються виходячи із завдань аналізу: групування працівників може здійснюватися за структурними підрозділами бюджетної установи, посадами, які обіймаються працівниками.

Таблиця 3.3

Динаміка забезпеченості установи трудовими ресурсами

Показники	2013 р.	2014 р.	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення							
						2014р.		2015р.		2016 р.		2017 р.	
						Абсол	Відн.	Абсол.	Відн.	Абсол.	Відн.	Абсол	Відн.
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	460	439	425	495	524	-21	-0,04	-14	-0,03	70	0,164	29	0,05
Кількість прийнятих за період, осіб	41	32	50	60	76	-9	-0,21	18	0,56	10	0,2	16	0,26
Кількість вибулих за період, осіб	32	23	30	37	41	-9	-0,28	7	0,30	7	0,23	4	0,11
Кількість звільнених за власним бажанням і за порушення трудової дисципліни, осіб	10	18	22	24	41	8	0,8	4	0,22	2	0,09	17	0,71
Коефіцієнт обороту з прийому	0,08	0,07	0,11	0,12	0,14	-0,01	-0,18	0,04	0,61	0,003	0,03	0,023	0,19
Коефіцієнт обороту по вибуттю	0,06	0,05	0,07	0,07	0,07	-0,01	-0,24	0,018	0,34	0,004	0,05	0,003	0,04
Коефіцієнт загального обороту	0,15	0,12	0,18	0,19	0,22	-0,03	-0,21	0,06	0,50	0,007	0,04	0,027	0,139
Коефіцієнт плинності кадрів	0,02	0,04	0,05	0,04	0,07	0,01	0,88	0,01	0,26	-0,003	-0,063	0,029	0,613

Важливою умовою забезпечення ефективності аналітичного дослідження є застосування показників, що характеризують забезпеченість підприємства трудовими ресурсами, зображені на рис. 3.4.

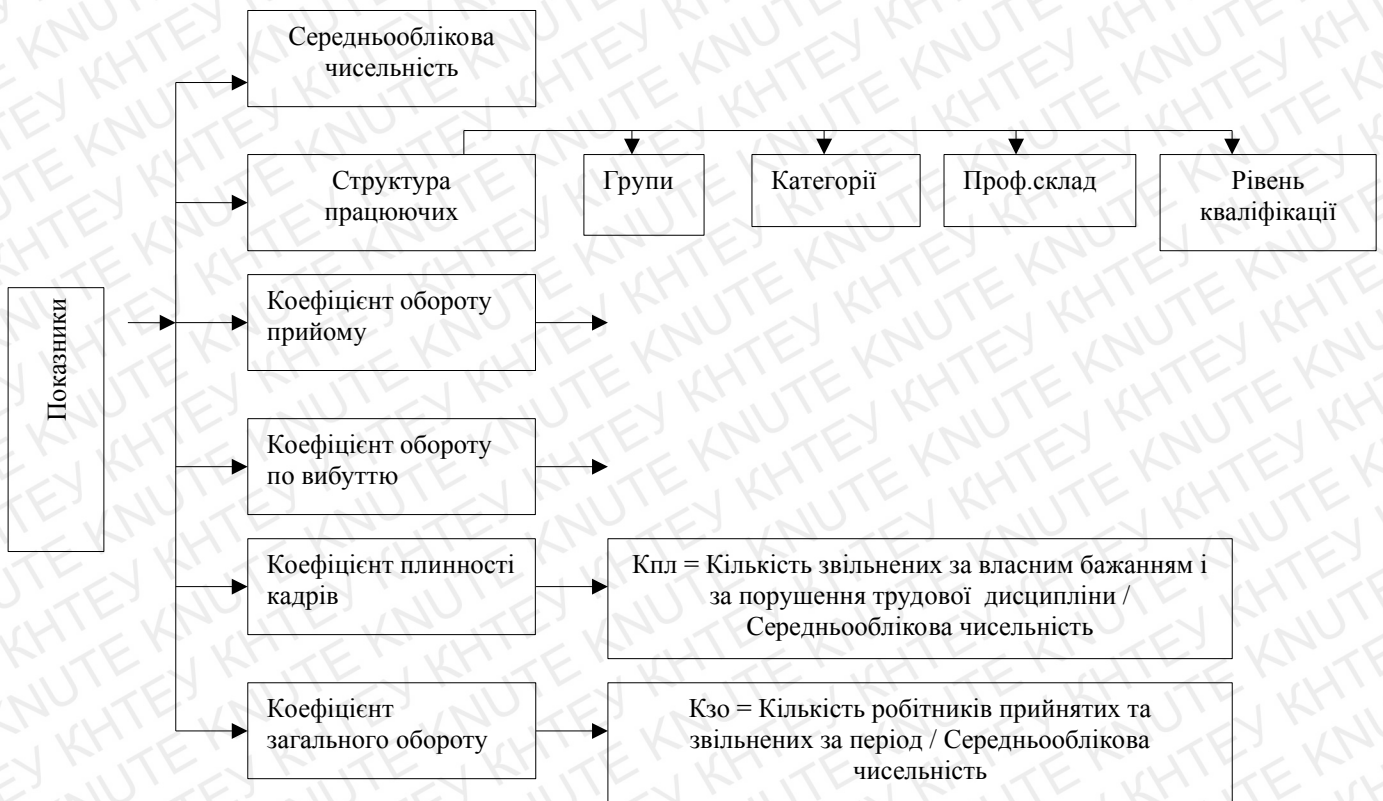


Рис. 3.4. Показники, що характеризують забезпеченість підприємства трудовими ресурсами

При розробці стратегії збільшення продуктивності праці працівників підприємства є узгодження якісного обслуговування клієнта та ефективної організації виробництва продукції, оптимального визначення необхідної кількості робочих місць та їх якісного складу.

Завданням аналізу фонду оплати праці є визначення правильності витрачання коштів на оплату праці, виявлення впливу факторів, встановлення правильності співвідношення темпів зростання продуктивності праці та середньої заробітної плати.

Таблиця 3.4

Динаміка основної та додаткової заробітної плати працівників ДП
«Словечанський лісгосп»

Показники	Рік		Абс. відхилення	Відн. відхил, %
	2016	2017		
Фонд оплати праці штатних працівників, тис.грн	33456,7	39657,3	6200,6	18,5
Фонд основної заробітної плати, тис.грн	22456,7	23858,6	1401,9	6,2
Фонд додаткової заробітної плати, тис.грн	12345,5	13947,6	1602,1	12,9
Надбавки та доплати до тарифних ставок, тис.грн	1345,6	1674,7	329,1	24,4
Премії та винагороди, що носять систематичний характер, тис.грн	7680,9	8970,6	1289,7	16,7
Заохочувальні та компенсаційні виплати, тис.грн	1350,8	1851,1	500,3	37,0
Матеріальна допомога	1240,5	1379,6	139,1	11,2
Соціальні пільги, що мають індивідуальний характер, тис.грн	321,3	471,5	150,2	46,7
Оплата за невідпрацьований робочий час	2456,7	3276,6	819,9	33,3

З табл. 3.4 видно, що витрати на заробітну плату працівників підприємства збільшилися на 6200,6 тис.грн (або на 18,5%) за 2017 рік в порівнянні з 2016 роком. Це відбулось за рахунок збільшення як основної (на 6,2%) так і додаткової заробітної плати (на 12,9%). Причиною послужило розширення діяльності підприємства, а також збільшення мінімальної заробітної плати. Також заслуговує на позитивну оцінку збільшення соціальних пільг, що мають індивідуальний характер (на 46,7%). Зростання заохочувальних та компенсаційних виплат на 37 % на мою думку дозволить покращити систему стимулювання працівників підприємства, а також вплине на показники результативності діяльності підприємства.

Проведені дослідження дозволили встановити, що загальний і факторний аналіз оплати праці працівників ДП «Словечанський лісгосп» є завершальним етапом аналізу трудових ресурсів, який дозволяє перейти до вартісних показників оцінки ресурсного потенціалу.

На сьогоднішній день, на досліджуваному підприємстві проявляються наступні мотивуючі функції оплати праці:

- посилюється диференціація в оплаті праці у залежності від її складності і якості;
- розмір заробітку кожного працівника більш залежить від особистого вкладу у кінцевий результат виробничої діяльності;
- розширюється стимулююча зона оплати праці шляхом встановлення оптимальних співвідношень гарантованого мінімуму заробітної плати із максимально можливим заробітком на конкретному виробництві;
- змінюється функція і роль преміальної системи, збільшується роль санкцій за неякісну працю, підвищується значення стимулювання за доброякісну працю.

Здійснення загального аналізу фонду заробітної плати передбачає оцінку виконання плану, динаміки заробітної плати, розрахунок економії або перевитрат основного і додаткового фонду заробітної плати в цілому по бюджетній установі та за категоріями працівників.

Абсолютну економію чи перевитрати коштів на заробітну плату обчислюють шляхом зіставлення фактично нарахованої заробітної плати ($\Phi ЗП_1$) з плановою ($\Phi ЗП_0$). Однак показники абсолютної економії або перевитрат фонду заробітної плати не дає змоги оцінити ефективність використання коштів на оплату праці. Тому доцільно обчислити відносну економію чи перевитрати фонду заробітної плати як різницю між фактично нарахованою заробітною платою та її базисним фондом, скоригованим на зміни (зростання, зниження) обсягу діяльності (T):

$$E_{ABC} = \Delta \Phi ЗП = \Phi ЗП_1 - \Phi ЗП_0, \quad (3.1)$$

$$E_{відн} = \Phi ЗП_1 - (\Phi ЗП_0 * T) = \Phi ЗП_1 - \Phi ЗП_0 * (V_1/V_0) \quad (3.2)$$

де V_1 , V_0 - відповідно: фактичний і базисний обсяг наданих послуг ДПСЗ.

Оцінка абсолютної економії чи перевитрат коштів на заробітну плату
ДП «Словечанський лісгосп» за 2016 – 2017 рр.

Показники		Фонд заробітної плати, тис. грн.		Обсяг виготовленої продукції, тис. грн.		Відносна економія
		Факт	План	Факт	Планова	
Роки	2013	29800,5	28900,7	129800	124500	317,0
	2014	31200,4	31100,8	135400	134500	107,7
	2015	33200,9	32145,6	134500	133200	-734,3
	2016	33456,7	32456,7	141829	140123	-597,5
	2017	39657,3	37650,4	145464	143500	-1471,4

Як видно з таблиці 3.5 фактичні витрати на оплату праці більші за планові. Так, в 2017 році виконання плану по заробітній плані на ДП «Словечанський лісгосп» склало 1,03 %. Що до обсягу наданих послуг, то підприємство перевиконало план в 2017р. на 1,013%. Позитивним є економія фонду заробітної плати на підприємстві в 2013 р та 2014р. на 317,0 тис.грн., та 107,0 тис.грн. відповідно.

Також, доцільно здійснити факторний аналіз фонду заробітної плати працівників досліджуваного підприємства. Основними чинниками, під впливом яких формується фонд заробітної плати, є середньооблікова чисельність працівників та середня заробітна плата. З метою поглиблення факторного аналізу можна застосувати чинники другого ряду, що обумовлюють середньо облікову чисельність працівників: обсяг діяльності та середня продуктивність праці.

Отже, у факторному аналізі фонду заробітної плати застосовують наступні моделі:

$$\Phi ЗП = Ч * ЗП, \quad (3.3)$$

$$\Phi ЗП = (V/ПП) * ЗП, \quad (3.4).$$

Інформація для оцінки впливу факторів на зміну фонду заробітної плати наведена у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Оцінка впливу факторів на зміну фонду заробітної плати ДП

«Словечанський лісгосп» за 2016 – 2017 рр.

Показники	Роки		Відхилення за 2017 рік у порівнянні з 2016 роком	
	2016	2017	Загальне	у т.ч. за рахунок
Обсяг діяльності бюджетної установи, тис. грн.	141829	145464	3635	-
Фонд заробітної плати , тис.грн.	33456,7	39657,3	6200,6	-
Середньоолікова чисельність штатних працівників, осіб	495	524	29	1268,8
Середньооблікова заробітна плата одного працівника, тис. грн.	67,59	75,68	8,09	3007,7
Середньорічний обсяг виготовленої продукції одним працівником, тис. грн.	286,52	277,6	-8,92	1012,8

За даними табл. 3.6 фон заробітної плати працівників досліджуваного підприємства в 2017 р. в порівнянні з 2016 р. збільшився на 6200,6 тис. грн.

Дана зміна відбулась за рахунок наступних факторів:

- збільшення чисельності штатних працівників на 29 осіб призвело до зростання фонду заробітної плати на 1268,8 тис.грн.;
- зростання середньооблікової заробітної плати призвело до збільшення витрат на оплату праці на 3007,7 тис.грн.;
- зменшення середньорічного обсягу виготовленої продукції на 8,9 тис.грн. призвело до збільшення фонду заробітної плати на 1012,8 тис.грн.

Збільшення фонду заробітної плати підприємства в 2017 р. відбулось за рахунок збільшення штатних працівників та зростання середньорічної заробітної плати працівників підприємства. Разом з тим, збільшення фонду заробітної плати (тобто витрат на заробітну плату) з одночасним збільшення

доходу (виручки) від реалізації виготовленої продукції призвело до зменшення рентабельності діяльності та продуктивності праці працівників підприємства. На це необхідно звернути увагу керівництву підприємства з метою прийняття мір щодо підвищення ефективності використання ресурсів підприємства (в тому числі й трудових ресурсів).

Отже, керівництву даної установи слід встановити чітку політику налагодження процесу виробництва та стимулів для покращення середньорічного виробітку працівників відповідно до оплати праці. Доказом раціонального господарювання буде випереджаючі темпи зростання обсягу виготовленої продукції над темпами зростання витрат на оплату праці.

Висновок до розділу 3

В даному розділі розкрита система показників, інформаційна база та основні методологічні прийоми контролю та економічного аналізу витрат на оплату праці досліджуваного підприємства та зроблені наступні висновки:

1. Встановлено, що основними завданнями аналізу ефективності використання коштів, що спрямовуються на оплату праці, є:

- характеристика складу фонду оплати праці за категоріями персоналу та формами виплат;
- визначення факторів та вимірювання їх впливу на зміну виплат з фонду оплати праці;
- характеристика рівня середньої заробітної плати і факторів її зміни;
- виявлення резервів раціонального використання коштів, що спрямовуються на оплату праці.

2. Аналіз і контроль витрат на оплату праці можна поділити на чотири основні стадії проведення: організаційну (полягає у визначенні мети, завдання, об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів і способів; розроблені плану та програми контрольної-аналітичної роботи; підготовці необхідних робочих документів з таблицями, графіками, схемами, системами

показників; перевірі достовірності джерел інформації та розподілу повноважень і обов'язків у проведенні перевірки та аналізу), технологічну (являє собою безпосереднє здійснення процедур аналізу і контролю за допомогою використання різноманітних методичних прийомів і способів), результативну (полягає у зведенні підсумків проведеної контрольної аналітичної роботи, розробленні висновків та пропозицій, а також вжиття відповідних заходів з припинення порушень чи виправлення помилок) та інспекційну (визначає аналіз і контроль за прийнятими управлінськими рішеннями та їх наслідками).

3. В даному розділі випускної кваліфікаційної роботи надана оцінка системі внутрішнього контролю ДП «Словечанське лісове господарство». Результати проведених тестів показали, що організація системи внутрішнього контролю витрат на оплату праці на досліджуваному підприємстві, має оцінку нижчу за середню, оскільки:

- відсутня будь-яка регламентована інформація щодо проведення внутрішніх контрольних заходів на підприємстві, зокрема Положення про внутрішній контроль на підприємстві, плани проведення контрольних заходів, перелік контрольних завдань тощо;
- не забезпечено робочими документами суб'єктів контролю для проведення контрольних заходів, а також відсутня звітність за результатами проведених контрольних заходів;
- відсутня посадова інструкція фахівця-контролера, що проводить контроль, як розрахунків з персоналом, так і будь-який внутрішній контроль на підприємстві, а частину повноважень з внутрішнього контролю по розрахунках з персоналом покладено на 3-х осіб – фінансового директора, головного бухгалтера та начальника відділу кадрів, що затверджено їхніми посадовими інструкціями; останнє означає, що дані працівники перевіряють роботу, що частково виконується ними та іншим персоналом відповідних структурних підрозділів, в яких вони працюють.

4. В роботі запропонована методика контролю витрат на оплату праці, запровадження якої дозволить покращити систему управління витратами загалом та витратами на заробітну плату в тому числі.

5. В роботі здійснено загальний та факторний аналіз витрат на заробітну плату працівників підприємства та встановлено, що керівництву підприємства необхідно поліпшувати систему стимулювання працівників підприємства.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У випускній кваліфікаційній роботі розкриті теоретико-методологічні основи обліку, контролю та аналізу витрат на оплату праці.

Проведені дослідження щодо визначення терміну «заробітна плата» в науковій літературі дозволили встановити, що слід дотримуватися визначення наведеного у Законі України «Про оплату праці» та під оплатою праці слід розуміти будь-який заробіток, обчислений, як правило, у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги.

В роботі критично оцінено нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та контролю витрат на оплату праці працівників підприємства. Встановлено, що з 1 січня 2017 р. відповідно Закону України від 6 грудня 2016 року № 1774-VIII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» внесено суттєві зміни до законодавства з праці. Даним Законом змінено поняття «мінімальної заробітної плати» та порядок встановлення посадових окладів і тарифних ставок, запроваджено нові механізми контролю у сфері зайнятості та оплати праці.

Загалом, нормативно-правове забезпечення обліку, аналізу і контролю витрат на оплату праці встановлює державне регулювання відносин між роботодавцем та його працівниками, а також забезпечує порядок нарахування, обліку та руху окремих складових розрахунків з персоналом, але потребує перегляду та удосконалення для того, щоб відповідати європейським стандартам і умовам життя працездатного населення України. Сучасні наукові розробки пропонують власні підходи до проведення обліку, аналізу і контролю окремих елементів розрахунків з персоналом, а не їх системи в цілому, та частково допомагають створити систему внутрішнього і зовнішнього аналізу та контролю, яка б дозволяла не лише виявляти помилки та порушення чинного законодавства, а й попереджувати їх, але не забезпечує ефективності контрольно-аналітичної роботи по системі

розрахунків з персоналом в цілому і потребує удосконалення окремих елементів такої роботи.

В роботі розкриті організаційні та технологічні особливості діяльності державного підприємства «Словечанський лісгосп». Державне підприємство «Словечанський лісгосп», засноване на державній власності, створене відповідно до наказу Державного комітету лісового господарства України від 31.10.1991 року №133 «Про удосконалення лісовим і мисливським господарством у Житомирській області», належить до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (надалі орган управління майном) і входить до сфери управління Житомирського обласного управління лісового та мисливського господарства (надалі Управління).

Майно підприємства є державною власністю і закріплюється за ним на праві господарського відання. Необхідно відзначити, що найважливішим організаційним питанням побудови системи управління діяльності підприємства є призначення виконавців. Аналізуючи організаційну структуру підприємства можна простежити відсутність функціонування єдиної служби, яка займалася б внутрішнім контролем діяльності підприємства. За рахунок цього, втрачається можливість отримання оперативних даних щодо прорахунків та помилок у веденні обліку діяльності підприємства.

Загалом, у діяльності ДП «Словечанський лісгосп» з 2013 р. по 2017 р. спостерігається постійне зростання активів і пасивів за валютою балансу. Позитивним є збільшення власного капіталу на 90,6% в 2017 р. в порівнянні з 2013 р., який відбувся за рахунок збільшення додаткового капіталу (а саме дооцінки активів підприємства). Разом з тим, негативним є збільшення поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом на 51,3 % що свідчить про погіршення розрахунково-платіжної дисципліни за аналізований період на досліджуваному підприємстві.

Збільшення відбулось і у витратах підприємства. Так в 2017 році в порівнянні з 2013 р. собівартість реалізованої продукції збільшилась на 61172

тис.грн. або на 32,6 %. Зросли як адміністративні витрати на 4063 тис.грн. (або на 66,2 %) так і витрати на збут (на 68,9%), що свідчить про підвищення оплати праці адміністративно-управлінського персоналу підприємства.

Коефіцієнти платоспроможності значно менші за оптимальні значення, що свідчить про відсутність можливості термінового погашення своїх короткострокових зобов'язань.

Так, тільки в 2013р. коефіцієнт загальної платоспроможності був в межах оптимальних значень, але з кожним роком даний коефіцієнт зменшувався.

Загалом, в діяльності ДП «Словечанський лісгосп» за 2013 - 2017 рр. відбулись як позитивні так і негативні зміни. Разом з тим, підприємство достатньо ефективно використовує свій ресурсний потенціал та отримує прибутки, які з кожним роком зростають.

В другому розділі випускної кваліфікаційної роботи, розкрито сучасний стан та удосконалення обліку витрат на оплату праці.

Організація оплати праці в Україні здійснюється згідно з чинними нормативно-правовими актами; генеральною угодою на державному рівні; галузевими та регіональними угодами; колективними договорами; трудовими договорами; іншими внутрішніми нормативними документами підприємств.

Основним документом, який визначає порядок організації оплати праці на підприємстві, розміри основної та додаткової заробітної плати, порядок преміювання працівників, є Положення про оплату праці на підприємстві. Основними розпорядчими документами відносно особового складу є: наказ (розпорядження) про прийом на роботу, наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу, наказ (розпорядження) про надання відпустки, наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту). В роботі розкрита загальна схема організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці, а також наведені первинні документи з обліку праці та її оплати які застосовуються на ДП «Словечанський лісгосп».

Для встановлення точної чисельності всіх категорій працівників досліджуваного підприємства по кожному підрозділу й у цілому по підприємству необхідно вести кількісний облік руху працівників. Такий облік доцільно вести в *Книзі (відомості) обліку чисельності працівників*, запровадження якої дозволить ідентифікувати рух працівників на підприємстві.

В роботі наведені основні положення з обліку праці та її оплати, якими необхідно доповнити Наказ про облікову політику на вітчизняних підприємствах. Встановлено, що процес організації бухгалтерського обліку операцій з оплати праці повинен бути спрямований на мотивацію зростання до продуктивності праці, використання встановленого обсягу робочого часу та, на нашу думку, повному висвітленню загальної чисельності працівників для цілей ефективності оподаткування. Доцільно запровадити наступні зміни:

- слід удосконалити застосування тарифної системи шляхом встановлення співвідношення тарифної ставки відповідно до рівня кваліфікації працівників;
- запровадити гнучку форму та систему оплати праці, в тому числі контрактні та безтарифні;
- розробити внутрішні тарифні умови нарахування заробітної плати як чинника зростання до мотивації та стимулювання на підприємствах;
- удосконалити мотиваційний механізм регулювання окладу;
- вдосконалити процес нормування (засіб регулювання нарахування заробітної плати);
- обґрунтувати вибір ефективної форми і системи оплати плати та закріпити в положенні про облікову політику;
- регулювання порядку нарахування заробітної плати нормами колективного договору

В роботі наведено фінансовий облік а також розкрита схема документообігу при нарахуванні і виплаті заробітної плати працівникам підприємства.

В роботі порядок облікового відображення на рахунках операцій з нарахування, утримання та виплати заробітної плати працівників ДП «Словечанський лісгосп».

Розробляючи внутрішні документи н ДП «Словечанський лісгосп» (положення про оплату праці, преміювання та інші), необхідно:

- розширювати практику персоніфікації ставок і окладів найбільш кваліфікованим працівникам, орієнтованим на підвищення ефективності праці;

- враховувати галузеві особливості, зокрема при створенні системи стимулювання, встановлювати спеціальні, специфічні фактори оцінок робіт для методу бальної системи преміювання, для кожної категорії персоналу, посилюючи регуляторну і стимулювальну функції заробітної плати;

- до переліку факторів та критеріїв оцінювання умов преміювання включати рівень кваліфікації, ступінь відповідальності виконаної роботи, рівень професійної майстерності, ініціативності, стаж роботи, результати кваліфікаційної атестації робітників тощо, які відповідають сучасним реаліям, тактиці та стратегії управління підприємством, його підрозділами й персоналом.

В роботі наведені основні проблемні зони обліку витрат на оплату праці ДП «Словечанський лісгосп». Встановлено, що для покращення обліку розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві необхідно: забезпечити резерв відпусток для рівномірних витрат на оплату праці; перевести на автоматичне заповнення таблиць обліку робочого часу; для покращення обліку розрахунків щодо соціального страхування доцільно задіяти ще один субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

В роботі розкрита інформація про витрати на оплату праці у звітності підприємства.

Встановлено, що на ДП «Словечанський лісгосп» використовується програма «1С: Підприємство» версія 7.0. Нами пропонується на досліджуваному підприємстві облік праці і заробітної плати вести у конфігурації «1С:Бухгалтерія для України 8.2». У конфігурації «1С:Бухгалтерія 8.2» можна вести повноцінний кадровий облік. В роботі наведено документи, якими можна оформлювати у програмі основні кадрові операції. Програма дозволить автоматично нараховувати працівникам зарплату за годинною тарифною ставкою та здійснювати індексацію. Вручну можна додавати будь-які нові нарахування, але щодо них необхідно вводити вже розраховані суми. Нарахування ведуться за відпрацьованим часом, зазначеним безпосередньо в документах. Алгоритм виплати зарплати дозволяє оформляти перерахування коштів на банківські рахунки та здійснювати виплату через касу.

В роботі розкрита система показників, інформаційна база та основні методологічні прийоми контролю та економічного аналізу витрат на оплату праці досліджуваного підприємства.

Встановлено, що основними завданнями аналізу ефективності використання коштів, що спрямовуються на оплату праці, є:

- характеристика складу фонду оплати праці за категоріями персоналу та формами виплат;
- визначення факторів та вимірювання їх впливу на зміну виплат з фонду оплати праці;
- характеристика рівня середньої заробітної плати і факторів її зміни;
- виявлення резервів раціонального використання коштів, що спрямовуються на оплату праці.

Аналіз і контроль витрат на оплату праці можна поділити на чотири основні стадії проведення: організаційну (полягає у визначенні мети, завдання, об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів і способів; розроблені плану та програми контрольної-аналітичної роботи; підготовці необхідних робочих документів з таблицями, графіками, схемами, системами

показників; перевірі достовірності джерел інформації та розподілу повноважень і обов'язків у проведенні перевірки та аналізу), технологічну (являє собою безпосереднє здійснення процедур аналізу і контролю за допомогою використання різноманітних методичних прийомів і способів), результативну (полягає у зведенні підсумків проведеної контрольно-аналітичної роботи, розробленні висновків та пропозицій, а також вжиття відповідних заходів з припинення порушень чи виправлення помилок) та інспекційну (визначає аналіз і контроль за прийнятими управлінськими рішеннями та їх наслідками).

В даному розділі випускної кваліфікаційної роботи надана оцінка системі внутрішнього контролю ДП «Словечанське лісове господарство».

Результати проведених тестів показали, що організація системи внутрішнього контролю витрат на оплату праці на досліджуваному підприємстві, має оцінку нижчу за середню, оскільки:

- відсутня будь-яка регламентована інформація щодо проведення внутрішніх контрольних заходів на підприємстві, зокрема Положення про внутрішній контроль на підприємстві, плани проведення контрольних заходів, перелік контрольних завдань тощо;
- не забезпечено робочими документами суб'єктів контролю для проведення контрольних заходів, а також відсутня звітність за результатами проведених контрольних заходів;
- відсутня посадова інструкція фахівця-контролера, що проводить контроль, як розрахунків з персоналом, так і будь-який внутрішній контроль на підприємстві, а частину повноважень з внутрішнього контролю по розрахунках з персоналом покладено на 3-х осіб – фінансового директора, головного бухгалтера та начальника відділу кадрів, що затверджено їхніми посадовими інструкціями; останнє означає, що дані працівники перевіряють роботу, що частково виконується ними та іншим персоналом відповідних структурних підрозділів, в яких вони працюють.

В роботі запропонована методика контролю витрат на оплату праці, запровадження якої дозволить покращити систему управління витратами загалом та витратами на заробітну плату в тому числі.

В роботі здійснено загальний та факторний аналіз витрат на заробітну плату працівників підприємства та встановлено, що керівництву підприємства необхідно поліпшувати систему стимулювання працівників підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кодекс законів про працю України від 10.12.71 (редакція 20.01.18р.) № 322-VIII // [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
2. Про оплату праці : Закон України, прийнятий Верховною Радою України від 24.03.1995 р. №108/95-ВР, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua/laus>.
3. Про аудиторську діяльність: Закон України, затв. Постановою ВР України від 22.04.93 р. № 3125-XII (в редакції від 14.09.2006 р. зі змінами та допов.) [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/>.
4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами та допов.) [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/>.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291.
6. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку України 16 «Витрати» від 09.08.2013, зі змінами. — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/3126-12.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291.
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – Київ: МФБ і АПУ, 2010. – 841 с.
9. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 132 «Виплати працівникам» № 1798 від 29.12. 2011 р.
10. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади Постанова КМУ №1001 від 28 вересня 2011 р. Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO3.aspx> .

11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO3.aspx>.
12. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» : Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237 (ред. станом на 09.08.2013).
13. Про затвердження типових форм первинної документації зі статистики праці. Наказ Державного комітету статистики України № 489 від 05.12.2008 р. — [Електронний ресурс] search.ligazakon.ua/1_doc2.../FIN42212html.
14. Про затвердження форм карток та книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання. Наказ ДКУ від 06.10.2000 р. № 100, зі змінами від 28.01.02 р. № 12. — [Електронний ресурс] : www.Ogn.ru/.../metodika_skladannya_koshtoris.
15. Про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядок їх складання, Інструкція, затверджена наказом ДКУ від 27.07.2000 р. № 68. —[Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua//laws/show/z0570-00.
16. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ. Наказ МФУ № 611 від 26.06.2013 р. — [Електронний ресурс] : www.tudsell.com/view/79916/370000/.
17. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери. Постанова КМУ від 30.08.2002 р. № 1298, зі змінами і доповненнями. — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/1298-2002-n.
18. Про оплату праці: Закон України від 24.03.95 №108/95-ВР (редакція 2017р.) // [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>
19. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. No 291.
20. Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним страхуванням. Постанова Кабінету Міністрів України від 26.09.2001 р. № 1266. —[Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/1266-2001-n.
21. Про порядок повідомлення Державній фіскальній службі та її територіальним органам про прийняття працівника на роботу. Постанова Кабінету Міністрів України від 17 червня 2015 р.

№ 413

22. Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 14.04.2015 № 435. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15>.
23. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування Закон України від 08.07.10 р. № 2464-VI. —[Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/2464-17.
24. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці : Наказ Державного комітету статистики України від 08.12.2008 № 489 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2008/489/489_2008.htm.
25. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторису бюджетних установ : Порядок, затверджений Постановою Кабінету міністрів України від 26.09.2014 № 228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua>.
26. Інструкція зі статистики заробітної плати: Затверджена наказом Міністерства статистики України від 13 січня 2014 року № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
27. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади Постанова КМУ від 28 вересня 2011 р. N 1001[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
28. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV-ВР [зі змін. і допов.] // [Електронний ресурс].– Режим доступу:[http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg= 327%2F95-%E2%F0](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=327%2F95-%E2%F0)
29. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 23.09.1999 № 1105-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
30. Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266 Постанова КМУ від 26 червня 2015 р. № 439[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua>.
31. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи Закон України від 06 .12.2016 № 1774-VIII
32. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати

праці Закон України від 28.12.2014 № 77-VIII—[Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/2464-17.

33. Про відпустки : Закон України від 15.11.1996 № 504/96-ВР (ред. станом на 01.02.2015). — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/2434-17.
34. Про індексацію грошових доходів населення : Закон України від 03.07.1991 № 1282- XII (ред. станом на 01.01.2015). Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1282-12>
35. П(С)БО 26 «Виплати працівникам» від 28.10.2003 р. No 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show>.
36. П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» від 30.11.2001 р. № 559 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
37. Августова О.О. Особливості організації обліку витрат на оплату праці на вітчизняних підприємствах/ О.О. Августова // Журнал «Молодий вчений» № 10 (25).-жовтень 2015р. – 62-64.
38. Акулов М.Г., Драбаніч А.В., Євась Т.В. та ін. Економіка праці і соціально-трудова відносина [Текст]: Навч. посіб. / М.Г. Акулов, А.В. Драбаніч, Т.В. Євась. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 328 с.
39. Апостолук О. Механізм удосконалення контролю за рівнем конкуренції на ринку трудових ресурсів / О.Апостолук //ресурсів. Галицький економічний вісник . – 2010. - № 3. – с. 81-86
40. Білуха М.Т. Микитенко Т.В. Бухгалтерський облік в інформаційних системах управління. Матеріали міжнар. наук.-практ. конференції «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України», 21-22 листопада 2007 р. - Тернопіль, 2009. - С. 28-31.
41. Акімова Н.С., Новицька Н.В. Основні проблеми обліку та внутрішнього аудиту дебіторської і кредиторської заборгованостей / Н.С. Акімова, Н.В. Новицька // Научно-технический сборник. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 77. – С. 268–273
42. Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: Навч. посіб./За заг. Ред. Є.В. Мниха. – К.:Київ. Нац. торг-екон. ун-т, 2008. – 395с.
43. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні : системний підхід : монографія / С.В. Бардаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
44. Бенько М.М. Інформаційні технології в бухгалтерському обліку. Навчальний посібник. К: Знання-прес, 2009 – 440с.
45. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: [підручник для студ вищих навч. закладів] / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 886 с.

46. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. –Ж.: ПП „Рута”, 2000. –445 с.
2. Калина А.В. Облік та аналіз заробітної плати на підприємстві // Формування ринкових відносин в Україні. –2005. –No 2. с. 61 –64.
47. Власюк Г. В. Організація обліку та вдосконалення звітності з оплати праці в бюджетних установах / Г. В. Власюк // Довідник економіста. – 2010. – № 12. – С. 65–68.
48. Вітвицька Н.В. Контроль розрахунків з оплати праці [Текст]: Навч. посіб. / Н.В. Вітвицька. – К.: Знання, 2009 – 244 с.
49. Воронко Р.М. Контроль в бюджетних установах / Воронко Р.М., Крохта Р.Т., Любенко С.Д., Стеців І.І. / [навч. пос.] – Л. : «Новий Світ – 2000», 2010. – 503 с.
50. Войтюшенко Н.М., Інформаційні системи і технології в обліку: навч.посіб. - Донецьк: ДонНУЕТ, 2009 – 340с.
51. Головащенко М.О. Сучасні проблеми технології ревізії розрахунків з оплати праці / М.О. Головащенко // Управління розвитком. - 2012. - №7. - С. 46 – 47 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/752>
52. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств / В.А.Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 2 (17) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 77-83
53. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: [навч. посіб.], – 2-ге вид., перероб. і доп. / Л.В. Дікань. – К.: Знання, 2007. – 327 с.
54. Дудченко Н. І. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах / Дудченко Н. І. // Фінансові ринки і цінні папери.– 2009. – № 15. – С. 24-28.
55. Жогова О.Б. Аудит розрахунків з оплати праці [Текст] / О.Б. Жогова // Незалежний аудитор. – 2013. – № 7 (18). – С. 10-15.
56. Закалінська, К.О. Оцінка ринку засобів автоматизації аудиторської діяльності [Електронний ресурс] / К.О. Закалінська // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2009. – № 4. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_4/26.pdf.
57. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за 2013 рік [Електронний ресурс] / Головне контрольно-ревізійне управління України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/963310>
58. Зоріна О. А. Методологічні підходи в економічному аналізі / О. А. Зоріна // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 89-91.

59. Крищенко К. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці // Україна: аспекти праці. – 2017. – № 6.
60. Калабухова С. В. Об'єкти аналітичного забезпечення управління підприємством [Електронний ресурс] / С. В. Калабухова. – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2012_19/19_b_07.pdf.
61. Кузнецов О.М. Організаційно-методичні аспекти ревізії розрахунків з оплати праці на підприємстві / О.М. Кузнецов // Управління розвитком. - 2012. - №7. - С. 51 - 52 / [Електронний ресурс].-Режим доступу: <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/756>
62. Каткова Н.В. Особливості обліку оплати праці в сучасних умовах та шляхи його вдосконалення // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/126.pdf
63. Колосок А. М. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві / А. М. Колосок // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. – 2012. – С. 110-113.
64. Кузнецова Т. В. Основи організації і обліку оплати праці в бюджетних установах / Т. В. Кузнецова, О. В. Білецька // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2010. – № 1(49). – С. 89–94.
65. Карпович Ю. В. Особливості обліку нарахування та виплати заробітної плати в установах охорони здоров'я / Ю. В. Карпович, І. Г. Волошан // Управління розвитком. – 2010. – № 3(100). – С. 158–159.
66. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку. Навч. посібник. – К., 2008. - 320 с.
67. Лишиленко О. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004 – № 12. – С. 29–30.
68. Лужеренко М.М., Єфремова. А.О. Вітчизняний та зарубіжний досвід вдосконалення оплати праці на підприємствах // Культура народів Причорномор'я. – 2009. – № 176. – С.19–21.
69. Мірошніченко В.А. Проблеми контролю і ревізії розрахунків з оплати праці/ В.А. Мірошніченко // Економічні науки/ 7, Бухгалтерський облік і аудит, 2010. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64339.doc.htm
70. Іванов Ю.Б. Оподаткування виплат з оплати праці : навч. посіб. [Текст] / Ю.Б. Іванов, Г.М. Дорожкіна, Є.І. Коновалов. – К. : А.С.К., 2008. – 320 с.
71. Мних Є.В. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: монографія / Є.В. Мних [та ін.]; заг. ред. Є. В. Мних; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К.: Київський національний торгово-економічний університет, 2008. - 186 с.

72. Мельников О. В. Трудові ресурси видавничо-поліграфічної галузі: кількісна та якісна характеристика / О. В. Мельников // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 9 (112). – С. 149-153.
73. Мельник Т. Облік та звітність поточних виплат працівникам в сучасних умовах / Т. Мельник // Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка». – 2013. – № 130. – С. 30-34.
74. Назарова Г. В. Облік, аналіз і аудит персоналу / Г. В. Назарова, С. В. Мішина, О. Ю. Мішин, В. І. Отенко. – Х. : ХНЕУ, 2011. – 259 с.
75. Никонович М.О. Організація і методика аудиту: Навч. посіб./М.О. Никонович, К.О. Редько, О.Я.Юрьєва; За ред. Є.В.Мниха. - .К.: Київ. Нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 472.
76. Нестеренко Ж.К. Особливості організації оплати праці в бюджетних установах та необхідність її комп'ютеризації // Сталий розвиток економіки. – 2012. – №2. – С. 158-162.
77. Оляднічук Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення / Н.В. Оляднічук // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2014. – No 84. – С. 149-155.
78. Пархоменко В.М. Достовірність фінансової звітності / В.М. Пархоменко // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р., м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2015. – С. 315-319.
79. Покатаєва О. В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці в бюджетних установах / Покатаєва О. В. // Актуальні проблеми економіки. 2012. – № 10. – С. 87-95.
80. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства : навч. посібн. / [Костенко Т. Д. та ін.]. – К. : ЦУЛ, 2007. – 400 с.
81. Економічний аналіз : підручник / Є. В. Мних. – К. : Знання, 2011. – 630с.
82. Економічний аналіз : навч. посібн. / М. А. Болюх [та ін.] ; ред. М. Г. Чумаченко. – К. : КНЕУ, 2001. – 540 с.
83. Новікова І.В. Шляхи застосування системи фінансового контролінгу у діяльності вітчизняних підприємств / Новікова І. В. // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 4. – С. 35-40.
84. Савицкая Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности: Учеб. пособие. – М.: ИНФРА – М, 2006. – 281 с.
85. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посібн. / Г. В. Савицька. – К. : Знання, 2007. – 668 с.
86. Саух І.В. Внутрішній контроль затрат на оплату праці: організаційний підхід / І.В. Саух // Вісник ЖДТУ № 3(57), Економічні науки 2011, С.146-151 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу :http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_3/30.pdf

87. Самойленко Г. І. Методика проведення аналізу впливу ефективності використання трудових ресурсів на фінансові результати діяльності підприємства / Г. І. Самойленко // Вісник Університету банківської справи України. – 2011. – № 1 (10). – С. 330–336.
88. Саух І.В. Витрати на оплату праці: економічна сутність Вісник ЖДТУ №4(54) 2010р. с.288-292.
89. Сараєва Г., Власенко Л. 1С:Бухгалтерія 8.2: доступно для бухгалтера. – Х.: Фактор, 2014. – 528 с.
90. Стеців Р. І. Предмет економічного аналізу [Електронний ресурс] / Р. І. Стеців. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/lglpdp/2003_28/191_Steciw_LG_28.pdf.
91. Старченко Н.М. Удосконалення методики обліку виплат працівникам в бюджетних установах // Економічні науки. – 2012. – № 9. – С. 178-184.
92. Слуцкин М. Л. Управленческий анализ. – СПб.: Питер, 2002. – 144 с.: ил.
93. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Учебник / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Фонстантинформ», 2000. – 239с.;
94. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : 2010.–629 с.
95. Семенов Г. А., Андрущенко Л. О. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/.../index.html
96. Сук П.Л. Організація обліку праці та її оплати / П.Л. Сук // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2011. – Вип. 8. – С. 423-430.
97. Тонконог Т. Ю. Особливості системи оплати праці працівників бюджетної сфери та напрямків її удосконалення / Т. Ю. Тонконог // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2010. – № 5.– С. 9-11.
98. Івахненко, С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології [Текст] : наукове видання / С.В. Івахненко. – К. : Знання, 2005. – 286 с. – ISBN 966-346-057-1
99. Івахненко, С.В. Поняття комп'ютерного контролю та аудиту [Електронний ресурс] / С.В. Івахненко // Менеджмент. Збірник наукових праць. – 2009. – № 11. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2009_11/ivachnenko.html. – Загол. з екрану.
100. Хомин О. Діяльність Держфінінспекції в контексті захисту прав людини // Фінансовий контроль №12 (107) 2014р. –стор. 48-51
101. Чадченко О.С. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах // Управління розвитком. – 2012. – № 10. – С. 91-93.
102. Череп А. В. Методичні основи оцінки ефективності використання трудових ресурсів на підприємствах харчової промисловості / А. В. Череп, В. В. Сьомченко // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 4 (54). – с. 348–350.

103. Черниш С. С. Економічний аналіз : навч. посібн. / С. С. Черниш. – К. : ЦУЛ, 2010. – 312 с.
104. Черничук Л. В. Облік у бюджетних установах : навч. посібн. / Л. В. Черничук, М. І. Маниліч. – Чернівці : Книги XXI, 2007. – 400 с.
105. Цебень Р.Л. Особливості застосування інформаційних технологій у внутрішньому аудиті / Р.Л. Цебень // Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. – 2011. – № 1. – С. 154-162
106. Шара Є.Ю., Андрієнко О.М., Жидеева Л.І. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях Навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2011. - 440 С.
107. Ядранський Д. М. Економічні відносини в системі аналізу та контролю праці в сучасній економіці : монографія / Д. М. Ядранський. – Кривий Ріг : Чернявський Д. О., 2012. – 397 с.
108. Яковишина Н. А. Порядок нарахування заробітної плати працівникам бюджетної сфери / Н. А. Яковишина, Ю. Ю. Цивак // Обліково-аналітичне та фінансове забезпечення управління підприємства : міжнародний досвід та вітчизняна практика : збірник наукових праць Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції 8 – 9 квітня 2011 року. – Вінниця : Центр підготовки навчально- методичних видань ВТЕІ КНТЕУ, 2011. – С. 50-54.
109. Яровенко, Г.М. Автоматизація як перспективний напрям розвитку зовнішнього аудиту [Текст] / Г.М. Яровенко // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 4. – С. 34-36.
110. Шмиголь Н. М. Сучасні тенденції в організації оплати праці в зарубіжних країнах у розрізі систем оплати праці / Н. М. Шмиголь, Д. С. Монастирська, А. А. Антонюк // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. – 2016. – № 2. – С. 71-75
111. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (ред. станом на 17.01.2015).
112. Бойченко Н.В., Наумова Т.А., Нестеренко І.В. Методичні аспекти внутрішнього контролю дебіторської заборгованості торговельних підприємств / Т.А. Наумова, Н.В. Бойченко, І.В. Нестеренко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. Вип. 1 (1). – 2013. – С. 39-46.
113. Гнатенко Є.П., Прокопенко Т.Ю. Правова база обліку та аналізу дебіторської заборгованості / Є.П. Гнатенко, Т.Ю. Прокопенко // Молодий вчений. № 10 (13). – 2014. – С. 119-122.
114. Гомаз І.О. Організація і методика здійснення контролю дебіторської заборгованості / І.О. Гомаз // Управління розвитком. № 11. – 2013. – С. 151-153.
115. Гончар Л.В., Рубан А.Є. Організація внутрішньогосподарського контролю операцій з оплати праці та шляхи його удосконалення. / Л.В. Гончар, А.Є. Рубан // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 59-61.

116. Гуцаленко Л.В., Слободянюк І.О. Контроль дебіторської заборгованості в управлінні підприємством / Л.В. Гуцаленко, І.О. Слободянюк // Збірник наукових праць ВНАУ. № 1 (56). – Т.3. – 2012. – С. 154-159.
117. Даценко Г.В., Пшенична Г.В. Методика контролю розрахунків з оплати праці / Г.В. Даценко, Г.В. Пшенична // Соціально-економічні проблеми сучасності та концепція сталого розвитку в Україні та світі : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпропетровськ, 28-29 березня 2014 р.). – У 3-х частинах. – Дніпропетровськ: НО «Перспектива», 2014. – Ч. 3. – С. 63-66.
118. Добровольська О.В. Сучасна система організації контролю за дебіторською заборгованістю підприємств / О.В. Добровольська // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 1. – С. 5-11.
119. Кащенко О.І. Облік та контроль дебіторської заборгованості як складової системи грошових розрахунків підприємства / О.І. Кащенко // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 54-56.
120. Крицька А.М. Внутрішньогосподарський контроль розрахунків з оплати праці / А.М. Крицька // Економіка і управління: виклики та перспективи: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції 4-5 лютого 2013 р. – Дніпропетровськ: Герда. – С. 343-345.
121. Мельянюкова Л.В., Приємницька Є.С. Особливості розрахунків з оплати праці в бюджетних установах / Л.В. Мельянюкова, Є.С. Приємницька // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 10 (37). – Ч. 4. – Луцьк, 2013. – С. 152-155.
122. Москалюк Г.О. Облік та контроль дебіторської заборгованості: існуючі проблеми та шляхи їх вирішення / Г.О. Москалюк // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 721. – С. 173-175.
123. Москалюк Г.О. Система внутрішнього контролю дебіторської та кредиторської заборгованості: напрямки удосконалення і розвитку / Г.О. Москалюк // Ефективна економіка. № 4. – 2013. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1899>.
124. Овсяк Н.В. Організаційно-економічні основи побудови внутрішнього контролю витрат на оплату праці / Н.В. Овсяк // Проблеми економіки. № 2. – 2014. – С. 249-254.
125. Петрицька О.С. Організаційні аспекти контролю розрахунків з оплати праці в бюджетних установах / О.С. Петрицька // Економіка. Управління. Інновації. Випуск № 2 (12). – 2014. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2014_2_47.pdf

126. Побережець О.В., Свінарьова Г.Б., Чебан Н.В. Система контролю дебіторської заборгованості на торгівельному підприємстві / О.В. Побережець, Г.Б. Свінарьова, Н.В. Чебан // Економіка: реалії часу. № 4 (14). – 2014. – С. 94-98.
127. Іванчук Н.В. Теоретичні засади оцінки фонду оплати праці підприємства / Н.В. Іванчук // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». Вип. 12. – 2009. – С. 30-38.
128. Літвінов О.С., Сукач О.О. Аналіз взаємозв'язку структури витрат на оплату праці та ефективності праці на підприємствах кабельної промисловості / О.С. Літвінов, О.О. Сукач // Трансформаційні процеси економічної системи в умовах сучасних викликів: монографія / за заг. ред. В.І. Гринчуцького. – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 456-466.
129. Багрій К.Л. Особливості методики аналізу дебіторської заборгованості в сучасних умовах розвитку економіки / К.Л. Багрій // Економічна наука ХХ століття: реалії та перспективи: збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук у 2-х частинах. Наукова організація «Перспектива» – Дніпропетровськ: Видавничий дім «Гельветика», 2013. – Ч. 1. – С. 35-38.
130. Корягін М.В., Попкова О.О. Організація та методика ефективності проведення аналізу оплати праці та витрат, які понесені на її оплату / М.В. Корягін, О.О. Попкова // Економіка Крима. № 1(34). – 2011. – С. 380-383.
131. Різник І.В. Удосконалення методики аналізу дебіторської заборгованості / І.В. Різник // Управління розвитком. № 4. – 2013. – С. 187-190.
132. Сукач О.О. Показники ефективності витрат на оплату праці / О. О. Сукач // Науковий вісник. – 2013. – №3 (182). – С. 168-176.
133. Шляхтич Т.В. Аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємством / Т.В. Шляхтич // Управління розвитком. № 11. – 2013. – С. 80-82.
134. Дземішкевич І.О. Відповідність фінансової звітності потребам користувачів звітності / О.І.Дземішкевич // Фінансовий простір № 1(17). – 2015. – С.113-119.

ДОДАТКИ

