

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему:
**ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ВИПЛАТ
ПРАЦІВНИКАМ**

Студента 2 курсу 3м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування» спеціалізації
«Облік і оподаткування»

Квашука Нікити
Станіславовича

Професор кафедри
д.е.н., доцент

Костюченко Валентина
Миколаївна

Гарант освітньої програми
д.е.н., професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ПІДПРИЄМСТВА.....	8
1.1 Економічна сутність виплат працівникам.....	8
1.2 Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження.....	24
1.3 Передумови організації та методології обліку, контролю і оподаткування виплат працівникам на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна».....	37
Висновки до розділу 1.....	49
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СТАНУ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА».....	51
2.1. Документальне оформлення та аналіз виплат працівникам на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна».....	51
2.2. Відображення зобов'язань за виплатами працівникам у звітності ТОВ «Бейкер Тіллі Україна».....	60
2.3. Удосконалення обліку розрахунків в умовах використання інформаційних систем та технологій.....	69
Висновки до розділу 2.....	76
РОЗДІЛ 3. СИСТЕМА КОНТРОЛЮ ЗА ВИДАМИ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА».....	79
3.1. Інформаційно-методичне забезпечення контролю виплат працівникам на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна».....	79
3.2. Напрями удосконалення системи контролю виплат працівникам ТОВ «Бейкер Тіллі Україна».....	88
3.3. Діагностика системи контролю виплат працівникам ТОВ «Бейкер Тіллі Україна».....	99
Висновки до розділу 3.....	108
ВИСНОВКИ.....	110
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	114
ДОДАТКИ.....	121

ВСТУП

Актуальність теми. Виплати працівникам є однією з суттєвих складових сукупних витрат будь-якого підприємства та одним із складних об'єктів бухгалтерського обліку, які включають у себе досить значний перелік виплат, кожен з яких має свої особливості відображення як у бухгалтерському обліку, так і у зовнішній звітності підприємства. Рівень виплат працівникам та їх структура мають також велике соціальне значення і впливають не лише на поточні, а й на майбутні показники діяльності підприємства. У зв'язку з цим питання розуміння суті виплат працівникам, їх структури та обліку є актуальними, що є досить важливою основою для обґрунтування їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, у фінансовій звітності та звітності з корпоративної соціальної відповідальності.

Облік виплат працівникам займає важливе місце у системі бухгалтерського обліку, є невід'ємною частиною діяльності будь-якої організації, тому правильність та достовірність відображення в обліку інформації про оплату праці чинить значний вплив на фінансовий результат господарської діяльності.

Об'єктивною основою розвитку сучасних форм оплати праці є тенденція до забезпечення повної самостійності підприємств у питаннях найму та оплати праці, розмежування сфери державного і договірного регулювання цих відносин на підприємствах незалежно від форм власності.

Зниження економічного розвитку України не могло не позначитися на рівні життя населення. Рівень добробуту населення характеризується багатьма ознаками, а саме: обсягами реальних сукупних доходів; доходів від власності, рівня освіти, професійного рівня, соціального статусу та ін. Однак, за ствердженнями економістів, економічне зростання ніде і ніколи не розв'язувало соціальних потреб — воно лише створює підґрунтя для зниження безробіття та підвищення доходів від трудової діяльності.

Поряд із реформуванням системи оплати праці необхідно забезпечити зниження економічної нерівності різних верств населення, шляхом впровадження макроекономічних важелів. До таких дій держави відносять: впровадження гнучкої податкової політики, раціоналізація соціальних державних виплат, стимулювання малого та середнього бізнесу, захист прав дрібних акціонерів і легалізація тіньової економіки й незареєстрованих доходів. Результатом таких дій на рівні державного управління та соціальної політики країни стане не тільки підвищення рівня життя основної маси населення, а й зниження масштабів і глибини бідності.

В умовах перебудови економіки України, становлення та розвитку ринкових відносин, важливе місце займає державне регулювання фінансово-господарської діяльності фізичних осіб — суб'єктів господарювання, а також накопичень громадян. Оподаткування доходів фізичних осіб є складовою частиною фінансового механізму держави. У результаті перерозподілу доходів фізичних осіб, з одного боку, реалізується економічна доктрина щодо рівня добробуту різних верств населення, а з іншого — формується фінансова база держави. Одним із вагомих важелів регулювання розподілу між державою та населенням фінансових ресурсів є податок з доходів фізичних осіб та інші податки, які входять до складу податкової системи України. Об'єктивною основою розвитку сучасних форм оплати праці є тенденція до забезпечення повної самостійності підприємств у питаннях найму та оплати праці, розмежування сфери державного і договірної регулювання цих відносин на підприємствах незалежно від форм власності.

За сучасної економічної ситуації оплата праці все більше втрачає здатність виконувати властиві їй функції — забезпечувати нормальне відтворення робочої сили і спонукати працівників до ефективної праці. Середньомісячна заробітна плата в цілому в галузях економіки України є недостатньою для забезпечення нормальної життєдіяльності працівника і стримує його купівельну спроможність. Основні права й обов'язки щодо

організації оплати праці сьогодні передано державою підприємствам. Це вимагає замість раніше застосовуваних стандартних розробити і використовувати на підприємствах диференційовані системи оплати й тарифні умови, які б забезпечували прямий зв'язок заробітку з продуктивністю праці, а преміювання — з фінансовими результатами.

Хоча й вітчизняна податкова система містить достатньо недоліків, але держава прагне піднятися до рівня розвинутих країн світу. Для цього необхідно виконати великий об'єм роботи. Потрібно переглянути законодавство України щодо оподаткування, щоб податки не були важким тягарем для платників та не ставили їх у скрутне становище, а навпаки – допомагали розвитку виробництва, підприємницькій діяльності.

Вибір даної теми випускної кваліфікаційної роботи обумовлений її актуальністю, значимістю у сучасних умовах розвитку України, а також професійними інтересами.

Вагомий внесок в розробку теоретико-методологічних аспектів проблем з виплат працівникам зробили такі українські вчені, як О. Андросова, А.Батура, Д.Богиня, М.Калина, В.Карпенко, М.Кім, Т.Кір'ян, А.Колот, Г.Куліков, В.Лагутін, В.Липов, Л.Лисогір, В.Нижник, В.Новіков, О.Новікова, Н.Павловська, І.Петрова, М.Семикіна, С.Тютюнникова, М.Шаповал, Л.Шевченко та інші

Метою випускної кваліфікаційної роботи є поглиблення теоретичних основ обліку, контролю і оподаткування виплат працівникам та розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення на прикладі компанії, що надає бухгалтерські послуги.

Завданнями дослідження теми випускної кваліфікаційної роботи є:

- визначити економічну сутність виплат працівникам,
- визначити джерела формування виплат працівникам,
- розглянути законодавство, що регламентує основні аспекти виплат працівникам та їх оподаткування;

- проаналізувати наукову літературу і положення чинного законодавства і визначити засади функціонування системи оподаткування та обліку виплат працівникам;
- дослідити нормативно-правову базу з питань відповідальності фізичної особи перед державою у разі порушення податкового законодавства;
- запропонувати шляхи вдосконалення нормативно-правової бази України у сфері оподаткування виплат працівникам.

Для вирішення завдань і досягнення поставленої мети були використані законодавчі, підзаконні та нормативні акти по темі дослідження, застосування яких визначило сукупність прийомів і операцій практичного і теоретичного освоєння теми випускної кваліфікаційної роботи.

Об'єктом дослідження виступає процес формування виплат працівникам.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні основи обліку, контролю і оподаткування виплат працівникам.

Для виконання поставлених завдань було застосовано загальнонаукові методи дослідження. Первинні данні було опрацьовано із використанням методів: дедукції та індукції для визначення загальних тенденцій розвитку обліку виплат працівникам, теоретичного узагальнення і порівняння для розкриття економічної сутності та змісту виплат працівникам як економічної категорії, математичних методів для здійснення розрахунків показників діяльності, методів фінансового аналізу для здійснення горизонтального та вертикального аналізу результатів діяльності підприємства, групування та порівняння показників динаміки, вибіркового спостереження та інші.

Наукова гіпотеза дослідження ґрунтується на припущенні, що удосконалення обліку, контролю та оподаткування виплат працівникам підприємства призведе до підвищення якості управління підприємством в цілому.

Наукова новизна даної роботи полягає у тому, що на основі проведеного аналізу та практичного дослідження організації обліку, контролю та

оподаткування за виплатами працівникам підприємства зроблені висновки та надані пропозиції, які у подальшому матимуть використання у практичній діяльності.

Практична значущість одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій та пропозицій, які спрямовані на удосконалення обліку, контролю та оподаткування виплат працівникам. Деякі результати дослідження можуть бути використані для впровадження на підприємстві ТОВ «Бейкер Тіллі Україна».

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні документи, праці вітчизняних і закордонних вчених з питань обліку, контролю та оподаткування виплат працівникам, спеціалізовані та періодичні видання, а також первинна документація та фінансова звітність ТОВ «Бейкер Тіллі Україна»

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. Основні наукові положення дослідження висвітлено в статті «Облік виплат працівникам в умовах інтеграції України в Європейську спільноту» опублікованій у Збірнику наукових статей студентів КНТЕУ 2018, виступ на секції «Облік та звітність за міжнародними стандартами» студентської наукової конференції «Наукові дослідження студентської молоді» в КНТЕУ 15 травня 2018 р.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічна сутність виплат працівникам

В умовах переходу України до ринкової економіки й водночас в умовах економічної кризи, спаду виробництва, зниження продуктивності праці, звільнення з виробництв значної кількості працівників відбуваються значні зміни в організації праці та її оплати.

Важливим фактором у трактуванні категорій видів виплат є розуміння, що поняття «оплата праці» є значно ширшим за поняття «заробітна плата», оскільки включає всю систему відносин, що характеризують встановлення і здійснення роботодавцем виплат найманим працівникам за виконання трудових функцій відповідно до законів, колективних договорів, нормативних актів, трудових договорів.

Поняття «заробітна плата» застосовується у відношенні найманих осіб, які за свою трудову діяльність отримують винагороду в попередньо обумовленому розмірі. Заробітна плата в умовах ринкової економіки являє собою грошову компенсацію в обмін на виконання робіт або послуг. Фактично дане поняття розглядається як ціна праці, величина якої визначається кон'юнктурою ринку – попитом на робочу силу та її пропозицією.

В економічній теорії існує підхід, відповідно до якого заробітна плата формується у вигляді суми визначення її частини у вартості створеного продукту та частини доходу від реалізації такого продукту.

Виплати працівникам, зокрема заробітну плату, варто розглядати, з одного боку, як основне джерело підвищення матеріального добробуту людей та покращення якості життя й розширення спектру можливостей, а з іншого боку – як основний та найбільш вагомий важіль впливу на працівників з метою підвищення ефективності їх трудової діяльності. У заробітній платі знаходять

своє відображення економічні відносини між суспільством, підприємством або організацією, трудовим колективом і окремими працівниками з приводу їх участі у трудовій діяльності та організації її оплати.

Виплати працівникам — це всі форми компенсації, що надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівникам [1]. Головне місце серед цих виплат займає заробітна плата. Поняття «заробітна плата» трактується науковцями і практиками по-різному.

Заробітна плата як економічна категорія виникла на певній стадії розвитку людського суспільства — на етапі товарного виробництва, коли в соціумі з'явилися наймані працівники, з одного боку, і роботодавці, підприємці — з іншого. Наймані працівники не мають в своїй власності засобів виробництва, але мають фізичними та інтелектуальними здібностями до трудової діяльності, які вони пропонують на ринку праці в якості товару. Роботодавці мають всі необхідні засоби виробництва і фінансовими ресурсами і пропонують роботу на ринку праці для того, щоб, об'єднавши в процесі виробництва робочу силу і засоби виробництва (предмети і знаряддя праці), створити суспільно значущі і корисні продукти і послуги. Вироблені продукти і послуги можна продавати на ринку і отримувати прибуток і, відповідно, виплачувати заробітну плату найманим працівникам.

Відмінною особливістю заробітної плати є те, що вона відображає відносини, в основі яких лежить товарний характер робочої сили, тобто продаж працівником своєї робочої сили або здатності до праці на ринку праці. Робоча сила, як і будь-який товар, характеризується двома основними властивостями: корисністю і ціною. Корисність робочої сили полягає в тому, що вона втілює у створений продукт праці вартість матеріальних благ і послуг, спожитих в процесі праці, а також додає до продукту праці нову вартість, яка необхідна для власного відтворення, і додаткову вартість, що привласнюється роботодавцем.

Ціна робочої сили — виражена в грошовій формі компенсація, яку отримує працівник від роботодавця за надання на певний термін своєї робочої

сили. Ціною робочої сили є базова гарантована заробітна плата у вигляді посадових окладів, ставок, різних форм відрядної і погодинної оплати праці.

Заробітна плата може бути розглянута в розрізі економічної та юридичної категорії. Як економічна категорія, заробітна плата може розглядатися з трьох сторін: на мікрорівні — стосовно до найманого працівника і до роботодавця, а також на макрорівні (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Характеристики заробітної плати як економічної категорії

Характеристика заробітної плати	Рівні економіки		
	Мікрорівень		Макрорівень
	Найманий працівник	Роботодавець	Держава
Сутність	Елемент особистого доходу, форма економічної реалізації права власності на працю.	Елемент витрат виробництва.	Дохід фактора праці в системі факторного розподілу національного доходу.
Зміст економічних інтересів	Збільшення заробітної плати як основної частини доходу та інших видів виплат.	Зниження питомих витрат на заробітну плату (на одиницю, гривню продукції, гривню виручки або прибутку).	Заробітна плата формує платоспроможний попит – працю за наймом на споживчі товари і послуги: надмірне підвищення грошової заробітної плати – фактор інфляції, низький рівень реальної заробітної плати – недостатній сукупний попит в економіці і як наслідок – стримання економічного зростання.
Прояв економічних інтересів	Удосконалення якісних характеристик трудової діяльності, підвищення кваліфікації, побудова трудової кар'єри, висування працівником додаткових вимог щодо оплати праці.	Прагнення до підвищення ефективності та оптимізації використання наявних трудових ресурсів.	Державне регулювання заробітної плати (встановлення мінімального розміру оплати праці, порядку нарахування індексації, розрахунку пенсій, тощо).

Таким чином, рівень і динаміка заробітної плати в умовах ринкової економіки виступають точкою дотику економічних інтересів основних економічних суб'єктів: найманого працівника, роботодавця і держави.

Як юридична категорія, заробітна плата розкриває права і обов'язки учасників трудових правовідносин з приводу оплати праці. Так, основна ознака персоналу підприємства або організації полягає в наявності його трудових відносин з роботодавцем. Зазвичай ці взаємини оформлені трудовим договором, хоча можливий варіант відсутності формального юридичного оформлення найму. У такому випадку працівники позбавляються гарантій дотримання по відношенню до них норм трудового законодавства.

Роботодавець і найманий працівник, досягаючи домовленості про розмір, формах і інших умовах оплати праці, діють у власних інтересах. Разом з тим їх можливості обмежені чинним трудовим законодавством, локальними нормативними актами, що діють у сфері оплати праці, колективними договорами та іншими документами.

Класики економічної теорії А.Сміт та Д.Рікардо у своїх наукових дослідженнях пропонують своє визначення поняття «заробітна плата». Так, А.Сміт зазначає, що «заробітна плата включає в себе вартість життєвих засобів людини, щоб вона могла «працювати», а Д.Рікардо вважав, що «заробітна плата є грошовим виразом «мінімуму засобів існування» [2].

Вітчизняні економісти досліджуючи поняття «заробітна плата», також пропонують свої визначення поняття «заробітна плата». Зокрема, С.Ф. Покропивний вважає, що «заробітна плата» як економічна категорія відображає відносини між найманими працівниками і роботодавцями щодо розподілу новоствореної вартості (доходу) [3, с. 347]. Якщо для перших заробітна плата є основною формою доходу, то для інших — елементом витрат на виробництво, чинником конкурентоспроможності продукції, складовою доходу підприємства». Заробітна плата формується на межі відносин сфери безпосереднього виробництва і відносин обміну робочої сили, вона має

забезпечувати об'єктивно необхідний для відтворення робочої сили й ефективного функціонування виробництва обсяг життєвих благ, який працівник має отримати в обмін на свою працю. Ще одне визначення поняття «заробітна плата» запропоноване М.Д. Ведерниковим [4, с. 24]. З його точки зору, заробітна плата є первинним доходом домашніх господарств, який передбачає винагороду в грошовій або натуральній формі, що має бути виплачена роботодавцем найманому працівнику за роботу, виконану у звітному періоді.

Проте, на нашу думку, найбільш повне визначення даного поняття запропоновано О.А. Грішнвою, яка розглядає поняття «заробітна плата» з кількох позицій: з позиції економічної теорії, з позиції ринкової економіки, з позиції економіки праці, з позиції найманого працівника та з позиції підприємця. Так, з позиції економічної теорії, заробітна плата — це економічна категорія, що відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості. З позиції найманого працівника, заробітна плата — це основна частина його трудового доходу, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили. З позиції підприємця, заробітна плата — це елемент витрат виробництва і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці [5, с. 36]. Основними показниками заробітної плати, що підлягає обліку чисельності працівників є їх професія і кваліфікація, витрати в годинах і годино-днях, кількість виготовленої продукції, виконаних робіт, розмір фонду оплати праці різним категоріям працівників за видами нарахувань, преміальні виплати, розмір сум використаних на оплату відпусток і на єдиний соціальний внесок, податок на доходи фізичних осіб. Ці дані необхідні для обчислення економічних показників, як рівень забезпеченості робочою силою заробітку, рівня продуктивності праці та інші.

Позиції дослідників щодо визначення поняття «винагорода за працю» принципово розходяться. Одні вважають заробітну плату формою винагороди

за працю, інші, навпаки, визначають її як сукупність винагород, треті сприймають обидва поняття однозначно. З позиції розподілу заробітна плата – це основна частина коштів, що направляються на споживання, що є часткою доходу (чиста продукція), що залежить від кінцевих результатів роботи колективу і розподіляється між працівниками відповідно до кількості і якості праці, що затрачена та реального трудового внеску кожного і розміру вкладеного капіталу [6, с. 7].

Виплати працівникам є важливим об'єктом та невід'ємною частиною бухгалтерського обліку, оскільки виплати пов'язані з витратами підприємства та з його зобов'язаннями. На підприємстві витрати розглядаються, з одного боку, як активи, від використання яких підприємство очікує отримати економічні вигоди, а з іншого — це зобов'язання, як зменшення вигід внаслідок вибуття фінансових активів при погашенні зобов'язань.

Зобов'язання з виплат є джерелом залучених коштів підприємства, завдяки яким воно має можливість розширювати свою діяльність. Відповідно до нормативних документів, які регламентують методологію бухгалтерського обліку зобов'язань, їх слід розглядати як заборгованість, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди [7].

Економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сфери державного і договірного регулювання оплати праці визначені Законом України «Про оплату праці» [8].

Перелік виплат працівникам, що включаються до конкретних видів заробітної плати наведений в Інструкції зі статистики заробітної плати [9]. Основні положення з оплати праці сформульовано в Кодексі законів про працю

України (далі КЗпП) [10]. Питання державного і договірної регулювання оплати праці визначається КЗпП та іншими нормативно-правовими актами.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам (у грошовій і не грошовій формах) та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 26 «Виплати працівникам», що є фактичним аналогом МСБО 19 «Виплати працівникам». Відповідно до МСБО 19 виплати працівникам – це «всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками» [11].

У визначенні йдеться про послуги надані у минулому, тобто минулу працю. Проте це не завжди так. Наприклад, одноразова допомога на самого працівника і на кожного члена сім'ї, який переїжджає, пов'язана лише з майбутніми послугами працівника підприємству. Тобто може виникнути ситуація, коли така допомога надана до виконання послуг працівником підприємству, тобто за майбутню працю. У цьому разі така допомога може вважатись виплатою працівникам лише після укладення трудового договору. Тобто основною ознакою такої допомоги є наявність укладеного трудового договору чи іншого розпорядчого документа про прийняття на роботу. Така допомога не входить до фонду заробітної плати, а отже вважається додатковим благом. Подібна ситуація виникає також у випадках під час працевлаштування випускників навчальних закладів.

Згідно з Конвенцією про захист заробітної плати Міжнародної організації праці № 95 «заробітна плата» означає, незалежно від назви й методу обчислення, будь-яку винагороду або заробіток, які можуть бути обчислені у грошовому еквіваленті і встановлені угодою або національним законодавством, що їх роботодавець повинен заплатити, на підставі письмового або усного договору про наймання послуг, працівникові за працю, яку виконано, чи має бути виконано, або за послуги, які надано, чи має бути надано» [12].

Перелік виплат працівникам, перелічених у МСБО 19, свідчить, що всі вони є поточними та майбутніми доходами фізичної особи та/або членів його

сім'ї, які пов'язані з поточною та минулою працею фізичної особи на конкретному підприємстві та виплачуються безпосередньо підприємством або через третю особу.

Тобто під заробітною платою може йти мова також аванси та інші виплати за майбутню працю, які є частиною короткострокових виплат працівникам.

В нормативних документах України, у тому числі з питань бухгалтерського обліку, визначення поняття «виплати працівникам» відсутнє. Не знайдено нами і досліджень українських науковців, присвячених глибокому й обґрунтованому розкриттю визначення цього поняття. Як побічний результат дослідження проблем удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства, О. Ф. Ярмолюк визначає «виплати працівникам як компенсаційні платежі за надані послуги працівниками, що акумулюються у складі довгострокових і поточних зобов'язань та забезпечень підприємства» [13]. Аналіз висловлювань у науковій праці І.В. Орлова дозволяє визначити його розуміння виплат працівникам як сукупності оплати праці і доходів працівників [14].

Для визначення поняття «виплати працівникам» розглянемо структуру таких виплат згідно з міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Структура виплат працівникам за МСБО 19 та П(С)БО 26

За МСБО 19	За П(С)БО 26
1	2
1. Короткострокові виплати працівникам, такі як вказані далі, якщо очікується, що вони будуть повністю сплачені в повному обсязі протягом 12 місяців після закінчення річного звітного періоду, в якому працівники надавали відповідні послуги.	1. Поточні виплати працівникам – виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців.
1.1. Заробітна плата	1.1. Заробітна плата за окладами і тарифами
1.2. Внески на соціальне забезпечення	1.2. Інші нарахування з оплати праці
1.3. Оплачені щорічні відпустки	1.3. Виплати за невідпрацьований час:

Продовження табл. 1.2

1	2
1.4. Оплачена тимчасова непрацездатність	1.3.1. Щорічні відпустки
1.5. Участь у прибутку та преміюванні	1.3.2. Інший оплачуваний невідпрацьований час
1.6. Не грошові пільги теперішнім працівникам:	1.4. Премії та інші заохочувальні виплати
1.6.1. Надання житла	1.5. Тощо
1.6.2. Надання транспортних засобів	
1.6.4. Надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг	
2. Виплати після закінчення трудової діяльності	2. Виплати після закінчення трудової діяльності
2.1. Пенсії (наприклад, пенсії та разові виплати при виході на пенсію);	Здійснюються за кожною програмою виплат після закінчення трудової діяльності
2.2. Інші виплати після закінчення трудової діяльності:	
2.2.1. Страхування життя після закінчення трудової діяльності	
2.2.2. Медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності	
3. Інші довгострокові виплати працівникам	3. Інші виплати працівникам
3.1. Додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі:	3.1. Інші довгострокові виплати працівникам
3.1.1. Довгострокові відпустки за вислугу років	
3.1.2. Оплачувані академічні відпустки	
3.2. Виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років	
3.3. Виплати за тривалою непрацездатністю	
4. Виплати у разі звільнення	4. Виплати у разі звільнення
	5. Виплати інструментами власного капіталу підприємства

Дані табл. 1 свідчать, що МСБО 19 та П(с)БО 26 виплати працівникам поділяють на 4 однакові групи. Проте у МСБО 19 наводиться більш детальний, порівняно з П(с)БО 26, але не вичерпний перелік виплат, що входять до груп. У зв'язку з тим, що згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [15] національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним, розглянемо сутність складових виплат працівникам згідно з МСБО 19.

Оплата праці як система відносин характеризується багатьма елементами. Перш за все це один з головних елементів трудових відносин, які виникають з угоди між працівником і роботодавцем щодо виконання працівником трудової функції (роботи) за плату. Не менш важливий аспект відносин у системі оплати праці – організаційний, що характеризує міру праці і міру її оплати в межах і понад норм праці, що визначає форми, умови винагороди, порядок нарахування та виплат різних видів винагороди. Правові відносини оплати праці гарантують отримання працівниками заробітної плати та інших виплат відповідно до державних гарантій, укладених трудових договорів і досягнутих результатів праці.

Більшість короткострокових виплат працівникам виплачується у періоді їх нарахування та/або у короткостроковій перспективі. Проте є певні короткострокові виплати працівникам, які будуть сплачуватись їм у майбутньому, але належать до поточних витрат підприємства. Так, у багатьох країнах заробітна плата обліковується за методом нетто. Тобто окремо нараховується заробітна плата й окремо суми відрахувань на неї у соціальні фонди (згідно з МСБО 19 належать до виплат працівникам), які окремо списуються на витратні рахунки. У цьому разі виплати будуть здійснені у майбутньому. В Україні нараховується заробітна плата брутто, а тому окремо у цьому випадку ця стаття виплат працівникам відсутня [16]. Проте вона може бути у разі, якщо підприємство за свій рахунок здійснює додаткове перерахування пенсійних внесків за працівника згідно з законодавством чи внутрішніми правилами. У майбутньому працівник може отримати нараховані у поточному періоді виплати також при довгостроковому страхуванні життя.

Виплати після закінчення трудової діяльності. Найбільш глобальним розділом у стандарті як міжнародному, так і вітчизняному є розділ присвячений виплатам пов'язаним із закінченням трудової діяльності. Варто розглянути порівняльну характеристику структури таких виплат (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Структура виплат пов'язаним із закінченням трудової діяльності за
МСБО 19 та П(С)БО 26**

За МСБО 19	За П(С)БО 26
1	2
Пенсійне забезпечення	Різні види пенсійного забезпечення працівників (крім державного)
Страхування життя після закінчення трудової діяльності	
Медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності	

Виплати по закінченні трудової діяльності – виплати працівнику, окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства, які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника. Перелічені в таблиці 1 виплати після закінчення трудової діяльності здійснюються переважно за певними програмами, для виконання яких у майбутньому створюються відповідні забезпечення, якщо виплати будуть здійснюватись підприємством, установою, організацією безпосередньо з відображенням витрат у минулих поточних періодах. Якщо виплати будуть здійснюватись третьою особою, то забезпечення не створюються. Виплати за такими програмами працівнику або членам його сім'ї здійснюються у грошовій або натуральній формі. За своєю суттю такі виплати є додатковим благом.

Інші довгострокові виплати працівникам. До цих виплат входять виплати, які відносяться до фонду заробітної плати (додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі; виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років) та не належать (виплати за тривалою непрацездатністю). Ці виплати пов'язані з минулими послугами працівника підприємству і за ними також необхідно створювати забезпечення на основі наявних у суб'єкта бухгалтерського обліку документів та прогнозів.

Виплати при звільненні поділяють на 2 види: виплати, які підлягають сплаті в результаті рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію; виплати, що підлягають сплаті в

результаті рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати. Для таких виплат можуть створюватись поточні та/або довгострокові забезпечення. Перелік та склад забезпечень підприємство здійснює самостійно, виходячи з необхідності та доцільності.

Певні виплати працівникам пов'язані з розміром заробітної плати (наприклад, оплата відпусток, пенсії), а деякі – не пов'язані (зокрема, медичне обслуговування та виплати з нагоди ювілеїв) або мають опосередкований зв'язок з розміром заробітної плати.

Вищенаведене дозволяє виділити ознаки виплат працівникам, які наведені в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Характерні ознаки виплат працівникам

Ознака 1	Характеристика ознаки 2
Час виникнення	З дати укладення трудового договору
Джерело виплат	Працедавець
За що здійснюються виплати	За майбутні, поточні та минулі послуги працівника працедавцю
Особа виплат	Працедавець або третя особа
Кінцева особа – одержувач доходу за виплатами працівникам	Працівник та/або члени його сім'ї, інші утриманці
Періоди виплат	Поточні та майбутні
Порядок визначення нормативів виплат працівникам	Законами та внутрішньою практикою працедавця
Види виплат	Заробітна плата та додаткові блага
Форма виплат	Грошова, матеріальна, послуга, фінансові інструменти

На відміну від МСБО 19, у П(С)БО 26 наведено невичерпний перелік поточних виплат працівникам: заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом 12 місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

Всі види короткострокових виплат працівникам оцінюються, виходячи з недисконтованої вартості та без застосування актуарних припущень. З огляду

на наявність у МСБО 19 додаткових умов та застережень більш детальної уваги потребує розкриття сутності, порядку визнання та оцінки таких складових короткострокових виплат працівникам, як короткострокові компенсації за відсутність та участь у прибутку й премії.

На відміну від МСБО 19 у національному стандарті не визначено категорії прав на компенсації відсутності та їх сутність, хоча термінами «виплати за невідпрацьований час, що підлягають та не підлягають накопиченню» стандарт оперує, відсутній їх поділ на гарантовані та негарантовані, не визначено порядок оцінки таких виплат.

Однак п. 7 П(С)БО 26 зазначає, що виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді, а виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням у тому періоді, у якому час відсутності працівника на роботі підлягає оплаті.

Особливу увагу варто приділити аналізу періоду погашення виплат, пов'язаних з участю в прибутку та преміюванням, оскільки, якщо таке погашення неможливе у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, ці виплати варто класифікувати як інші довгострокові виплати працівникам.

У П(С)БО 26 питання визнання та оцінки премій та інших заохочувальних виплат висвітлено доволі поверхнево. Так п. 8 П(С)БО 26 визначає, що премії та інші заохочувальні виплати визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат у майбутньому [17].

Організація виплат працівникам 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.

Підприємства самостійно встановлюють фонди, системи і розміри оплати праці, а також інші види доходів, передбачені законодавством, при цьому підприємства мають право використати тарифні сітки і шкали співвідношення посадових окладів, які визначаються галузевими угодами, як орієнтири для диференціації оплати праці залежно від професії, кваліфікації працівників, складності та інших умов робіт.

Основними завданнями та об'єктами організації обліку виплат працівникам є:

- облік робочого часу та контроль за його використанням;
- облік виробітку робітників та контроль за використанням норм виробітку;
- узагальнення заробітної плати за її видами і формами та об'єктами обліку витрат;
- облік розрахунків з працівниками по заробітній платі та інших виплатах;
- організація виплати заробітної плати.

Для виконання цих завдань необхідно, перш за все, організувати облік особового складу підприємства та його робочого часу із суворим дотриманням законодавства про працю.

У наказі про облікову політику підприємства треба передбачити наступні положення щодо обліку праці та її оплати:

- форми і системи оплати праці;
- порядок створення резервів на виплату відпусток;
- форми кадрової документації та документування операцій з оплати праці.

Форми та системи оплати праці, як і порядок внесення змін в організацію праці, регламентовані також положенням про оплату праці на підприємстві.

Одним з важливих питань реформування бухгалтерського обліку заробітної плати є вдосконалення діючої моделі аналітичного обліку, оскільки дані аналітичного обліку відіграють важливу роль, характеризуючи розміщення та склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг виробленої продукції кожним працівником, фонд заробітної плати і його структуру.

Об'єкти організації обліку праці на підприємстві та її оплати за складом ідентичні на усіх підприємствах, але на технологію обліку та роботу бухгалтерії впливають особливості технології та організації виробництва, від яких вона безпосередньо залежить. Організація обліку праці та її оплати на підприємстві полягає у виборі та впровадженні у практику методів збирання та обробки інформації, а також технічних засобів обліку та оргтехніки, які найбільш відповідають організаційно – технічним умовам і дозволяють з найменшими затратами у визначенні терміни одержати інформацію, що необхідна для управління підприємством.

Соціально-економічні відносини формують корпоративний інтерес, заснований на зацікавленості працівників у праці та оптимізації витрат на заробітну плату. Таким чином, система оплати праці – це сукупність зобов'язань і гарантій, трудових, організаційних, правових, фінансових, соціально-економічних, етичних відносин між працівниками і роботодавцем з приводу винагороди персоналу організації [18].

В умовах формування ринкового середовища докорінно змінюється організація оплати праці та механізм забезпечення зростання її стимулюючої ролі. Це зумовлено наступними обставинами:

- оплата праці визначається як цінність товару “робоча сила”, її величина та динаміка формуються під впливом ринкових факторів, насамперед попиту і пропозиції робочої сили;
- виділяються два рівні соціальної орієнтації заробітної плати. Перший – державне регулювання оплати праці через визначення мінімальної

заробітної плати, прожиткового мінімуму, соціальних гарантій, які закріплені трудовим законодавством. Другий – забезпечується через визначені механізми оцінки кількості та якості праці, величини трудового вкладу у досягнуті кінцеві результати безпосередньо на підприємстві. Залежно від системи оплати праці та її організації на підприємстві мотиваційним стимулом для працівників може бути як величина заробітної плати, так і безпосередня оцінка їх заслуг;

- орієнтація в оплаті праці на зміни ринку праці, стан соціальної напруги, інфляційні процеси тощо[19].

Виходячи з цього виникає необхідність у виробленні на кожному підприємстві власної політики заробітної плати. Вона повинна враховувати інтереси різних груп працівників і власників, передбачати ефективну систему зайнятості населення й винагороди за працю, заходи до соціального захисту населення, механізми з підтримання доходів на рівні, що забезпечує людині гідне життя.

Досягнення цих цілей складно втілити в життя без створення належної системи обліку і контролю за витратами праці та її оплатою. Основними завданнями обліку праці та її оплати є:

- своєчасне і точне оформлення документами обсягу виконаних робіт, одержаної продукції й нарахування заробітної плати відповідно до кількості та якості затраченої праці;
- правильний розподіл сум нарахованої заробітної плати по об'єктах обліку витрат;
- своєчасне й правильне нарахування і виплата заробітної плати кожного працівника, контроль за утриманням із заробітної плати;
- своєчасне складання та подання звітності по заробітній платі у відповідні органи;
- контроль за витрачанням фонду оплати праці.

Сутність заробітної плати варто розглядати також і в соціально-

правовому і економічному аспектах. У соціально-правовому аспекті сутність заробітної плати характеризується тією роллю, що вона повинна виконувати в реалізації соціальних прав людини і, насамперед, її правом на працю. Економічна сутність заробітної плати в різних літературних джерелах трактується по-різному.

Існують три основні точки зору на роль заробітної плати в системі економічних відносин. Заробітна плата представляється як перетворена форма ціни робочої сили, як виділювана державою частина національного доходу і як ціна робочої сили.

Виплати працівникам становлять сукупність «об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з їх поточними та майбутніми доходами, які отримує працівник за рахунок підприємства безпосередньо або через третю особу, а також зобов'язання підприємства з передачі працівнику первинних та вторинних інструментів власного капіталу». Джерелом коштів на оплату праці співробітників госпрозрахункових підприємств є частина доходу та інші кошти, отримані внаслідок їх господарської діяльності [20].

У країнах з ринковою економікою більшість економістів розглядає заробітну плату як ціну, що виплачується за застосування праці. Відповідно трактується поняття "праця". У широкому розумінні праця – це застосування фізичних і розумових здібностей людей у виробництві товарів і послуг [21].

1.2 Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

В сучасних реаліях, підприємства у своїй господарській діяльності не мають змоги обійтися без залучення найманої праці. Не рідко коли найману працю використовують і фізичні особи-підприємці. У такому разі між суб'єктами господарювання — роботодавцями та їх працівниками встановлюються трудові відносини. При цьому в роботодавців виникає необхідність нарахування та виплати заробітної плати особам, працю яких вони

використовують. Задля правильного розуміння та можливості широкого використання вищезгаданих понять виникає необхідність у розкритті питання правового регулювання таких відносин. Перш за все слід приділити увагу спеціальній літературі. На даний час в наукових та періодичних виданнях, законах та інших нормативних актах України спостерігається чітка закономірність: поняття “оплата праці” та “заробітна плата” сприймаються як тотожні. Основні нормативно-правові документи, що регламентують питання оплати праці та її обліку наведені у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Діючі нормативно-правові документи з питань обліку та оплати праці

Документ	Коли і ким затверджений (дата, номер)	Зміст	Використання в обліково-аналітичному процесі
1	2	3	4
Закон України “Про оплату праці”	від 23.01.97 р. № 20/97-ВР, зі змінами і доповненнями	Визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності а також з окремими громадянами та сфери державного і договірнього регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати	Організації оплати праці на підприємстві
Закон України “Про відпустки”	від 15.11.96 р. № 504/96-ВР	Встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров’я, а також для виховування дітей, задоволення власних життєво-важливих потреб.	Розрахунок оплати відпустки

Продовження табл. 1.5

1	2	3	4
---	---	---	---

Податковий кодекс України	від 02.12.10 р. № 2755-17	Регулює правові відносини у сфері сплавляння податків з доходів працівників підприємства	Використовується в процесі нарахування та утримань на доходи фізичних осіб підприємства, а також їх сплати в бюджет
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань	від 30.11.99 р. № 291	Регламентує порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для систематизації їх в обліку	Нарахування заробітної плати, утримання податків з неї

Для визначення та врегулювання питань з оплати праці використовуються законодавчі, нормативні документи, постанови, П(С)БО, інструкції, які затверджуються Кабінетом Міністрів України в галузі обліку оплати праці на підприємствах України (табл.1.6).

Таблиця 1.6

Нормативно-правове забезпечення оплати праці

Рівень нормативного регулювання	Нормативно-правовий акт
Макрорівень – державне регулювання – встановлення мінімальної зарплати, інших норм і гарантій оплати праці	Конституція України
	Кодекс законів про працю
	Закони України
Мезорівень – договірне регулювання	Генеральна угода
	Регіональна угода
	Галузева угода
Мікрорівень – Механізм визначення індивідуальної заробітної плати на рівні структурного підрозділу	Колективний договір
	Трудовий договір
	Положення про оплату праці
	Трудовий договір
	Форми та системи заробітної плати
	Штатний розклад

Нормативне регулювання діяльності підприємств і організацій покликане забезпечити правильне й однакове ведення бухгалтерського обліку. Трудові відносини в Україні регулюються численними законодавчими та нормативними актами. Основним законодавчим актом є Конституція України, на якій базується все законодавство, у тому числі і законодавство про працю.

Відповідно до теоретичних передумов і законодавчого регулювання, оплата праці в Україні є об'єктом національного, галузевого державно-нормативного і колективно-договірного регулювання, а також індивідуально-договірного регулювання та управління.

Облік поточних зобов'язань із заробітної плати в Україні регулюється значною кількістю нормативно-правових документів, які мають різну юридичну силу. Серед основних міжнародних документів з питань регулювання оплати праці відзначимо Конвенцію МОП № 95 «Про захист заробітної плати» та Конвенцію МОП № 131 «Про мінімальну зарплату» [24]. Загалом Україна ратифікувала 54 конвенції МОП, з них 46 – чинні, у тому числі всі фундаментальні конвенції.

Основним документом, що регулює організацію оплати праці, є Закон України "Про оплату праці", згідно з яким визначаються основні положення оплати праці, розмір та особливості нарахування мінімальної заробітної плати. Крім державних, існують й інші обмеження у питаннях оплати праці, що обумовлюються в колективних договорах.

До компетенції Верховної Ради України (ВРУ) у сфері оплати праці належить визначення «засад регулювання праці» виключно законами України (16, п. 6, ст. 92). Окремі автори вважають, що «засади регулювання праці – це набагато вужче, ніж навіть прийняття КЗпП та ЗУ «Про оплату праці», оскільки в названих актах містяться чисельні норми, які не відносяться до засад» [25].

Ширші повноваження Конституція надає КМУ. Згідно з п. 3 ч. 1 ст. 116, ч. 1 ст. 117 Конституції України, КМУ забезпечує проведення політики у сферах праці і має право видавати постанови і розпорядження, які є обов'язковими до виконання. Деякі науковці роблять висновок, що розподіл повноважень щодо державного регулювання оплати праці, який впливає з Конституції, робить помітний ухил у бік підзаконного регулювання відповідних відносин, що не може бути визнано у правовій державі.

Що стосується Міністерства соціальної політики, то відповідно до Положення про Міністерство соціальної політики України, затвердженого Указом Президента України від 6 квітня 2011 року № 389/2011 одним із його основних завдань є формування і реалізація державної політики стосовно визначення державних соціальних гарантій щодо прав громадян на працю, оплату праці, а також щодо нормування та стимулювання праці, професійної кваліфікації робіт і професій, умов праці. Крім того, Міністерство соціальної політики затверджує умови і розміри оплати праці працівників окремих установ і організацій, які фінансуються з бюджету. Державна інспекція України з питань праці здійснює державний нагляд та контроль за додержанням підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності, господарювання, фізичними особами, які використовують найману працю та працю фізичних осіб, органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування законодавства про працю з питань трудових відносин, робочого часу та часу відпочинку, нормування праці, оплати праці, надання гарантій і компенсацій, пільг для працівників, які поєднують роботу з навчанням тощо [26].

Державне регулювання оплати праці має ґрунтуватися на реальних фінансових можливостях країни і забезпеченості збалансованості інтересів усіх верств населення, а також реалізації норм, що містяться в Конвенціях і Рекомендаціях Міжнародної Організації Праці, Конституції України, КЗпП. Основним нормативно-правовим документом, що визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності і господарювання, а також з окремими громадянами та сфери державного і договірної регулювання оплати праці, й спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати, є Закон України «Про оплату праці» № 108/95 - ВР від 24.03.1995 року, де визначено, що заробітна плата – це винагорода, обчислена,

як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [27].

Також порядок нарахування та виплати заробітної плати в Україні здійснюється у відповідності до чинних нормативно-законодавчих документів:

- Податкового Кодексу України;
- Закону України «Про прожитковий мінімум»;
- Закону України «Про пенсійне забезпечення»;
- Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення»;
- проект Трудового кодексу;
- Конвенція про захист заробітної плати № 95 та ін.
- Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [20];
- Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»;
- постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати»;
- Інструкції зі статистики заробітної плати;
- П(С)БО 16 «Витрати»;
- П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та ін.

Перелік типових документів, які створюються в діяльності органів державної влади і місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств із зазначенням термінів зберігання документів, затверджений наказом Головного архівного управління при КМУ від 12.04.12 р. № 578/5 [15].

Облік розрахунків з оплати праці здійснюється на підставі типових форм, які затверджені Наказом Держжостату України № 489 від 05.12.2008 р. “Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці” [16].

В багатьох законодавчих актах України, які стосуються питань оплати праці, визначено лише сутність поняття “заробітна плата”. Зокрема, прикладом

є глава VII Кодексу законів про працю під назвою “Оплата праці”, де не зважаючи на назву глави, немає чіткого трактування самої назви, а одразу у Статті 94 наведено визначення заробітної плати як “винагороди, обчисленої, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу” [17, с.48].

Дана глава включає регламентування таких важливих положень як розмір заробітної плати, встановлення мінімальної заробітної плати та індексацію заробітної плати, тарифну систему оплати праці, оплату праці на підприємствах, установах і організаціях, оплату праці на важких роботах, оплату праці за сумісництвом та при суміщенні професій (посад) і виконанні обов’язків тимчасово відсутнього працівника, оплату праці у святкові і неробочі дні, строки виплати заробітної плати та інше, але не дає розмежувань чи тотожності цих понять.

Тобто, аналізуючи главу VII КЗпП України, присвячену оплаті праці, слід зробити логічний висновок, що попри якісний зміст даної глави, на наш погляд, слід було б також зазначити, що заробітна плата є складовою цілої низки трудових відносин та засад, що виникають між роботодавцем і працівником з приводу виконаних трудових обов’язків в інтересах підприємства, які формують собою категорію оплати праці. Такий недолік є притаманним не лише КЗпП України, а й іншим нормативним документам, що стосуються оплати праці. Прикладом є Закон України “Про оплату праці”, який визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сфери державного і договірною регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати [18]. Але, попри назву закону та його мету, він не містить чіткого визначення поняття “оплата праці”, а поняття заробітної плати дублюється з рештою нормативних

документів. Однак в статті 4 цього закону визначено, що джерелом коштів на оплату праці працівників госпрозрахункових підприємств є частина доходу та інші кошти, одержані внаслідок їх господарської діяльності[18].

Отже, є підстава погодитись з твердженням, що з позиції правового аспекту термін «оплата праці» ширший і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів та всієї системи правових засобів у цій сфері, тоді як поняття «заробітна плата» спрямоване на право окремого працівника отримувати грошову винагороду, тобто заробітна плата є елементом оплати праці [19, с.61].

Стосовно бухгалтерського законодавства, то Інструкція зі статистики заробітної плати містить основні методологічні положення щодо визначення показників оплати праці у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати найманих працівників. Інструкція не застосовується для нарахування внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Дія Інструкції поширюється на всіх юридичних осіб, їхні філії, відділення, представництва та інші відособлені структурні підрозділи. Але самого визначення понять “оплата праці” та “заробітна плата” немає в даному документі.

З точки зору прав та обов'язків сторін трудового договору поняття “оплата праці” та “заробітна плата” є синонімами. Різниця між ними полягає лише в тому, що поняття заробітної плати акцентує увагу на об'єкті правовідносин між працівником і власником, а категорія оплати праці вказує на дію власника, яку він повинен здійснити на підставі наявних трудових правовідносин.

Виявити ж будь-які особливості прав та обов'язків, умов їх реалізації та наслідків невиконання обов'язків залежно від застосування в тому чи іншому нормативно-правовому акті одного з двох названих понять неможливо. Статтею 14, пп. 14.1.48 Податкового кодексу України зазначено, що під терміном

“заробітна плата” розуміється “основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв’язку з відносинами трудового найму згідно із законом” [14]. Зазначимо, що основною ціллю трактування заробітної плати податковим законодавством є, звичайно, оподаткування доходів фізичних осіб. Тому, на наш погляд, відсутність визначення терміну “оплата праці” та визначення її відмінностей від заробітної плати є недоцільним, оскільки основна мета Податкового кодексу стосовно заробітної плати є цілком сформованою у наведеному трактуванні зарплати.

Регулювання оплати праці на рівні підприємства передбачає розроблення, затвердження й застосування внутрішніх (локальних) організаційних документів, зокрема: положення про оплату праці (форма оплати праці, системи оплати праці – тарифна та інші системи, що формуються на оцінках складності виконуваних робіт і кваліфікації працівників (ст. 96 КЗпП, ст. 6 ЗУ «Про оплату праці»)), положення про преміювання, колективний договір, правила внутрішнього трудового розпорядку, штатний розпис тощо. Ці документи розробляються відділом організації праці й заробітної плати та затверджуються наказом керівника підприємства.

За результатами досліджень нормативної бази, що регулює порядок ведення обліку зобов’язань з оплати праці на підприємстві встановлено, що поняття «оплата праці» та «заробітна плата» мають різне тлумачення на законодавчому рівні. Зокрема згідно Кодексу законів про працю [34] та Закону України «Про оплату праці» [25] дані поняття означають винагороду, обчислену, як правило, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або вповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Проте дослідивши норми Податкового кодексу України [27] та Інструкції зі статистики заробітної плати [28] встановлено, що облікова категорія «оплата праці» ширша за своїм значенням ніж «заробітна плата».

Правове положення працівників підприємства регламентується посадовою інструкцією, яка встановлює функції, права, обов'язки і відповідальність посадових осіб. Нормативні документи покликані встановлювати порядок ведення господарської діяльності кожного суб'єкта господарювання, особливого контролю потребують операції з оплати праці господарюючих суб'єктів. Індивідуально-договірне регулювання, здійснюване працівником і роботодавцем при укладенні трудового договору, як правило, доповнює державні та колективно-договірні норми.

Договірне регулювання оплати праці можна визначити як процес взаємодії найманих працівників і роботодавців, спрямований на вирішення основного соціально-економічного питання з метою запобігання виникнення конфліктів та сприяння сталому розвитку підприємства, регіону, країни. Тобто механізм договірного регулювання оплати праці дозволяє створити такі умови, коли задовольняються потреби роботодавців у якісній роботі, одержанні прибутків та найманого працівника – гідні умови життєдіяльності [35].

Основними нормативними документами, які регулюють зобов'язання в Україні, є Господарський та Цивільний кодекси України. Методологічні засади формування в обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 26 «Виплати працівникам». У табл. 1.7 розглянуто трактування зобов'язань у нормативних документах.

Для точного і достовірного відображення обліку оплати праці на рахунках бухгалтерського обліку та відображення даних у фінансовій звітності всі підприємства, установи та організації, незалежно від форм власності, повинні керуватися основними діючими нормативно-правовими документами, які регулюють облік оплати праці, такими, як Закон України “Про оплату праці” від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР зі змінами від 16.01.2016р., Закон України “Про колективні договори і угоди” від 01.07.1993 № 3356-XII зі

змінами від 01.01.2015 р., Закон України “Про охорону праці” зі змінами від 05.04.2015 р.

Таблиця 1.7

Трактування зобов'язань у нормативних актах

Нормативний акт / автор	Визначення
Господарський кодекс України Стаття 173	Господарським визнається зобов'язання, що виникає між суб'єктом господарювання та іншим учасником відносин у сфері господарювання з підстав, передбачених кодексом, в силу якого один суб'єкт (зобов'язана сторона, у тому числі боржник) зобов'язаний вчинити певну дію господарського чи управлінсько-господарського характеру на користь іншого суб'єкта (виконати роботу, передати майно, сплатити гроші, надати інформацію тощо) або утриматися від певних дій, а інший суб'єкт (управлена сторона, у тому числі кредитор) має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку [13].
Цивільний кодекс України Стаття 509	Зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку. Зобов'язання має ґрунтуватися на засадах добросовісності, розумності та справедливості [64].
П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” п. 3	Зобов'язання - заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [55].
МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»	Зобов'язання - це теперішня заборгованість підприємства, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття з підприємства ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди [53].

Основним законодавчим документом є Конституція України, на якій побудовано все законодавство, у тому числі закони і нормативні акти про працю. У статті 43-46 Конституції України зазначено: кожен має право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується [40]. Держава створює умови для повного здійснення громадянами права на працю, гарантує рівні можливості у виборі професії та роду трудової діяльності, реалізовує програми професійно-

технічного навчання, підготовки і перепідготовки кадрів відповідно до суспільних потреб.

Кожен має право на належні, безпечні і здорові умови праці, на заробітну плату, не нижчу від визначеної законом.

Кодекс законів про працю України визначає засади і гарантії здійснення громадянами права розпоряджатися своїми здібностями до праці. КЗпП регулює трудові відносини всіх працівників з метою зростання якості роботи, продуктивності праці, підвищення ефективності виробництва, зміцненню трудової дисципліни. Кодекс законів про працю визначає високий рівень умов праці та всебічну охорону трудових прав працівника [33].

Усі громадяни мають рівні трудові права незалежно від расової, національної приналежності, мови, майнового та соціального стану, політичних поглядів, мови, релігійних переконань. Цей кодекс регулює трудові відносини працівників незалежно від форми власності установ, підприємств, організацій, виду їх діяльності, галузевої належності, а також осіб, що працюють у фізичних осіб-підприємців [34].

Закон України “Про оплату праці” від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР зі змінами і доповненнями від 16.01.2016р. чітко визначає і встановлює економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами, та сфери державного і договірного регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати .

Також відповідно до цього Закону держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій, встановлення умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній, комунальній власності, працівників підприємств, установ та

організацій, що фінансуються чи дотуються з бюджету, а також шляхом оподаткування доходів працівників [25].

У вітчизняних економістів є багато різних поглядів та підходів до розгляду поточних зобов'язань та заробітної плати. Так В.В. Качалін вважає, що поточні зобов'язання – це зобов'язання, для ліквідації яких використовуються поточні активи, які могли б бути використані в звичайній діяльності підприємства [32, с. 334]. У свою чергу, С.І. Травінська розглядає поточні зобов'язання як зобов'язання, що підлягають погашенню на вимогу кредиторів, а також та частина зобов'язань, яка буде погашена протягом операційного циклу або одного року, починаючи з дати балансу [35].

Економісти Н.С. Абалмасова, В.С. Терещенко мають такий підхід до визначення поточних зобов'язань: це короткострокові фінансові зобов'язання, які повинні бути погашені протягом поточного операційного циклу підприємства чи протягом року з дати складання бухгалтерського балансу (із цих двох термінів обирають довший); зобов'язання, які оплачуються на вимогу кредиторів або, як очікується, вони будуть ліквідовані протягом дванадцяти місяців.

У свою чергу іноземні вчені мають власний погляд на проблему та економічну суть поточних зобов'язань. А саме такі, як: Керміт Д. Ларсон, Джон Дж. Уайльд, Б. Чіапетта стверджують, що поточні зобов'язання – це ті, які повинні бути погашені протягом одного року, проте, якщо операційний цикл більше ніж один рік, то вони можуть бути сплачені протягом цього строку [36, с.48]. М. Баффет, Д. Кларк вважають, що поточні зобов'язання – це борги та інші зобов'язання, що компанія повинна погасити в межах одного фінансового року, тобто це кошти, які компанія винна постачальникам за товари та послуги, надані в кредит. А такі автори, як: Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл поділяють поточні зобов'язання за ступенем ймовірності на фактичні, оціночні та умовні [37, с.175].

Зокрема, О. Воронін стверджує, що «вартість робочої сили (витрати на її відтворення) – це, насамперед, абстрактна, теоретична категорія. Взаємовідношення між роботодавцем і найманим працівником на ринку праці мають схожість з орендними відносинами. Роботодавця цікавить не стільки повна вартість майна (робочої сили), скільки величина плати за її використання (оплата праці) упродовж терміну оренди, оскільки орендодавець (найманий працівник) залишається власником своєї робочої сили» [38, с. 29].

Бутинець Ф. Ф. у підручнику «Бухгалтерський фінансовий облік» [5] вважає, що основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу згідно з встановленими нормами праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) та відрядних розцінок для працівників і посадових окладів для службовців.

Л. Сук визначає заробітну плату як винагороду, обчислену, як правило, в грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [39, с. 37]. Також він зазначає, що для прискорення розрахунків з оплати праці та їх контролю працівникам бухгалтерії доцільно мати таблиці щодо розмірів тарифних ставок і посадових окладів, копії колективних договорів, положення про оплату праці, систематизовані збірники по трудовому законодавству та інші нормативні документи, зразки підписів керівників господарських підрозділів, обліковців та інших осіб, які підписують первинні документи для нарахування заробітної плати. Лепьохіна, І. О. виділяє заробітну плату як елемент ринку праці, що складається в результаті попиту на працю і її пропозиції і виражає ринкову вартість використання найманої праці[43].

Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних та зарубіжних вчених, слід відзначити, що окремі аспекти теорії та практики обліку розрахунків з оплати праці залишаються дискусійними, потребують подальших наукових досліджень і розробок у напрямі їх удосконалення.

1.3 Передумови організації та методології обліку, контролю і оподаткування виплат працівникам на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна»

Належне функціонування та побудова обліку передбачає органічне поєднання методологічних та організаційних принципів. Це забезпечує його відповідність як загальнодержавним вимогам з урахуванням галузевих особливостей, так і потребам підприємства в інформаційному забезпеченні оперативного управління, контролю та складання звітності. Рациональне ведення бухгалтерського обліку значною мірою залежить від вдало вибраної форми обліку, що застосовується на підприємстві, та належної організації роботи. Це передбачає також найраціональніші взаємовідносини центральної бухгалтерії з відокремленими частинами підприємства. Організаційна форма побудови обліку на підприємстві зумовлюється його особливостями, територіальною відокремленістю його структурних підрозділів, системою управління, рівнем самостійності структурних підрозділів, чинною системою контролю та звітності. Законом передбачено, що відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємствах та дотримання законодавства в процесі здійснення господарських операцій несуть керівники. Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для належного ведення бухгалтерського обліку, забезпечення виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до обліку, вимог головного бухгалтера щодо оформлення та подання бухгалтерських документів.

Принципи побудови обліку відповідають вимогам відповідного господарського механізму, процеси якого облік відображає і контролює, будучи безпосередньо його складовою. За таких умов облік може сприяти зміцненню господарського механізму або гальмувати його розвиток в залежності від того, наскільки облік відповідає вимогам діючого господарського механізму, адже він зумовлює мету і завдання обліку та відповідні методологічні рішення.

Однак якщо методологічні рішення обліку розробляються і встановлюються централізовано — органами, які здійснюють керівництво ним,

то організаційні принципи побудови облікового процесу вирішуються самостійно кожним підприємством, виходячи з його структури, особливостей технології та організації виробництва. Тому організацію обліку можна назвати творчим процесом на кожному підприємстві, оскільки він значною мірою залежить від специфіки, обсягу господарської діяльності, наявності кваліфікованих облікових кадрів, рівня механізації та автоматизації облікових процесів, системи управління, чинної звітності, її періодичності.

Під раціональною організацією обліку слід розуміти систему заходів, яка забезпечує найефективніше виконання функцій бухгалтерського обліку. Таку систему спрямовано на організацію побудови обліку, яка забезпечувала б контроль за виконанням зобов'язань підприємства, наявністю й рухом його майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів, уможлиблювала б своєчасне запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізацію внутрішньогосподарських резервів, формування повної й вірогідної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідної для оперативного керівництва та управління, а також для використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними і банківськими установами та іншими зацікавленими сторонами.

До важливих передумов раціональної організації обліку належать: визначення обсягу та складу облікової інформації, необхідної для управління та контролю, встановлення структури облікового апарату та розподілу обов'язків між окремими виконавцями, розробка документування та документообороту, обґрунтований вибір форми обліку та графіка звітності. Основною засадою побудови бухгалтерського обліку є бухгалтерські документи. Адже будь-який запис в обліку може здійснюватися лише на підставі належно оформлених та перевірених документів. Тому визначення та обґрунтоване використання документів є невід'ємним елементом раціональної організації всього облікового

процесу. Першочерговим завданням в організації обліку є також глибоке, детальне вивчення організаційної структури підприємства, особливостей технології та організації конкретного виробництва, системи постачання сировини та реалізації виготовленої продукції. З урахуванням цього визначається обсяг та склад облікової інформації як для підприємства в цілому, так і для його структурних одиниць. При цьому особливого значення набуває вивчення законодавства щодо господарської діяльності підприємства та нормативних актів, котрі стосуються побудови та порядку ведення обліку. За умов, коли відбуваються часті зміни в обліку, у механізмі господарювання, у податковій системі, забезпечення підприємства чинними нормативними актами, їх детальне вивчення та впровадження є важливою передумовою забезпечення раціональної організації обліку. На сьогоднішній день облік регламентується кількома нормативними актами. Найважливішими з них є: Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», «Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку», затверджене Міністерством фінансів України від 24.05.1995 р. № 88; «План рахунків бухгалтерського обліку» та інструкція щодо його застосування, затверджені Мінфіном України ЗОЛ 1.99 № 291, а також положення (стандарти) щодо обліку відповідних об'єктів та складання звітності. Практичне застосування нормативних актів з урахуванням специфіки підприємства, запровадження прогресивних форм і методів обліку, посилення контрольних і аналітичних функцій його цілком залежать від облікової служби підприємства. Через це виникає необхідність дотримання органічного, гармонічного поєднання завдань побудови обліку на загальнодержавному рівні та на рівні окремих підприємств для забезпечення його раціональної організації.

Увесь обліковий процес на кожному підприємстві здійснює бухгалтерський апарат. Залежно від обсягу діяльності підприємства, особливостей технології та організації виробництва, системи управління ним визначається кількісний склад та структура цього апарату. Він і повинен

забезпечити практичне здійснення обліку як на підприємстві в цілому, так і в його структурних підрозділах. З урахуванням специфіки підприємства, наявності облікових кадрів, рівня їх кваліфікації та досвіду роботи на кожному підприємстві головний бухгалтер визначає структуру облікового апарату та розподіл обов'язків між окремими працівниками. За сучасних умов найбільш широко застосовується предметна структура облікового апарату, коли створюють окремі відділи або облікові групи відповідно до найважливіших ділянок облікового процесу: облік основних засобів та нематеріальних активів, облік матеріалів та малоцінних предметів, облік коштів і фінансових результатів, облік розрахунків, облік розрахунків з оплати праці, облік виробництва й калькуляції собівартості продукції. Тісно з структурою облікового апарату пов'язаний і розподіл обов'язків між конкретними обліковими працівниками, що зумовлює виконання певного об'єму роботи для подальшого формування виплат таким працівникам. Це є важливою частиною організації облікового процесу на підприємстві. Головний бухгалтер здійснює контроль через дотримання розподілу усіх облікових робіт між конкретними виконавцями залежно від часу, потрібного для обробки відповідних даних і забезпечення належної інформації. Для конкретних облікових працівників розробляється посадова інструкція, якою і визначається коло їхніх службових обов'язків, що в свою чергу служить важелем контролю за видами виплат таким працівникам.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» – незалежна українська компанія, що надає послуги в сфері аудиту, бізнес консультивання, незалежної оцінки, бухгалтерського та управлінського обліку, одна з лідерів на національному ринку, незалежний член міжнародної мережі Baker Tilly International. Товариство створене у відповідності до Законів України «Про господарські товариства», Цивільним та Господарським кодексів України, та іншого законодавства для здійснення господарської діяльності на основі повного господарського розрахунку,

самофінансування та самоокупності. Товариство є юридичною особою, має самостійний баланс, поточний та інші в тому числі валютні рахунки у банківських установах, круглу печатку, кутовий штамп з власним найменуванням, бланки, знак для товарів та послуг, іншу атрибутику юридичної особи, може від свого імені укладати договори, набувати майнові та пов'язані з ними немайнові права, нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у суді, господарському та третейському судах.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» було створено та зареєстровано в відділі державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності в м.Києві 13.11.2001 р.

Статутний капітал на момент утворення підприємства відповідно до установчих документів склав 11800,00 грн.

ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» здійснює свою діяльність на підставі Статуту та інших установчих документів у відповідності до ст.57 Господарського кодексу України та закону "Про господарські товариства".

Мета створення підприємства – надання резидентам та нерезидентам послуг у сфері бухгалтерського та податкового обліку, консультування з питань ведення обліку та оподаткування.

ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» у 2013 року увійшло до лав лідерів економіки України за даними Міжнародного економічного рейтингу «Ліга Кращих». Підприємство посіло «1» місце серед підприємств міста Києва за профільюючим видом діяльності згідно з КВЕД 69.20- «Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування» та отримало статус-нагороду «Підприємство регіону 2012» з відповідним сертифікатом.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться відповідно до закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 №996-XIV, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану

рахунків бухгалтерського обліку, а також наказу "Про організацію бухгалтерського обліку та облікової політики підприємства" за журнально-ордерною формою з елементами комп'ютерної обробки за допомогою прикладних програм. На ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» веденням бухгалтерського обліку займаються бухгалтер та старший бухгалтер на чолі з головним бухгалтером.

Форма обліку у ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» – журнально-ордерна. За допомогою цієї форми робляться записи потрібного обліку, складається звітність, проводиться звірка записів. В обліку бухгалтерії на перший план ставиться аналітичний облік. Аналітичні рахунки призначені для обліку конкретних видів господарських засобів чи джерел їх утворення. Записи по аналітичних рахунках проводяться в грошових вимірниках. Документи систематизуються за видами операцій та підшиваються в папки в хронологічному порядку окремо за кожен місяць. Папки з первинними документами зберігаються у бухгалтерії в шафах, а з бухгалтерською звітністю та зведеними оборотними відомостями знаходяться в сейфі в кабінеті головного бухгалтера.

Фінансовий рік підприємства починається 01 січня і закінчується 31 грудня. Товариство точно і в повному обсязі веде бухгалтерські книги та фінансову звітність, де відбиваються надходження та витрати, активи і пасиви, прибутки та збитки, виплати акціонерам та працівникам, операції в іноземній валюті, позики, товарно-матеріальні запаси та інші статті, які необхідні для точного відображення господарської діяльності Товариства (в тому числі для ревізій), а також для забезпечення акціонерам можливості оцінити діяльність Товариства. Порядок ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності Товариства повинен відповідати чинному законодавству України.

Підприємство самостійно планує свою діяльність, визначає стратегію та основні напрями свого розвитку до галузей науково-технічних прогнозів та пріоритетів, кон'юнктури ринку продукції, товарів, робіт, послуг та

економічної ситуації. Підприємство реалізує свою продукцію, послуги залишки від виробництва за цінами, що формує відповідно до умов економічної діяльності, а у випадках, передбачених законодавством України за фінансовими державними цінами.

Підприємство веде бухгалтерський та податковий облік за допомогою програми «1С:Підприємство 8.3», складає статистичну й фінансову звітність і здійснює облік результатів своєї діяльності керуючись нормами чинного законодавства та розробленим ним наказом про облікову політику. Результати діяльності відображаються у квартальній та річній фінансовій звітності бухгалтером підприємства.

Прикладні програми максимально адаптовані до встановлених в Україні правил ведення бухгалтерського обліку та відповідають загальним вимогам, що ставляться перед бухгалтерськими програмами. Облікові реєстри друкуються в зручній для читання та аналізу вигляді. Істотно зменшена питома вага облікових процесів, які виконуються за допомогою ручної праці.

Основними видами діяльності підприємства є наступні:

- бухгалтерський облік;
- консультації з питань комерційної діяльності та управління;
- дослідження ринку та вивчення суспільної думки;
- надання консалтингових послуги юридичним та фізичним особам;
- підготовка кадрів;
- виконання науково-дослідних, проектних та технологічних робіт по створенню технології з метою підвищення рентабельності виробництва.

Майно ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» становлять основні засоби та оборотні кошти, а також активи, вартість яких відображена в балансі ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги».

Таблиця 1.8

Показники ліквідності та рентабельності за 2013-2017 рр.

№	Показники	Формула для розрахунку	Рекомендовані значення	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	(Грошові кошти +поточні інвестиції)/Поточні зобов'язання	[0,2; 0,3]	1,87	1,862	0,544	0,570	0,775
2	Коефіцієнт поточної ліквідності	(Грошові кошти + Поточні фінансові інвестиції+ Дебіторська заборгованість)/Поточні зобов'язання	>1	3,946	4,061	1,189	1,026	1,109
3	Коефіцієнт покриття	(Грошові кошти + Поточні фінансові інвестиції+ Дебіторська заборгованість+Запаси)/Поточні зобов'язання	2	3,978	4,071	1,202	1,031	1,115
4	Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	Власний капітал/Суму балансу	$\geq 0,5$	0,768	0,633	0,040	0,103	0,165
5	Коефіцієнт маневреності ВК	Власний капітал/ Власний оборотний капітал	$> 0,4$	1,067	0,882	0,244	1,317	1,842
6	Рентабельність загальна	Прибуток до оподаткування/Чистий дохід	≥ 1	1,146	-0,065	0,038	0,031	0,032
7	Рентабельність оборотних активів	Чистий прибуток/Оборотні активи	≥ 1	0,286	-0,385	0,213	0,102	0,092

Таблиця 1.9

Відхилення показників ліквідності та рентабельності за 2013-2017 рр.

№	Показник	Формула для розрахунку	Відхилення							
			Абс ол.	Відн ос.	Абс ол.	Відн ос.	Абс ол.	Відн ос.	Абс ол.	Відн ос.
			2013-2014		2014-2015		2015-2016		2016-2017	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	(Грошові кошти + поточні інвестиції) / Поточні зобов'язання	- 0,008	- 0,427	- 1,318	- 0,707	0,026	0,047	0,205	0,359
2	Коефіцієнт поточної ліквідності	(Грошові кошти + Поточні фінансові інвестиції + Дебіторська заборгованість) / Поточні зобов'язання	0,115	0,029	- 2,872	- 0,707	- 0,163	- 0,137	0,083	0,080
3	Коефіцієнт покриття	(Грошові кошти + Поточні фінансові інвестиції + Дебіторська заборгованість + Запаси) / Поточні зобов'язання	0,093	0,023	- 2,869	- 0,704	- 0,171	- 0,142	0,084	0,081
4	Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	Власний капітал / Суму балансу	- 0,135	- 0,175	- 0,593	- 0,936	0,063	1,575	0,062	0,601
5	Коефіцієнт маневреності ВК	Власний капітал / Власний оборотний капітал	- 0,185	- 0,173	- 0,638	- 0,723	1,073	4,397	0,525	0,398
6	Рентабельність загальна	Прибуток до оподаткування / Чистий дохід	- 1,211	- 1,056	0,103	0,415	- 0,007	- 0,184	0,001	0,032
7	Рентабельність оборотних активів	Чистий прибуток / Оборотні активи	- 0,671	- 2,346	0,598	0,446	- 0,111	- 0,521	- 0,01	- 0,098

Організаційну структуру в ієрархічній частині наведено на рис. 1.1.

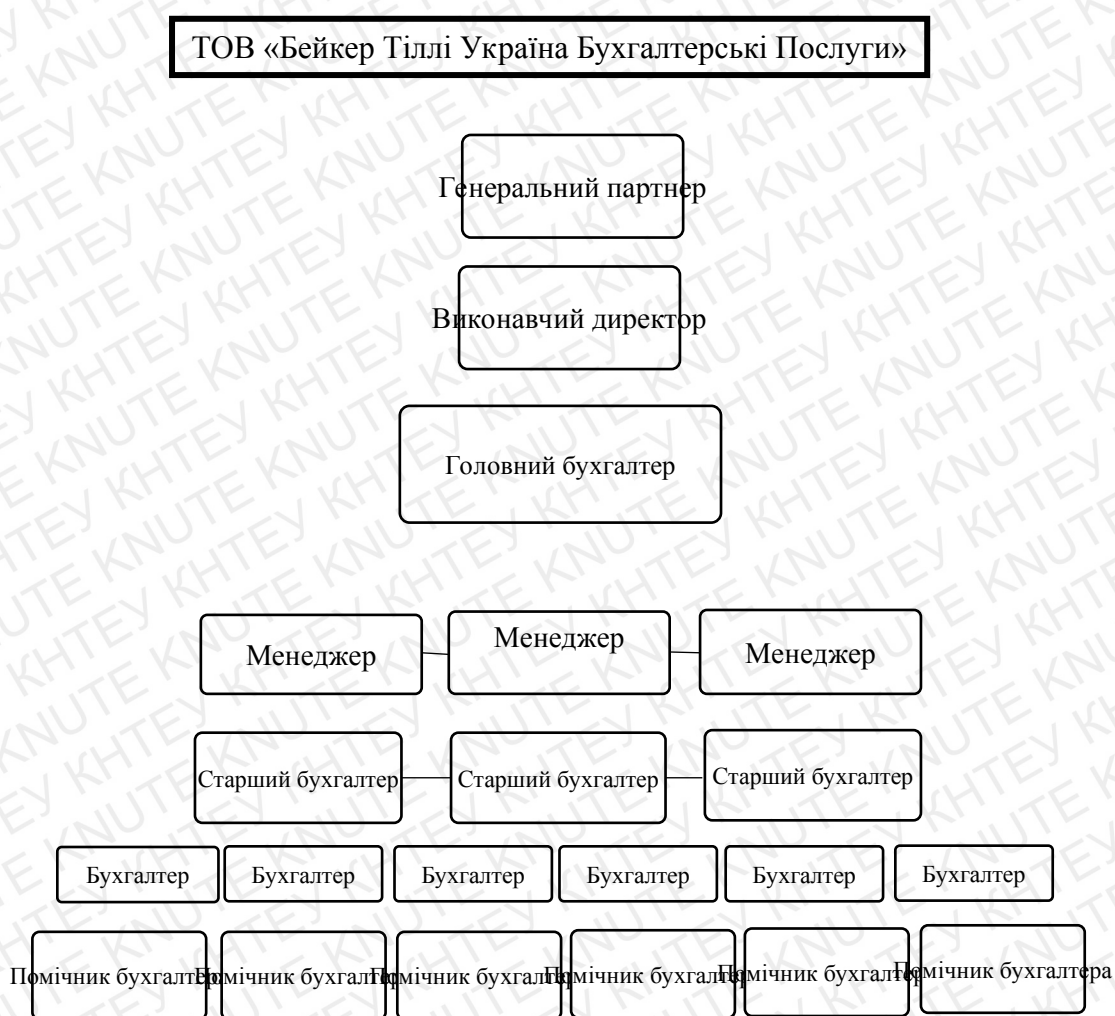


Рис. 1.1 Організаційно-ієрархічна структура підприємства

Станом на початок 2018 року на балансі у підприємства було основних засобів, залишкова вартість яких була 721,6 тис. грн.. Динаміку зміни залишкової вартості основних засобів ТОВ «Бейкер Тіллі Україна

Бухгалтерські Послуги за 2013-2017 рр. наведено на рис. 1.2.



Рис. 1.2 Динаміка залишкової вартості основних засобів ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» 2013-2018рр.

З наведеного вище рис.1.2 можна помітити, що вартість основних засобів на початок 2016 року помітно зменшилась у порівнянні з 2013 та 2014 роками до значення в 43,6 тис. грн. Але протягом 2016-2017 років вартість основних засобів почала збільшуватись, максимальною була на початок 2018 року і становить на даний момент 721,6 тис. грн.. Це пояснюється тим, що у 2015 році підприємством ліквідовано непридатні основні засоби, відповідно впродовж 2016-2017 роках проведено закупівлю нових основних засобів, тим самим здійснено оновлення основних засобів підприємства.

Показник зношеності основних засобів розраховується шляхом знаходження відношення суми зносу до первісної вартості основних засобів.

Тим самим нами було проаналізовано рівень зношеності основних засобів, який графічно відображений на рис. 1.3.

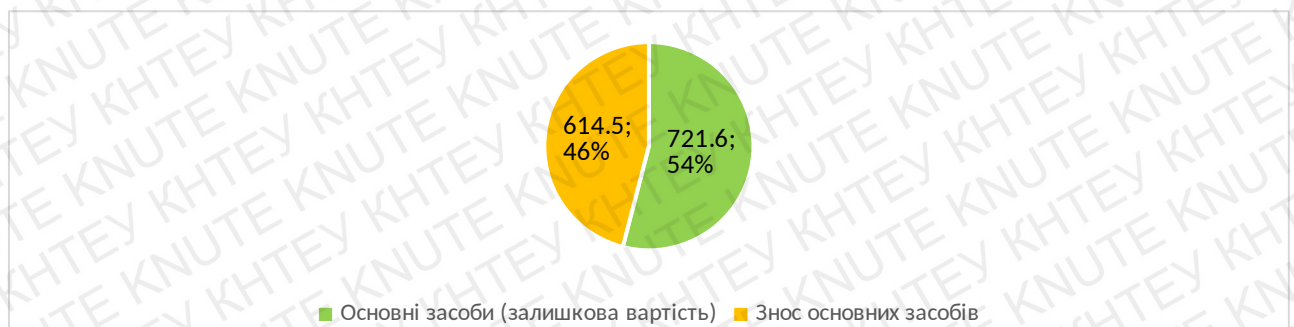


Рис. 1.3 Рівень зносу основних засобів станом на кінець 2017 р.

Проаналізувавши дані наведені на рис. 1.3, можна сказати, що рівень зносу основних засобів є прийнятним (46%), оскільки є меншим за показник 50% і є знаком того, що підприємство постійно оновлює свої основні засоби.

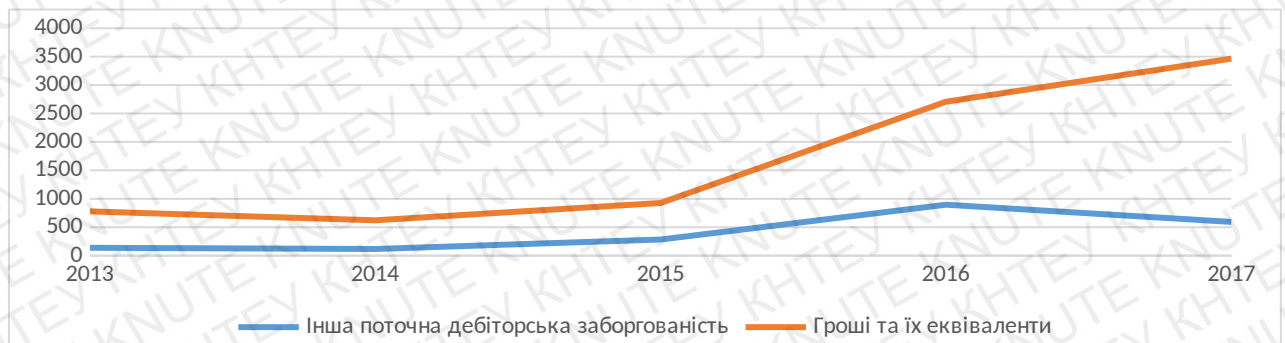


Рис. 1.4 Динаміка дебіторської заборгованості та залишків грошових коштів ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» 2013-2017 рр.

На рис. 1.4 відображено динаміку дебіторської заборгованості та залишків грошових коштів ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» за 2013-2017 рр. За наведеними даними можна помітити, що протягом 2013-2017 років сума залишків грошових коштів та поточної дебіторської заборгованості з 2013 року постійно збільшувалась і у 2016 мала найбільше значення, становивши 598 тис. грн. для дебіторської заборгованості та 1372 тис. грн. для грошових коштів.

Висновки до розділу 1

Отже, в результаті аналізу бухгалтерського, трудового та податкового законодавства України, можемо зробити наступні висновки:

1. На даний час у нашій країні немає чіткого розмежування таких понять як “заробітна плата” і “оплата праці”. Трудові та бухгалтерські нормативні документи фактично ототожнюють дані категорії, надаючи таким чином лише офіційне та загальноприйняте визначення заробітної плати, описуючи одночасно в законодавчих рамках дещо більше, аніж питання регулювання заробітної плати.

2. Ми вважаємо, що і в Кодексі законів про працю України, і в Законі України “Про оплату праці” слід зробити доповнення, яке стосується

розшифрування змісту поняття “оплата праці” зважаючи на те, що всі складові категорії оплати праці містяться у даних документах. Що стосується оплати праці у податковому законодавстві, то аналізуючи поточну бухгалтерську практику оподаткування виплат працівникам, можна зробити висновок, що в цілому попри досить малий обсяг обґрунтування та визначення заробітної плати, цілі ПКУ є досить чітко сформованими та зрозумілими.

3. У вітчизняній практиці бухгалтерського обліку відсутні дієві інструменти вартісного вимірювання довгострокових виплат персоналу, в тому числі за програмами недержавного пенсійного страхування, що пов’язане з нерозвиненістю актуарних розрахунків в Україні. Іншою актуальною проблемою є неправильне використання або відмова від використання забезпечень майбутніх витрат і платежів, пов’язаних з виплатами працівникам. Вважаємо, що їх створення та використання відповідатиме вимогам як міжнародних, так і національних стандартів бухгалтерського обліку.

4. Аналіз норм МСБО 19 та П(С)БО 26 дає підстави стверджувати швидше про формальний характер останнього – викладені в П(С)БО 26 норми щодо короткострокових виплат працівникам не дають можливості обліковому персоналу інструментів оцінки, критеріїв визнання та класифікації таких витрат, що фактично унеможливорює застосування даного стандарту на практиці та його відповідність МСБО 19 в частині короткострокових виплат працівникам швидше за назвою, ніж за сутністю.

5. Виявлені на практиці проблеми розкриття інформації про стан виплат працівникам у тому числі зумовлені й термінологічними розбіжностями щодо окремих об’єктів бухгалтерського обліку, назв рекомендованих рахунків, а також статей звітності. Зокрема, спостерігається використання в обліковій практиці термінології чинного податкового законодавства та законодавства щодо соціального страхування, що унеможливорює правильне розкриття інформації відповідно до бухгалтерських стандартів.

6. На нашу думку, в сучасних умовах розвитку України правильний і дієвий облік витрат на оплату праці повинен стати не лише засобом дотримання вимог чинного законодавства, а й джерелом надійної інформації для подальшого контролю та управління витратами на оплату праці.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СТАНУ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА»

2.1. Документальне оформлення та аналіз виплат працівникам на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна»

Прийом на роботу працівників Підприємства здійснюється на підставі наказу керівника підприємства, відповідно до якого робиться запис у трудовій книжці про прийом на роботу. Для оформлення прийняття працівників на роботу та їх обліку на підприємстві застосовують "Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу" за типовою формою № П-1 (Додаток А). Наказ на прийом на роботу складається на основі заяви працівника (Додаток Б). В наказі зазначається назва структурного підрозділу, посада, кваліфікація, табельний номер працівника, умови прийняття на роботу (на конкурсній основі, за умовами контракту, зі строком випробування, на час виконання певної роботи, на період відсутності основного працівника та ін.), умови роботи (основна, за сумісництвом, тривалість робочого дня (тижня)), розмір окладу (тарифна ставка).

Облік особового складу працівників на досліджуваному підприємстві веде уповноважена на це особа. Основним документом про трудову діяльність працівника є трудова книжка (Додаток В). Також на підприємстві працюють працівники за сумісництвом – у таких працівників трудові книжки ведуться тільки за місцем основної роботи. Порядок ведення трудових книжок визначено "Інструкцією про порядок ведення трудових книжок на підприємствах, в установах і організаціях" (затверджено наказом Міністерства праці України, Міністерства юстиції України, Міністерства соціального захисту населення України від 29 липня 1993 р. № 58) [29].

При оформленні на роботу, працівник укладає трудовий договір, в якому прописується строк його дії, права, обов'язки і відповідальність сторін (в тому

числі матеріальна), умови матеріального забезпечення й організації праці працівника, умови розірвання договору, тощо (Додаток Д). Укладення трудового договору на підприємстві оформлюється наказом Генерального директора.

Основним документом по обліку виходу на роботу і відпрацьованого часу є Табелі обліку робочого часу (Додаток Е). У таблиці зазначають посаду працівника, його оклад, вид оплати, суму заробітної плати, табельний номер, код синтетичного і аналітичного обліку. Табелі обліку використання робочого часу ведеться окремо за кожним структурним підрозділом табельником. Такі працівники складають табелі в одному примірнику, який відкривається за тиждень до початку розрахункового періоду на підставі табеля за минулий місяць. Внесення прізвища, ім'я та по батькові нових працівників підрозділу й вилучення таких реквізитів звільнених працівників здійснюють за наказом про прийняття чи звільнення з роботи. У даному документі за допомогою умовних позначок-шифрів зазначається інформація про використання робочого часу кожним працівником протягом місяця, зокрема:

- 1) відпрацьований час, в тому числі, години роботи в надурочний нічний, вечірній час та у вихідні і святкові дні;
- 2) невідпрацьований час із вказанням причин неявки. В кінці місяця табелі передають у бухгалтерію для нарахування оплати праці.

Надання відпустки працівникам здійснюється на підставі заяви про надання відпустки (Додаток Ж). Після надання заяви у відділ кадрів оформлюється наказ про надання працівнику відпустки (Додаток З).

Працівники забезпечені всіма видами відпустки – щорічною основною, без збереження зарплати, додатковою: у зв'язку з навчанням, чорнобильською відпусткою, матерям, які мають дітей до 14 років.

Працівники підприємства при необхідності можуть скористатися ще додатковим видом доходу – матеріальною допомогою, яка виплачується

працівнику на основі його заяви (Додаток И) та наказу Генерального директора (Додаток К).

Одним з видів виплат працівникам ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» є додаткове благо у вигляді медичного страхування. Медичне страхування на підприємстві оформлюється для працівників після проходження ним трьохмісячного випробувального терміну.

При оформленні медичного страхування підприємство заключає договір добровільного медичного страхування зі страховою компанією (Додаток Л), в якому прописуються предмет договору, права та обов'язки сторін, термін дії договору тощо.

Отже, доходи працівників на підприємстві можна відобразити у вигляді схеми (рис.2.1):

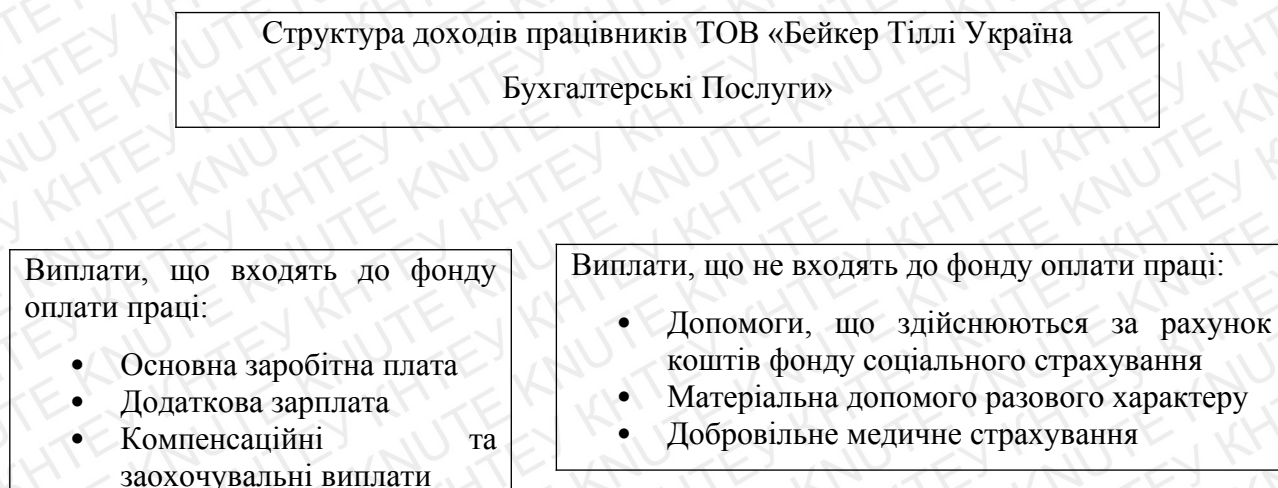


Рис.2.1 Структура доходів працівників ТОВ «Бейкер Тіллі Україна
Бухгалтерські Послуги»

За підсумками звітного періоду підприємство складає такі звіти, пов'язані з доходами працівників:

- Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми

нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів (дод. 4).

- Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ).

Облік особового складу працівників забезпечує систематичне одержання даних про чисельність працівників на підприємстві, про склад працівників за статтю, віком, категоріями персоналу, посадами, спеціальностями, освітою, стажем роботи та іншими ознаками. Державний комітет статистики України наказом "Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці" від 5 грудня 2008 р. № 489 затвердив типові форми первинної облікової документації підприємств, установ, організацій щодо обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків з працівниками із заробітної плати [30]:

- № П-1 "Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу"
- № П-2 "Особова картку працівника";
- № П-3 "Наказ (розпорядження) про надання відпустки"
- № П-4 "Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)";
- № П-5 "Табель обліку використання робочого часу";
- № П-6 "Розрахунково-платіжна відомість працівника";
- № П-7 "Розрахунково-платіжна відомість (зведена)".

Підводячи підсумки вищевикладеної інформації можна зробити висновок, що на підприємстві наявні всі документи, необхідні для роботи та оплати праці працівників підприємства, утримання із доходів проводяться згідно вимог законодавства, також виплати працівникам і вся необхідна інформація фіксуються у звітах, які подаються в Державну фіскальну службу, Державну службу статистики тощо.

Порядок нарахування доходів працівників підприємства проходить в залежності від того, який вид нарахування встановлено працівнику.

На підприємстві в основному всі працівники працюють з видом нарахувань за посадовим окладом, однак нарахування особі, який здійснює свою роботу за договором цивільно-правового характеру оплата здійснюється відповідно за відпрацьовані години.

Заробітна плата за посадовим окладом розраховується за формулою:

$$ЗПо = \frac{ПО}{Нміс} * ФВЧ, \quad (2.1)$$

де ЗПо – заробітна плата згідно посадового окладу, грн.;

ПО- посадовий оклад працівника, установлений штатному розписі, грн.;

Нміс – місячна норма робочого часу, (дні, години);

ФВЧ – фактично відпрацьований час працівником у місяці нарахування зарплати.

На підприємстві з 2016 року по сьогоднішній час працює за договором цивільно правового-характеру (ЦПХ) вчитель іноземної мови, що надає уроки англійської та німецької працівникам підприємства.

Нарахування зарплати працівникам, у який вид нарахувань встановлено за фактично відпрацьовані години, бухгалтер підприємства по заробітній платі нараховує в кінці місяця згідно з наданим табелем обліку використання робочого часу (Додаток М) за місяць, у якому відбувається нарахування, та розраховує суму доходу наступним чином:

$$Нміс = В год * ФВЧгод \quad (2.2)$$

де Нміс - нараховано працівнику за місяць, грн.;

Вгод – вартість однієї години працівника, грн.;

ФВЧгод – фактично відпрацьований час, год.

Слід також зауважити, що на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» виникають ситуації, коли працівник відпрацьовує більше, ніж встановлена норма робочого часу на місяць. В такому випадку підприємство оплачує понаднормово відпрацьований час у подвійному розмірі. Дане нарахування оформлюється бухгалтерською довідкою (Додаток Н), де зазначається кількість понаднормово відпрацьованих годин, норма робочого часу за місяць, посадовий оклад працівника та безпосередньо проводиться розрахунок нарахованої суми у подвійному розмірі.

На підприємстві існують також види нарахувань, що не входять до фонду оплати праці, а саме:

- оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства;
- допомога по тимчасовій непрацездатності;
- матеріальна допомога разового характеру;

Відповідно до Закону "Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування" допомога по тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, виплачується застрахованим особам Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності починаючи з шостого дня непрацездатності за весь період до відновлення працездатності або до встановлення медико-соціальною експертною комісією (МСЕК) інвалідності незалежно від звільнення застрахованої особи в період втрати працездатності у порядку та розмірах, встановлених законодавством. Перші п'ять днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, оплачуються власником або уповноваженим ним органом за рахунок коштів підприємства, установи, організації за місцем роботи у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України [31].

Середня заробітна плата для розрахунку допомоги з тимчасової втрати

працевдатності обчислюється відповідно до Порядку №1266 [32].

Розрахунковим періодом, за який обчислюється середня заробітна плата для розрахунку страхових виплат та оплати перших п'яти днів тимчасової втрати працевдатності за рахунок коштів роботодавця, є останні 12 календарних місяців (з першого до першого числа), що передують місяцю, в якому настав страховий випадок. Місяці розрахункового періоду, в яких застрахована особа не працювала (з першого до першого числа) з поважних причин (відпустка за власний рахунок, тимчасова непрацевдатність, відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами, відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та шестирічного віку за медичним висновком), виключаються з розрахункового періоду.

Якщо ж працівник перед настанням страхового випадку пропрацював на підприємстві менше 6 місяців, то для визначення відсотку страхового стажу бухгалтер по заробітній платі просить надати довідку за формою ОК-5 або ОК-7 (Додаток П), яку працівник може отримати в Пенсійному фонді України.

Довідка ОК-5 «Індивідуальні відомості про застраховану особу» дає можливість бухгалтерії здійснювати контроль за даними, що впливають на розмір допомоги з тимчасової втрати працевдатності, а саме слідкувати за наявністю у працівника страхового стажу.

В довідці містяться відомості про всі місця роботи застрахованої особи за певний період та наводиться інформація про суму заробітку за кожний місяць окремо за кожним місцем роботи, про кількість днів страхового стажу та робиться позначка про сплату страхових внесків.

В довідці також наводяться дані про періоди, коли особа не сплачувала внески, але згідно чинного законодавства ці періоди зараховуються до страхового стажу [33].

ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» на кінець 2017 року налічувало 37 штатних співробітників. Нижче наведено аналіз чисельності

працівників ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» за 2015 – 2017 рр. (табл. 2.1)

Таблиця 2.1

Середньоспискова кількість працівників 2015-2017 рр.

Показники	2015	2016	2017	Відхилення в 2016 році в % до:	
				2015	2016
Середньоспискова кількість працівників, чол..	26	30	37	+42,3	+23,3

За даними таблиці 2.1 спостерігається збільшення чисельності працівників по підприємству: у 2017 році в порівнянні до 2015 року на 11 чоловік (або на 42,3%), та на 7 чоловік (або 23,3%) – до 2016 року.

За даними діаграми можна провести аналіз структури працівників відповідно до займаних ними посад (рис. 2.1).

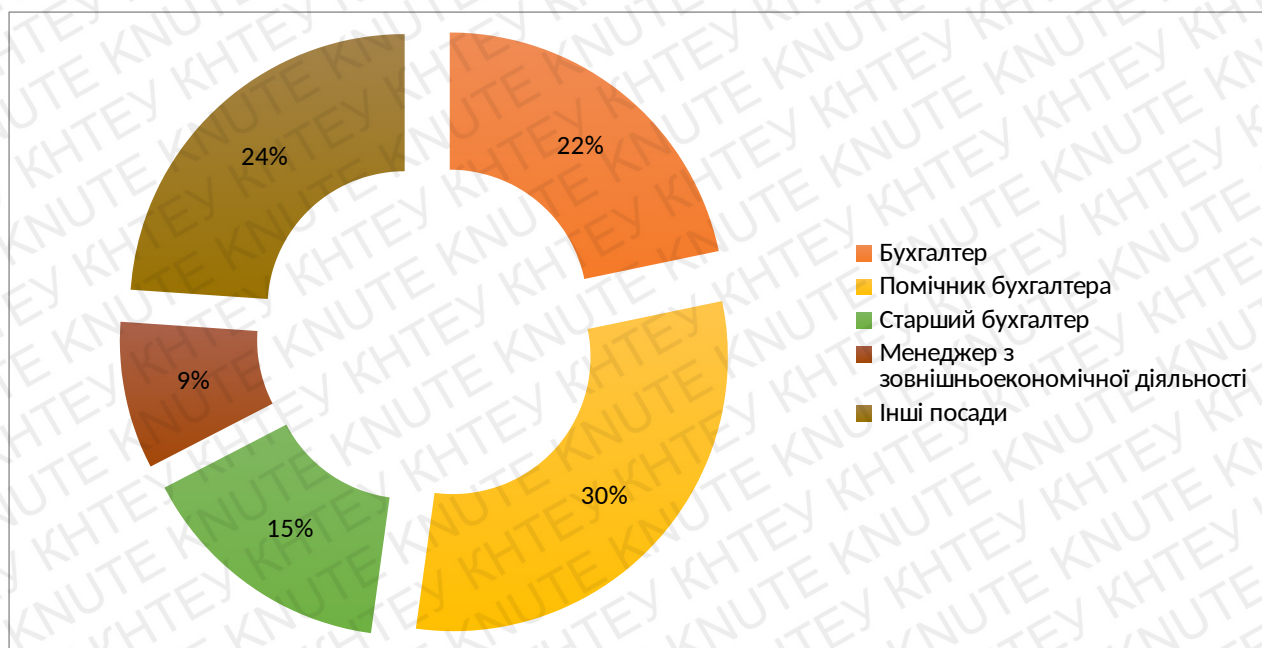


Рис. 2.1 Структура посад ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські послуги» на 2017 рік

Відповідно до вищенаведених даних, основну масу працівників складають робітники з посадою «Помічник бухгалтера» – 30% від загальної

кількості, 24% становлять інші посади на підприємстві, такі як офіс менеджер, прибиральник службових приміщень, юрисконсульт тощо, 22% співробітників займають посаду «Бухгалтер». Превалювання кількості працівників однієї посади над іншою зумовлене ієрархією відповідальності відповідно до ділянок обліку компаній, що обслуговуються. Так, наприклад, левову частку працівників з посадою «Помічників бухгалтера» можна пояснити тим, що кожен працівник з посадою «Бухгалтер» має в своєму підпорядкуванні декількох помічників, які є відповідальними за підготовку бухгалтерської інформації відповідно до ділянки обліку та подання її до бухгалтера на подальшу обробку та затвердження керівником.

Наступний кроком дослідження підприємства буде аналіз заробітної плати за видами нарахувань за 2015 – 2017 рр. згідно розрахунково-платіжних відомостей підприємства (рис. 2.2).

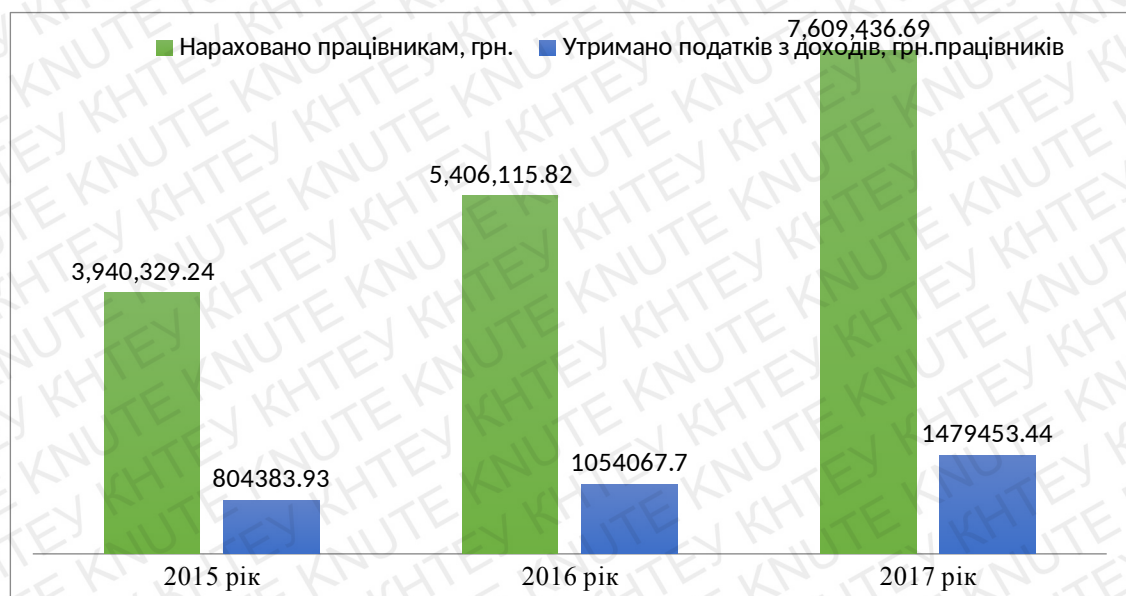


Рис. 2.2 Нарахування та утримання з доходів працівників ТОВ "Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги"

Також важливо проаналізувати види виплат, які отримуються працівниками підприємства (рис. 2.3).

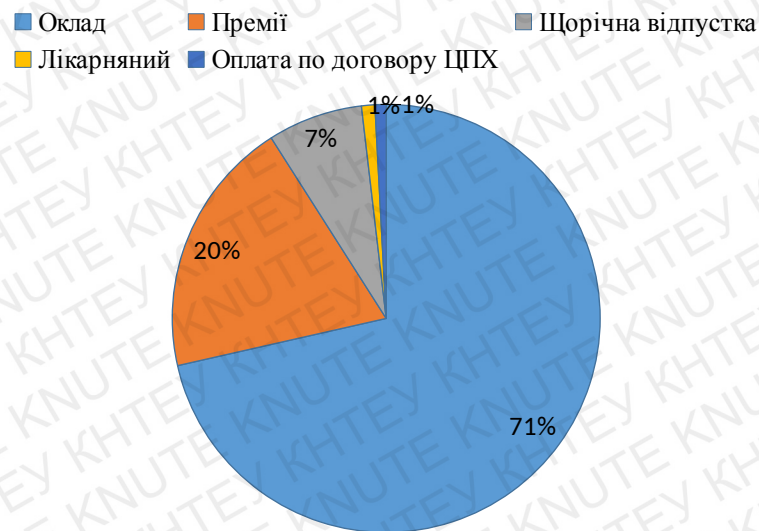


Рис. 2.3 Види нарахувань працівникам ТОВ "Бейкер Тіллі Україна
Бухгалтерські Послуги" у 2017 році

Якщо розглянути питому вагу видів нарахувань заробітної плати у 2017 році то ми побачимо що значну вагу займає основна заробітна плата – 71%, фонд додаткової заробітної плати (премії) складають 20%, щорічна відпустка склала 7% доходів працівників підприємства, інші види виплат працівника, такі як оплата лікарняних листів та оплата за договором цивільно-правового характеру склали по 1% від загальної суми нарахувань.

2.2. Відображення зобов'язань за виплатами працівникам у звітності ТОВ «Бейкер Тіллі Україна»

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам” та 16 “Витрати” визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та формування інформації про витрати підприємства, зокрема формування інформації щодо витрат на оплату праці. Типову кореспонденцію рахунків на підприємстві наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Типова кореспонденція рахунків за розрахунками з оплати праці

Д-т	К-т
661 "Розрахунки за заробітною платою"	
Утримання та виплати	Нарахування
Виплати авансу й заробітної плати під час остаточного розрахунку К-т 311	С-до заборгованість працівникам на початок місяця
Утримання податку на дохід, внесків до фондів соціального захисту, депонована Заробітна плата (К-т 641, 651, 652, 653, 656, 662)	- працівникам основного й допоміжного виробництва (Д-т 23, 81)
Розрахунки за іншими операціями (К-т 68)	- управлінському, інженерному персоналу, іншому персоналу (Д-т 91, 92)
Розрахунки з різними дебіторами (К-т 37)	- 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

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 та інструкції по його застосуванню, синтетичний облік з узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо), за не одержані в установленний строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами ведеться на рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" [34].

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

- 661 "Розрахунки за заробітною платою";
- 662 "Розрахунки з депонентами" (не застосовується на досліджуваному підприємстві)
- 663 "Розрахунки за іншими виплатами".

За кредитом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова

заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; утримання податку з доходів фізичних осіб, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, інші утримання з виплат працівникам [35].

На субрахунку 663 "Розрахунки за іншими виплатами" на підприємстві ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по тимчасовій непрацездатності за рахунок Фонду соціального страхування, сума нарахованого додаткового блага працівників у вигляді медичного страхування.

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» використовує рахунки тільки класу 9, тож нарахування витрат на оплату праці й обов'язкових зборів відносимо до дебету рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Також на підприємстві працівники мають можливість отримати позику або фінансову допомогу, яку обліковують на рахунку 377 "Витрати з іншими дебіторами". По кредиту даного рахунку відображається заборгованість робітників за виданими позиками, а по дебету – погашення цієї заборгованості.

Нарахування внесків на заробітну плату ведеться на рахунку 65 «Розрахунки зі страхування».

Компанія виконує норми ч. 2 ст. 14 Закону України «Про зайнятість населення» від 05.07.2012 р. № 50, згідно з яким для підприємств які використовують найману працю, установлюється норматив робочих місць для працевлаштування інвалідів [36]. Відповідно до Закону на підприємстві, в якому працює від 8 до 20 осіб має бути не менше одного працівника з інвалідністю – підприємство на кінець 2017 року має в штаті двох працівників з інвалідністю. Необхідні документи, які підтверджують статус інвалідності,

такі як копія пенсійного посвідчення, копія довідки МСЕК про групу і причину інвалідності та індивідуальну програму реабілітації, розроблену МСЕК, знаходяться в особовій справі працівника.

Виходячи з цього, на підприємстві використовуються дві ставки єдиного соціального внеску: 22% – для нарахування внеску працівникам без інвалідності та за договорами ЦПХ та 8,41% – застосовується до працівників з інвалідністю.

Облік нарахування та сплати єдиного соціального внеску на підприємстві ведеться на субрахунку 651 «Розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування». За кредитом відображається нарахування зборів, за дебетом – перерахування їх отримувачу та нарахування допомоги за рахунок коштів фондів соціального страхування.

Для утримання із доходів працівників застосовують рахунок 64 «Розрахунки за податками» де обліковують утримання податку на доходи фізичних осіб та військового збору.

Отже, бухгалтерський облік розрахунків підприємства з оплати праці ведеться у відповідності до Плану рахунків обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій з урахуванням особливостей, що зазначаються в наказі підприємства про облікову політику. До основних питань з обліку праці та її оплати, що можуть наводитися в наказі належать: форми кадрової документації, режим роботи, зміни в організації праці, нормування і оплата праці, порядок створення резервів на виплату відпусток та порядок обробки і зберігання первинних документів та реєстрів обліку з оплати праці.

Питання податків є одним з ключових інструментів державної політики, які зачіпають важливі фактори життя суспільства. Окреме місце в податковій системі займає оподаткування виплат фізичним особам. Існування податку на доходи фізичних осіб пояснюється необхідністю створення доходного джерела бюджету будь-якої держави, а також регулювання рівня доходів населення.

Правильно побудована і налагоджена система оподаткування є основою для реалізації функцій держави.

Але будь-яка виплата працівникам на підприємстві не обходиться без сплати податків з таких доходів.

Якщо говорити про основний вид доходу працівника на підприємстві – заробітну плату, то відповідно до законодавства України її виплачують два рази на місяць. Заробітна плата складається із двох частин: заробітної плати за першу половину місяця (аванс) та за другу половину місяця (безпосередньо заробітна плата). Необхідність виплати заробітної плати два рази на місяць обумовлена вимогами статті 115 Кодексу законів про працю України та статтею 24 Закону України «Про оплату праці» №108/95-ВР від 24.03.1995 [37], відповідно до якої заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні у строки, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата; розмір заробітної плати за першу половину місяця визначається колективним договором або нормативним актом роботодавця, але не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» виплата авансу здійснюється 15-го числа та останнього числа місяця. Якщо ж дата виплату авансу чи зарплати припадає на вихідний, святковий чи неробочий день – то виплата працівникам проходить напередодні відповідно до вимог статті 115 Кодексу законів про працю України.

Існує два види оподаткувань заробітної плати: перший – нарахування на заробітну плату; другий – утримання із заробітної плати [38].

Нарахування на заробітну плату здійснюються і сплачують за рахунок роботодавця. 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 (ставка податку – 18%) та військовий збір, утримання яких регулюється Податковим Кодексом України. Відповідно до підпункту 1.4 пункту 161 підрозділу 10 розділу XX ПКУ нарахування, утримання та сплата (перерахування) військового збору до бюджету здійснюються у порядку, встановленому статтею 168 ПКУ, за ставкою, визначеною підпунктом 1.3 цього пункту (1,5 відсотка від об'єкта оподаткування)[24].

Відповідно до ст. 164.6 Податкового кодексу України при нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати база обкладення ПДФО визначається як сукупний дохід, зменшений податкової соціальної пільги за її наявності.

Починаючи з 2016 року розрахунок відрахувань із заробітної плати та нарахувань на фонд оплати праці суттєво спростився, адже єдиний соціальний внесок вже не стягується із заробітної плати. Основний акцент був зроблений на технічне підвищення ставок податків і зниження ставки ЄСВ.

Проаналізувавши дані розрахунково-платіжних відомостей за 2015-2017 роки підприємства та діаграми 2, яке є базовим для написання цієї випускної кваліфікаційної роботи, можна побачити, що розмір сум нарахованого та утриманого ПДФО та військового збору збільшувався з кожним роком – таке збільшення пов'язано з підвищенням заробітної плати працівників підприємства.

До того ж, на підприємстві проводиться утримання податку на доходи фізичних осіб та військового збору з негрошового доходу працівників, яке є для них додатковим благом – добровільного медичного страхування.. У цьому

випадку утримання ПДФО з страхової суми здійснюється з використанням коефіцієнта, який визначається за формулою:

$$K = \frac{100}{100 - СП} \quad (2.3)$$

де К – коефіцієнт;

СП – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Оскільки станом на 2017 рік ставка ПДФО складала 18%, то коефіцієнт становить 1,219512.

Утримання військового збору здійснюється без застосування коефіцієнта, тобто на фактичну суму нарахованого доходу.

Відповідне нарахування не грошового доходу та утримання з нього бухгалтером складається бухгалтерська довідка (Додаток Р).

Стосовно нарахувань на доходи працівників ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги», то на підприємстві застосовуються дві ставки єдиного соціального внесу – 22% та 8,41%.

Базою нарахування ЄСВ станом на 2017 рік сума нарахованої заробітної плати працівника (як основна, так і додаткова заробітна плата), помножена на ставку ЄСВ.

Але слід також зазначити, що відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.10 р. № 2464-VI.» встановлена максимальна база нарахування ЄСВ. В 2017 році вона становила 25 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, тобто [39] :

- січень — квітень 2017 р. — 40000 грн;
- травень — листопад 2017 р. — 42100 грн;
- грудень 2017 р. — 44050 грн.

Водночас мінімальною базою для нарахування ЄСВ є розмір мінімальної зарплати встановленої на 1 січня кожного року. Проте у зв'язку з підвищенням розміру мінімальної зарплати до 3200 грн. з 2017 року, на підприємстві виникла необхідність донараховувати ЄСВ у відношенні до деяких співробітників, оскільки база нарахування ЄСВ не перевищувала розміру мінімальної зарплати, тобто 3200 грн. Такі випадки обумовлені тим, що працівник може працювати неповний робочий час та у місяці, коли відбулася доплата ЄСВ до мінімального розміру, працівник міг перебувати у відпустці за власний рахунок.

Суму нарахованого доходу такого працівника можна проаналізувати з розрахункового листа (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Розрахунковий лист вибіркового працівника

Працівник: Сотнікова Наталія Олексіївна									
Код за ДРФО: 3547951064									
Вид	Період	Відпрацьовано		Оплачено		Сума	Вид	Період	Сума
		Дні	Години	Дні	Години				
1. Нараховано						2. Утримано			
Оклад по дням	Вер 2017	15	90	15	90	2285,71	Військовий збір	1-30 Вер 17	34,28
Відпустка за власний рахунок	Вер 2017	-	-	-	-	-	ПДФО	1-30 Вер 17	411,43
Всього нараховано						2285,71	Всього утримано		445,71
3. Доходи в натуральній формі						4. Виплачено			
							Перераховано в банк Аванс	1-30 Вер 17	1000,00
							Перераховано в банк Очередная выплата	1-30 Вер 17	840,00
Всього натуральних доходів							Всього виплат		1840,00
Борг за організацією на початок місяця:							Борг за організацією на кінець місяця:		-

Багато видів виплат та доплат розраховуються на підставі середньої заробітної плати. При розрахунку використовується Порядок обчислення середньої заробітної плати, окремо: для виплати допомоги по тимчасовій непрацездатності; для всіх інших виплат (відпустки, вихідна допомога,

службових відряджень та ін.). Період, за який обчислюється середня заробітна плата представлено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Періоди для обчислення середньої заробітної плати

Виплати	Період
Для оплати часу відпусток	За останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористані відпустки
Для виплати допомоги по тимчасовій непрацездатності	За останні 12 місяців (страховий стаж) перед настанням випадку непрацездатності (з 1-го по 1-ше число)
У всіх інших випадках збереження середньої заробітної плати	За останні 2 календарні місяці роботи , що передують події, з якою пов'язані відповідна виплата

Порядок та умови надання щорічних відпусток встановлено ст.74-84 КЗпП України і ЗУ "Про відпустки". Нормативний документ, який регламентує порядок нарахування відпускних, є Порядок обчислення середньої заробітної плати, затверджений постановою КМУ від 08.02.1995 року № 100.

У бухгалтерському обліку нарахування резерву оплати відпусток відображається оборотом за кредитом рахунку 471 "Забезпечення виплат відпусток" у кореспонденції з дебетом рахунків, на яких ведеться облік витрат (рахунки класу 8 "Витрати за елементами" або 9 "Витрати діяльності"). Якщо створеного забезпечення не вистачає для виплати відпусток у поточному періоді, сума відпускних, що перевищує резерв, відображається наступним чином: Д -т 23, 91, 92, 93 , 94 (витратні рахунки) К-т 661 "Розрахунки за заробітною платою". Етапи створення резерву оплати відпусток:

I-й етап- визначення нормативу шляхом розподілу планової суми оплати відпустки на річний плановий фонд оплати праці (10 - 20 % фактичних витрат на оплату праці);

II-й етап - визначення коефіцієнту нарахувань на соціальні заходи;

III-й етап - визначення суми забезпечення відпусток за місяць.

Для будь - якого суб'єкта господарювання поточні виплати працівникам підприємства у вигляді заробітної плати є витратами, які необхідно обов'язково підтверджувати первинними документами. Типові форми первинної облікової документації щодо обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків з працівниками за заробітною платою затверджені наказом Державного комітету статистики від 05.12.2008 р. № 489

2.3. Удосконалення обліку розрахунків в умовах використання інформаційних систем та технологій

Облік оплати праці є одним з найбільш трудомістких і відповідальних ділянок роботи бухгалтерії. Це пов'язано з різноманітністю застосовуваних на підприємствах форм і систем оплати праці, безліччю застосовуваних форм первинних документів, специфікою методики деяких розрахунків, стислими термінами видачі заробітної плати. При цьому дана ділянка роботи бухгалтерії повинна забезпечити:

- точність і своєчасність табельної обліку особового складу підприємства;
- правильне нарахування заробітної плати та інших належних працівникові платежів;
- видачу належних сум «на руки».

Тому необхідно особливо уважно ставитися до питань організації обліку праці та її оплати [40].

Одним з основних шляхів вдосконалення обліку праці та заробітної плати є повна автоматизація цієї ділянки роботи. Для того, щоб вдосконалити облік розрахунків із заробітною платою потрібно покращити автоматизацію усього бухгалтерського обліку. В даний час вже більшість організацій здійснюють нарахування заробітної плати із застосуванням комп'ютерної техніки. Це не тільки значно скорочує час на розрахунок самої заробітної плати, а й допомагає вести облік і формувати звітність по нарахуванням і утриманням з заробітної плати працівників. На нашу думку, автоматизація обробки обліково-

економічної інформації є одним з ключових факторів підвищення оперативності, аналітичності та достовірності даних на підприємстві.

В цілому, облік заробітної плати на підприємстві організований відповідно з вимогами законодавчих та нормативних документів. Обліковий процес частково комп'ютеризований. Зокрема, облік доходів працівників ведеться за допомогою спеціальної програми.

На ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» для розрахунків по заробітній платі, використовується програмний комплекс «1С Бухгалтерія 8.3 для України». Дана версія програмного забезпечення допомагає бухгалтеру автоматизувати процес нарахування по лікарняним листкам працівників, нарахування щорічних відпусток, премій, індексації та інших нарахувань пов'язаних з доходами працівників підприємства [41, с.99-101].

Програмний продукт «1С Бухгалтерія 8.3 для України» включає технологічну платформу «1С Підприємство 8.3» та конфігурацію «Бухгалтерія для України». Правила ведення обліку налаштовані в конфігурації. Дана версія призначена для автоматизації бухгалтерського й податкового обліку, включно з підготовкою регламентованої звітності, в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності: гуртову й роздрібну торгівлю, комісійну торгівлю, надання послуг, виробництво тощо. Бухгалтерський і податковий облік ведеться відповідно до чинного законодавства України. Це прикладне рішення також можна використовувати виключно для ведення бухгалтерського та податкового обліку, а завдання автоматизації інших служб вирішувати спеціалізованими конфігураціями. До складу «1С:Бухгалтерії 8.3 для України» включений план рахунків бухгалтерського обліку, що відповідає Наказу Міністерства Фінансів України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку й Інструкції про його використання" від 30 листопада 1999 р. № 291. Склад рахунків, організація аналітичного, валютного, кількісного обліку на рахунках відповідають вимогам законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку і відображення даних у звітності (рис.2.4).

За необхідності існує можливість самостійно створювати додаткові субрахунки й розрізи аналітичного обліку. Також програма пропонує набір стандартних звітів, які дозволяють аналізувати дані за залишками, оборотами рахунків і за проводками в розрізах, у тому числі: розрахункові листки, розрахунково-платіжні відомості, платіжні відомості для отримання грошей через касу, звіти щодо нарахувань та утримань, оборотно-сальдова відомість і т.д.

Код	Наименование
66	Расчеты по выплатам работникам
661	Расчеты по заработной плате
662	Расчеты по депонентам
663	Расчеты по другим выплатам
67	Расчеты с участниками
671	Расчеты по начисленным дивидендам
672	Расчеты по другим выплатам участникам
68	Расчеты по другим операциям
680	Расчеты, связанные с необоротными активами и группами выбытия, удерживаемыми для продажи
681	Расчеты по авансам полученным
6811	Расчеты по авансам полученным (в национальной валюте)
6812	Расчеты по авансам полученным (в иностранной валюте)
682	Внутренние расчеты
683	Внутрихозяйственные расчеты
684	Расчеты по начисленным процентам
685	Расчеты с другими кредиторами
6851	Расчеты с другими кредиторами (в национальной валюте)
6852	Расчеты с другими кредиторами (в иностранной валюте)
6853	Расчеты по исполнительным документам
69	Доходы будущих периодов
7	Доходы и результаты деятельности
70	Доходы от реализации
701	Доход от реализации готовой продукции
702	Доход от реализации товаров
703	Доход от реализации работ и услуг
704	Вычеты из дохода
705	Перестрахование
709	Доход от реализации в розницу
7091	Доход от розничных продаж
7092	Вычеты из дохода от розничных продаж
71	Другой операционный доход
710	Доход от первоначального признания и от изменения стоимости активов, которые учитываются по справедливой стоимости

Рис. 2.4 План рахунків бухгалтерського обліку підприємства ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги»

В «1С Бухгалтерії 8.3 для України» ведеться облік руху персоналу, включно з обліком співробітників за основним місцем роботи й за сумісництвом. Забезпечується формування типових форм за трудовим законодавством. Реалізовано опціональну можливість ведення спрощеного кадрового обліку. Спрощений кадровий облік дозволяє не використовувати документи, а інформацію про місце роботи співробітника, плановий оклад тощо можна внести безпосередньо в картку співробітника. У разі ведення

спрощеного обліку не підтримується зберігання історії введених змін. За необхідності під час роботи можна перейти від ведення спрощеного кадрового обліку до ведення повного обліку.

В даній версії програмного забезпечення автоматизовано наступні процеси (рис. 2.5), що значно полегшують процедури в частині нарахування зобов'язань з оплати праці на підприємстві:

- нарахування зарплати працівникам підприємства за окладом, іншими нарахуваннями й утриманням із можливістю зазначити спосіб відображення в обліку окремо для кожного виду нарахування;
- ведення взаєморозрахунків із працівниками до виплати зарплати й перерахування зарплати на карткові рахунки працівників;
- депонування;
- розрахунок регламентованих законодавством податків і внесків, оподатковуваною базою яких є заробітна плата працівників організацій;
- формування відповідних звітів (за ПДФО, за ЄСВ).

Під час виконання розрахунків враховується наявність на підприємстві:

- інвалідів;
- пенсіонерів.

Реалізовано можливість введення кількох виробничих календарів, а для кожної організації — можливість створення основного графіка роботи. У документі нарахування заробітної плати розрахунок часу розраховується автоматично за даними графіка та/або виробничого календаря. У разі ведення спрощеного кадрового обліку можливо ведення спрощеного режиму обліку нарахувань у документі «Нарахування зарплати».

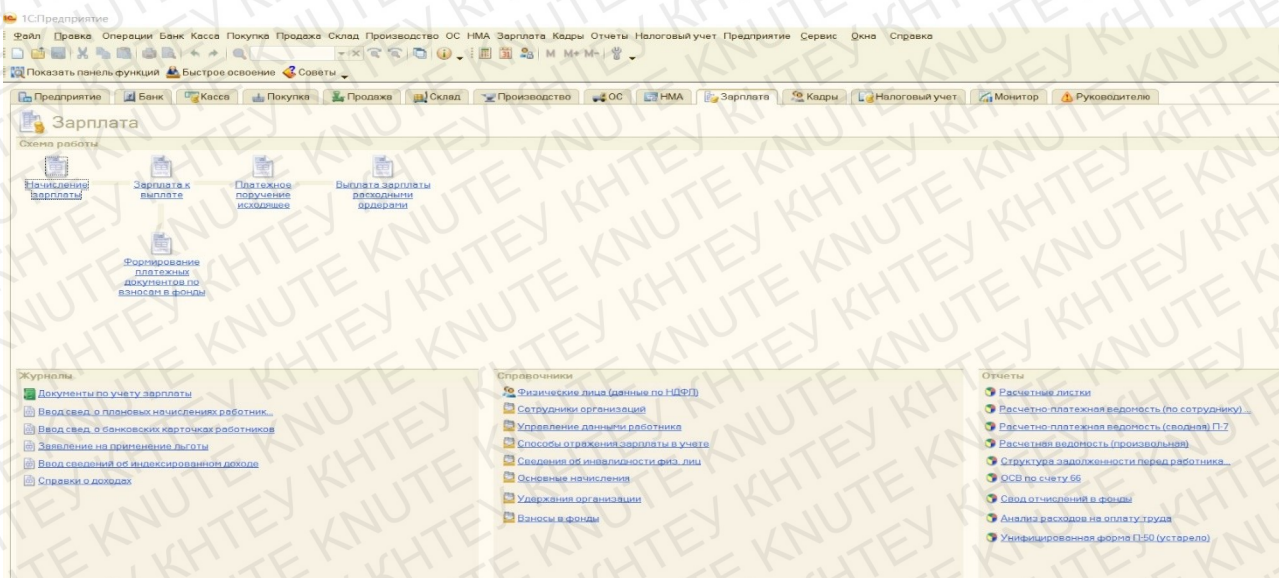


Рис. 2.5 Функціональні можливості програмного забезпечення підприємства ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» в частині заробітної плати

Формування проводок із нарахування заробітної плати можливе у двох режимах — безпосередньо в документі нарахування (під час його проведення), або окремим документом «Відображення зарплати в бухгалтерському обліку» наприкінці періоду. Ведення обліку щодо розрахунків із персоналом на субрахунках рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» можливо як для кожного працівника, так і зведено за всіма працівниками.

Автоматизація обліку розрахунків із заробітної плати забезпечує виконання основних технологічних процедур опрацювання вхідних даних безпосередньо з участю і на робочому місці користувача, забезпечує здійснення основних інформаційних процедур з масивами даних та формування необхідних вихідних документів, їх тривале збереження, транспортування, захист від втрати, пошкодження і несанкціонованого втручання. Крім того, повністю перейти на електронний документообіг досить складно. Однак у вітчизняній практиці сформувалися технології, орієнтовані на створення змішаного паперово-електронного обігу: паперові оригінали існують, однак, практично вся робота виконується з електронними файлами документів у межах відповідної автоматизованої системи.

Комп'ютеризація обліку розрахунків за оплатою праці дозволить розв'язати проблему не тільки удосконалення форми бухгалтерського обліку, а й своєчасності погашення боргів, пов'язаних з виплатою заробітної плати.

Що стосується оподаткування доходів фізичних осіб, то в даний час податкова система України характеризується нестабільністю і суперечливістю законів. Високі податки - це, безумовно, негативне явище, яке породжує спад виробництва продукції та надання послуг в цілому, а також масове прагнення населення до приховування своїх доходів, що призводить до порушення цілісності системи оподаткування. В цей же час високий дефіцит державного бюджету вимагає постійного поповнення дохідної частини бюджету шляхом збільшення податкових надходжень. Дана ситуація притаманна сучасній дійсності в нашій країні. В цьому і полягає одна з основних проблем встановлення оптимального співвідношення податкових ставок і податкових надходжень [42, с.110-113].

Серед усіх податків, які сплачують фізичні особи, найбільша частка припадає на податок на доходи фізичних осіб, так як він є найбільш значущим за сумами надходжень до державного бюджету. Даний податок зачіпає практично кожного громадянина нашої країни. Але незважаючи на позитивну динаміку щодо мобілізації податку на доходи фізичних осіб до бюджетів, зазначимо, що в ході справляння цього, порівняно молодого, податку виникла низка проблем, викликаних численними змінами механізму прибуткового оподаткування громадян. Завдяки єдиній ставці податку на доходи фізичних осіб, громадяни України з порівняно невисокими доходами стали сплачувати податок за тих співвітчизників, доходи яких є значно вищими. Тому, на наше переконання, з метою створення в Україні оптимальної системи прибуткового оподаткування потрібно вивчити уже існуючі механізми справляння податку з доходів громадян в інших країнах.

Для удосконалення розрахунків з персоналом по оплаті праці на досліджуваному підприємстві та посилення стимулюючої ролі заробітної плати

в підвищенні ефективності роботи ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» ми можемо запропонувати наступні напрямки удосконалення:

- переглянути склад заробітної плати праці;
- переглянути інші види виплат за виконану роботу і відпрацьований час (сумісництво, виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника, учнівські, розширення зони обслуговування та інші), підвищення вимог до умов їх встановлення;
- переглянути розміри і умови встановлення доплат за суміщення посад і надбавок до окладів робітників за професіоналізм.

Переглянуті системи преміювання працівників підприємства повинні бути спрямовані на вирішення завдань щодо посилення стимулюючої ролі премій в досягненні показників, що забезпечують ефективність роботи підприємства, а також виконання підприємством в цілому планів і договірних зобов'язань по укладеним договорам на надання бухгалтерських послуг з покупцями, підвищенню їх якості, зростання продуктивності праці, економії всіх видів матеріальних, трудових і фінансових ресурсів [46, с.406].

Показники та умови преміювання працівників підприємства, розміри заохочення за всіма системами преміювання повинні бути взаємоузгодженими, щоб їх виконання і перевиконання забезпечували вирішення завдань, поставлених перед керівництвом підприємства.

Також для додаткової перевірки ведення обліку з нарахування доходів фізичним особам, які працюють на підприємстві, можна порадижити окрім застосування програмного забезпечення 1С «Бухгалтерія» використовувати також і Microsoft Excel. Excel доступний для початківців, він забезпечує ефективну обробку великих обсягів інформації. За допомогою Excel можна ввести в клітинку формулу, що дає можливість підрахунку сумарного підсумку, а також забезпечує аналіз великого об'єму інформації, що значно заощадить час на виконання підрахунків та створить додаткову можливість перевірки

проведених розрахунків з нарахування та оподаткування доходів працівників підприємства.

Excel можна використовувати як потужний генератор для самостійного створення будь-яких вихідних і звітних форм введення інформації, для розробки шаблону розрахунків по введенню даних і створення будь-яких звітних форм. Це дозволяє легко інтегрувати в систему будь-які нові методики фінансового аналізу і розробляти власну систему вихідних і оціночних показників, не обмежуючись тільки матеріалами звітності. Також можна проводити аналіз динаміки розвитку основних абсолютних і відносних показників [47, с.23].

Таким чином, дана програма дозволяє наочно уявити собі картину діяльності організації за обраний період часу за допомогою таблиць, графіків і діаграм.

Висновки до розділу 2

Проаналізувавши облік виплат працівникам та їх оподаткування можемо зробити наступні висновки:

1. Заробітна плата є основним джерелом доходу працівників. Вона спрямована на винагороду працівників за виконану роботу і на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці. Високий рівень заробітної плати може позитивно вплинути на економіку в цілому, забезпечуючи високий попит на товари і послуги.

2. Розмір заробітної плати повинен залежати як від фактичного вкладу кожного працівника, так і від кінцевих результатів господарської діяльності підприємства. Однак, на жаль, на практиці така залежність не завжди існує. Для того, щоб заробітна плата виконувала свою стимулюючу функцію, повинен існувати прямий зв'язок між її рівнем і кваліфікацією працівника, складністю виконуваної роботи, ступенем відповідальності.

3. Аналіз нарахування, динаміки заробітної плати, а також факторів, що впливають на її реальну зміну, є важливим елементом в системі економічних показників кожного підприємства. На основі цієї інформації здійснюється контроль за використанням робочого часу, дотриманням раціонального співвідношення між зростанням продуктивності праці та заробітної плати. Правильний облік та аналіз оплати праці дають можливість виявити нові резерви в підвищенні оплати кожного працівника.

4. Облік і аналіз оплати праці на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» займає одне з основних місць у всій системі обліку на підприємстві. В процесі нарахування та виплати сум заробітної плати бухгалтеру необхідно керуватися значним числом законодавчих і нормативних актів цивільного і податкового законодавства. Регулювання трудових відносин та інших, безпосередньо пов'язаних з ними відносин здійснюється трудовим законодавством (включаючи законодавство про охорону праці) та іншими нормативно-правовими актами, що містять норми трудового права.

5. На основі проведеної оцінки організації заробітної плати за 2015 – 2017 р.р. на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» була виявлена позитивна тенденція до зростання заробітної плати. Багато в чому цьому сприяло збільшення попиту на надання послуг у сфері бухгалтерського та податкового обліку як резидентам, так і закордонним замовникам послуг.

6. Ефективним чинником, що також впливає на продуктивність праці є впровадження соціального пакету. Соціальний пакет – це надання роботодавцем певних благ у вигляді пільг, компенсацій особистих витрат, пов'язаних з роботою (наприклад, на мобільний зв'язок, транспорт, оренду або придбання житла в іншому місті), привілеїв і соціальних гарантій, що перевищують розмір основної заробітної плати. На наш погляд, соціальний пакет має стимулюючу роль і є дуже важливим інструментом впливу на стан і впевненість працівника, тривалість і успішність його трудових відносин. Використання роботодавцями соціального пакета сприяє формуванню в Україні

сучасного, конкурентного ринку праці. На досліджуваному підприємстві роботодавець надає працівнику соціальний пакет у вигляді медичного страхування та мобільного зв'язку, що створює додаткову мотивацію у роботі на дану компанію.

7. Що ж стосується оподаткування доходів фізичних осіб, то на сьогоднішній день податкова система України характеризується нестабільністю, суперечливістю законів і підзаконних актів. Потрібно знизити привабливість ухилення від сплати податків і сформувати з метою зацікавленості платника податків у своєчасній і абсолютній сплаті податків, за допомогою ослаблення режиму оподаткування. Все без винятку, може бути підсумовано відповідним чином: настав час розробити державну програму виховання податкової культури людей, основною думкою якої є твердження, що оподаткування – це не покарання, а вигідне для всіх вкладення готівкових коштів у формування власної країни.

Отже, у сучасних умовах розвитку України правильний і дієвий облік витрат на оплату праці повинен стати не тільки засобом дотримання вимог чинного законодавства, а й джерелом надійної інформації для подальшого контролю та управління витратами на оплату праці. Тому основне завдання обліку і аудиту розрахунків підприємства по заробітній платі – знайти оптимальний рівень таких витрат, що забезпечує і прибутковість підприємства і достатню мотивацію працівників.

РОЗДІЛ 3. СИСТЕМА КОНТРОЛЮ ЗА ВИДАМИ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА»

3.1. Інформаційно-методичне забезпечення контролю виплат працівникам на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна»

У сучасних умовах господарювання посилюється необхідність у більш жорсткому та ретельному контролі діяльності суб'єктів господарювання щодо дотримання трудового законодавства, у тому числі з питань виплат працівникам. Для цього призначені зовнішній і внутрішній контроль, які є взаємодоповнюючими, хоча і спрямовані на різні цілі.

Контроль є однією з основних функцій управління. Основною метою контролю є передбачення та запобігання можливих помилок, порушень, зловживань та інших негативних явищ. Для соціального захисту і матеріальної зацікавленості працівників необхідно постійно удосконалювати систему оплати праці з урахуванням кількості працівників, якості праці, умов праці і її результатів. А для цього потрібно постійно проводити перевірку розрахунків з персоналом, яка передбачає контроль за дотриманням чинного законодавства про працю, правильністю нарахування заробітної плати і проведення утримань з неї, а також правильність ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці [48, с.720].

Зовнішній контроль полягає у перевірці діяльності певного підконтрольного об'єкта відповідними уповноваженими суб'єктами контролю.

Ст. 35 Закону України «Про оплату праці» та ст. 269 Кодексу законів про працю в Україні затверджено, що нагляд і контроль з боку державних органів за додержанням законодавства про оплату праці на підприємствах здійснюють:

- центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань нагляду та контролю за додержанням законодавства про працю;
- органи доходів і зборів.

На ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські послуги» проводять внутрішньогосподарський контроль силами самого підприємства.

Внутрішньогосподарський контроль праці та виплат працівникам має на меті встановлення достовірності облікових і звітних даних стосовно нормування, документування, нарахування, утримання та розрахунків з оплати праці [49].

Налагоджена система контролю виплат працівникам на підприємстві забезпечує оперативне формування інформації для впровадження заходів на економію витрат на оплату праці через створення ефективних механізмів стимулювання, активізації трудових ресурсів, можливість доводити рівень оплати праці до реальної вартості робочої сили у напрямку загальної соціальної політики держави.

Нижче наведено джерела інформації для контролю виплат працівникам поділяють у розрізі груп, як зазначено у рис. 3.1.

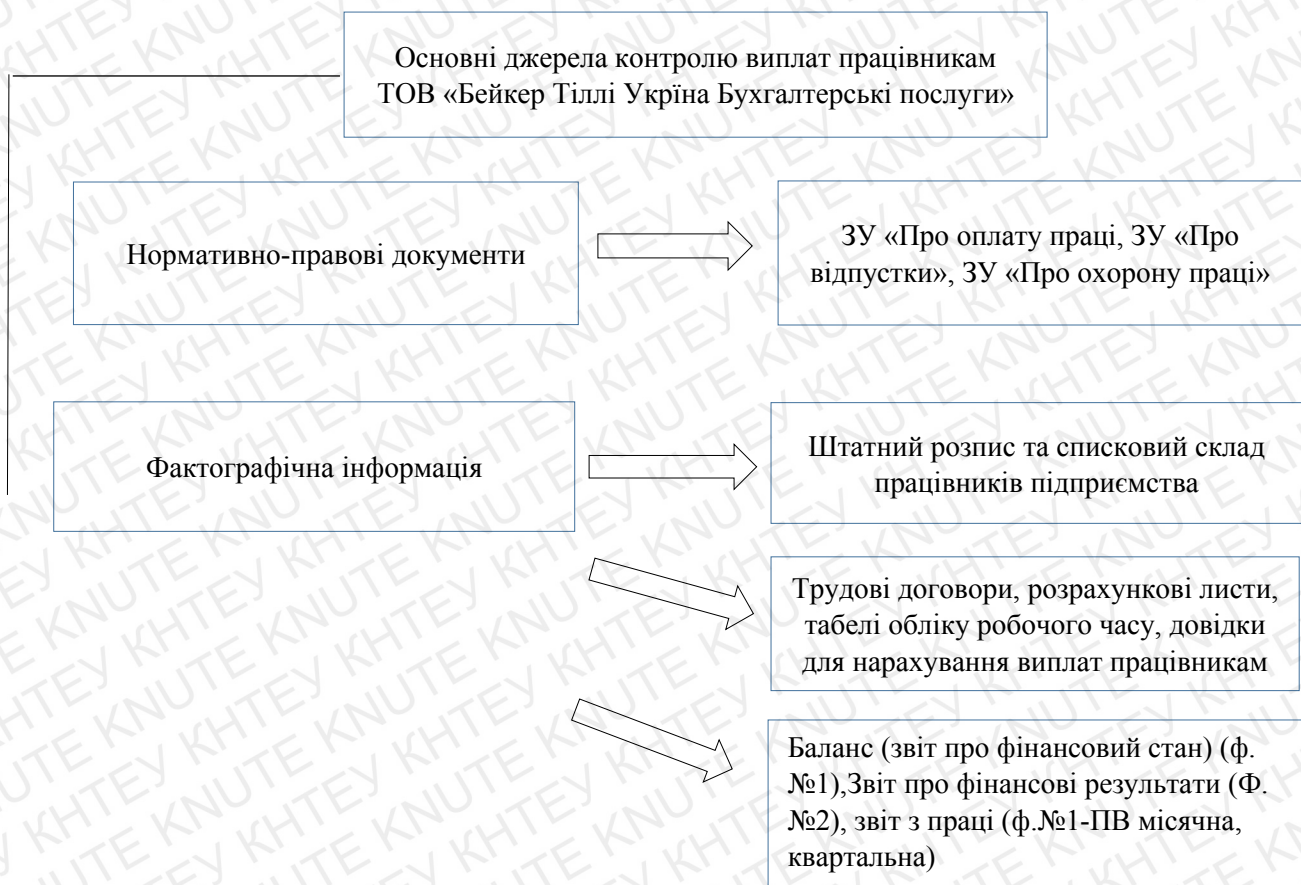


Рис 3.1 Основні джерела контролю виплат працівникам

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

У процесі перевірки розрахунків по заробітній платі необхідно провести ряд контрольних процедур для виявлення помилок під час здійснення контролю як внутрішнього, так і зовнішнього, важливо розмежовувати відповідні законодавчі акти та діючі нормативи, які регулюють бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці, а також слугують невід'ємним покращуючим елементом для проведення внутрішньої перевірки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Нормативно-правова інформація внутрішнього контролю розрахунків заробітної плати

№	Назва документу	Зміст інформації	Призначення інформації
1	Кодекс законів про працю [53]	Загальні засади організації праці та розрахунків з працівниками	Перевірка правильності встановлення трудового режиму на підприємстві та правильності нарахування заробітної плати окремим категоріям працівників
2	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»[54]	Обґрунтовує правові засади ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Для контролю обґрунтованості ведення бухгалтерського обліку щодо оплати праці
3	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій [35]	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків обліку	Контроль дотримання порядку ведення обліку розрахунків щодо оплати праці

Вищезазначені нормативно-правові акти регулюють бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці, а також слугують невід'ємним покращуючим елементом для проведення внутрішньої перевірки. Дані документи дають змогу бухгалтеру знайти інформацію щодо правильності та законності нарахування доходів фізичним особам, їх оподаткування та правильного складання складання фінансової звітності.

Що стосується досліджуваного підприємства, то для здійсненні контролю за розрахунками з оплати праці ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» введено такі етапи:

- а) перевірка достовірності даних, які містяться у річній фінансовій звітності товариства щодо розрахунків з оплати праці;
- б) перевірка відповідності ведення бухгалтерського, податкового, статистичного обліку та звітності відповідним нормативним документам;
- в) перевірка своєчасність і правильність відображення у бухгалтерському обліку усіх фінансових операцій пов'язаних з оплатою праці відповідно до встановлених правил та порядку їх ведення, вірність розрахунків і дотримання термінів перерахувань до бюджету податків, зборів та інших платежів;
- г) перевірка використання коштів резерву на оплату відпускних.

До об'єктів внутрішньогосподарського контролю виплат працівникам на досліджуваному підприємстві належать:

- дотримання трудової, штатної дисципліни;
- використання фонду робочого часу;
- стан бухгалтерського обліку та звітності виплат працівникам.

Отже, після визначення джерел контролю виплат працівників ми можемо сформулювати єдину послідовність контролю виплат працівникам з урахуванням методів контролю, що застосовуються на кожному з етапів (рис 3.2).

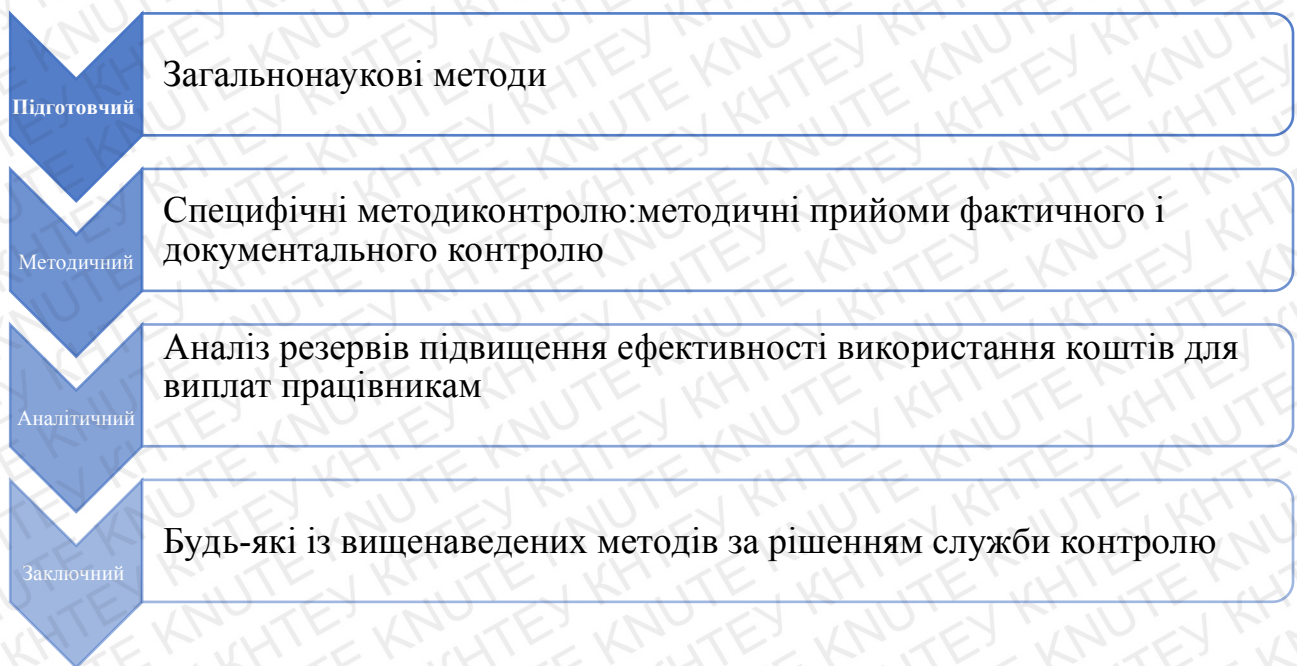


Рис. 3.2. Етапи та методи контролю виплат працівникам ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські послуги»

На підготовчому етапі визначають об'єкти, джерела контролю, відбувається постановка завдань і вибір методів контролю.

Послідовність здійснення контрольних процедур на методичному етапі така:

- перевірка законності і обґрунтованості зарахування працівників на роботу та їх звільнення;
- перевірка дотримання трудового законодавства та внутрішніх документів при нарахуванні та виплаті працівникам заробітної плати, допомоги, премій, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, перевірка наявності фактів несвоєчасних виплат та простроченої заборгованості з виплат працівникам;
- перевірка правильності обчислення сум відпускних, допомоги з тимчасової непрацездатності, інших виплат працівникам;

- перевірка відповідності сум нарахованої до виплати заробітної плати фактично виплаченій (зазначеній у відомостях на перерахування коштів на карткові рахунки в установах банків);
- перевірка дотримання законодавства про індексацію грошових доходів населення;
- перевірка правильності здійснення обов'язкових нарахувань та утримань, пов'язаних з виплатами працівникам;
- перевірка законності відображення в обліку та звітності виплат працівникам, перевірка відповідності даних синтетичного й аналітичного обліку щодо виплат працівникам;
- інвентаризація пасивів у частині зобов'язань за виплатами працівникам.

Для аналітичного етапу характерним є перевірка ефективності використання фонду заробітної плати і трудових ресурсів; аналіз відхилень і порушень, а також розробка пропозицій за результатами аналізу.

На заключному етапі контролю виплат працівникам відбувається наступний контроль виконання рекомендацій щодо локалізації виявлених недоліків і порушень.

Порушення щодо виплат працівникам можуть виникати у таких ситуаціях:

- неправильне визначення посадових окладів;
- необгрунтована оплата праці осіб, які не брали участі у виконанні конкретних робіт (виявляють зіставленням прізвищ таких працівників зі списковим складом підприємства, звіркою підписів і опитуванням);

На систему внутрішньогосподарського контролю виплат працівникам на підприємстві покладено такі завдання:

- перевірка дотримання законодавчо встановлених норм та норм колективного договору при визначенні та нарахуванні посадових окладів і тарифних ставок, надбавок та доплат, інших виплат працівникам та пов'язаних з такими виплатами податків;

- встановлення обґрунтованості планових завдань щодо норм і нормативів трудозатрат; перевірка правомірності
- використання обраних форм та систем оплати праці;
- забезпечення єдиних методологічних засад облікового відображення виплат працівникам та формування звітності;
- виявлення порушень вимог трудового законодавства та їх попередження у майбутньому [50, с. 150].

Витрати на оплату праці є одними з найважливіших статей витрат будь-якого підприємства. У зв'язку з цим, розробка системи контролю витрат на оплату праці співробітникам та сплату податків з їх доходів повинна мати першочерговий характер для будь-якої організації. Витрати, пов'язані з персоналом дуже різноманітні. На нашу думку, поняття «витрати на персонал» набагато ширше, ніж «витрати на оплату праці» та включає в себе:

- премії, відпустки, доплати за роботу у вечірній і нічний час, інші доплати і надбавки;
- відрахування на соціальні потреби;
- витрати на забезпечення безпечних умов праці та медичне страхування;
- витрати на навчання і розвиток професійних навичок працівників підприємства;
- інші додаткові виплати.

Але при здійсненні контролю нерідко виникають і порушення при нарахуванні доходів фізичним особам і утримання з них. Виходячи з практики ведення бухгалтерського обліку, всі помилки і порушення, з якими стикаються відповідальні бухгалтери, умовно можна класифікувати за такими змістом груп проблем, пов'язаних:

- з недієвою організацією системи внутрішнього контролю на підприємстві;
- з недотриманням положень законодавчих та нормативних актів, що регламентують розрахунки за податками з доходів працівників;

- з повнотою відображення зобов'язань перед фіскальною службою та іншими державними установами;
- з правомірністю визнання зобов'язань по соціальному страхуванню і забезпеченню;
- з оцінкою зобов'язань перед державною фіскальною службою;
- з розкриттям інформації в бухгалтерській (фінансової) звітності.

Перша група проблем пов'язана з відсутністю на підприємстві належної організації системи внутрішнього контролю і, як наслідок, неналежний контроль за виконанням операцій. Крім того, можливі такі недоліки в організації обліку в даній області [51, с.152-154]:

- відсутність чинного графіка документообігу за розрахунками з державною фіскальною службою та іншими державними установами;
- відсутність аналізу актів перевірок за розрахунками з державною фіскальною службою та іншими державними установами;
- неналежна організація архівної справи.

Все перераховане послаблює характер засобів контролю та обліку на підприємстві.

Достовірність інформації про розрахунки по соціальному страхуванню в організації повинна спиратися на повноту відображення в обліку всіх зобов'язань перед фондами, що виникають відповідно до нормативних і правових актів державного, відомчого рівнів і підприємства, своєчасність відображення всіх розрахункових операцій і правильність визначення їх оцінки.

Необхідною елементом внутрішнього контролю є проведення інвентаризації розрахунків шляхом виявлення наявності актів звірки розрахунків з Державною фіскальною службою, Фондом соціального страхування тощо.

Проблеми, пов'язані з розкриттям інформації в бухгалтерській (фінансової) звітності, пов'язані, з одного боку, з неправильною методикою ведення бухгалтерського обліку з обліку зобов'язань (невірне складання

кореспонденції рахунків), з іншого – правильністю віднесення сум кредиторської заборгованості на відповідні статті звітності [52, с.345].

Таким чином, грамотна організація внутрішнього контролю розрахунків з персоналом організації, підвищує достовірність фінансової звітності та дозволяє уникнути порушень і розбіжностей при проведенні аудиту (табл. 3.2)

Таблиця 3.2

Програма внутрішнього контролю нарахування заробітної плати на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги»

№	Перелік контрольних процедур	Метод контролю
2	3	
1.	Виконати аналіз розподілу фонду заробітної плати, оцінити адекватність оплати праці працівників підприємства, перевірити дотримання трудового законодавства.	Огляд, аналіз, нормативно-правова оцінка, тестування, економічна перевірка
2.	Оцінка системи перепідготовки та підвищення кваліфікації, що прийнята на підприємстві. Оцінка стилю керівництва управління на підприємстві	Огляд, аналіз, нормативно-правова оцінка, тестування, запити, обговорення
3.	Перевірка наявності затвердження Положення про оплату праці та про преміювання та їх відповідності положенням законодавства про працю та нормативно-правовим актам з праці	Огляд, документальна перевірка нормативно-правова перевірка, аналітична перевірка
4.	Контроль обліку, оформлення первинної документації і правильності нарахування зарплати для усіх категорій працівників, щодо яких застосовуються різні системи оплати праці	Документальна перевірка, нормативно правова перевірка, перерахунок
5.	Перевірка обґрунтованості і правильності нарахування премій, надбавок, доплат, виплат з тимчасову непрацездатність, щорічних відпусток, винагород за підсумками праці за рік	Документальна перевірка, нормативно правова перевірка, перерахунок
6.	Контроль правильності виконаних нарахування та утримань із заробітної, виплат заробітної плати	Документальна, правова перевірка, перерахунок
7.	Оцінка підтвердження повноти розкриття інформації про нарахування заробітної плати у фінансовій звітності	Документальна перевірка, порівняння, розрахунок
8.	Розглянути інформацію, що одержана в результаті вищеперерахованих процедур та оцінити достатність резерву на оплату праці та пов'язаних зобов'язань	Документальна перевірка, оцінка, розрахунок

Окрім затвердженої програми із переліком процедур внутрішнього контролю щодо заробітної плати та інших видів виплат працівникам на підприємстві слід розглянути додаткові процедури контролю щодо обліку праці

та оперативного економічного контролю за використанням праці, які наведено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Додаткові процедури контролю щодо обліку праці на ТОВ «Бейкер
Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги»**

№	Складовою частиною	Зміст складової частини
1.	Первинний облік робочого часу	Організація табельного обліку. Використання показників табеля в оперативному, статистичному і бухгалтерському обліку
2.	План документації з обліку праці та нарахування заробітної плати	Складання робочих інструкцій до документів і розробка графіків документообігу
3.	Накопичення і групування показників первинних документів з обліку праці та нарахування заробітної плати	Складання «Відомості обліку фонду заробітної плати за категоріями працюючих і видами оплати» і «Зведеної відомості по розрахунках з робітниками і службовцями»
4.	Аналітичний облік розрахунків з нарахування заробітної праці	Організація аналітичного обліку розрахунків з нарахування заробітної плати
5.	План виконання облікових робіт з праці нарахування заробітної плати	Складання посадових характеристик, індивідуальних і структурних графіків облікових робіт
6.	Оперативний економічний контроль за використанням праці і фонду її оплати	Розробка плану контролю і побудова форм видів господарської звітності за результатами контролю. Визначення і реєстрація суми збитків від нерационального використання робочого часу, праці і фонду її оплати.

3.2. Напрями удосконалення системи контролю виплат працівникам ТОВ «Бейкер Тіллі Україна»

Відправним моментом контролю праці та заробітної плати є вивчення стану первинних документів, наявності в документах необхідних реквізитів, підписів, своєчасності їх складання, арифметичної перевірки даних, наведених у документах, об'єктивності відображення господарських операцій та ін. Особливу увагу слід звертати на нарахування оплати праці працівникам, які її отримують за відпрацьований час. У цьому випадку основна інформація про відпрацьований час знаходиться в таблиці обліку робочого часу. При перевірці табеля звертають увагу на дні, коли працівник хворів: тут необхідно упевнитися, чи немає подвійного нарахування оплати праці. Таким же чином

перевіряють нарахування оплати праці працівникам, які перебувають у відпустці [55, с.64-69].

Для контролю витрат на оплату праці необхідно також перевірити достовірність і законність нарахувань і утримань із заробітної плати. Основними їх видами є утримання податку на доходи фізичних осіб і військового збору та нарахування єдиного соціального внеску. При нарахування та утриманні податків з доходів працівників підприємства, перш за все, необхідно перевірити правильність їх визначення та своєчасність перерахування до бюджету відповідно до норм законодавства.

Більш того, особливо ретельно слід контролювати суми виплат, які перераховуються підприємствами на поточні рахунки працівників в банк. Для цього необхідно перевірити списки цих осіб та чи мають вони відношення до підприємства.

По завершенні перевірки розрахунків по оплаті праці на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» проводять арифметичну перевірку розрахунково-платіжних відомостей, звіду відрахування в фонди. Тут же виконується перевірка правильності відображення нарахованих і утриманих сум податків в кореспонденції з іншими рахунками. Загальна сума нарахованої оплати за кредитом рахунка 66 повинна відповідати сумам, віднесених на дебет. Рахунок, що кореспондує за дебетом, залежить від того, у зв'язку з чим нараховується виплата і до якої категорії відноситься працівник. Сума утримань із оплати праці, тобто дебет рахунку 66, повинна відповідати сумі по кредиту рахунків 6411, 642, а сума нарахувань на оплату праці – рахунку 651.

Послідовність проведення перевірки операцій за розрахунками з персоналом з оплати праці і робоча документація перевірки представлені в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Перелік контрольних процедур при перевірці розрахунків по заробітній платі на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги»

№	Перелік процедур	Робочі документи
1	2	3
1. Перевірка оформлення первинних документів		
1.1	Визначення ступеня уніфікації первинних документів з обліку персоналу і робочого часу	Накази про прийом на роботу, звільнення, переміщення, табелі обліку використання робочого часу, особові картки
1.2	Перевірка правильності обліку робочого часу	Табелі обліку використання робочого часу
1.3	Перевірка правильності оформлення розрахунково-платіжних документів	Розрахунково-платіжні відомості, розрахункові відомості, платіжні відомості, платіжні доручення на виплату працівникам.
2. Перевірка системи нарахувань заробітної плати		
2.1	Перевірка обґрунтованості нарахувань за: а) понаднормову роботу; б) роботу у вихідні та святкові дні	Накази керівника, табелі обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжні відомості, платіжні доручення на виплату працівникам.
2.2	Перевірка правильності розрахунку середнього заробітку для різних цілей	Накази керівника, заяви працівників, розрахунково-платіжні відомості, особові картки
2.3	Перевірка правильності розрахунку допомоги, яка виплачується за рахунок коштів ФСС	Листки непрацездатності, розрахунково-платіжні відомості
2.4	Перевірка правильності визначення сукупного доходу для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором	Розрахунково-платіжні відомості, довідки про доходи працівників.
3. Перевірка правильності утримань із заробітної плати		
3.1	Визначення відповідності застосовуваних ставок податків з чинним законодавством	Розрахунково-платіжні відомості, довідки про доходи працівників.

Контроль за правильністю ведення обліку доходів та правильністю нарахувань та утримань з них на підприємстві є найважливішим елементом контролю, тому, перш за все, для правильного нарахування заробітної плати необхідно мати всі коректно оформлені кадрові документи, які слугують

підставою для нарахування виплат працівникам. Тому наявність всіх вірно оформлених первинних документів для подальшого нарахування заробітної плати є обов'язковою умовою для позитивної оцінки при проведенні контролю з обліку оплати праці на підприємстві.

Форма обліку на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» автоматизована, тобто в організації застосовується спеціальна бухгалтерська програма «1С Бухгалтерія 8.3 для України», яка надає досить широкі можливості для формування облікової інформації в частині обліку відпрацьованого часу, нарахування заробітної плати та утримань з неї.

Головною особливістю цієї програми є те, що всі події, так чи інакше впливають на розрахунок заробітної плати та оформляються за допомогою відповідних документів. Проміжні розрахунки програма виконує повністю самостійно, але важливо своєчасно і уважно заповнювати і оновлювати довідники. Програма може сформувати платіжні відомості, розрахункові листи, особові рахунки, розрахункові відомості, платіжні доручення, звіди відрахувань у фонди, звітність, яку підприємство подає в Державну фіскальну службу, Пенсійний фонд, Державну службу статистики та інші державні органи та фонди [56, с.37].

Налагоджена система внутрішнього контролю протидіє виникненню помилок, які можуть бути в поточній роботі, і зводить до мінімуму можливість прийняття неправильних рішень і виникнення збитків.

Одним з пріоритетних напрямків вдосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з персоналом з оплати праці є його автоматизація. Правильна організація обліку – одна з основних функцій управління підприємствам. В системі обліку, найважливішою ділянкою є облік заробітної плати. Без точного і своєчасного обліку заробітної плати правильне функціонування підприємства.

Реформа системи обліку праці і заробітної плати схильна до впливу об'єктивних факторів і обставин, характерних для перехідного періоду розвитку економіки країни. Істотним об'єктивним фактором, що впливає на процес

реформування заробітної плати, є його адміністративний характер: високий ступінь державної регламентації бухгалтерського обліку, а також виконання функцій забезпечення постійно мінливих фіскальних інтересів держави. Також потрібно відзначити, що в даний час у зв'язку з частою зміною законодавства в системі обліку доходів фізичних осіб та відрахувань з нею виникає ускладнення завдань, що стоять перед бухгалтерським обліком, зростають вимоги до кваліфікації і професіоналізму бухгалтерських працівників [57, с.73-76].

Удосконалення методів економічного стимулювання персоналу ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» має ґрунтуватися на встановленні залежності між оплатою праці та рівнем доходів підприємства, а також в залежності від ефективності праці самого працівника.

Система оплати повинна створювати у працівників почуття впевненості і захищеності та включати дієві засоби стимулювання.

Отож, щоб обрана система оплати посилювала продуктивність праці співробітників організації, на нашу думку, для визначення напрямків удосконалення методики обліку доходів необхідно:

- визначити цілі і принципи системи оплати (орієнтація на індивідуальні або групові результати, чи дозволяє дана система знайти і утримати потрібних спеціалістів, зменшити плинність персоналу);
- зібрати інформацію про системи оплати в фірмах-конкурентах;
- розглянути можливість опитування по запропонованих змінах в системі оплати праці;
- проаналізувати ефективність системи оплати праці за рахунок порівняння досягнутих результатів з її цілями [58, с.52-55].

Політика в області оплати праці є складовою частиною управління підприємством, і від неї значною мірою залежить ефективність його роботи, так як заробітна плата є одним з найважливіших стимулів у раціональному використанні робочої сили.

При розробці політики в сфері заробітної плати та її організації на підприємстві необхідно враховувати наступні принципи при оплаті праці:

- справедливість, тобто однакова оплата за однакову працю;
- облік складності виконуваної роботи та рівня кваліфікації працівника;
- стимулювання за якість праці і сумлінне ставлення до праці;
- індексації заробітної плати відповідно до рівня інфляції.

При організації заробітної плати необхідно прагнути до максимальної об'єктивності оцінки результатів праці кожного працівника. Реалізація цього принципу залежить від умов діяльності організації, взаємин її співробітників, а також від кваліфікації та сумлінності тих, хто визначає норми трудомісткості, характеристики умов і оплати праці [59].

На досліджуваному підприємстві нарахування і виплата премій відбувається найчастіше економічно необгрунтовано. Економічно ефективну слід вважати таку систему преміювання, яка формує рівень оплати праці відповідно до ступеня виконання показників і умов преміювання та забезпечує досягнення ефекту, по своїй величині більшого, ніж відповідна йому преміальна частина заробітної плати [60, с.296-299]. Розмір премій повинен відображати зв'язок з трудовим внеском кожного конкретного працівника. Співробітники повинні заохочуватися за досягнення планових показників роботи або за ініціативні пропозиції, спрямовані на економію ресурсів та збільшення кількості клієнтів. Показники преміювання повинні враховувати особливості діяльності кожного працівника і найбільш повно характеризувати виконувану роботу.

Тому пропонується розробити таку преміальну систему підприємства, щоб вона носила чіткий характер і не викликала ускладнення в практичному її використанні. Наприклад, при розподілі премії повинні враховуватися як об'єктивні, так і суб'єктивні чинники. До об'єктивних факторів слід віднести загальний трудовий стаж, стаж роботи на даному підприємстві, рівень освіти і кількість відпрацьованого часу. Ці фактори враховуються незалежно від думки

керівника про співробітника і його трудові успіхи. Суб'єктивні чинники, такі як виконання особливо важливих завдань, заміщення тимчасово відсутніх працівників, за активність працівника і проявлену ініціативу, за підвищення кваліфікації та професійного рівня, за високу якість виконуваної роботи і т.д. враховуються керівником шляхом заповнення розробленої форми на кожного співробітника [61]. При цьому слід використовувати і систему понижувальних винагороду факторів, таких як за створення конфліктних ситуацій в колективі і некоректну поведінку, за запізнення працівника в календарному періоді, за інше порушення трудової дисципліни, за прогули, за несвоєчасне і неякісне виконання трудових завдань, за безініціативність і небажання підвищувати свій професійний рівень. Після того, як визначено фонд преміювання та кількість набраних кожним працівником балів, для визначення розміру премії кожного співробітника, необхідно розділити преміальний фонд на загальну кількість балів, набраних всіма працівниками. Потім помножити отриманий на попередньому етапі результат на кількість балів, набраних індивідуально кожним співробітником. Виходить індивідуальний розмір премії, що враховує всі вищезазвані фактори.

Також при дослідженні підприємства було виявлено ряд недоліків, основні з яких полягають в тому, що:

- 1) на первинних документах (розрахункова відомість, платіжна відомість) відсутні необхідні підписи керівника і головного бухгалтера, які підтверджують достовірність документа. Такі документи та здійснювані на їх підставі операції можуть бути визнані недійсними;

- 2) не завжди в документах заповнюються рядки і графи, які передбачені бланками документів, наприклад, номери документів, коди аналітичного обліку. Це може привести до відсутності повної інформації про господарські операції, що призведе до спотворення даних при їх обліку;

- 3) на підприємстві відсутній графік документообігу. Первинні документи надходять до бухгалтерії з запізненням, тобто лікарняний лист або заява на

відпустку можуть бути надані несвоєчасно, тому бухгалтер не встигає швидко і оперативно обробляти їх.

З метою усунення недоліків та вдосконалення обліку розрахунків з персоналом з оплати праці можна запропонувати:

- в першу чергу, вивести на належний рівень первинний облік, а саме: суворе і обов'язкове заповнення всіх реквізитів; якщо деякі реквізити не заповнюються, то у відповідному місці робити прочерк;
- раціонально організувати ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, зокрема в частині обліку заробітної плати.

Основними передумовами раціональної організації бухгалтерського обліку є: вивчення організацією законоположень і інструкцій та інших документів з обліку і звітності; визначення характеру і обсягу бухгалтерської інформації; раціональний розподіл праці між працівниками. Всі ці аспекти мають істотний вплив на організацію і побудову облікового процесу, зокрема, на вибір робочого плану рахунків, інших організаційних, методичних і технічних аспектів бухгалтерського обліку.

Раціональна організація документообігу, прискорює терміни складання бухгалтерської звітності, підвищує оперативність бухгалтерського обліку, необхідну при управлінні підприємством. Такого графіка документообігу на підприємстві немає. Можна запропонувати вести облік, згідно з розробленим графіком документообігу (табл.3.5)

Наявність такого графіка та дотримання його дає можливість запровадити належну ритмічність у роботу облікового персоналу, посилити контрольні функції обліку, забезпечити необхідну інформацію для складання відповідної звітності в установлені строки.

Таблиця 3.5

Графік документообігу підприємства за розрахунками з оплати праці

№ з/п	Найменування документа	Створення документа				Перевірка документа			Обробка документа			Здавання		
		Кількість примірників	відповідальний		строк виконання	відповідальний			виконавець	строк виконання	подальше проходження документа	виконавець	строк виконання	місце і строк зберігання
			за оформлення	за виконання		за здавання	за перевірку	строк подання						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Табель обліку використання робочого часу	1	Начальник відділу кадрової роботи	Начальник відділу кадрової роботи	Щодня в робочі дні	Начальник відділу кадрової роботи, керівники мало чисельних структурних підрозділів	Начальник відділу фінансово-господарського забезпечення - головний бухгалтер	Щомісячно до 12 числа за 1 половину місяця та до 25 числа – за другу половину місяця при потребі	Бухгалтер по заробітній платі	Щомісячно до 26 числа при потребі	Складання розрахунково-платіжної відомості, виплата зарплати поточного місяця	Бухгалтер по заробітній платі	До 28-31 числа та у міру надходження	Відділ фінансово-господарського забезпечення, 3 роки
2	Розрахунково-платіжна відомість	1	Бухгалтер по заробітній платі	Бухгалтер по заробітній платі	За 1 половину місяця — до 14 числа, за 2 половину місяця — до 28 числа	Бухгалтер по заробітній платі, головний бухгалтер	Бухгалтер по заробітній платі, головний бухгалтер	Не пізніше наступного дня після складання	Бухгалтер по заробітній платі, головний бухгалтер	У день виплати заробітної плати	Складання особового рахунка, виплата заробітної плати за поточний місяць	Бухгалтер по заробітній платі, головний бухгалтер	У міру надходження	Відділ фінансово-господарського забезпечення, 75 років
3	Розпорядження про преміювання	1	Начальник відділу кадрової роботи, головний бухгалтер	Начальник відділу кадрової роботи, головний бухгалтер	Щомісяця або за результатами економії фонду оплати праці	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	Не пізніше 26 числа поточного місяця	Бухгалтер по заробітній платі, головний бухгалтер	Не пізніше 28 числа поточного місяця	Включення в розрахунково - платіжну відомість	Головний бухгалтер	У міру надходження	Відділ фінансово-господарського забезпечення, 3 роки

Продовження табл.3.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
4	Листи непрацездатності і протоколи комісії із соціального страхування з тимчасової непрацездатності	1	-	-	-	Комісія із соціального страхуван- ня з тимчасової непрацездат- ності	Комісія із соціального страхування з тимчасової непрацездат- ності, начальник відділу фінансово- господарсь- кого забезпечення -головний бухгалтер	Після оформлен- ня	Бухгалтер по заробітній платі, головний бухгалтер	У день виплати заробітної плати, авансу	Нарахування лікарняних	Бухгалтер по заробітній платі, головний бухгалтер	У міру надходження	Відділ фінансово- господарсь- кого забезпечення, 3 роки

Згідно з установленою структурою бухгалтерського апарату підприємства та розподілом обов'язків між окремими його працівниками організовується документооборот, тобто шлях проходження документа від його складання до задачі в архів. У графіку документообороту зазначається призначення документа, особу й час його складання, хто підписує, які показники контролює, коли і кому передає та наступне використання цього документа. Графік документообороту затверджує головний бухгалтер, який і здійснює контроль за його дотриманням.

В даний час для ведення бухгалтерського обліку підприємство використовує практичний і надійний програмний продукт з обліку заробітної плати – «1С Бухгалтерія 8.3 для України». Для контролю і аналізу витрат на оплату праці в рамках програми 1С, ми пропонуємо формувати звіт «Аналіз витрат на оплату праці». Звіт призначений для отримання відомостей про витрати на оплату праці та відрахування всіх необхідних податків та зборів. Він дозволяє контролювати витрати по зарплаті і податках за всіма рахунками витрат.

В рамках програми «1С Бухгалтерія 8.3 для України» формуються Нові звіти по закриттю місяця. Дані звіти забезпечують прозорість завершальних операцій і підвищують оперативність, точність і наочність обліку. Всі проміжні розрахунки можуть бути проаналізовані за допомогою спеціальних звітів - довідок-розрахунків, які можна формувати з різним ступенем деталізації, в різних розрізах. В результаті користувач бачить зв'язок введених ним даних з результатами розрахунків [62].

Отже, проаналізувавши організацію обліку, контролю та оподаткування виплат працівникам можна сказати, що усунення виявлених недоліків і впровадження запропонованих заходів сприятимуть оперативності, наочності обліку і контролю, створення економічно обґрунтованої і достовірної інформації про працю та її оплату; забезпечувати точну і своєчасну оплату праці працівників організації, стежити за законністю операцій, пов'язаних з

нарахуванням і виплатою належної заробітку, усуненням непродуктивних виплат, прихованих і явних втрат робочого часу, ефективністю застосовуваних форм організації і стимулювання праці.

3.3. Діагностика системи контролю виплат працівникам ТОВ «Бейкер Тіллі Україна»

Функціонування підприємства в умовах трансформації економіки актуалізує проблему раціонального витрачання ресурсів, докорінного поліпшення управління витратами для забезпечення конкурентоспроможності продукції. При цьому зростає значення системи контролю витрат на оплату праці.

У ринковій економіці аналіз трудових відносин потребує більше уваги, оскільки робоча сила має вартісну ціну, а тому є конкурентною на ринку праці, що розширює межі аналітичних досліджень. Критерієм оптимізації трудових відносин стають не лише економічні, а й соціальні параметри.

Трудові ресурси підприємства відіграють провідну роль у розв'язанні науково-технічних, організаційних і економічних завдань щодо досягнення поставлених результатів господарювання. Рівень забезпеченості підприємства робочою силою та її раціональне використання значною мірою визначає організаційно-технічний рівень виробництва, ступінь використання техніки та технології, предметів праці.

Таблиця 3.6

Основні показники, що застосовуються для створення системи контролю стану розрахунків з оплати праці

Назва показника	Код рядк а	Роки				
		2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7
За розрахунками з бюджетом	1620	59,7	100,7	157,0	441,9	443,2
За розрахунками зі страхування	1625	26,7	0,8	3,0	19,0	29,0
За розрахунками з оплати праці	1630	41,3	1,7	467,5	952,8	1654,2

Поточні зобов'язання разом	1695	342,7	271,9	1181,3	3175,4	3701,0
Грошові кошти та їх еквіваленти	1165	639,5	506,4	643,0	1810,3	2870,5

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4	5	6	7
оборотні активи разом	1195	1473,4	1127,7	1439,2	3494,5	4136,7
Середньорічна чисельність працівників	x	21	25	29	39	42
Разом операційних витрат	2285	4245,0	7279,2	8312,8	11094,5	13989,5

На основі наведених даних у таблиці відобразимо на рис. 3.2 динаміку зміни зобов'язань підприємства за 2013-2017 рр. Тим самим можна помітити, що спостерігається незначне збільшення розміру зобов'язань за розрахунками з бюджетом та соціального страхування. Досить суттєве збільшення спостерігається в розрахунках з оплати праці. Особливо це помітно в 2016 році. Таке зростання можна пояснюється зростанням кількості працівників та їх посадових окладів.

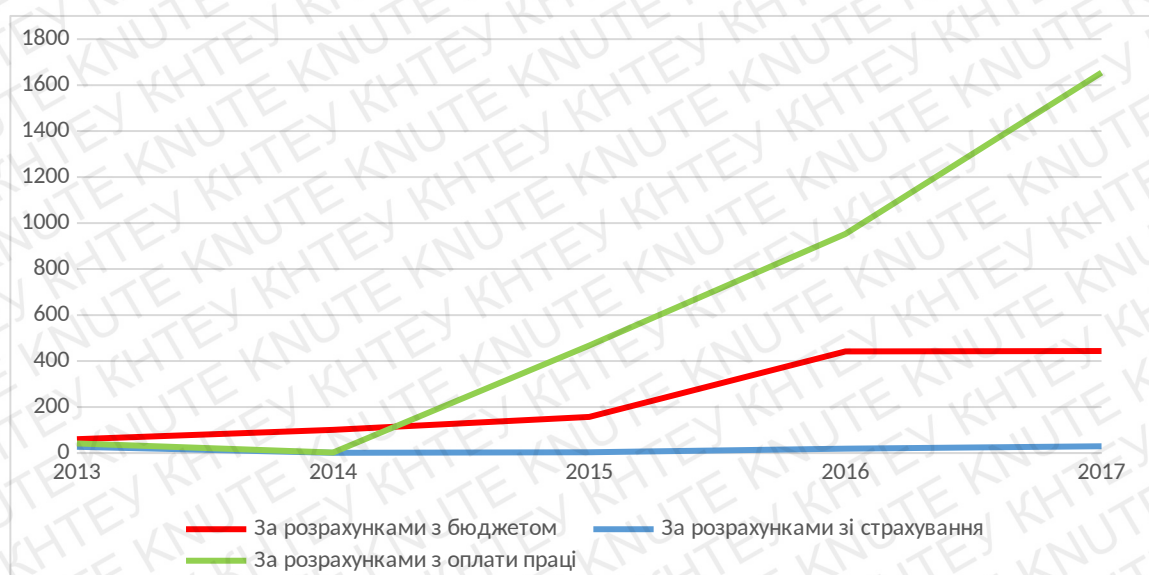


Рис. 3.2 Динаміка змін зобов'язань підприємства 2013-2017 рр.

На рис. 3.3 відображено динаміку зміни розрахунків на оплату праці та соціальні заходи. Варто зазначити, що витрати в зазначеному проміжку років на оплату праці та соціальні заходи мають тенденцію до збільшення. Витрати на

соціальні заходи зростають пропорційно збільшенню розмірів виплат заробітної плати, найбільше значення витрати на оплату праці мали у 2016 та 2017 роках із відповідними значеннями у 953 тисячі гривень та 1,6 мільйонів гривень відповідно.

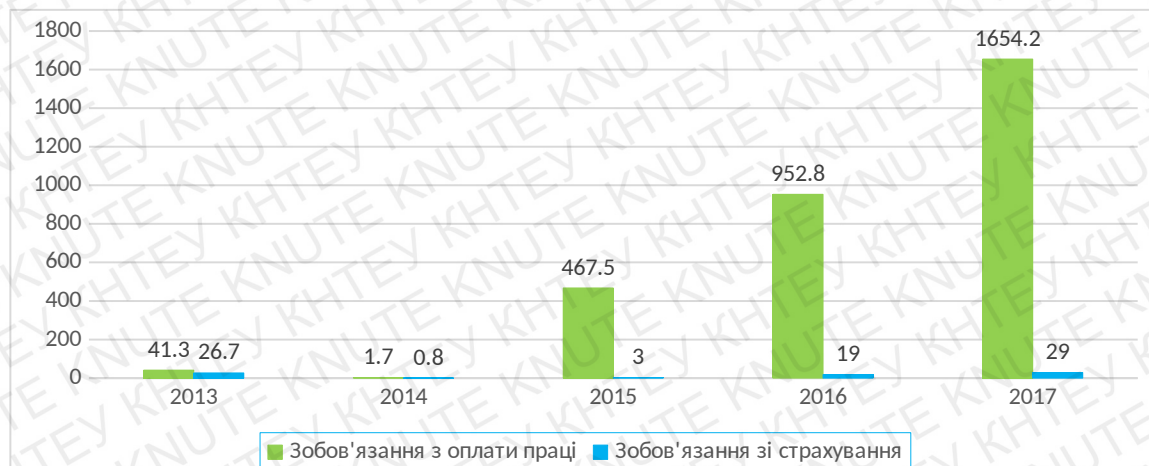


Рис. 3.3 Динаміка зміни зобов'язань з оплати праці та соціальні заходи

На наступному рис. 3.4 відображено динаміку зміни питомої ваги зобов'язань за розрахунками з оплати праці в пасиві та в поточних зобов'язаннях. Таким чином можна відзначити, що показники мали найменше значення у 2013-2014. Починаючи з 2015 року спостерігається суттєве збільшення питомої ваги розрахунків з оплати праці в поточних зобов'язаннях та зобов'язань з оплати праці у пасиві. У 2016 році спостерігається зменшення цих показників, зокрема частини у пасиві балансу, де питома вага зменшилась до 5%. Можна зауважити, що 2017 рік був найбільш сприятливим для працівників підприємства, про що свідчить великий розмір питомої ваги в зазначеному періоді.

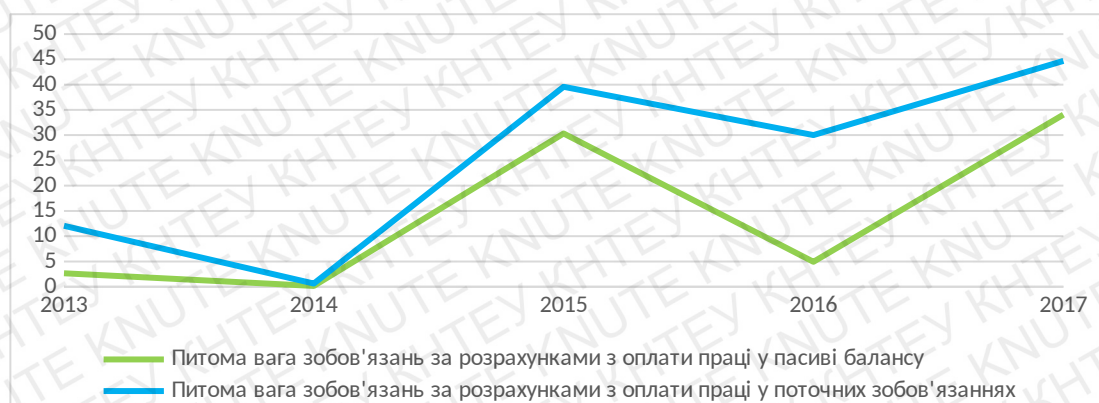


Рис. 3.4. Питома вага зобов'язань за розрахунками з оплати праці у пасиві балансу та у поточних зобов'язаннях 2013-2017 рр.

Варто звернути увагу на табл. 3.7, в якій наведено основні показники, що розраховувалися за показниками фінансової звітності, в тому числі з використанням форми 1-м Баланс (звіт про фінансовий стан) та форми 2-м Звіт про фінансові результати. В табл. 3.7 наведені такі показники як: питома вага розрахунків з бюджетом у пасиві, питома вага розрахунків з бюджетом у поточних зобов'язаннях, відношення розрахунків з бюджетом до грошових коштів, питома вага розрахунків зі страхування у пасиві, питома вага розрахунків зі страхування у поточних зобов'язаннях, відношення витрат зі страхування до грошових коштів та інші показники, необхідні для аналізу.

Таблиця 3.7

Основні показники оплати праці на підприємстві ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги»

Назва показника	од. виміру	Роки				
		2013	2014	2015	2016	2017
1	2	4	5	6	7	8
Питома вага розрахунків з бюджетом у пасиві	%	3,85	8,44	10,18	10,93	9,12
Питома вага розрахунків з бюджетом у поточних зобов'язаннях, %	%	17,42	37,03	13,29	13,91	11,97
Відношення розрахунків з бюджетом до грошових коштів	%	9,33	19,88	24,41	24,41	15,43
Питома вага розрахунків зі страхування у пасиві	%	1,72	0,067	0,19	0,47	1,72
Питома вага розрахунків зі страхування у поточних зобов'язаннях	%	7,79	0,29	0,25	0,59	2,26
Відношення зі страхування до грошових коштів	%	4,17	0,15	0,46	1,04	2,92
Питома вага зобов'язань з оплати праці у пасиві	%	2,66	0,14	30,32	23,57	34,04
Питома вага зобов'язань з оплати праці у поточних зобов'язаннях	%	12,05	0,625	39,57	30,0	44,69
Відношення з оплати праці до грошових коштів	коэф.	0,064	0,003	0,727	0,52	0,57

На рис. 3.5 відображено питому вагу зобов'язань з оплати праці в пасиві, у поточних зобов'язаннях та відношення витрат на оплату праці до грошових коштів, наявних у підприємства на даний час. Тим самим можна помітити, що питома вага зобов'язань з оплати праці у поточних зобов'язаннях набувала найбільшого значення у 2017 році, найменшого у 2014 році. Відношення зобов'язань з оплати праці до грошових коштів було найбільшим у 2015 році, а найменшим у 2014 році. Питома вага зобов'язань з оплати праці у пасиві була найбільшою у 2017 році, а найменшою у 2014 році.

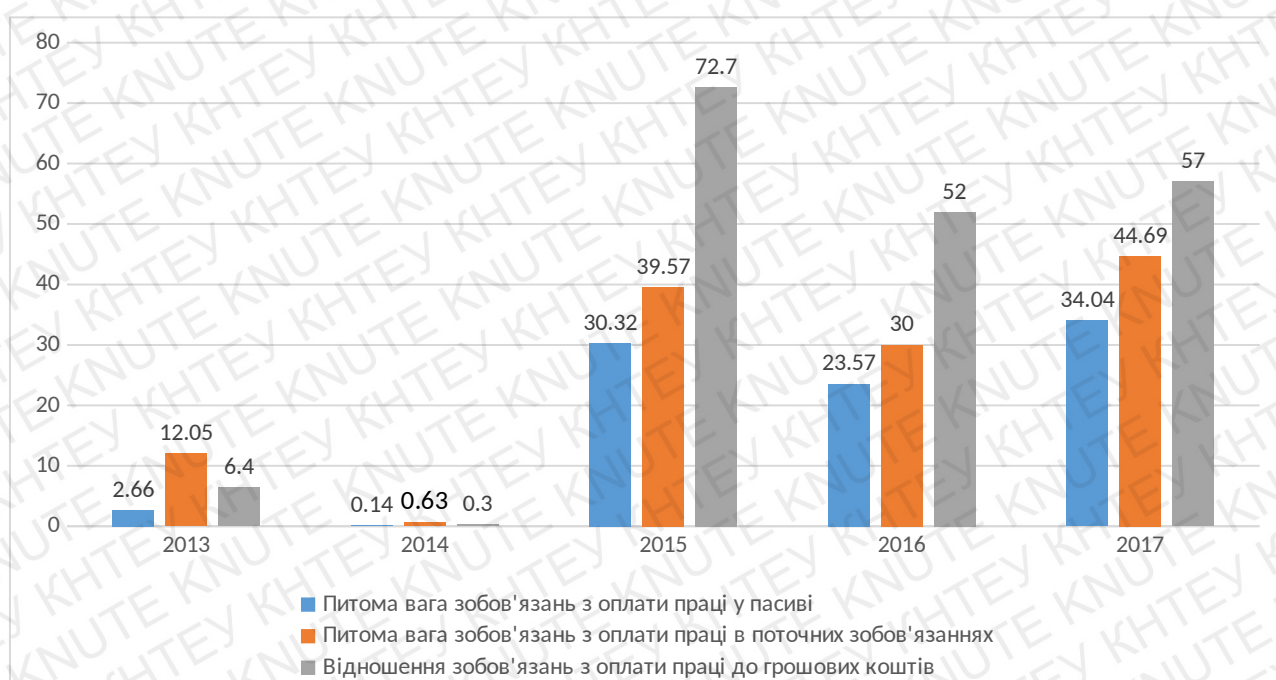


Рис. 3.5 Динаміка зміни оплати праці у пасиві балансу та у сумі поточних зобов'язань

Звертаючи увагу на показники зобов'язань з оплати праці, варто зауважити, даний показник є динамічним та має тенденцію до збільшення із

кожним роком на даному підприємстві. На нашу думку, доцільним є проведення паралелі між динамікою показників дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги та динамікою зобов'язань з оплати праці (рис. 3.6). На рис. 3.6 можна чітко простежити та зробити припущення, що у період 2013-2015 років компанія співпрацювала із деякою частиною постійних клієнтів та залучала частину «старт-апів», що згодом дало змогу збільшити витрати на оплату праці співробітників задля обслуговування нових клієнтів.

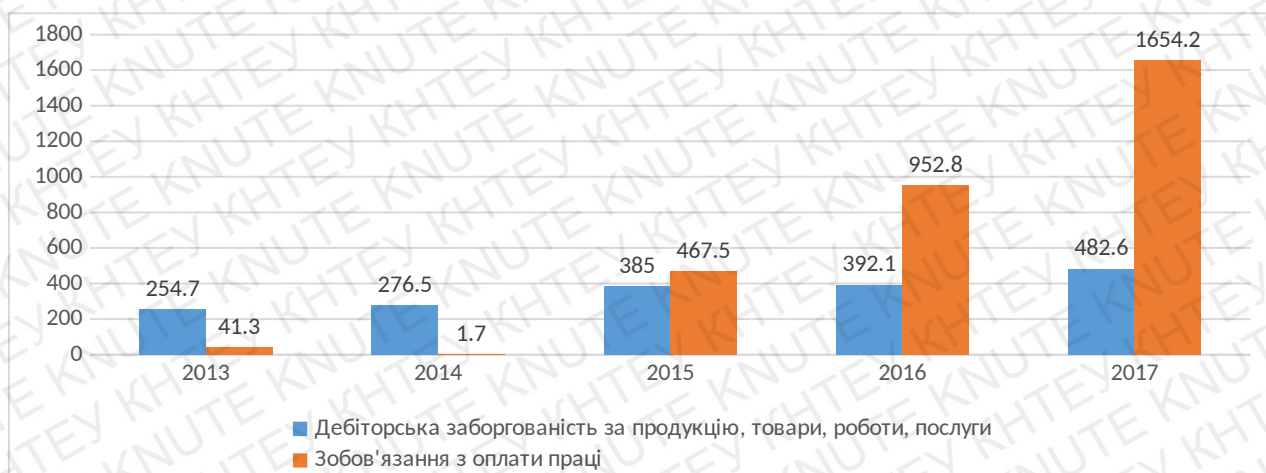


Рис. 3.6 Динаміка зобов'язань з оплати праці та дебіторської заборгованості за послуги

Аналізуючи показники дебіторської заборгованості, варто насамперед відштовхуватися від основної діяльності підприємства, що являє собою надання бухгалтерських послуг. Наявність дебіторської заборгованості може свідчити, в першу чергу, про те, що компанія залучає нових клієнтів та частина з них є так званими «старт-апами». Останні в свою чергу мають на меті розвиток своєї діяльності на ринку України, та в подальшому здатні трансформувати дебіторську заборгованість за послуги в гроші та їх еквіваленти. Підтвердженням цього є зіставлення динаміки дебіторської заборгованості за послуги та динаміки залишків грошових коштів та їх еквівалентів (рис. 3.7).

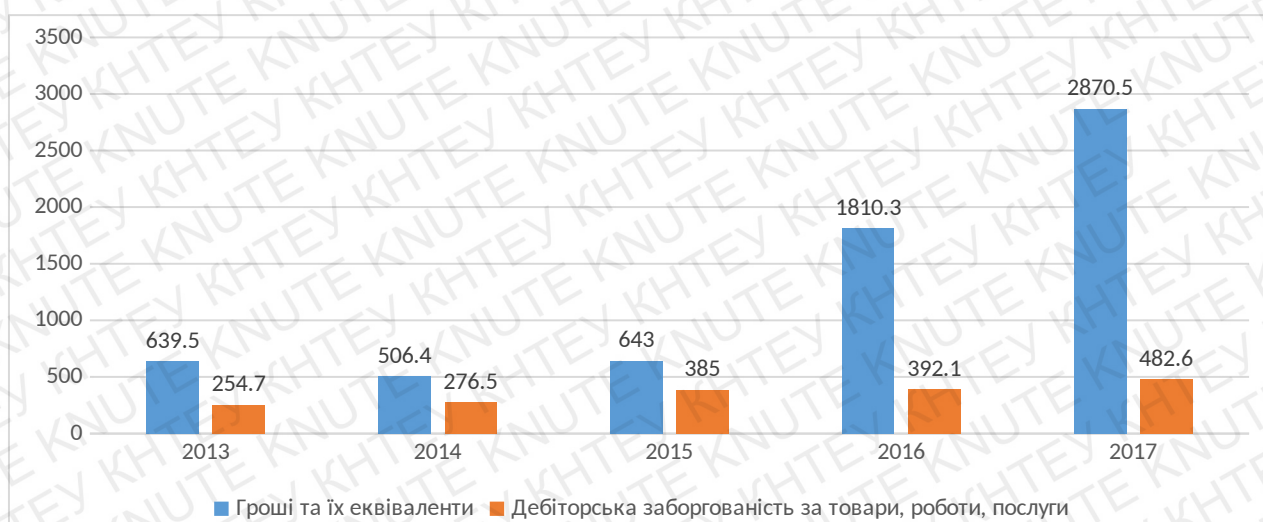


Рис. 3.7 Динаміка показників дебіторської заборгованості за послуги та грошей та їх еквівалентів 2013-2017рр.

Позитивна динаміка основних показників активу балансу дозволяє компанії збільшувати витрати на персонал, що в свою чергу дає змогу залучати нових клієнтів. Якість їх обслуговування служить гарним сигналом для інших потенційних клієнтів та дає змогу розширяти інвестиційні потоки.

Варто зазначити, що компанія витрачає кошти на підвищення кваліфікації персоналу, що згодом позначається й на витратах на оплату праці шляхом підвищення посадових окладів у разі успішного складання іспитів. Досліджуючи систему контролю виплат працівникам на підприємстві слід звернути увагу, що в якості мотиваційного заохочення керівництво компанії застосовує такий вид виплати, що має назву «13-та зарплата». Її розрахунок багато в чому залежить від успішності діяльності компанії впродовж року, за який нараховується така виплата. Частково це пояснює наявність кредиторської заборгованості з оплати праці співробітникам, адже виплата такої заборгованості припадає на період, що слідує за звітним.

Проаналізувавши динаміку ключових показників діяльності ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» можна спрогнозувати динаміку на наступні декілька років. Враховуючи економічне середовище діяльності підприємства не слід виключати й інфляційні процеси з прогнозу (рис.3.8).

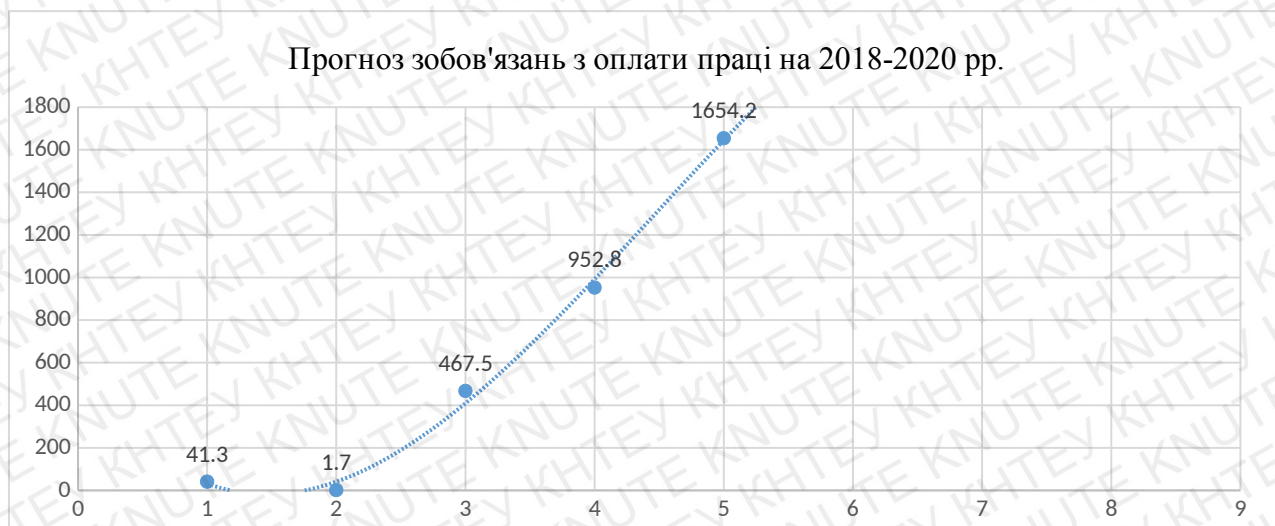


Рис. 3.8 Прогноз динаміки зміни зобов'язань з оплати праці на 2018-2020 рр.

Прогнозні дані рис. 3.8 дають змогу чітко усвідомити, що позитивна динаміка зростання зобов'язань з оплати праці простежуватиметься впродовж декількох наступних років та має стабілізуватися у 2020 р.

Використовуючи середовище Microsoft Excel та застосовуючи вже наведені дані спробуємо спрогнозувати динаміку показників грошей та їх еквівалентів (рис. 3.9) та дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги (рис. 3.10).



Рис. 3.9 Прогноз динаміки залишків грошей та їх еквівалентів на 2018-2020рр.

Прогнозні дані рис. 3.9 свідчать про збереження позитивної динаміки зростання залишків грошових коштів та їх еквівалентів впродовж наступних років та підтверджують гіпотезу стосовно здатності трансформації дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги від нових клієнтів в найбільш ліквідний актив підприємства – грошові кошти. Враховуючи поточний вектор діяльності підприємства, головна мета якого є залучення нових клієнтів для обслуговування, дана динаміка є позитивним явищем для життєдіяльності підприємства.

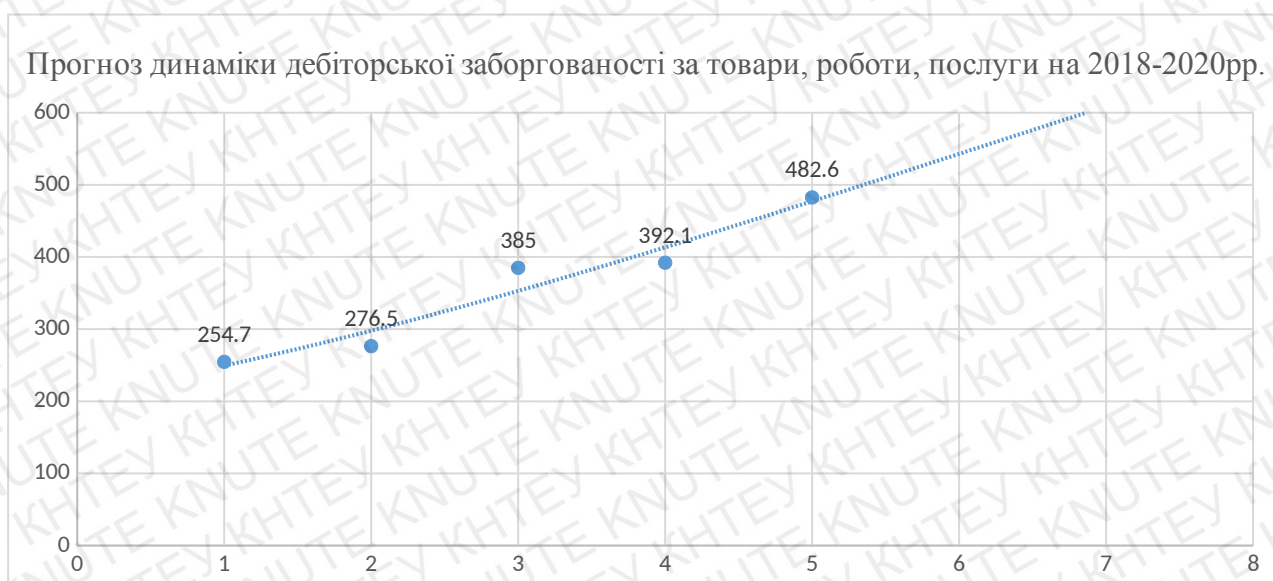


Рис. 3.10 Прогноз динаміки дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 2018-2020рр.

Прогнозні дані рис. 3.10 дають чітке уявлення того, що має відбуватися на підприємстві впродовж наступних декількох років. Як і попередні прогнозні показники, динаміка дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги збереже тенденцію до збільшення. Варто зауважити, що ресурси будь якого підприємства є обмеженими, а тому існує ймовірність того, що даний показник стабілізується в певному пропорційному відношенні до грошових коштів та їх еквівалентів в наступні роки

Аналізуючи прогнозні показники та їх вплив на систему контролю оплати праці ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» варто

враховувати також і зовнішні показники, до яких першочергово потрібно відносити економічне середовище, зовнішню та внутрішню політику влади країни суб'єкта господарювання. Обслуговування державного боргу, ситуація на сході країни та зовнішні позики можуть вплинути на економічну політику країни. Прикладом є впровадження податку у вигляді військового збору за ставкою 1,5% з 01 січня 2015 року, що суттєво збільшило податкове навантаження на доходи як громадян. До чинників, які суттєво впливають на значення показників можна віднести інфляцію, яка за 2017 рік склала 13,7% [68]

Отже, проаналізувавши систему контролю виплат працівникам на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» можна зауважити, що ріст основних показників активу балансу, а саме дебіторської заборгованості та грошей та їх еквівалентів спонукає залучення нового персоналу, що знаходить своє відображення у зобов'язаннях з оплати праці пасиву балансу та посилює актуальність перегляду процедур контролю виплат на підприємстві.

Висновки до розділу 3

Підводячи підсумок проведеного дослідження теоретико-економічних та практичних аспектів обліку і контролю зобов'язань з оплати праці можна зробити висновок, що у даному розділі було змістовно розглянуто наступні питання, які є визначальними для вирішення частини завдань, поставлених у процесі дослідження даного об'єкту:

- 1) Інформаційно-методичного забезпечення контролю фінансової звітності в частині операцій з розрахунками з оплати праці.
- 2) Інформаційно-методичного забезпечення контролю зобов'язань з оплати праці підприємства.

Було досліджено процедури контролю, які діють на підприємстві та проаналізовано систему накопичення первинних документів кадрового обліку.

Виявлено недоліки в частині обліку таких документів, а саме відсутність необхідних підписів керівника і головного бухгалтера, що є підтвердженням достовірності документу. Це також пояснює відсутність даних в деяких рядках та графах бланків документів, що може призводити до спотворення даних при обліку через неповноту інформації про господарські операції.

Враховуючи чисельність працівників ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» було виявлено відсутність графіку документообігу та запропоновано його створення з метою оптимізації кадрового діловодства та створення належних умов для своєчасних виплат працівникам (лікарняні, відпустки).

Виведення на належний рівень організацію первинного обліку та його раціоналізація прискорює терміни складання бухгалтерської звітності, підвищує оперативність бухгалтерського обліку в частині виплат працівникам.

ВИСНОВКИ

Результатом роботи є наукове обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку, контролю та оподаткування виплат працівникам. Отримані результати свідчать про досягнення визначеної мети і виконання завдань дослідження та дають змогу зробити такі висновки:

Нами було встановлено, що питання ведення бухгалтерського обліку оплати праці та зобов'язань з оплати праці на даний момент є досить актуальним, оскільки заробітна плата є джерелом доходу для більшості суб'єктів економіки і тим самим її величина впливає на купівельну спроможність і економічну ситуацію в країні.

Відповідно до змін в економічному і соціальному розвитку країни істотно змінюється і політика в області оплати праці, соціальної підтримки і захисту працівників. Ринкові відносини спонукали до виникнення нових джерел отримання грошових доходів у вигляді сум, нарахованих до виплати по акціях, дивідендах, відсотках, а також додаткового блага для працівників. Система заробітної плати характеризує взаємозв'язок елементів заробітної плати: доплат, надбавок, премій. В залежності від режиму і умов праці в заробітну плату включаються нарахування стимулюючого і компенсаційного характеру. Облік розрахунків з оплати праці – найбільш складна і трудомістка ділянка бухгалтерії, організація якої вимагає забезпечити правильне і своєчасне нарахування заробітної плати та видачу її у встановлені терміни.

Нами було проведено економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури з теми дослідження. Визначено, що облік поточних зобов'язань із заробітної плати в Україні регулюється значною кількістю нормативно-правових документів, які мають різну юридичну силу.

Виявлена неузгодженість в частині визначення сутності поняття «оплата праці» викликала необхідність уточнення даного поняття. Здійснене дослідження сутності зобов'язань з оплати праці дало змогу зрозуміти

особливості трудових відносин. Таким чином було з'ясовано, що розрахунки з оплати праці – спосіб розрахунку між працівником та роботодавцем для забезпечення потреб діяльності суб'єкта господарювання. Обґрунтовано необхідність виокремлення розрахунків з оплати праці від зобов'язань з оплати праці та визначено відмінність між ними, що є важливим теоретичним здобутком даного дослідження.

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, що у зв'язку зі змінами в законодавстві, які час від часу змінюють свої вимоги щодо тих чи інших документів, тому для уникнення розбіжностей потрібно постійно слідкувати за оновленням інформації органів державної влади в частині обліку доходів фізичних осіб, їх оподаткування та ведення кадрової документації працівників підприємства. Також за допомогою фіксації даних в документах бухгалтер та керівник контролює та володіє певною інформацією та змінами, які відбуваються протягом звітних періодів на підприємстві в частині оплати праці.

На ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» бухгалтерський облік заробітної плати ведеться автоматизованим способом з використанням бухгалтерської програми 1С: «Підприємство 8.3». Всі нарахування, утримання та виплати проводяться відповідно до трудового, податкового законодавства і згідно з нормативними документами з ведення бухгалтерського обліку. Дані аналітичного обліку відповідають даним синтетичного обліку; аналітичний облік робить можливим більш детально розглянути операції по обліку праці та її оплати.

Нами було встановлено, що для ведення обліку розрахунків з оплати праці використовується рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Даний рахунок може мати велику кількість синтетичних та аналітичних рахунків, структура яких буде залежати від самого підприємства та характеру його діяльності.

У даній роботі нами було досліджено всі теоретичні аспекти організації бухгалтерського обліку та контролю на підприємстві на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги». Беручи до уваги організаційно-правову форму даного підприємства, чисельність його працівників та масштаби діяльності можна з впевненістю стверджувати, що на даному підприємстві використовується найбільш оптимальна організаційна форма ведення бухгалтерського обліку.

Аналіз даних за 2015-2017 р.р. на ТОВ «Бейкер Тіллі Україна Бухгалтерські Послуги» дав змогу побачити, що на підприємстві спостерігається позитивна динаміка у сфері розрахунків з працівниками, а саме, підвищення доходів працівників відбувається двічі на рік за підсумками їх роботи.

При нарахуванні заробітної плати бухгалтер керується чинним законодавством, а також внутрішніми положеннями по обліку праці та заробітної плати, що діють на досліджуваному підприємстві. Заробітна плата перераховується на банківські карти. Після закінчення місяця працівникам може бути виплачена премія за гарну роботу. Для цього видається наказ на виплату премії конкретним працівникам. В кінці календарного року працівникам виплачується так звана 13-та зарплата за успіхи та досягнення у роботі на підприємстві. Працівники також забезпечені обов'язковими щорічними відпустками, відпустками за власний рахунок; жінкам, які перебувають у декретній відпустці, виплачується допомога по вагітності та пологах.

Щодо методики бухгалтерського обліку та контролю виплат працівникам, нами були розроблені для провадження у бухгалтерській практиці відповідні методологічні рекомендації щодо документування господарських операцій із

зобов'язань з оплати праці, які засновані на вивченні та дослідженні існуючих підходів до документування, нормативно-правової бази, яка стосується даного питання. Для покращення та підвищення ефективності ведення бухгалтерського обліку в частині виплат працівникам, було запропоновано графік документування, що безумовно підвищуватиме доступність для сприйняття бухгалтером порядку відображення у обліку та контролю виплат працівникам.

Після проведеного аналізу підприємству було рекомендовано ввести в дію графік документообігу задля забезпечення ефективності і своєчасності обробки документів для нарахування та сплати доходів фізичним особам підприємства та податків з них.

Отже, важливим результатом даної роботи можна вважати дослідження методики контролю та обліку виплат працівникам. На основі даного дослідження нами було висвітлено порядок формування зобов'язань з оплати праці, досліджено систему ведення синтетичного обліку розрахунків з оплати праці. Було актуалізовано та доведено важливість постійного оновлення процедур контролю виплат працівникам в умовах його економічного розвитку та розширення діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства Фінансів України від 28.10.2003 № 601. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>
2. Андросова О. Шляхи удосконалення обліку з нарахувань заробітної плати / О.Ф. Андросова. Ю.Є. Аскерова// Актуальні проблеми економіки. - 2010. - №9. - С. 250-254.
3. Економіка підприємства / [Покропивний С.Ф., Швиданенко Г.О., Федонін О.С и др.] : под ред. С.Ф. Покропивного.- [Вид. 2-е, перероб. та доп].- К.: КНЕУ, 2001. - 528 с.
4. Ведерников М.Д. Ринковий механізм регулювання оплати праці робітників (проблеми теорії і практики): Монографія. - Хмельницький: Евріка, ТОВ, 2001. - 288 с.
5. Грішнова О.А. Економіка праці та соціально-трудова відносини / Олена Антонівна Грішнова: Підручник. - [4-те вид., оновлене.] - К.: Знання, 2009. - 390 с.
6. Гадзевич О.І. Оплата праці в умовах ринку : теорія, практика / О.І. Гадзевич. – К.: КОНДОР, 2015. – 241 с
7. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства Фінансів України від 31.01.2000 № 20. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
8. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>.
9. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати: Наказ Державного Комітету Статистики України від 13.01.2004 № 5. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>
10. Кодекс Законів про Працю: від 10.12.1971 № 322-VIII. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
11. Евдовицький Д.А. Винагороди персоналу: регулювання, облік та звітність, економічний аналіз: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Д.А. Евдовицький, Л.А. Вострікова. – М.: ЮНІТІ-ДАНА, 2016. – 248 с.
12. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання.: монографія. Ч.І / А.В. Череп. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2014. – 426 с.

13. Лень В. С. Виплати працівникам: поняття, структура та облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ekona.org.ua/repository/download/236.pdf
14. Близнюк, В. Гендерні відмінності оплати праці в Україні [Текст] / В. Близнюк // Україна: аспекти праці. - 2015. - № 7. - С.35-41.
15. Про затвердження Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів: Наказ Міністерства Фінансів України від 12.04.2012 № 578/5. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0571-12>
16. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: Наказ Держкомстату України від 05.12.2008 № 489. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0489202-08>
17. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII : чинне законодавство зі змінами та доповненнями станом на 1 груд. 2013 р.: (офіц. текст). – К.: ПАЛИВОДА А.В., 2013. – 120 с.
18. Збірник законів України про працю / Упоряд. Н.Б. Болотіна. – 3 – ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2013. – 278 с.
19. Козуб І. Умова про оплату праці як одна з умов трудового договору / І. Козуб // Підприємництво, господарство і право. - 2013. - №3. – С. 59 - 63.
20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011.
21. Конвенція про захист заробітної плати № 95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/993_146.
22. Ярмолюк О. Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства / О. Ф. Ярмолюк // Ефективна економіка. – 2014. – № 4.
23. Орлов І. В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт [Електронний ресурс] / І. В. Орлов // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2010. – Вип. 18 (1). – С. 141–146. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18\(1\)_24.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18(1)_24.pdf).
24. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
25. Овсюк Н. В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект /Н. В. Овсюк, О. Ю. Радченко // Проблеми теорії та

- методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 3 (24). – С. 360–368.
- 26.Макаренко А.П., Боюк І.В.// Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. - №1. – Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємстві [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://old.bumib.edu.ua/sites/default/files/visnyk/23-1-13-2011.pdf>. Дата звернення: 17 жовтня 2015.
 - 27.Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку: Навчальний посібник – К.: Центр навчальної літератури, 2015. – 696 с.
 - 28.Кундря-Висоцька О.П. Організація обліку: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2013. – 158 с.
 - 29.Наказ Міністерства праці України, Міністерства юстиції України, Міністерства соціального захисту населення України від 29 липня 1993 р. № 58 «Про затвердження Інструкції про порядок ведення трудових книжок на підприємствах, в установах і організаціях»
 - 30.Целуйко К. Ю. Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві / К. Ю. Целуйко // Управління розвитком. - 2014. - № 9. - С. 33-36.
 - 31.Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування: Закон України від 11.01.2001 р. № 2213-III із змінами і доповненнями. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws>
 - 32.Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.09.01 р. №1266 із змінами і доповненнями. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws>
 - 33.Бондаренко О.С. В яких випадках потрібна довідка ОК-5 при нарахуванні лікарняних» [Електронний ресурс] / О.С. Бондаренко – Режим доступу: - <https://byhgalter.com/v-yakix-vipadkax-potribna-dovidka-ok-5-pri-naraxuvanni-likarnyanix/>
 - 34.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій: Наказ Міністерства Фінансів України від 30.11.99 р. № 291 із змінами і доповненнями. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws>
 - 35.Інструкція до застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства Фінансів України від 30.11.99 р. № 291 із змінами і доповненнями. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws>
 - 36.Закон України «Про зайнятість населення» від 05.07.2012 р. № 50 зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws>

37. Закон України «Про оплату праці» №108/95-ВР від 24.03.1995 зі змінами та доповненнями. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws>
38. Гнатенко Є. П. Аспекти обліку та законодавчо-нормативного регулювання оплати праці / Є. П. Гнатенко, О. В. Санченко. // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(1). - С. 74 - 83.
39. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.10 р. № 2464-VI.
40. Ноздрунова, Н.Г. Стаття «Розробка нових підходів щодо управління процесом модернізації основного капіталу в регіональному АПК», 2015 рік. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://core.ac.uk/download/pdf/61594259.pdf>
41. Ланцова А.Д. Організація системи внутрішнього контролю витрат на оплату праці організації як необхідна складова ефективного управління / А.Д. Ланцова // Молодий вчений. - 2014. - №4.2. - С. 99-101.
42. Колосок А.М. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві / А.М. Колосок // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. – 2011. – Вип. 22. – С. 110-113
43. Артюх О. В. Розрахунки з оплати праці: методичні засади аудиторської перевірки / О. В. Артюх, А. Г. Падура // Напрямки розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації: тези доповідей II міжнародної студентської науково-практичної інтернет-конференції. – Одеса: ОНЕУ, 2016. – Ч. 1. – С. 262-264.
44. Кудіна І. О. Витрати на оплату праці: економічний зміст і об'єкт бухгалтерського обліку / І. О. Кудіна // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління. - 2014. - Вип. 28. - С. 189-201.
45. Луганський А. Е. Організація обліку з оплати праці робітників на підприємстві / А. Е. Луганський // Управління розвитком. - 2014. - № 9.-С. 74-75
46. Левіна Г.Г. Бухгалтерський фінансовий облік / Г.Г. Левіна, І.І. Бочкарьова; під редакцією Я.В. Соколова. - М.: Магістр, 2010. - 406 с.
47. Бодяко А.В. Облік і внутрішній контроль розрахунків по оплаті праці: Автореферат кандидата економічних наук: 08.09.12 / Бодяко Анна Володимирівна. - 2012. - 23 с.
48. Алексеева Г.І. Бухгалтерський облік: Підр. / С.Р. Богомолець, Г.І. Алексеева, Т.П. Алавердова; під ред. С.Р. Богомолець. - М.: МФПУ Синергія, 2013. - 720 с.

- 49.Покатаєва О.В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві / О.В. Покатаєва, Г.О. Кошулинська // Держава та регіони : наук.-виробн. журнал / Серія : Економіка та підприємництво. – 2011. – № 3. – С. 139–141.
- 50.Арап Г.В., Пахомова І.Г. Шляхи вдосконалення аудиту оплати праці // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». – Вип. 4 (2). – 2010. – С. 149-155.
- 51.Собчук А. С. Використання сучасних інформаційних технологій в організації обліку й аналізу розрахунків з оплати праці / А. С. Собчук // Управління розвитком. - 2014. - № 14. - С. 152-154.
- 52.Сохатий А.В. Організація праці / А.В. Сохатий. – К.: Альтаїр, 2014. – 345 с.
- 53.Кодекс законів про працю України № 322-VIII від 10 грудня 1971 р.
- 54.Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV зі змінами та доповненнями.
- 55.Хамайдюк О. Відрахування від заробітної плати // Бухгалтерія. - № 12 (687), 2013. - С. 64 - 69.
- 56.Хілл, Б. Порівняння національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку [Текст] : програма фінансового навчання : проект USAID «Розвиток ринків капіталу» / Б. Хілл. – Київ, 2010. – 37 с.
- 57.Хома Д. М. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці в умовах економічної кризи / Д. М. Хома // Наука й економіка. - 2013. - Вип. 3. - С. 73-76.
- 58.Шаповал О. Бухгалтерське середнє (обчислення середньої заробітної плати згідно з Порядком №100) // Бухгалтерія. - № 21 (696), 2014. - С. 52 - 55.
- 59.Пишна О.Б. Концептуальна модель системи внутрішнього контролю в управлінні фінансово-господарською діяльністю підприємства /О.Б.Пишна // – Дніпропетровськ: Наука і освіта. –2014. – С.101-104.
- 60.Юрчук Н. П. Організація внутрішнього контролю обліку праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах / Н. П. Юрчук // Інноваційна економіка. - 2013. - № 1. - С. 296-299.
- 61.Ярмішко С. В. Проблеми організації обліку оплати праці та принципи її вдосконалення на підприємстві / С. В. Ярмішко // Управління розвитком. - 2014. - № 9. - С. 24-26.
- 62.Покатаєва О. В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві / О. В. Покатаєва, Г. О. Кошулинська // Держава та регіони. Науково- виробничий журнал. Серія : Економіка та підприємництво. – 2010. – № 3. – С. 139–141.
- 63.Цятковська О. В. Основні аспекти організації бухгалтерського обліку виплат працівникам банків / О. В. Цятковська // Наукові праці Кіровоградського

- національного технічного університету. Економічні науки. – 2014. – Вип. 25. – С. 462–466. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2014_25_70.pdf.
64. Хома Д.М. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці / Д.М. Хома // Сталий розвиток економіки: науково-виробничий журнал. – 2011. – № 3. – С. 222–227.
65. Травінська С.І. Класифікація поточних зобов'язань в законодавстві та бухгалтерському обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bukuniver.edu.ua/Applications/zbirnik/n6/31_Klas.pdf
66. Серединська В. М. Економічний аналіз: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / В. М. Серединська, О. М. Загородна, Р. В. Федорович; за ред. проф. Р. В. Федоровича. – вид. 2-ге переробл. і доповн. – К.: Тернопіль : Астон, 2010. – 592 с.
67. Салова Н. Сучасне розуміння сукупної винагороди за працю / Н. Салова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – № 9. – С. 602–607.
68. Старченко Н. М. Методичні положення проведення контролю виплат працівникам у бюджетних установах // Н. М. Старченко // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – Вип. 1. – С. 299–306. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2013_1_37
69. Потриваєва Н. В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект / Н. В. Потриваєва, І. В. Савченко // Економічний форум. – 2014. – № 1. – С. 93–98.
70. Оляднічук Н. В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення / Н. В. Оляднічук // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2014. – Вип. 84. – С. 149–155. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/jpdf/zhpumus_2014_84_24.pdf
71. Мардус Н. Ю. Аудит : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Н. Ю. Мардус, О. О. Фальченко; за ред. Л. Л. Яковлева. - К.: НТУ«ХП», 2014. - 178 с.
72. Литвиненко Р. С. Оподаткування доходів у вигляді заробітної плати / Р. С. Литвиненко // Матеріали науково-практичних конференцій студентів за результатами проходження виробничих та переддипломних фахових практик по напрямках підготовки. [Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки студентів економічного профілю]. – Полтава : ПДАА, 2015. – С. 81 – 82.
73. Крутова А. Облік праці та її оплати в інформаційній системі підприємства торгівлі / А. Крутова, О. Нестеренко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік,

- контроль і аналіз. – 2015. – Вип. 2. – С. 174–187. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2015_2_16.10
- 74.Корягін М.В., Попкова О.О. Аспекти законодавчо-нормативного регулювання оплати праці та її бухгалтерського обліку в країнах СНД / М.В. Корягін, О.О. Попкова // Міжнародний збірник наукових праць – 2015 № 3(21) – [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/840/1/22.pdf>.
- 75.Крот Ю. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці / Ю. Крот, А. Тихомирова // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2014. –Вип. 36(3). – С. 28-32.
- 76.Кесарчук Г. С. Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам / Г. С. Кесарчук // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2013. – С. 240–246.
- 77.Кадрове діловодство на допомогу бухгалтеру [Текст]: збірник систематизованого законодавства / уклад; засн. ЗАТ “ХК “Бліц- Інформ”. – К.: Бліц-Інформ, 2010, – Вип. 7. – 192 с.
- 78.Жогова О.Б. Аудит розрахунків з оплати праці / О.Б. Жогова // «Незалежний аудитор». –2013. – № 7 (18). – С. 10-15.
- 79.Брік С. В. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві / С. В. Брік, Д. В. Дегтяр // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ» : зб. наук. пр. темат. вип. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. – Харків : НТУ «ХПІ», 2015. – № 60. – С. 94-97.
- 80.Вербило О.Ф. Удосконалення обліку праці та її оплати / О.Ф. Вербило, Л.В. Мельянова // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 17. – С. 25-29.

ДОДАТКИ