

ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ І.І. МЕЧНИКОВА

Економіко-правовий факультет

Кафедра обліку і фінансів

Кваліфікаційна робота

на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»

«Сучасний стан та шляхи удосконалення обліку, аналізу і аудиту

розрахунків з оплати праці на підприємстві»

«Current state and ways of improving the accounting, analysis and audit of payroll calculations at the enterprise»

Виконала: здобувачка денної форми навчання

спеціальності 071 Облік і оподаткування

Освітня програма «Облік і оподаткування»

Параскева Владислава Олександрівна

Керівник: д.е.н., проф. Побережець О.В. _____

Рецензент: д.е.н., проф. Мельник Ю.М.

Рекомендовано до захисту:
протокол засідання кафедри
№ ____ від ____ . ____ . 20 ____ р.

Завідувачка кафедри
_____ Оксана САВАСТЄЄВА
(підпис)

Захищено на засіданні ЕК № 8
протокол № ____ від ____ . ____ . 20 ____ р.
Оцінка _____ / _____ / _____
(за національною шкалою/шкалою ECTS/ бали)

Голова ЕК
_____ Ольга ПОБЕРЕЖЕЦЬ
(підпис)

Одеса 2024

ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ	4
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ	5
ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ	11
1.1. Наукові основи, економічний зміст та завдання обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві	11
1.2. Методологічні засади обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві	17
1.3. Практичні аспекти обліку розрахунків з оплати праці ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»	26
1.4. Шляхи удосконалення обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві	37
Висновки до розділу 1	41
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІЗУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ	43
2.1. Наукові основи, економічний зміст та завдання аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві	43
2.2. Методологічні засади аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві	48
2.3. Практичні аспекти аналізу розрахунків з оплати праці ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»	56
2.4. Шляхи удосконалення аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві	62
Висновки до розділу 2	65

РОЗДІЛ 3. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ	67
3.1. Наукові основи, економічний зміст та завдання аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві	67
3.2. Методологічні засади аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві	74
3.3. Практичні аспекти аудиту розрахунків з оплати праці ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»	82
3.4. Шляхи удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві	85
Висновки до розділу 3	88
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	90
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	98
ДОДАТКИ	104

АНОТАЦІЯ

Параскева В.О. Сучасний стан та шляхи удосконалення обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві: Кваліфікаційна робота магістра (071 – «Облік і оподаткування») / ОНУ імені І. І. Мечникова. Кафедра обліку і фінансів. Науковий керівник: О. В. Побережець, д.е.н., професор. – О., 2024. – 106 с.

Зміст роботи (анотація): досліджено наукові основи, економічний зміст та завдання обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві; вивчено методологічні засади обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві; розглянуто практичні аспекти та запропоновано шляхи вдосконалення обліку розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»; досліджено наукові основи, економічний зміст та завдання аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві; вивчено методологічні засади аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві; розглянуто практичні аспекти та запропоновано шляхи вдосконалення аналізу розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»; досліджено наукові основи, економічний зміст та завдання аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві; вивчено методологічні засади аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві; розглянуто практичні аспекти та запропоновано шляхи вдосконалення аудиту розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС».

Ключові слова: облік, аналітичний та синтетичний облік, первинний облік, оплата праці, розрахунки з оплати праці, стандарти, аналіз, методологія, аудит, аудиторський висновок, підприємство, вдосконалення.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ВЗ	Військовий збір
ЄСВ	Єдиний соціальний внесок
ЗП	Заробітна плата
ЗУ	Закон України
КВЕД	Класифікатор видів економічної діяльності
КЗпП	Кодекс законів про працю
КМУ	Кабінет Міністрів України
МСА	Міжнародні стандарти аудиту
МФУ	Міністерство Фінансів України
НП(С)БО	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
ПДФО	Податок на доходи фізичних осіб
ПКУ	Податковий кодекс України
ПРАТ	Приватне акціонерне товариство
ПФУ	Пенсійний фонд України
ФОП	Фонд оплати праці

ВСТУП

Актуальність теми дослідження.

Оплати праці дня кожного суб'єкта економічних відносин має різну цінність. Проте кожний з суб'єктів однаково зацікавлений у тому, щоб її розрахунки здійснювались правильно, відповідно до усіх норм та правил.

Облік праці та заробітної плати є невід'ємною частиною всього обліку на будь-якому підприємстві та ведеться в обов'язковому порядку. Через велике різноманіття виплат, первинної документації, необхідність постійного відслідковування змін у чисельності працівників і витрат робочого часу є найбільш трудомістким та вимагає від бухгалтера відповідальності, точних і оперативних дій, високих навичок, знання основ законодавства про працю, її оплати та змін в ньому.

Для забезпечення ефективного контролю розрахунків з оплати праці та господарської діяльності в цілому, визначення правильності виконання та доцільності – на підприємстві звертаються до використання аналізу та аудиту.

Проблеми організації та ведення обліку розрахунків з оплати праці, їх аналізу та аудиту, є актуальними, а особливо в умовах воєнного стану, економічної кризи та частих змін законодавства. Процес здійснення господарської діяльності, облікових процедур, аналізу та аудиту ускладнюються, а залишаються об'єктом дослідження з точки зору вирішення проблемних питань. Все це свідчить про беззаперечну актуальність досліджуваної теми.

Мета і завдання дослідження.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень, методичних підходів та науково-прикладних шляхів удосконалення обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві в сучасних умовах.

Задля досягнення зазначеної мети визначені наступні завдання:

- дослідити наукові основи обліку розрахунків з оплати праці;
- визначити економічний зміст та завдання обліку розрахунків з оплати праці у сучасних умовах;
- надати характеристику методологічних засад обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві;
- розглянути практичні аспекти обліку розрахунків з оплати праці досліджуваного підприємства ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»;
- запропонувати шляхи удосконалення обліку розрахунків з оплати праці досліджуваного підприємства ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»;
- дослідити наукові основи аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві;
- визначити економічний зміст та завдання аналізу розрахунків з оплати праці у сучасних умовах;
- надати характеристику методологічних засад аналізу податків та зборів на підприємстві;
- розглянути практичні аспекти аналізу розрахунків з оплати праці досліджуваного підприємства ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»;
- запропонувати шляхи удосконалення аналізу розрахунків з оплати праці досліджуваного підприємства ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»;
- дослідити наукові основи аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві;
- визначити економічний зміст та завдання аудиту розрахунків з оплати праці у сучасних умовах;
- надати характеристику методологічних засад аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві;
- розглянути практичні аспекти аудиту розрахунків з оплати праці досліджуваного підприємства ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»;
- запропонувати шляхи удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці досліджуваного підприємства ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС».

Об’єкт і предмет дослідження.

Об'єктом дослідження є система обліку, аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві в сучасних умовах.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних питань, загальних принципів, методичних і практичних завдань, пов'язаних з формуванням і реалізацією ефективного процесу обліку, аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці на прикладі ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС».

Методи та інформаційна база дослідження.

Для досягнення поставленої мети та вирішення визначених завдань дослідження були використані спеціальні та загальнонаукові методи дослідження: аналізу та синтезу – для дослідження наукових основ, визначення економічного змісту та завдань обліку, аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці; абстрактно-логічний – при узагальненні теоретичних основ, формулюванні категорій та понять пов'язаних з обліком, аналізом та аудитом розрахунків з оплати праці; розрахунково-конструктивні та економіко-математичні – для аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці, визначення перспективи розвитку досліджуваного підприємства; табличні і графічні методи – для наочного представлення деяких теоретичних основ, а також інформації, що отримана в процесі здійснення окремих розрахунків, аналізу та аудиту;

Інформаційною базою кваліфікаційної роботи є: наукові праці фахівців з питань обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці; чинні законодавчі акти з питань методологічного та нормативно-правового регулювання обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві; офіційні роз'яснення та публікації Мінекономіки, ПФУ та інших державних органів; національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку; результати власних досліджень та розрахунків; організаційно-розпорядча та первинна документація, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, дані податкової та фінансової звітності досліджуваного підприємства ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС».

Практичне значення отриманих результатів.

Кваліфікаційна робота виконана на практичному рівні, зокрема: досліджено практичні аспекти обліку розрахунків з оплати праці ПРАТ «АСТС», досліджено практичні аспекти аналізу розрахунків з оплати праці ПРАТ «АСТС», досліджено практичні аспекти аудиту розрахунків з оплати праці ПРАТ «АСТС».

Практичне значення отриманих результатів полягає в обґрунтуванні та впровадженні теоретико-методологічних положень та практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики обліку, аналізу та аудиту в діяльність вітчизняних підприємств в сучасних умовах.

Загальна структура та обсяг роботи.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків.

В першому розділі «Сучасний стан та шляхи удосконалення обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві» вивчено наукові основи, економічний зміст та завдання обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві; розглянуто методологічні засади обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві; досліджено практичні аспекти обліку розрахунків з оплати праці досліджуваного підприємства ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»; запропоновано шляхи удосконалення обліку розрахунків з оплати праці досліджуваного підприємства ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС».

В другому розділі «Сучасний стан та шляхи удосконалення аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві» вивчено наукові основи, економічний зміст та завдання аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві; розглянуто методологічні засади аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві; досліджено практичні аспекти аналізу розрахунків з оплати праці досліджуваного підприємства ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»; запропоновано шляхи удосконалення аналізу

розрахунків з оплати праці досліджуваного підприємства ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС».

В третьому розділі «Сучасний стан та шляхи удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві» вивчено наукові основи, економічний зміст та завдання аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві; розглянуто методологічні основи аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві; досліджено практичні аспекти аудиту розрахунків з оплати праці досліджуваного підприємства ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»; запропоновано шляхи удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці досліджуваного підприємства ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС».

Зміст кваліфікаційної роботи магістра представлений на 106 сторінці комп'ютерного тексту.

Кваліфікаційна робота магістра містить 1 таблицю, 7 рисунків та 8 формул. Положення основного тексту кваліфікаційної роботи магістра доповнює матеріал, викладений у 30 додатках. Список використаних джерел налічує 61 найменування, представлених на 6 сторінках.

РОЗДІЛ 1

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Наукові основи, економічний зміст та завдання обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві

Здійснення діяльності будь-якого підприємства обов'язково пов'язане із застосуванням праці та її оплатою. Відповідно облік розрахунків з оплати праці є одним з важливих напрямків діяльності бухгалтерії будь-якого підприємства, який вимагає точних і оперативних даних. Цей напрямок є найбільш трудомістким та дуже відповідальним, адже оплата праці є об'єктом зацікавленості, в першу чергу матеріальної: і працівників, і роботодавців, а також держави. Гармонізація інтересів усіх сторін дуже важлива.

Говорячи про оплату праці перше що приходить на думку – «заробітна плата», як тотожне поняття. Однак досліджуючи це питання з наукової точки зору необхідно розділяти данні визначення, адже насправді за змістом вони відрізняються.

Наприклад, Гордеюк А. О. зазначає наступне: «Цілком виправданим є погляд, згідно з яким оплата праці – більш широке поняття, а заробітна плата – вужче, часткове. Терміном «оплата праці» має сенс називати в трудовому праві інститут, який регулює правовідносини щодо організації системи та порядку оплати праці різних категорій працівників з огляду на різні умови та результати їх роботи. Також термін «оплата праці» має сенс використовувати при визначенні сукупності можливих виплат, які зможе отримати працівник у процесі реалізації трудової функції. А термін «заробітна плата» правомірно визначити як грошову винагороду, яку має право отримати працівник за виконану роботу (за результатом його праці)» [45].

Поширену думку про те, що категорії «заробітна плата» та «оплата праці» є синонімами, помилковою також вважає і Колот А.М. Науковець

визначає заробітну плату, як «економічну категорію, що відображає відносини між власником підприємства і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості (доходу)». А також вважає, що «заробітну плату правомірно розглядати і як форму економічної реалізації права власності на ресурс праці або як форму доходу від людського капіталу, носієм якого є найманий працівник». В свою чергу «оплату праці» трактує як систему відносин, які пов'язані із «забезпеченням встановлення та здійснення роботодавцем виплат працівникам за використання їх ресурсу праці відповідно до законів, інших нормативних актів, колективного договору, угод, локальних нормативних актів і трудового договору» [52]. Таким чином, доходимо висновку, що заробітна плата є лише елементом системи оплати праці і ототожнювати ці поняття не можна.

Необхідно зазначити, що ні Кодекс законів про працю України, ні Закон України «Про оплату праці» не містять повноцінного визначення «оплати праці», проте надають чітку характеристику терміну «заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу».

Визначень самої заробітної плати існує дуже багато, адже автори-науковці постійно намагаються вдосконалювати визначення сутності заробітної плати та функцій, котрі вона має виконувати. В Додатку 1 наведено трактування різних (деяких) авторів вище згаданого поняття.

Таке різноманіття та неоднозначність трактувань пов'язано, в першу чергу, з різними науковими поглядами дослідників та різними галузями в яких вони працюють. Найпоширенішими підходами до визначення сутності заробітної плати є: вартісний, економічний, ринковий, мотиваційний або управлінський, соціальний та юридичний. З визначеннями можна ознайомитись в Додатку 2.

Як раніше було зазначено: оплата праці зачіпає інтереси, як мінімум трьох суб'єктів, а саме працівників, роботодавців та держави. Кожен з них вкладає власний сенс в значення досліджуваного терміну.

Для працівників, в першу чергу, це матеріальна зацікавленість. Очевидно, вони зацікавлені в тому, щоб їхня праця була гідно оплачена, адже заробітна плата є основним джерелом їхнього доходу, який дозволяє задовольняти матеріальні потреби. Крім цього, працівники прагнуть до соціально справедливої оплати своєї праці в порівнянні з іншими працівниками та з урахуванням складності роботи. І звичайно, не можна не зазначити, що справедлива та гідна оплата є потужною мотивацією для працівників, стимулює їхню продуктивність та лояльність до компанії.

Для роботодавців це метод залучення та утримання персоналу, адже конкурентоспроможна заробітна плата є важливим фактором для заохочення кваліфікованих кадрів. Також роботодавці прагнуть до того, щоб оплата праці була пов'язана з результатами роботи, що стимулює працівників до підвищення продуктивності. Щоб забезпечити прибутковість бізнесу роботодавці зацікавлені в тому, щоб витрати на оплату праці були оптимальними і, на жаль, нерідко цей інтерес важко поєднати з першими двома.

Держава зацікавлена в тому, щоб забезпечити гідний рівень життя для своїх громадян, встановлюючи мінімальні розміри заробітної плати та регулюючи умови праці та її оплати, таким чином створюючи соціальну захищеність. Держава зацікавлена в зростанні заробітних плат, оскільки відрахування із заробітної плати є одним з основних джерел податкових надходжень. Крім того, держава прагне до балансу між інтересами роботодавців і працівників, щоб забезпечити стабільність на ринку праці.

Отже, оплата праці є складним і багатогранним явищем, яке визначається взаємодією багатьох факторів. Збалансування інтересів всіх сторін є ключовим завданням для забезпечення сталого розвитку економіки та соціальної справедливості.

Оплата праці, як одна з найважливіших соціально-економічних категорій, повинна бути організована так, щоб забезпечити виконання

функцій, які на неї покладаються. Згідно з Законом України «Про оплату праці» основними функціями є відтворювальна і стимулююча.

Відтворювальна функція полягає у забезпеченні працівників життєво-необхідними благами для відновлення робочої сили витраченої в трудовій діяльності. З метою реалізації цієї функції держава встановлює розміри мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму.

«Стимулююча функція заробітної плати полягає в постійному стимулюванні працівника покращувати результатів своєї діяльності, шляхом встановлення залежності між розміром заробітної плати та розміром особистого вкладу працівника в результати діяльності всього підприємства. Щоб реалізувати цю функцію підприємство забезпечує розробку ефективних систем оплати та преміювання праці, залучає працівників до процесу управління підприємством тощо» [28].

Крім відтворювальної та стимулюючої функцій заробітної плати, науковці також часто виділяють і інші, наприклад: оптимізаційну, соціальну, регулювальну, вимірювальну-розподільчу тощо.

«Оптимізаційна функція полягає у встановленні закономірності між рівнем заробітної плати та продуктивності праці. Для держави ця функція полягає в створенні узгодженості та збалансованості платоспроможного попиту споживачів та пропозицією товарів. На рівні підприємства це сприяння підвищенню ефективності виробництва: працівники працюють краще та продуктивніше, аби отримувати вищу заробітну плату» [41].

Суть соціальної функції полягає у встановленні рівної оплати праці з метою забезпечення соціальної справедливості та усунення дискримінації у будь-якій її формі (за ознаками раси, національності, віку, статі, гендеру, сексуальної орієнтації, релігії, інвалідності, соціального статусу тощо). А також у захисті працевлаштованого населення від збіднення через встановлення мінімумів заробітку.

Регулювальна функція покликана на врегулювання розподілу і перерозподілу трудових ресурсів по регіонах країни, галузях економіки з

урахуванням рівня попиту і пропозиції ринку праці, та інтересів працівників, рівнем їх кваліфікації та спеціалізації тощо.

«Вимірювально-розподільча функція заробітної плати спрямована на відображення міри живої праці при розподілі фондів споживання між найманими працівниками та власниками засобів виробництва. За допомогою заробітної плати визначається індивідуальна частка в фонді споживання кожного учасника виробничого процесу відповідно до його трудового внеску» [47].

Як економічна категорія заробітна плата має власну структуру. Вона є доволі складною і включає в себе різноманітні елементи. Кожен з цих елементів виконує властиву даній структурі функцію матеріального стимулювання та має певну економічну самостійність. Згідно з Законом України «Про оплату праці» заробітна плата поділяється на: основну, додаткову та інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

«Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців» [14].

«Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає: доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій» [14].

«До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать:

- виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік,
- премії за спеціальними системами і положеннями,
- виплати в рамках грантів,

- компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми»[14].

Ще одне невід’ємне поняття, що неодноразово згадувалось вище – це «мінімальна заробітна плата». Кодексом законів про працю України визначено наступне: «Мінімальна заробітна плата - це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці. Мінімальна заробітна плата встановлюється одночасно в місячному та погодинному розмірах» [2]. Мінімальна заробітна плата є своєрідною державною соціальною гарантією та є обов'язковою на всій території України для усіх підприємств, установ, організацій та фізичних осіб, які використовують працю найманих працівників.

Як вже зазначалось, облік розрахунків з оплати праці є дуже важливим, відповідно має бути ефективним. «Відсутність ефективної системи оплати праці й матеріального стимулювання призводять до великої різниці в оплаті праці спеціалістів різних підрозділів і однорідних спеціалістів на підприємствах одного регіону. Це стає причиною плинності кадрів, нестабільності роботи колективів, зростання матеріальних витрат, пов'язаних із навчанням нових працівників» [51]. Задля досягнення бажаної ефективності повинна бути побудована продуктивна система обліку та чітко визначені завдання. Основними завданнями обліку праці та її оплати є:

- правильне, точне і своєчасне визначення обсягів виконаних робіт (наданих послуг), витрат робочого часу;
- своєчасне та правильне нарахування заробітної плати кожному працівникові відповідно до кількості та якості затраченої ними праці;
- виявлення фактичного обсягу фонду заробітної плати всьому колективу підприємства та здійснення контролю;
- облік кожної окремої суми нарахованої заробітної плати працівникам підприємства, як складової частини витрат підприємства;

- відображення всіх витрат по заробітній платі на рахунках бухгалтерського обліку;
- повний і своєчасний розрахунок з працівниками з оплати праці;
- своєчасне складання та подання бухгалтерської і статистичної звітності з оплати праці.

Цей перелік не є вичерпним, але при виконанні принаймні зазначених завдань, облік розрахунків з оплати праці буде достатньо ефективним. Це матиме позитивний вплив на багато аспектів, як діяльності підприємства, так і соціально-економічних інтересів держави.

Отже, оплата праці – це повноцінна економічна система зі складною структурою; це термін, що об'єднує в собі поняття заробітної плати, додаткових і заохочувальних виплат, відпускних, лікарняних, премій тощо. Заробітна плата – економічна категорія, яка відображає взаємовідносини роботодавця та найманого працівника у, переважно, грошовому виразі. Розмір заробітної плати працівника безпосередньо залежить від складності та умов виконуваної ним роботи, його кваліфікації, спеціалізації, результатів його особистої праці та господарської діяльності підприємства в цілому.

1.2. Методологічні засади обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві

Ведення обліку розрахунків з оплати праці ведеться згідно з чинним законодавством. Систему нормативно-правового регулювання методології обліку можна умовно поділити на 5 рівнів, ознайомитись з якими можна в Додатку 3.

Першим рівнем нормативно-правового поля визначаються загальні норми, та положення, що регулюють правила ведення підприємницької діяльності та відносини у сфері обліку, оплати праці та її оподаткування.

Найвищу юридичну силу має Конституція України, вона ж Основний закон, згідно з якою кожен має «право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом», а також «право на працю, що включає можливість

заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується» [3, ст. 42,43].

Господарський та Цивільний кодекси України регулюють загальні засади ведення підприємницької діяльності. Зокрема Господарський кодекс «встановлює правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності» [1]. Цивільним кодексом «регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників» [18]. Та обидва нормативні документи регулюють окремі (індивідуальні) питання пов'язані із заробітною платою.

Податковий кодекс України «регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, а саме визначає: вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні та порядок їх адміністрування; платників податків та зборів, їх права та обов'язки; компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства» [4]. Зокрема, визначає перелік та порядок адміністрування податків та зборів, що утримуються із заробітної плати, та обов'язкових платежів, що на неї нараховуються.

Кодекс законів про працю України «регулює трудові відносини всіх працівників, сприяючи зростанню продуктивності праці, поліпшенню якості роботи, підвищенню ефективності суспільного виробництва і піднесенню на цій основі матеріального і культурного рівня життя працівників і т.д.» [2]. Даний Кодекс регулює і питання, що пов'язані з оплатою праці. В главі VII «Оплата праці» можна знайти визначення основної термінології, та правила розрахунків з працівниками за їх працю в різних умовах і ситуаціях.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає «правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні» [7].

Закон України «Про оплату праці» 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» [14].

Закон України «Про відпустки» встановлює «державні гарантії права на відпустки працівників, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи» [8].

Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» визначає «правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування, гарантії працюючим громадянам щодо їх соціального захисту у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, вагітністю та пологами, у разі нещасного випадку на виробництві або професійного захворювання, охорони їхнього життя та здоров'я» [9].

До другого рівня нормативно-правового поля переважно відносять Укази Президента України та Постанови Кабінету Міністрів України.

Порядок обчислення середньої заробітної плати затверджений Постановою КМУ №100, «застосовується у випадках:

- надання працівникам усіх видів відпусток, передбачених законодавством (крім відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами), або виплати їм компенсації за невикористані відпустки;
- виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час;
- переведення працівників на іншу легшу нижчеоплачувану роботу за станом здоров'я;

- переведення вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, на іншу легшу роботу;
- виплати вихідної допомоги;
- службових відряджень;
- вимушеного прогулу та за час затримки виконання рішення суду;
- направлення працівників на обстеження до медичних закладів;
- звільнення працівників-донорів від роботи;
- залучення працівників до виконання військових обов'язків;
- тимчасового переведення працівника у разі виробничої потреби на іншу нижчеоплачувану роботу;
- інших випадках, коли згідно з чинним законодавством виплати провадяться виходячи із середньої заробітної плати» [21].

Третій рівень є нормативним, до нього відносять Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік розрахунків підприємства з оплати праці регулюється НП(С)БО 26 "Виплати працівникам", який «визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності» [32].

НП(С)БО 11 "Зобов'язання" визначає «методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності» за розрахунками з оплати праці [29].

НП(С)БО 16 "Витрати" визначає «методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності» на оплату праці [30].

До четвертого рівня відносять різноманітні методологічні рекомендації та інструкції. Наприклад, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських

операцій підприємств і організацій, або Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності тощо.

П'ятий рівень повністю складається з внутрішніх документів суб'єкта підприємницької діяльності до яких належать рішення, накази, розпорядження щодо організації бухгалтерського обліку та застосування облікової політики. Крім цього можуть бути документи, що регулюють трудові відносини з конкретним працівником (групою працівників або за конкретною посадою): штатний розпис, посадова інструкція, контракт (договір), трудова угода.

Методологію обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві можна умовно поділити на три основних етапи (рис. 1.1): первинного обліку, вторинного та підсумкового. Етапи є послідовними та складають систему циклічного процесу.

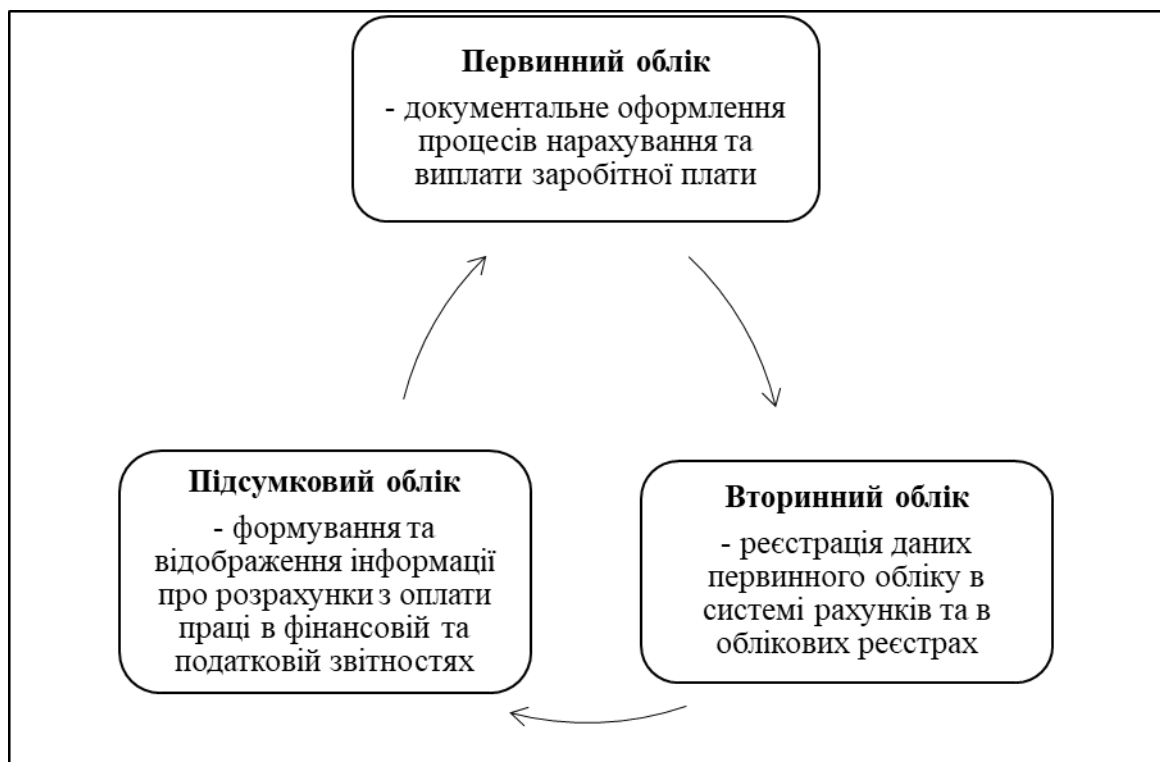


Рис. 1.1. Етапи методології обліку розрахунків з оплати праці

«Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на

підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи» [7, ст. 9]. Первинна документація на підприємстві може вестися як у паперовій, так і в електронній формі.

Облік оплати праці ведеться окремо за кожним працівником. Після перевірки і затвердження первинна документація з обліку та оплати праці має бути узагальнена і згрупована за кожним працівником.

Наказом Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» затверджено 6 типових форм: № П-1, № П-3, № П-4, № П-5, № П-6, № П-7 [33]. В Додатку 4 можна ознайомитись з їх назвами та інформацією, яку відображають типові форми.

Форми № П-1, П-3 та П-4 – це організаційно-розпорядчі документи, згідно з якими ведеться облік працівників. Форма № П-1 необхідна бухгалтерії для зарахування та внесення посадової інформації працівника в бухгалтерську програму (якщо така є). На основі форми № П-4 бухгалтер нараховує та виплачує вихідну допомогу або компенсацію не використаних днів щорічної відпустки, якщо у працівника вони лишилися.

У таблиці обліку використання робочого часу групується та оформлюється інформація відпрацьований робочий час працівників, їх відсутність, перерви та інші події, пов'язані з виконанням робочих обов'язків. Форма № П-5 є основною підставою для нарахування заробітної плати.

Форма № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість» – це узагальнюючий реєстр фіксації нарахувань та утримань по співробітникам. У відомості відображаються нарахування заробітної плати за окладом, надбавки та доплати, відпускні, допомога по тимчасовій непрацездатності за рахунок підприємства та Пенсійного фонду України тощо, а також нарахованих утримань: податки, штрафи, профспілкові внески та інша інформація, стосовно виплат працівникам.

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці на підприємстві, як частини поточних зобов'язань перед працівниками, здійснюють на рахунку

66 «Розрахунки за виплатами працівникам», за кредитом якого узагальнюється інформація про суму нарахувань заробітної плати, а за дебетом – їх сплата або повернення працівником. Структура рахунка складається з трьох окремих субрахунків (рис. 1.2).

За кредитом субрахунка 661 відображаються нараховані працівникам: основна та додаткова заробітна плата, премії та інші виплати, що входять до фонду оплати праці. За дебетом субрахунка відображають виплату заробітної плати, премій тощо, суми утриманих ПДФО і ВЗ, суми утриманих платежів за виконавчими документами та інше.

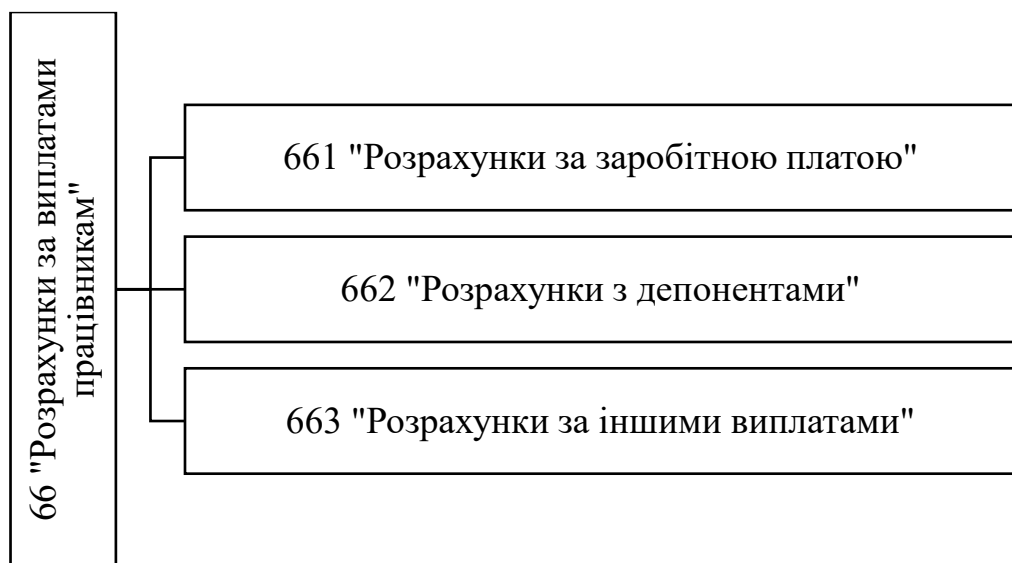


Рис. 1.2. Структура рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Існує два основних способи виплати заробітної плати: готівковий та безготівковий. При готівковій формі виплати можуть виникнути ситуації, коли не всі працівники отримали свою зарплату, і залишки коштів необхідно повернути до банку, тобто депонувати. У таких випадках використовують рахунок 662. Кореспонденція рахунків матиме вигляд: Д-т 661 або 663 / К-т 662.

На субрахунку 663 відображаються розрахунки за виплатами, що не належать до фонду оплати праці: допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності за рахунок коштів підприємства та за рахунок ПФУ, допомога по вагітності та пологах тощо.

Для утримання та сплати податків із заробітної прати використовують рахунок 64 «Розрахунки за податками та платежами», а саме субрахунки:

- 641 «Розрахунки за податками» для утримання (дебет) та сплати (кредит) ПДФО;
- 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» для утримання (дебет) та сплати (кредит) військового збору.

651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» – це окремий активно-пасивний рахунок призначений для обліку єдиного соціального внеску, за кредитом якого відображається нарахована за результатами звітного місяця сума внеску, а за дебетом його сплата.

Аналітичний облік розрахунків з оплати праці ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань. В Додатку 5 наведено основні приклади кореспонденції рахунків.

Згідно статті 115 Кодексу законів про працю України № 322-VIII від 10 грудня 1971 року: «Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні у строки, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом, 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. У разі коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні» [2].

«Розмір авансового платежу визначається колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом, але не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника» [2].

Складання та подання звітності один з найважливіших етапів в обліковому процесі підприємства. Розрахунки з оплати праці на підприємстві відображають у фінансовій, податковій та статистичній звітностях.

До органів Податкової служби суб'єкт підприємницької діяльності має подавати об'єднану звітність з ПДФО та ЄСВ. Складання і подання цієї звітності повинно відбуватись за формами:

- податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску;
- додаток 1 (Д1). Відомості про нарахування заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) застрахованим особам;
- додаток 2 (Д2). Відомості про осіб, які доглядають за дитиною до досягнення нею трирічного віку та/або при народженні дитини, усиновленні дитини, та осіб із числа;
- додаток 3 (Д3). Відомості про осіб, які проходять строкову військову службу;
- додаток 4 ДФ. Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору;
- додаток 5. Відомості про трудові відносини осіб та період проходження військової служби (пункт 5 розділу IV);
- додаток 6. Наявність підстав для обліку стажу окремим категоріям осіб відповідно до законодавства.

«Загальний перелік необхідних форм статистичної звітності визначено Наказом Держстату від 27.11.2023 № 319 «Про затвердження загального таблиця (переліку) форм державних статистичних спостережень на 2024 рік» у пункті 1.02.02 «Оплата праці та соціально-трудова відносини». Наказ виділяє такі форми ведення статистичних спостережень:

- форма 1-ПВ (місячна) – Звіт із праці;
- форма 1-ПВ (квартальна) – Звіт із праці;

- форма 1-ПВ (умови праці) – Звіт про умови праці, пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці;
- форма 3-борг – Звіт про заборгованість з оплати праці» [27].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» «підприємство відображає результати обліку розрахунків з оплати праці у таких формах фінансової звітності:

- форма №1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) – у розділі III «Поточні зобов'язання і забезпечення»: у рядку 1625 «розрахунки зі страхування» та у рядку 1630 «розрахунки з оплати праці»;
- форма № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – у розділі III «Елементи операційних витрат»: у рядку 2505 «Витрати на оплату праці» та у рядку 2510 «Відрахування на соціальні заходи»;
- форма № 3 Звіт про рух грошових коштів – у розділі I «Рух коштів у результаті операційної діяльності»: Витрачання на оплату праці (3105), Відрахувань на соціальні заходи (3110), Зобов'язань з податків і зборів (3115)» [28, 44].

1.3. Практичні аспекти обліку розрахунків з оплати праці ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи було обрано Приватне акціонерне товариство «АГРОСПЕЦТРАССЕРВІС» (далі – ПРАТ «АСТС»). Метою створено даного Товариства є здійснення господарської діяльності на території України, одержання прибутку від ініціативної, самостійної, систематичної, на власний розсуд господарської діяльності відповідно до чинного законодавства України та Статуту.

У січні 1968 року було створено Спецавтобазу Управління молочної промисловості. 11 липня 1974 року її було перейменовано в Спецавтобазу №1 "Укрмясмолтранс", а 21 лютого 1986 року - в Спецавтотранспортне підприємство №1505. З 1992 року товариство перейшло на оренду, в 1994 році, на хвилі відчуження великих підприємств від держави, було

приватизовано та стало носити назву Акціонерне товариство "Агроспецтранссервіс", а в 1998 році було перейменоване в Закрите акціонерне товариство "Агроспецтранссервіс". З метою приведення діяльності підприємства у відповідність до національного законодавства загальними зборами акціонерів від 29.10.2010 року прийнято рішення про зміну найменування Товариства з закритого акціонерного товариства на приватне акціонерне товариство.

07 вересня 1998 року Товариство зареєстроване у єдиному державному реєстрі і має свій код ЄДРПОУ – 00450915. Юридична адреса: Україна, 65098, Одеська область, місто Одеса, вулиця Новікова, будинок 3.

Кінцевою бенефіціарною власницею (акціонеркою) юридичної особи є Яришкіна Тетяна Вадимівна, яка володіє 57,56% від загальної кількості акцій.

Основними видами діяльності підприємства є: надання послуг з вантажного автомобільного транспорту, технічного обслуговування та ремонт автотранспортних засобів; надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна.

Види діяльності товариства із зазначенням найменування виду діяльності та коду за КВЕД відповідно до Статуту:

- 49.41 Вантажний автомобільний транспорт (основний);
- 52.21 Допоміжне обслуговування наземного транспорту (основний);
- 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна (основний);
- 45.20 Технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів;
- 56.10 Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування;
- 77.11 Надання в оренду автомобілів і легкових автотранспортних засобів.

Згідно Статуту, ПРАТ «АСТС» керується у порядку встановленому законодавством. Органами управління Товариством є:

- Загальні збори акціонерів – вищий орган Товариства;
- Наглядова рада – наглядовий орган;
- Правління – виконавчий орган;
- Ревізійна комісія – орган контролю.

Відповідно до ст. 34 Закону України "Про акціонерні товариства" у загальних зборах акціонерного товариства можуть брати участь особи, включені до переліку акціонерів, які мають право на таку участь, або їх представники [5]. Робочі органи загальних зборів: Голова зборів, Секретар зборів, Реєстраційна комісія, Лічильна комісія, Тимчасова лічильна комісія.

Наглядова рада є колегіальним органом. Кількість членів Наглядової ради разом з Головою Наглядової ради має бути не менше 3 осіб. Наглядова рада обирається загальними зборами Товариства строком на 3 роки. Відповідно до чинної редакції Статуту Товариства, Наглядова рада є органом, що здійснює захист прав акціонерів Товариства і в межах компетенції, визначеної Статутом та законодавством України, контролює та регулює діяльність виконавчого органу.

Виконавчий орган є колегіальним органом. Кількість членів Правління разом з Головою Правління має бути не менше 3 осіб. Виконавчий орган призначається Наглядовою радою Товариства строком на 5 років. До компетенції Правління відноситься вирішення всіх питань діяльності Товариства, визначених Статутом, рішенням Загальних зборів або делегованих іншими органами управління Товариства. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе Голова правління.

Ревізійна комісія також є колегіальним органом. Кількість членів Ревізійної комісії разом з Головою Ревізійної комісії має бути не менше 3

осіб. Ревізійна комісія обирається загальними зборами Товариства строком на 5 років.

Організаційна структура Товариства складається з:

- відділу керівництва;
- відділу бухгалтерії;
- ремонтних майстерень;
- гаража.

Для ведення бухгалтерського обліку організовано відділ бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером. Організація роботи бухгалтерії ґрунтується на посадових інструкціях її працівників. Передбачається пряме підпорядкування працівників бухгалтерської служби її керівникові – головному бухгалтеру.

Якщо головний бухгалтер очолює бухгалтерську службу, відповідно він і несе відповідальність за збереження документів бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до термінів передбачених чинним законодавством. Загалом у своїй роботі головний бухгалтер керується нормами чинного законодавства, своїми посадовими інструкціями, внутрішньо-розпорядчими та установчими документами підприємства.

Основними обов'язками головного бухгалтера, щодо розрахунків з оплати праці, є:

- забезпечення та контроль дотримання встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці;
- складання та подання у встановлені терміни фінансової, податкової та статистичної звітності;
- організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку операцій з нарахування та утримань;
- нарахування заробітних плат працівникам підприємства, контроль за витрачанням фонду оплати праці, а також виплата зарплати працівникам підприємства;
- відрахування та сплата обов'язкових податків і зборів із заробітної плати;

- нарахування та перерахування страхових внесків до Пенсійного фонду, інших виплат та платежів;
- прийом, аналіз і контроль табелів обліку робочого часу і підготовка їх до обробки;
- координування та надання напрямків роботи відділу тощо.

Усі розпорядження головного бухгалтера є обов'язковими для виконання всіма працівниками підприємства.

До обов'язків підлеглих бухгалтерів входить:

- ведення бухгалтерського обліку операцій з оплати праці та їх документації, включаючи записи про нарахування та виплату лікарняних, відпускних, та інших виплат, облік зобов'язань;
- складання табелю обліку робочого часу;
- підготовка документів для оплати рахунків;
- ведення податкового обліку тощо.

Методологічні аспекти обліку на підприємстві визначені в Наказі «Про облікову політику». Принципи взаємодії з інформацією про здійснені підприємством господарські операції, застосування єдиної системи реєстрів обліку, порядку, способів обробки, реєстрації та узагальнення інформації застосовують відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Процедури складання, оформлення та подання фінансової звітності, з метою дотримання правильності та відповідності правилам, здійснюються згідно з НП(С)БО, що затверджені Міністерством фінансів України. ПРАТ «АСТС» керується усіма основними принципами бухгалтерського обліку та звітності, а саме: повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, доказовість, суттєвість, періодичність, єдиний грошовий вимірник, історична собівартість, превалювання сутності над формою.

Приватне акціонерне товариство працює за робочим планом рахунків, який розроблений за основі плану рахунків затвердженим Міністерством фінансів України та реєстрами аналітичного обліку. Робочий план рахунків

відображається в додатках до наказу про облікову політику. Для узагальнення інформації про витрати підприємство використовує 9 клас рахунків «Витрати діяльності».

Послідовний та чіткий план обігу документів в Товаристві є одним з факторів забезпечення ефективного ведення бухгалтерського обліку і діяльності підприємства в цілому. Документообіг ведеться за затвердженими правилами та, умовно, поділяється на сім етапів, що відображені на рисунку 1.3.

Усі процеси розрахунків з оплати праці в Товаристві автоматизовані. Якщо якісь з документів були оформленні у паперовому вигляді, головний бухгалтер переносить данні відомості в спеціалізовані програми для автоматизації.

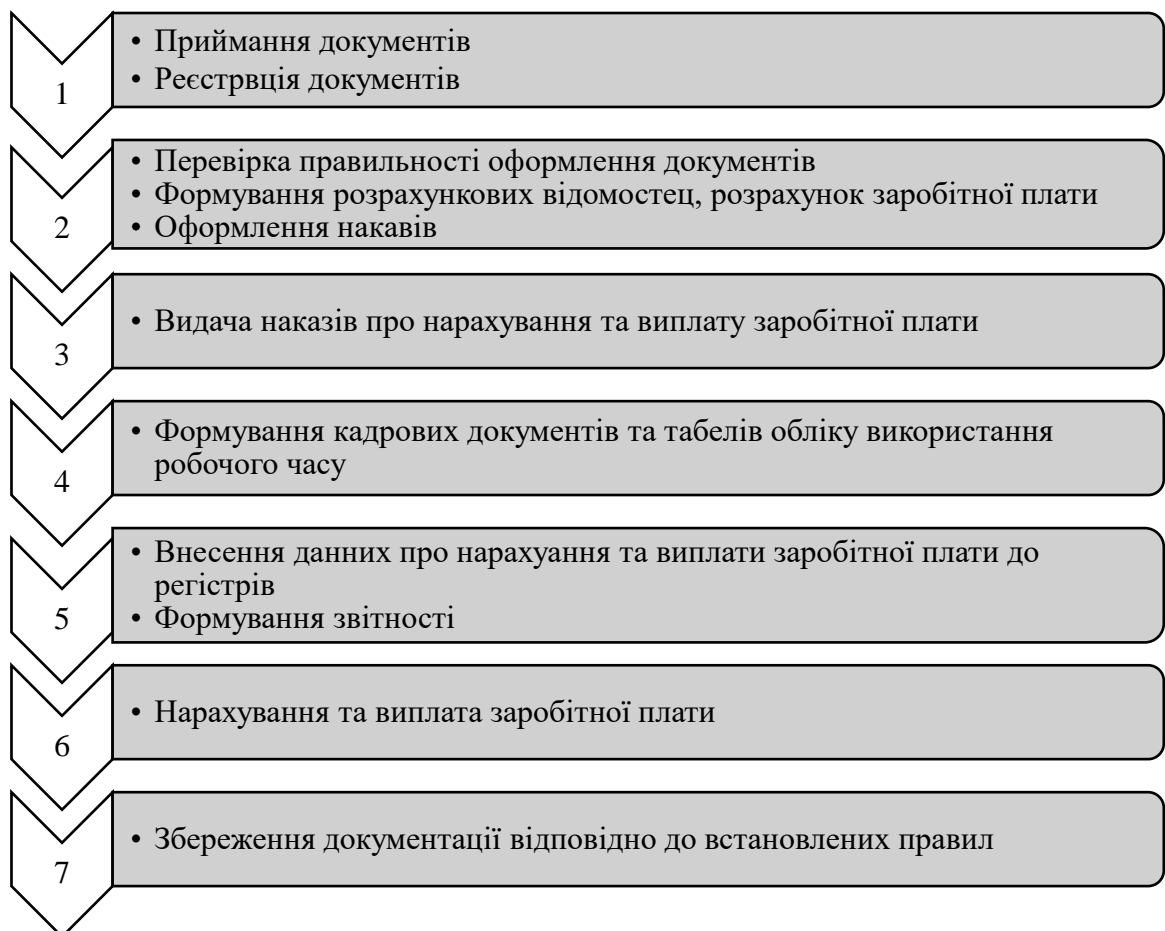


Рис. 1.3. Етапи документообігу з розрахунків з оплати праці ПРАТ «АСТС»

Для забезпечення достовірності відображення даних обліку щороку, згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» проводиться інвентаризація розрахунків щодо заробітної плати. «Обов'язки та завдання комісії прописано у Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань. Серед них звірка документів і записів у регістрах обліку, перевірка на правильність і обґрунтованість документів, створених на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; забезпечень на виплату передбаченої законодавством винагороди за вислугу років; реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів та інші цілі, передбачені актами законодавства» [26].

Прийняття на роботу нового співробітника передбачає обов'язкову фіксацію у письмовому вигляді трудових відносин та їх умов. Заклучення трудового договору, як двосторонньої угоди, є важливим етапом, адже в ньому поєднуються та відображаються інтереси двох сторін: роботодавця та працівника. В договорі прописуються усі важливі нюанси, права та обов'язки. Крім того, варто зазначити, що в Товаристві використовуються три види трудових договорів залежно від строку дії:

1. безстроковий, який не має дати припинення трудових відносин;
2. на визначений строк, встановлений за погодженням сторін;
3. трудовий договір, що укладається на період виконання певної роботи.

Після заклучення трудового договору, наступним етапом прийняття нового співробітника є формування наказу за типовою формою П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу». В ньому зазначають:

- дані про співробітника (ПІБ, паспортні дані тощо);
- посаду, розряд, категорію кваліфікації;
- умови роботи: графік роботи, оклад (тарифна ставка тощо);
- дата початку трудових відносин та, за наявності, припинення;

- інші умови, які можуть бути встановлені роботодавцем або передбачені законодавством тощо.

Інші типові форми також використовують на підприємстві. Форми: П-1 «Наказ (розпорядження про прийняття на роботу», П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки», П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)» – використовуються ПРАТ «АСТС», як організаційно-розпорядчі документи, згідно з якими ведеться облік особового складу. А форми: П-5 «Табель обліку використання робочого часу», П-6 «Розрахунково-платіжна відомість», П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)», як документи обліку робочого часу та нарахованої/виплаченої заробітної плати.

Також Товариство використовує первинні документи власних зразків. З прикладами «відомості нарахування заробітної плати», «розрахункового листку» та «платіжної відомості на виплату заробітної плати» можна ознайомитись у Додатках 6, 7, та 8 відповідно.

У своїй діяльності ПРАТ «АСТС» застосовує різноманітні програми для автоматизації бухгалтерського та податкового обліку, що полегшують ведення господарських операцій та скорочують час опрацювання значних масивів інформації.

Основною програмою, у якій фіксуються усі господарські операції підприємства є «BAS Бухгалтерія». У ній фіксується і зберігається вся інформація необхідна для коректного відображення результатів діяльності у звітах. Система BAS орієнтована на проведення періодичних розрахунків і призначена для вирішення широкого кола завдань, пов'язаних з урахуванням найрізноманітніших ресурсів і розрахунком тих чи інших параметрів по ним. Система дозволяє проводити розрахунки з певною періодичністю від одного дня до року.

Крім BAS Товариство використовує і інші допоміжні програми та сайти, а саме:

- ✓ MeDoc – для подання податкових звітів до податкових органів;

- ✓ Електронний кабінет платника – ресурс, що дає можливість співпрацювати з органами податкової служби дистанційно у режимі реального часу, відображає весь рух податкових надходжень, витрат, декларації;
- ✓ Електронний кабінет Пенсійного фонду – сайт орган виконавчої влади, що допомагає в управлінні пенсійними забезпеченнями, лікарняними та виплатами, допомагає контролювати звіти по ЄСВ тощо;
- ✓ Бджола – програма, для виконання автоматичного та масового перенесення інформації з BAS у MeDoc;
- ✓ Банки.ua – допомагає переносити виписки з банку до BAS Бухгалтерії;
- ✓ Система «Клієнт-Банк iFOBS» банку «Південний» — сучасний програмний комплекс, що надає клієнтам можливість дистанційно здійснювати банківські операції.

Ще одним важливим ресурсом, який використовує підприємство є електронна пошта. По ній приходять договори, які замовник не має можливості надати у паперовому вигляді, також акти, накладні тощо.

Розрахунок виплат працівникам здійснюється відповідно до Закону України «Про оплату праці». «Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні у строки, що встановлені колективним договором або трудовим договором з працівником, 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. Усі виплати є вчасними та у повному обсязі виплачені згідно трудового договору, укладеного між сторонами відносин. Товариство розраховує ставки оплати праці для всіх працівників усіх відділів (відділу керівництва, відділу бухгалтерії, ремонтних майстерень, гаражу), залежно від виду і обсягів виконуваної роботи, кваліфікацій тощо: оклад, погодинна оплата, відрядна, оплата за виконані роботи (акордна)» [14].

Варто зазначити, що Голова Правління отримує заробітну плату згідно штатного розкладу Товариства. В свою чергу інші представники управлінських органів за виконання посадових обов'язків, згідно умов договору, винагороду, в тому числі у натуральній формі, не отримують.

Виплати Голові Правління, працівникам бухгалтерії, ремонтних майстерень та гаражу здійснюються на основі ставок та окладів, які встановлюються підприємством самостійно в межах наявності коштів на оплату праці, але не нижче встановленого державою мінімального розміру заробітної плати (8 000 гривень).

Розрахунок заробітної плати в ПРАТ «АСТС» складається з послідовних етапів:

1) розрахунок та нарахування: заробітної плати відповідно до штатного розпису, трудових договорів та табелів обліку робочого часу, оплата за виконані роботи тощо; індексації заробітної плати; за наявності, премій, надбавок, доплат, пільг, понаднормових; виплат на основі середньої заробітної плати, а саме відпускних, лікарняних, відрядних та різних компенсаційних виплат; інші нарахування, передбачені законодавством.

2) нарахування на заробітну плату та сплата до Пенсійного фонду єдиного соціального внеску у розмірі 22% та 8,41% для працівників з інвалідністю.

3) утримання із заробітної плати та перерахування на відповідні банківські рахунки за виконавчими документами, наприклад: стягнення аліментів, відшкодування матеріального збитку, штрафів тощо; утримання за заявами працівників, наприклад, профспілкові внески тощо.

4) розрахунок та утримання податків і зборів, що утримуються із заробітної плати, відповідно до законодавства України, а саме: податок на доходи фізичних осіб згідно з ПКУ – 18%; військовий збір - 1,5% (з грудня 2024 р. – 5%).

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці на ПРАТ «АСТС», як частини поточних зобов'язань перед працівниками, здійснюють на пасивному балансовому рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

За кредитом субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються нараховані працівникам: основна та додаткова заробітна плата, премії та інші виплати, що входять до фонду оплати праці. А за дебетом субрахунка відображають їх виплату та суми утриманих ПДФО і ВЗ, суми утриманих платежів за виконавчими документами та інше.

На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» бухгалтерією відображаються розрахунки за виплатами, котрі не належать до фонду оплати праці. Сюди входять: допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності за рахунок коштів підприємства та за рахунок ПФУ, допомога по вагітності та пологах тощо.

Окремий активно-пасивний субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» використовується в Товаристві для обліку єдиного соціального внеску. За кредитом відображається нарахування, а за дебетом – сплата.

Витрат на оплату праці розподіляються залежно від підрозділу, за яким закріплений співробітник. Нарахування заробітної плати і ЄСВ буде відображатись по дебету рахунків: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Для утримання та сплати податків із заробітної прати використовують рахунок 64 «Розрахунки за податками та платежами», а саме субрахунки:

- 641 «Розрахунки за податками» для утримання за дебетом рахунка та сплати за кредитом – ПДФО;
- 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» для утримання за дебетом рахунка та сплати за кредитом – військового збору.

Наведемо приклад розрахунків утримань із заробітної плати працівника ПРАТ «АСТС», на прикладі заробітної плати в розмірі 11 600 грн. Отже, із заробітної плати ми утримуємо:

$$\sim \text{ПДФО} = 11\,600 * 18\% = 2\,088 \text{ грн}$$

$$\sim \text{Військовий збір} = 11\,600 * 1,5\% = 174 \text{ грн}$$

Сума заробітна плата, яку працівник отримує «на руки» становить:

$$\sim \text{ЗП} = 11\,600 - 2\,088 - 174 = 9\,338 \text{ грн}$$

Сума нарахованого на заробітну плату ЄСВ, яку сплачує роботодавець:

$$\sim \text{ЄСВ} = 11\,600 * 22\% = 2\,552 \text{ грн}$$

У бухгалтерському обліку нарахування, утримання та виплати з оплати праці відображаються як зображено у Додатку 9.

Усі витрати на оплату праці в кінці звітного періоду у повному обсязі списуються на рахунок фінансових результатів, тобто з кредиту відповідного субрахунка на дебет субрахунка 791 «Результат основної діяльності».

По завершенню звітних кварталів Товариство подає Об'єднану звітність з ПДФО, ВЗ та ЄСВ. У Балансі малого підприємництва заборгованість за розрахунками з оплати праці Товариства відображається у складі поточних зобов'язань у рядку 1630, заборгованість по ПДФО і ВЗ – у рядку 1620, а заборгованість по ЄСВ – у рядку 1625. Звіт про фінансові результати містить рядок 2180 «Інші операційні витрати» в якому включається сума зарплатних податків.

Оскільки ПРАТ «АСТС» веде бухгалтерський облік автоматизовано, то реєструє усі документи в електронній базі. «Відповідно, на кінець звітного періоду для підписання документів Головою Правління та головним бухгалтером підприємства використовується електронний підпис. Застосування електронних документів повинно проводитись згідно з вимогами законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Важливим реквізитом є наявність накладеної електронної печатки. Те саме стосується і підписання звітностей» [25].

1.4. Шляхи удосконалення обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві

Як вже не одноразово зазначалось, облік розрахунків з оплати праці на підприємстві є дуже важливим та потребує особливої точності і уважності. Облік в ПРАТ «АСТС» не є виключенням і є важким та трудомістким, адже кожна виплата здійснюється за нарахованими сумами не одного працівника. Відповідно, виникає необхідність постійного аналізування цього процесу та вчасного продумування шляхів удосконалення. Варно приділяти особливу увагу ділянкам, що є сумнівними та, потенційно, потребують поліпшення. Ще ніколи не було такого, щоб гідна оплата праці негативно впливала на виконувану працівниками роботу та їх мотивацію. Крім того, це підвищує конкурентоспроможність підприємства на ринку, уможливорює спостереження за обліковим процесом, що допомагає приймати правильні та зважені управлінські рішення.

Система обліку в ПРАТ «АСТС», в цілому, перебуває у належному стані. Підприємство веде звітність за всіма видами господарської діяльності, та подає усю необхідну звітність відповідно до чинного законодавства. Стан рахунків з оплати праці також є задовільним.

Насправді, можливі шляхи удосконалення обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві, були запропоновані та описані багатьма науковцями.

Трудомісткість обліку розрахунків з оплати праці характеризується його великим обсягом первинної документації, а також необхідністю ведення аналітики по кожному окремому працівнику. Тому Товариство перейшло на автоматизовану систему обліку, яка значно спрощує виконання роботи відділу бухгалтерії. Проте цього не достатньо, адже ця система потребує систематичного вдосконалення та оновлення відповідно до змін у законодавстві. Шляхами для покращення ведення такого обліку можуть бути:

- здійснення регулярного оновлення програмних забезпечень, що орієнтуються на законодавчу базу України;

- використання техніки сучасних зразків для точного і вчасного з'єднання з програмними забезпеченнями та їх оновленнями;
- підбір додаткових спеціалізованих програм відповідно до галузі діяльності Товариства та облікових робіт;
- придбання і встановлення нових, більш підходящих, конфігурацій для вже існуючих програмних забезпечень тощо.

Кількість нормативно-правових актів, що регулюють облік розрахунків з оплати праці в Україні дуже велика, а частота і періодичність змін у законодавстві є одним з найбільших проблемних питань. Усі зміни необхідно вчасно помічати і впроваджувати в облік. Одним з обов'язків бухгалтерів в Товаристві є постійний моніторинг нормативно-правових актів та відслідковування змін в них. Моніторинг на підприємстві здійснюється власними силами бухгалтерів на основі певних джерел та із застосуванням законодавчих інформаційних систем. Окрім цього, є можливість придбати підписку на якесь періодичне видання і, бажано, електронне, адже вони оновлюються і випускаються швидше, ніж друковані. Також, в додаток підприємство може оплачувати бухгалтерам різноманітні курси, які не лише підвищать кваліфікацію, а ще й допоможуть розібратись в окремих проблемних і незрозумілих моментах.

Ще однією з проблем що потребує вирішення є недостатній рівень контролю за виконанням операцій. Це може бути контроль за використанням робочого часу, контроль своєчасності та правильності визначення нарахованих сум заробітної плати і ЄСВ, контроль вчасності здійснення всіх розрахунків з працівниками із заробітної плати та інших виплат, контроль за використанням фонду оплати праці, контроль за правильністю, своєчасністю та повнотою відображення операцій бухгалтерських проводках. Варіантами вирішення цієї проблеми є:

- введення до штату окремої посадової особи з питань контролю.
- внесення до посадових обов'язків працівників відділу бухгалтерії або управлінської ланки функції контролю;

– створення відділу внутрішнього аудиту чи контролю.

ПРАТ «АСТС» скористалося останнім варіантом. У другому кварталі 2024 року ввели посаду внутрішнього аудитора та прийняли на неї працівника. Даний працівник до цього майже 20 років обіймав посаду головного бухгалтера цього ж підприємства, тож добре обізнаний у всіх нюансах і зможе легко контролювати процес та знаходити усі недоліки та помилки.

Аналітичний облік відіграє важливу роль, характеризує розміщення працівників підприємства за місцями використання їх праці, відпрацьований час, обсяг виконаної роботи кожним працівником, фонд заробітної плати та його структуру. Для досягнення більшої деталізації розрахунків з оплати праці, можна ввести розширений план рахунків. Так, деталізована структура субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» в ПРАТ «АСТС» може мати вигляд, як зображено у Додатку 10.

Проаналізуємо запропоновану деталізацію.

На аналітичному рахунку 6611 «Розрахунки за нарахованими виплатами» відображатимуться нарахована основна та додаткова заробітна плата.

Рахунок 6612 «Виплати при звільненні» міститиме інформацію про виплати працівнику, що підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника. Це можуть бути компенсація за дні невикористаної відпустки, заробітна плата на момент звільнення за відпрацьовані дні, вихідна допомога, якщо було скорочення.

Аналітичний рахунок 6613 «Виплати після закінчення трудової діяльності» – це виплати працівнику (крім виплат при звільненні), які підлягають сплаті після закінчення його трудової діяльності. Це можуть бути: пенсійні виплати; компенсація за дні невикористаної відпустки, заробітна плата за відпрацьовані дні, вихідна допомога рідним у випадку виплат після закінчення трудової діяльності у зв'язку зі смертю працівника тощо.

Рахунок 6614 «Розрахунки за виплатою відпускних»: основна відпустка, додаткові відпустки, творча відпустка, відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами, відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, додаткова відпустка на дітей тощо.

Деталізація аналітичного обліку дозволяє отримати більше інформації про розміри та структуру заробітної плати, відрахувань з неї, нарахувань на неї, а також про стан розрахунків з оплати праці. Це допомагає в аналізуванні фінансового стану підприємства, плануванні бюджетів та прийнятті управлінських рішень.

Користь від збільшення деталізації рахунків залежить від того, які саме додаткові субрахунки та аналітичні рахунки будуть відкриті. За схожим принципом, наприклад, можна відкрити субрахунки для обліку розрахунків за різними видами відрахувань з заробітної плати (податками і зборами), це дозволить забезпечити дотримання вимог податкового законодавства та контроль його виконання.

Висновки до розділу 1

У першому розділі кваліфікаційної роботи досліджено теоретичні, методологічні і практичні засади обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві.

За результатами проведеного дослідження:

1. Існує дуже багато визначень терміну «заробітна плата», адже кожне джерело трактує його по своєму. ЗУ «Про оплату праці» визначає заробітну плату як «винагороду, обчислену, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу». Структура заробітної плати складається з основної і додаткової заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Основна заробітна плата – «це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці, що встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів)».

Додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад установлені норми та включає доплати, надбавки, премії тощо.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – «виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік; премії за спеціальними системами і положеннями; виплати в рамках грантів; компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми».

2. Визначено основні функції заробітної плати: відтворювальна і стимулююча. Відтворювальна функція полягає у забезпеченні працівників життєво-необхідними благами для відновлення робочої сили витраченої в трудової діяльності. Стимулююча функція заробітної плати полягає в постійному стимулюванні працівника покращувати результатів своєї діяльності.

3. Охарактеризовано п'ятирівневу систему нормативно-правового регулювання методології обліку розрахунків з оплати праці, в якій основними регулюючим законодавчим актами можна виділити ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та ЗУ «Про оплату праці».

4. Виявлено, що методологія обліку розрахунків з оплати праці включає три послідовних та циклічних етапи первинного, вторинного та підсумкового обліку. Синтетичний облік здійснюють на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

5. Зазначено та охарактеризовано 6 типових форм первинної облікової документації: № П-1, № П-3, № П-4, № П-5, № П-6, № П-7. А також перераховано форми фінансової, податкової та статистичної звітності і яких відображаються розрахунки з оплати праці.

6. Проаналізовано практичні аспекти обліку розрахунків з оплати праці на прикладі діяльності підприємства ПРАТ «АСТС» та обґрунтовано шляхи

удосконалення роботи з програмними забезпеченнями для автоматизації бухгалтерського обліку, відслідковування змін в законодавстві, контролю обліку оплати праці, структури субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою».

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІЗУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Наукові основи, економічний зміст та завдання аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві

Будь-яке підприємство є складовою соціально-економічної системи країни. При цьому власна соціально-економічна система підприємства поєднує у процесі господарської діяльності різноманітні матеріальні елементи, людські трудові ресурси, а також зв'язки інформації. Однією зі спільних характеристик усіх підприємств є процес та функції управління.

Система управління підприємством складається з принципів та механізмів прийняття управлінських рішень, отримання та обробки інформації, планування, систем мотивації та стимулювання матеріально.

Функціями управління є певні загальні напрями та сфери діяльності управлінського апарату підприємства, які в результаті забезпечують ефективне об'єднання спільної праці та позитивні результати в діяльності підприємства. Основними функціями управління є: інформаційне забезпечення, організація, планування, контроль, аналіз та мотивація.

В межах кваліфікаційної роботи зупинимось детальніше на аналізі. В цілому, аналіз – це «науковий метод пізнання сутності економічних явищ та процесів, що ґрунтується на розчленуванні їх на складові частини і на вивченні в усьому розмаїтті зв'язків і залежностей». Існує багато видів аналізу, залежно від науки або сфери діяльності, якій його використовують.

Одним з видів аналізу є економічний аналіз. «Це важливий елемент у системі управління виробництвом, дійовий засіб виявлення внутрішньогосподарських резервів, основа розробки науково-обґрунтованих планів-прогнозів та управлінських рішень і контроль за виконанням їх з метою підвищення ефективності функціонування підприємства. Економічний аналіз дає змогу об'єктивно оцінювати роботу підприємства, правильно

діагностувати його стан і прогнозувати розвиток на перспективу, виявляти основні напрями пошуку резервів підвищення його ефективності».

Якщо розглядати аналіз господарської діяльності, як галузь, то варто зазначити, що на підприємствах усіх розмірів та форм власності вже ведеться управління відповідно до усіх правил процесу індустріалізації. Це безпосередньо відображається в автоматизації процесів та залученні ресурсів, які швидко проходять етап обробки та дають результати. В загальному аналізі знаходить відображення покращення показників ефективності діяльності не тільки окремих господарств в галузі, але і загалом ринку.

Разом з покращенням ефективності підприємства, необхідно залучати аналіз складу працівників, які залучені до процесу. Адже великий штат неефективного персоналу, навіть за наявності розвинених технологій не може давати гарантій розвитку показників діяльності. Утримання таких співробітників призводить до збільшення витрат на оплату праці, що негативно впливатиме на показники діяльності підприємства та кінцеві результати.

Аналізом розрахунків з оплати праці є процес вивчення та оцінювання даних бухгалтерського обліку, що пов'язані з нарахуванням, виплатою заробітної плати, а також утриманнями із зарплати відповідно до нормативно-правових, внутрішніх вимог та вимог ринку праці. Він передбачає оцінку ефективності використання коштів фонду оплати праці, впливу цих витрат на фінансові результати підприємства та забезпечення виконання трудових і соціальних норм. Аналіз обліку розрахунків з оплати праці є важливим інструментом для підтримки ефективності діяльності підприємства, адже:

- дозволяє контролювати витрати на оплату праці, їхню обґрунтованість та раціональність;
- допомагає забезпечити правильність розрахунків і своєчасність виплат відповідно до трудового законодавства, уникнути штрафів чи санкцій;
- дозволяє оцінити ефективність використання трудових ресурсів;

- допомагає виявити недоліки у системі оплати праці, котрі можуть мати негативний вплив на мотивацію, та розробити заходи для їх усунення;
- допомагає виявити надмірні або необґрунтовані витрати на оплату праці;
- дозволяє оптимізувати витрати підприємства без втрати ефективності;
- результати аналізу дають змогу раціональніше планувати витрати на оплату праці в майбутніх періодах.

Обліку та контролю розрахунків з оплати праці приділено більше уваги, досліджено їх наукові основи, економічний зміст, завдання, методологію тощо. Але, окрім встановлення стандартів, норм, критеріїв для оцінки та контролю результатів, для виконання задач також необхідним є процес дослідження, аби зробити висновки, знайти і зрозуміти закономірності та причинно-наслідкові зв'язки. Аналізом передбачено: розгляд даних, прогнозування, виявлення тенденцій, проблемних ділянок або вікон можливостей для подальшого прийняття ефективних управлінських рішень.

Багато авторів-науковців приділили увагу та присвятили свої роботи темі аналізу розрахунків з оплати праці. В таблиці 2.1 наведено декілька прикладів авторів та короткий опис їх робіт.

Таблиця 2.1

Огляд літератури на тему аналізу розрахунків з оплати праці

№	Автор	Зміст досліджуваної теми
1	Шоляк О.Ю.	«Авторкою окреслено коло завдань, визначено інформаційну базу та методичні прийоми для проведення аналізу виплат працівникам. Запропоновано модель проведення внутрішньогосподарського економічного аналізу виплат працівникам».
2	Тарасенко Н.В.	«Авторка описує теоретичну базу економічного аналізу, його технічні прийоми та методи. Розкриває зміст методики аналізу трудових ресурсів, предметів та засобів праці. Надає рекомендації щодо оцінки підприємства на забезпеченість трудовими ресурсами та ефективність їх використання».
3	Ганін В.І.	«Автор розкриває теоретичні основи економічного аналізу системи господарювання та наводить методологію аналізу продуктивності праці та фонду оплати праці».

Продовження Таблиці 2.1

4	Мних Є.В.	«Автор описує аналіз формування та використання фонду оплати праці, оцінку виконання планових завдань фонду оплати праці, факторний аналіз розрахунків з оплати праці, вплив факторів на відхилення фонду оплати праці».
5	Цаль-Цалко Ю.С.	«Автором проведено нормативно-аналітичне дослідження методики складання аналізу фінансової звітності підприємства, яке використовується на практиці для аналізу і оцінки показників звітності».
6	Прокопенко І.В.	«Авторка описала теоретичні основи процесу автоматизації економічного аналізу, розкрила сутність аналізу витрат на оплату праці, використання робочого часу, а також аналізу формування та використання фонду оплати праці. Надала практичні рекомендації по використанню сучасних засобів обчислювальної техніки для проведення аналізу системи господарювання».

Аналіз розрахунків з оплати праці може виконувати багато завдань, а «основними з них є:

- ✓ вивчення темпів зростання заробітної плати в порівнянні з темпами росту продуктивності праці;
- ✓ дослідження достатності освітнього рівня персоналу, робочих місць та трудових ресурсів підприємства в цілому, а також дослідження руху трудових ресурсів;
- ✓ визначення і впровадження передових систем оплати праці, для оптимізації обсягів фонду оплати праці, рівня матеріальної мотивації працівників і зниження виробничих витрат;
- ✓ здійснення систематичного контролю за використанням фонду оплати праці, запобігання як перевитрат, так і невиправданої економії;
- ✓ визначення оптимальнішої чисельності працівників підприємства, для забезпечення виконання завдань виробництва з мінімальними трудовими і фінансовими витратами;
- ✓ вивчення рівня ефективності використання трудових ресурсів та робочого часу у процесі діяльності;

- ✓ забезпечення максимального соціального захисту працівників підприємства, завдяки чому мати змогу зменшити плинність кадрів та збільшити зростання продуктивності праці;

- ✓ пошук шляхів підвищення ефективності використання трудових ресурсів, а саме скорочення тривалості простоїв та втрат робочого часу.

Крім того, перевірка коректності розрахунків та нарахувань заробітної плати, індексації, виплат на основі середньої тощо» [49, 61].

Перше і найголовніше, що необхідно зробити для проведення будь-якого аналізу – це визначити суб'єкт та об'єкт. «Суб'єктом аналізу може виступати працівник підприємства, наприклад, головний бухгалтер, або зовнішній аналітик. Об'єктом діагностики є персонал підприємства та його освітній рівень, витрати підприємства на збільшення вартості людського капіталу, доходність людського капіталу, втрати робочого часу, кількість виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Залежно від об'єкта формуються завдання аналізу» [61].

Для проведення аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві необхідно мати обґрунтовану та достатню інформаційну базу. Зазвичай виділяють шість груп джерел інформації, а саме: нормативно-планова, облікова та позаоблікова, зовнішня, особисті спостереження суб'єктів та інші джерела. В Додатку 10 у вигляді таблиці відображено більш детальну інформацію щодо цього.

Як зазначає Шоляк О.Ю.: «облікова інформація, через свої значні обсяги та найбільшу деталізацію, є головним джерелом для аналізу розрахунків з оплати праці. Така її роль зумовлена низкою важливих особливостей, серед яких: суцільне і безперервне відображення всіх операцій, їх документальне оформлення й узагальнення у вартісних вимірниках, високі аналітичні можливості врахованих реєстрів. Основними складовими бухгалтерської інформації є первинні документи, обороти по рахунках, дані з облікових реєстрів, фінансової, податкової та статистичної

звітності. Деталізована інформація у звітах підприємства надає можливість отримати більш достовірні дані аналізу.

Внутрішня позаоблікова інформація дає можливість отримати інформацію про заходи соціальної політики. Довідки з вже проведених перевірок, ревізій або аудиту нададуть інформацію про соціально-економічний стан та можливості підприємства.

Зовнішня інформація може використатись для порівняння та як пропозиції для покращення стану соціальної діяльності на підприємстві, що перевіряється» [61].

Усі з перелічених у Додатку 11 джерел є важливою складовою аналізу розрахунків з оплати праці. Проте варто зауважити, що, незважаючи на великий обсяг, джерела інформації недостатньо висвітлюють соціальну складову даної категорії обліку, інформацію про соціальні заходи підприємства та витрати на них. Першочергово це пов'язано з тим, що, як діяльність підприємств, так і зміст звітності, з якої хоче отримати інформацію держава, більше направлені на процеси господарювання, а економічна і виробнича складові деталізуються більше. Необхідно пам'ятати, що недостатня інформаційна база може призвести до зниження якості аналізу та його результатів, через що матимемо неточності та низьку достовірність.

Зацікавленими в проведенні аналізу розрахунків з оплати праці та його результатами можуть бути зацікавлені сторони, внутрішні та зовнішні користувачі. Зацікавленими сторонами є засновники, власники, акціонери, інвестори. До внутрішніх користувачів відносяться: керівництво підприємства, бухгалтерська, планово-фінансова та економічна служби, працівники підприємства тощо. Зовнішні користувачі: потенційні інвестори, аудиторські служби, державні органи.

2.2. Методологічні засади аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві

Методологічними засадами аналізу розрахунків з оплати праці є система методів та підходів до його здійснення.

«Завданнями аналізу розрахунків з оплати праці є визначення правильності витрат на оплату праці, виявлення впливу факторів, встановлення правильності співвідношення темпів зростання продуктивності праці й середньої заробітної плати. Необхідно дослідити зміну показника в динаміці та рівень виконання плану, визначити фактори, що спричинили його зміну. Щоб дослідити стан розрахунків, а саме виявити резерви збільшення обсягу виробництва та підвищення рентабельності варто проаналізувати показники, що безпосередньо пов'язані з рухом робочої сили, її якістю та продуктивністю» [42].

Проведення аналізу розрахунків з оплати праці, як і будь-якого іншого аналізу, передбачає застосування певних методологічних прийомів. На рисунку 2.1 зображено найпоширеніші у наукових роботах прийоми.

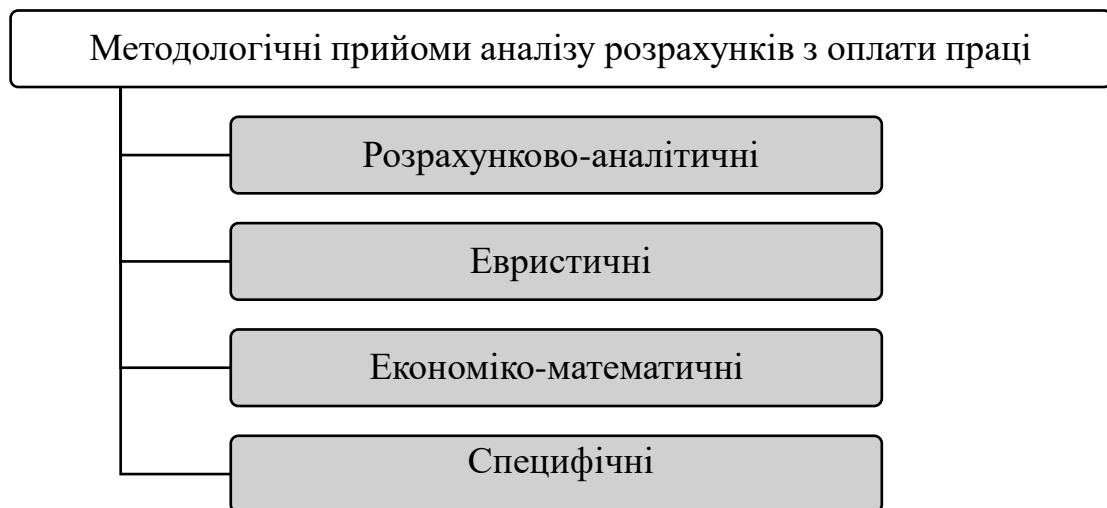


Рис. 2.1 Методологічні прийоми аналізу розрахунків з оплати праці

Перед детальним розглядом методології аналізу, її заходів та етапів, необхідно детальніше описати базові прийоми. Це дозволить краще зрозуміти їх суть та роль у проведенні аналітичного дослідження. Найкраще

методологічні прийоми аналізу розрахунків з оплати праці описує у своїй роботі Шоляк О.Ю.:

«1. Розрахунково-аналітичні:

✓ прийом порівняння. Для ефективного використань даного методичного прийому він має відповідати двом загальним вимогам. По-перше, до порівняння беруться лише ті явища, між якими може існувати об'єктивна схожість. По-друге, для пізнання об'єктів їх порівняння здійснюються за найбільш важливими та істотними ознаками;

✓ абсолютні, відносні та середні величини. Економічні явища, що вивчаються у процесі аналітичних досліджень мають, як правило, кількісну характеристику, котра виражається в абсолютних та відносних величинах. При аналізі виплат працівникам використовуються натуральні та вартісні вимірники. При аналізі людського капіталу можна також застосовувати й трудові вимірники. Стосовно середніх показників, то вони безпосередньо застосовуються при визначенні загального рівня вмотивованості підприємства шляхом обчислення середньої арифметичної індивідуальних показників мотивації;

✓ ряди динаміки застосовуються лише при довгостроковому, ретроспективному аналізі розрахунків з оплати праці. А саме, ряди динаміки можна будувати для аналізу зміни ефективності використання складових людського капіталу принаймні за рік, та проводити їх аналіз;

✓ індексний метод використовується для вивчення динаміки показників, виміру впливу окремих факторів формування людського капіталу та витрат на нього;

✓ групування узагальнює інформацію, наприклад, групує всі витрати, понесені підприємством на утримання людського капіталу;

✓ балансове узагальнення має застосування при визначення забезпеченості підприємства необхідним освітньо-кваліфікаційним рівнем персоналу;

✓ прийоми графічного та табличного відображення даних використовуються для кращого сприйняття та розуміння економічних явищ і процесів, та тенденцій і закономірностей їх змін та розвитку.

2. Евристичні:

✓ анкетування та інтерв'ю використовуються при аналізі ефективності використання трудових ресурсів, а саме для визначення рівня вмотивованості працівників. Для цього аналітиком може бути розроблена відповідна анкета для заповнення працівниками підприємства, щоб визначити їх рівень віддачі. На етапі аналізу людського капіталу людина з її розумово-пізнавальними властивостями набуває важливого значення. Але ефективність даного методу вимагає ґрунтовних знань з психології людини, аби гарантувати правдивість відображення інформації;

✓ інші евристичні методи можуть застосовуватися для прогнозування найоптимальніших заходів з покращання ефективності використання трудових ресурсів підприємства. Прийняття рішення про їх застосування є компетенцією керівництва, адже застосування даних методичних прийомів вимагає значних фінансових та людських ресурсів.

3. Економіко-математичні. Збільшення об'єктів аналітичного дослідження та функцій управління вимагає удосконалення економічного аналізу на основі застосування економіко-математичних методів. До переваг даних методів варто віднести прискорення проведення економічного аналізу, більш повне дослідження впливу факторів на результат. Однак їх використання вимагає високого освітнього рівня аналітика, адже він повинен досконало ними володіти. Також більшість з даних методів вимагають використання програмних забезпечень з відповідними аналітичними властивостями. Вважається, що їх застосування при аналізі розрахунків з оплати праці не завжди є доцільним та необхідним, адже даний аналітичний процес не в усіх випадках громіздкий у розрахунках.

4. Специфічні методи аналізу розрахунків з оплати праці: оцінка ефективності використання трудових ресурсів. Трудовий ресурс

невідокремлений від свого носія – людини. Тому існує зв'язок між психологічним станом особи та рівнем її особистого вкладу в роботу. Тому, у певному розумінні, аналітик, що здійснює аналіз ефективності використання людського капіталу підприємства має бути психологом. Знати відповідні закони та закономірності психології, вміти проводити оцінку «психологічного клімату» підприємства» [61].

Вибір того чи іншого підходу залежить від об'ємів об'єктів дослідження, наявної інформаційної бази, а також від етапу аналізу що проводиться.

Аналіз розрахунків з оплати праці безпосередньо пов'язаний з аналізом фонду оплати праці. «Методологію аналізу фонду оплати праці можна представити у наступних складових:

1. загальна оцінка використання засобів на оплату праці:

- вивчення складу, структури, динаміки фонду оплати праці,
- оцінка причин зміни постійної і змінної частини фонду оплати праці;

2. аналіз складу, структури, динаміки фонду оплати праці за видами оплати, виявлення непродуктивних виплат;

3. аналіз складу, структури, динаміки фонду оплати праці в розрізі основних груп і категорій персоналу, факторний аналіз його зміни;

4. вивчення даних про динаміку і напрямки зміни середньої заробітної плати, а також факторів, що визначають її рівень;

5. оцінка співвідношення між зміною продуктивності праці і заробітною платою;

6. оцінка своєчасності виплати зарплати та усіх видів допомоги, яка виплачується за рахунок коштів ПФУ» [49].

Після визначення та обробки методологічних засад аналізу відбувається формування чітких етапів його проведення. Етапи проведення аналізу розрахунків з оплати праці узагальнено в Додатку 12.

Часто аналіз розрахунків з оплати праці починають з аналізу фонду оплати праці, котрий складається з чотирьох етапів: підготовка інформаційної бази для аналізу; оцінка фактичних показників з оплати праці; аналіз чинників, що мають вплив на розмір фонду оплати праці; розробка заходів оптимізації.

Етап підготовки інформації – це безпосередньо виявлення, групування та підготовка необхідних джерел інформації. На етапі оцінки фактичних показників проводиться порівняння фактичних даних з плановими, а також з показниками попередніх періодів. Проводиться визначення питомої ваги основної заробітної плати, премій, надбавок, допомоги по тимчасовій непрацездатності та інші виплати у складі витрат господарської діяльності. Наступним етапом є визначення та аналіз чинників, котрі впливають на зміни розміру фонду оплати праці та розрахунків з оплати праці в цілому. Фінальний етап отримання та опрацювання результатів аналізу. Розробка відповідних заходів оптимізації на основі отриманих результатів.

«Першим етапом аналізу передусім є визначення абсолютної та відносної економії або перевитрат фонду оплати праці: спочатку в цілому по підприємству, далі – за його підрозділами та за окремими категоріями працівників. За допомогою цих розрахунків знаходимо темпи росту та приросту фонду оплати праці відносно, як планових, так і минулорічних показників» [49].

Абсолютна економія (перевитрати) фонду розраховується як різниця між фактично використаними засобами на оплату праці й плановим фондом оплати праці:

$$\Delta\text{ФОПабс} = \text{ФОПф} - \text{ФОПпл}, \quad (2.1)$$

де:

- ~ $\Delta\text{ФОПабс}$ – абсолютна економія (перевитрати);
- ~ ФОПф – фактичний показник фонду оплати праці;
- ~ ФОПпл – плановий показник фонду оплати праці.

Абсолютна «економія чи перевитрати фонду оплати праці не дозволяє об'єктивно оцінити ефективність використання фонду оплати праці, оскільки не враховує ні планові, ні фактичні обсяги виробництва продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Тому, крім абсолютної, розраховується відносна економія чи перевитрати фонду оплати праці. Для розрахунку відносної економії чи перевитрачання фактично нарахована заробітна плата зіставляється з її плановою величиною, скорегованою на фактичний обсяг продукції, робіт, послуг» [49]:

$$\Delta\text{ФОПв} = \text{ФОПф} - \text{ФОПс} = \text{ФОПф} - (\text{ФОПпз} * k + \text{ФОПпп}), \quad (2.2)$$

де:

- ~ $\Delta\text{ФОПв}$ – відносний показник зміни фонду оплати праці;
- ~ ФОПф – фактичний показник фонду оплати праці;
- ~ ФОПс – показник фонду оплати праці, скорегований за рахунок коефіцієнта;
- ~ ФОПпз , ФОПпп – змінна й постійна сума планового фонду оплати праці;
- ~ k – коефіцієнт виконання плану по обсягу товарної продукції, виконаних робіт, наданих послуг в %.

Для розрахунку значень за формулою, необхідно визначити коефіцієнт виконання плану за випуском продукції, виконання робіт, послуг. При цьому слід мати на увазі, що коригуванню підлягає лише та частина фонду оплати праці, яка пропорційно змінюється при зростанні обсягів продукції (робіт, послуг). Розрахунок коефіцієнту проводять за формулою:

$$k = \frac{\text{ОБф}}{\text{ОБпл}} * 100, \quad (2.3)$$

де: ОБф та ОБпл – показники фактичного та планового обсягу випуску продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

Факторний аналіз, наступний етап аналізу фонду оплати праці – метод, що дає змогу визначити основні фактори, що мають безпосередній вплив на

обсяг фонду оплати праці. Тут кореляційний аналіз допомагає виявити зв'язки між різними показниками фонду оплати праці.

Для цього знаходиться частка:

- основної заробітної плати в загальній сумі фонду оплати праці;
- додаткової заробітної плати в загальній сумі фонду оплати праці тощо.

«Чисельність працівників, розмір середньої заробітної плати, тривалість робочого часу, склад виплат – це, зазвичай, основні показники, котрі впливають на величину фонду оплати праці.

Фактична величина фонду оплати праці визначається як добуток чисельності працівників та розміру середньої заробітної плати:

$$\text{ФОП} = \text{ЧП} * \text{СЗП}, \quad (2.4)$$

де:

- ~ ЧП - чисельність працівників;
- ~ СЗП – середня заробітна плата.

Альтернативна формула для визначення фонду оплати праці:

$$\text{ФОП} = \text{ЗПосн} + \text{ЗПдод} + \text{ІН}, \quad (2.5)$$

де:

- ~ ЗПосн – основна заробітна плата;
- ~ ЗПдод – додаткова заробітна плата;
- ~ ІН – інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Визначення загальних змін фонду оплати праці здійснюється за формулою:

$$\Delta \text{ФОП} = \text{ФОП}_1 - \text{ФОП}_0 \quad (2.6)$$

Визначення змін фонду оплати праці через вплив факторів здійснюється за формулами:

- зміни за рахунок чисельності працівників ($\Delta \text{ФОП}_{\text{ЧП}}$):

$$\Delta \text{ФОП}_{\text{ЧП}} = (\text{ЧП}_1 - \text{ЧП}_0) * \text{СЗП} \quad (2.7)$$

- зміни за рахунок середньої заробітної плати ($\Delta \text{ФОП}_{\text{СЗП}}$):

$$\Delta\text{ФОП}_{\text{СЗП}} = \text{ЧП} * (\text{СЗП}_1 - \text{СЗП}_0). \quad (2.8)$$

Показник середньої заробітної плати дає змогу проаналізувати рівень оплати праці на підприємстві. Для цього можна визначити середню заробітну плату в цілому по підприємству, по підрозділами, за категоріями працівників» [37, 49].

Таким чином, проведення аналізу розрахунків з оплати праці є дуже важливим для підприємств, адже допомагає контролювати витрати фонду оплати праці, ефективність його використання, вмотивованість працівників. Ба більше, аналіз розрахунків з оплати праці є важливим і як тема для досліджень, оскільки ні наукова, ні нормативна база не є достатньою.

2.3. Практичні аспекти аналізу розрахунків з оплати праці ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»

Для забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень необхідна своєчасно отримана достовірна інформація. Однією з категорій що забезпечує достовірну інформацію про наявність та використання ресурсів підприємств є економічний аналіз. Одним з важливих інструментів контролю та керування витратами підприємства є аналіз розрахунків з оплати праці та витрат на її оплату. Даний вид аналізу дозволяє визначити стан фонду оплати праці та його складових, їх динаміку, рівень оптимальності, доцільності та ефективності. Результати аналізу безпосередньо впливатимуть на подальше планування фонду оплати праці та витрат підприємства в цілому.

Відповідно до норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ПРАТ «АСТС» визнано малим підприємством. Товариство згідно з чинним законодавством подає фінансову звітність суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м). В Додатках 13-15 надано фінансову звітність ПРАТ «АСТС» за 2021-2023 роки.

Перед проведенням аналізу розрахунків з оплати праці доцільно проаналізувати ділову активність Товариства. У Додатку 16 можна побачити,

що за останні 3 роки у звітності чіткої тенденція до збільшення або зменшення показників не простежується. Найбільш суттєвою проблемою, що впливає на діяльність ПРАТ «АСТС» є повномасштабне вторгнення російської федерації на територію України 24 лютого 2022 року та введення воєнного стану, виникнення проблем щодо провадження господарської діяльності, забезпечення збереження майна та працівників товариства. На сьогодні загрози банкрутства для Товариства не існує, конфлікту інтересів у керівництві Товариства не має. На діяльність підприємства впливає стан будівельної галузі, значний знос основних засобів, застарілість та знос інженерних мереж, які технічно пов'язані із суміжними підприємствами, що впливає на своєчасне забезпечення енергоресурсами, водопостачанням та водовідведенням, збільшує витрати на обслуговування мереж. Можливі фактори ризику: нестабільність економічної ситуації; зміни у сфері податкової політики; збільшення ставок оподаткування; інфляційні процеси; криза платіжної дисципліни контрагентів-споживачів.

В Товаристві показник фонду оплати праці застосовується для оцінки розміру заробітної плати найманих працівників. До фонду оплати праці включаються нарахування найманим працівникам у грошовій та натуральній формі (в грошовій оцінці) за: відпрацьований час; невідпрацьований час, що підлягає оплаті; за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат. Фонд оплати праці складається з: фонду основної заробітної плати, фонду додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Розглянемо загальний стан фонду оплати праці в ПРАТ «АСТС» за період 2021-2023 років. На рисунку 2.2 зображено динаміку змін ФОП на підприємстві по роках.

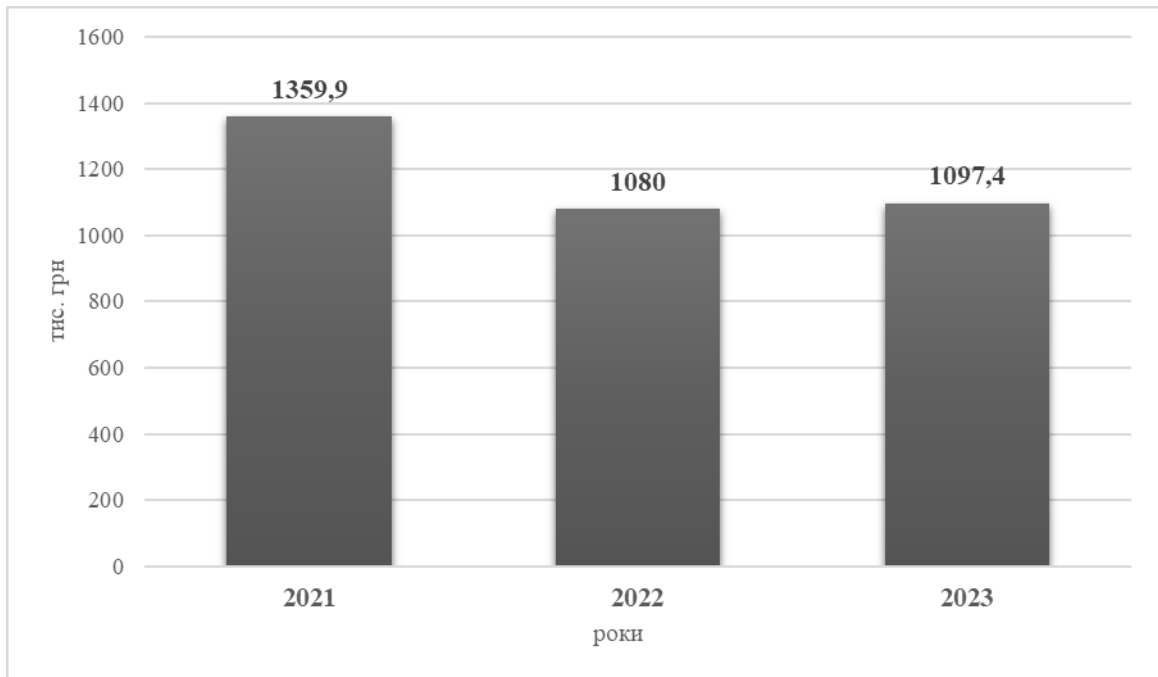


Рис. 2.2 Динаміка змін ФОП в ПРАТ «АСТС» за 2021-2023 рр.

Бачимо, що сума фонду оплати праці в ПРАТ «АСТС» протягом 2020-2022 років була нестабільною. Такі зміни факторів зумовлені багатьма факторами, серед них і початок повномасштабного вторгнення росії проти України, що також вплинуло і на інші аспекти роботи підприємства.

Фонд оплати праці у 2022 році складає 1080,0 тис.грн, у порівнянні з попереднім 2021 роком розмір фонду оплати праці зменшився на 279,9 тис.грн. Зменшення витрат на оплату праці пов'язане зі зменшенням обсягів наданих послуг та зменшенням розміру заробітної платні працівникам.

У 2023 році фонд оплати праці складає 1097,4 тис.грн, у порівнянні з попереднім 2022 роком розмір фонду оплати праці збільшився на 17,4 тис.грн. Збільшення витрат на оплату праці пов'язане зі збільшенням обсягів наданих послуг та збільшенням розміру заробітної платні працівникам. Проте зміни незначні, адже у 2023 році зменшилась середньооблікова кількість працівників.

Проведемо аналіз структури фонду оплати праці та його складових за 2021-2023 роки. Складові фонду оплати праці ПРАТ «АСТС» сформовані відповідно до Інструкції зі статистики праці[22]:

– Фонд основної заробітної плати, що включає нарахування винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками, посадовими окладами тощо.

– Фонд додаткової заробітної плати, що включає доплати, надбавки, премії систематичного характеру, оплату за невідпрацьований час, а також суми грошових компенсацій у разі невикористання основної та додаткових щорічних відпусток.

– Інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що включають винагороди та премії одноразового характеру, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, котрі не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Внески на загальнообов'язкове соціальне страхування, оплата тимчасової непрацездатності за рахунок підприємства та ПФУ, допомоги та інші виплати за рахунок фондів державного соціального страхування тощо – до фонду оплати праці не входять.

В Додатках 17 та 18 відображено аналіз фонду оплати праці Товариства та його складових.

Звідти бачимо, як протягом трьох років змінювався фонд оплати праці та його складові, а саме основна та додаткова заробітна плата. А також бачимо питому вагу складових у фонді.

Додатково, для наочного розуміння питомої ваги кожної складової у загальному фонді оплати праці, відобразимо відношення основного і додаткового фондів заробітної плати за роками (рис.2.3).

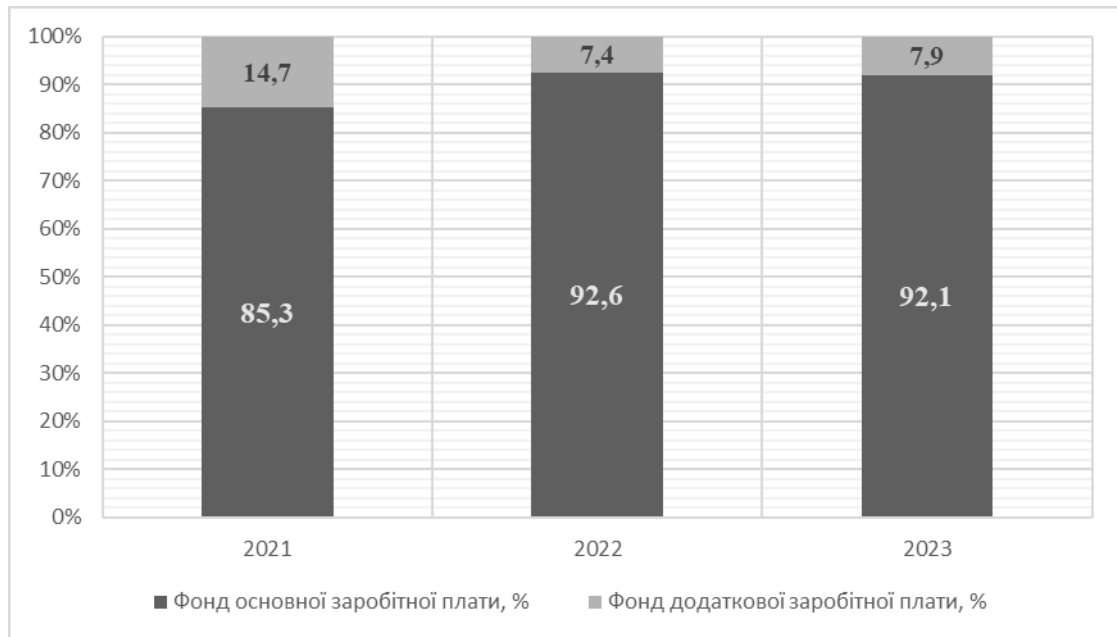


Рис 2.3 Структура фонду оплати праці ПРАТ «АСТС» 2021-2023рр.

Бачимо, що в 2022-2023 роках, порівняно з 2021 роком, частка фонду додаткової заробітної плати відчутно зменшилась. У 2022 році в порівнянні з 2021 роком це зменшення склало 7,3%. А ось у 2023 році порівняно з 2022 частка додаткової заробітної плати у складі фонду ледь збільшилась, а саме на 0,5%. Причиною таких змін є зменшення обсягів наданих послуг ПРАТ «АСТС».

Очевидно, що зменшення питомої ваги фонду додаткової заробітної плати призводить до збільшення частки фонду основної. Так, у 2022-2023 роках, порівняно з 2021 роком, частка фонду основної заробітної плати збільшилась, проте це не свідчить про збільшення самого фонду основної заробітної плати.

З аналізу бачимо як фонд оплати праці та його складові змінювались насправді. Так, відносно 2021 року, загальний фонд оплати праці в 2022 році зменшився на 279,9 тис. грн або 20,6%. У наступному 2023 році порівняно з 2022 фонд незначно збільшився на 17,4 тис. грн або 1,6%. Така ситуація обумовлена змінами обсягів наданих послуг, кількості найманих працівників та рівня їхніх заробітних плат, а також в економічному, соціальному і політичному середовищах.

Отже, найвищий показник фонду оплати праці зафіксовано у 2021 році. Сума фонду основної заробітної плати в цьому році склала 1160,1 тис. грн, а фонд додаткової заробітної плати склав 199,8 тис. грн.

Відносно 2021 року, фонд основної заробітної плати в 2022 році зменшився на 159,9 тис. грн або на 13,8%. Фонд додаткової заробітної плати за цей період також значно зменшився, а саме на 120,0 тис. грн або на 60,1%, і саме це зменшення, так сильно вплинуло на його питому вагу від загального фонду.

У 2023 році фонд основної заробітної плати складає 1010,5 тис.грн, у порівнянні з попереднім 2022 роком розмір фонду основної заробітної плати збільшився на 10,3 тис.грн або на 1%. Фонд додаткової заробітної плати складає 86,9 тис.грн, у порівнянні з попереднім 2022 роком розмір фонду додаткової заробітної плати збільшився на 7,1 тис.грн або на 8,9%.

Середньооблікова чисельність працівників у 2021 році має най вищий показник та складає 16 осіб, з яких: 15 осіб – штатні співробітники і 1 – позаштатний працівник. У 2022 році середня чисельність працівників зменшилась до 14 осіб, що у порівнянні з попереднім роком менше на 2 особи або на 12,5%. В наступному, тобто 2023 році, порівняно з 2022 роком, показник середньооблікової чисельності працівників знов зменшився на 1 особу або на 7,1%. При цьому варто зазначити, що протягом 2022-2023 років чисельність позаштатних працівників не змінювалась та складала 1 особу. А відповідно усі зміни в показнику середньооблікової кількості працівників спричинені зміною чисельності штатних співробітників.

Кількість відпрацьованих годин, як і середньооблікова кількість працівників, має помітну тенденцію до скорочення. У 2022 році, по відношенню до 2021 року, відпрацьований час скоротився на 6056 людиногодин або на 22,2%. У 2023 році кількість відпрацьованих гони складає 192277 людиногодин, що у порівнянні з 2022 роком менше на 1941 людиногодину або на 9,2%.

Рівень середньої заробітної плати в ПРАТ «АСТС» прямо залежить від обсягів фонду оплати праці і середньооблікової чисельності працівників. В 2022 році середньорічна заробітна плата складає 6428,6 грн, що у порівнянні з 2021 роком, коли показник складав 7082,8 грн, менше на 564,2 грн або на 9,2%. А порівняно з 2022 роком в 2023 році середньорічна заробітна плата (7034,6 грн) зросла на 606,0 грн або на 9,4%. В цілому, рівень середньорічної заробітної плати на підприємстві не високий. Це безпосередньо пов'язано з тим, що частина працівників працює на умовах не повного робочого дня, а відповідно отримує заробітну плату пропорційно неповній ставці.

Завершальним етапом аналізу є формування отриманих результатів аналітичного дослідження розрахунків з оплати праці у вигляді певних звітних документів або аналітичних таблиць. Аналітичні таблиці дозволяють систематизувати матеріал та подавати його в формі придатній для сприйняття, проте не містять пояснюючого тексту. Звітними документами можуть бути: пояснювальна записка, довідка, висновок, в яких описуються та пояснюються отримані результати, а також надаються рекомендації щодо оптимізації фонду оплати праці та його складових.

2.4. Шляхи удосконалення аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві

Аналіз розрахунків з оплати праці є важливою складовою частиною подальшого планування фонду оплати праці та витрат підприємства в цілому, адже від якості його проведення залежить своєчасність прийняття оптимальних рішень.

Ефективна система аналізу розрахунків з оплати праці дозволяє оцінити ефективність використання фонду оплати праці в цілому та окремо його складових, виявити можливі резерви економії, розробити рекомендації та здійснити заходи щодо оптимізації. Але необхідно пам'ятати, що для того щоб система даного аналізу була ефективною повинні бути дотримані певні умови.

Ефективне функціонування системи аналізу розрахунків з оплати праці стає можливим лише за наявності забезпечення достовірною, повною та достатньою інформаційною базою, необхідними видами, кількістю і якістю ресурсів.

ПРАТ «АСТС» керуючись у своїх діяльності всіма нормами законодавства, прагнучи до створення конкурентоспроможних умов праці та здійснюючи постійний контроль за діяльністю підприємства, має доволі непогану інформаційну базу для здійснення аналізу розрахунків плати. Проте існують шляхи для її покращення та доповнення.

Доцільно було б ввести форми статистичної звітності ПВ-1 «Звіт з праці» (місячна), ПВ-1 «Звіт з праці» (квартальна). Окрім самого введення форм, необхідно також вивчити ефективність введення нових форм статистики та доцільність їх введення в організацію. Наприклад, завдяки квартальній формі ПВ-1 «Звіт з праці» можемо отримати розширену деталізацію складових фонду оплати праці, а саме інформацію про: фонд основної заробітної плати, фонд додаткової заробітної, окремо про надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів, премії та винагороди систематичного характеру, виплати пов'язані з індексацією заробітної плати, про інші заохочувальні та компенсаційні виплати, такі як матеріальна допомога, соціальні пільги індивідуального характеру, оплата за невідпрацьований робочий час.

Діяльність Товариства спрямована на:

- підвищення продуктивності праці;
- підвищення зацікавленості та вмотивованості працівників у виконанні своїх обов'язків;
- повне та ефективне використання робочого часу;
- правильне відображення чисельності працюючого персоналу та нарахування заробітних плат для коректного обліку оплати праці і подальшого оподаткування тощо.

В такому випадку доцільно було б розробити додаткову систему показників, котрі характеризували б ефективність використання фонду оплати праці. Наприклад:

- питома вага фонду оплати праці в загальних витратах підприємства;
- питома вага складових фонду оплати праці в загальній його сумі;
- середня заробітна плата працівників (місячна та річна, по підприємству та за підрозділами);
- продуктивність праці працівників;
- плинності кадрів, за появи необхідності тощо.

Додавання нових як форм звітностей, так і показників, збільшує можливість регулювання, однак паралельно збільшує обсяг обов'язків відповідальних осіб. Тож, необхідно враховувати розподіл обов'язків з аналізу розрахунків з оплати праці між функціональними підрозділами, адже це дуже важливо. Правильне розподілення обов'язків забезпечить вчасне та достовірне отримання результатів аналізу. Якщо ж рівномірно перерозподілити обов'язки між співробітниками підприємства, не порушуючи норми трудового законодавства, змоги немає, то доцільно прийняти на роботу працівника на вже існуючу посаду (наприклад, бухгалтера) або ввести до штату нову необхідну посаду.

У пошуках раціональних шляхів вдосконалення аналізу розрахунків з оплати праці, не можна не запропонувати ідею розробки програмного забезпечення для проведення аналізу. Таке програмне забезпечення дасть змогу керівництву Товариства щомісяця проводити необхідний аналіз та використовувати його результати для прийняття зважених та обґрунтованих управлінських рішень. Проте, дання ідея має суттєвий недолік, а саме вартість. Розробка програмних забезпечень є одним з недешевих «задоволень», яке, крім роботи самого розробника, вимагає ще й роботи висококваліфікованого спеціаліста для консультації.

Запропоновані зміни, в тому чи іншому обсязі, забезпечать ПРАТ «АСТС» підвищення ефективності проведення аналізу розрахунків з оплати

праці, нададуть можливість регулярно контролювати співвідношення фонду оплати праці та продуктивності праці. Це матиме позитивний вплив на розрахунки витрат на оплату праці та діяльності Товариства в цілому, а за правильного вживання може збільшити прибутковість.

Висновки до розділу 2

У другому розділі кваліфікаційної роботи досліджено теоретичні, методологічні і практичні засади аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві.

За результатами проведеного дослідження:

1. Аналіз розрахунків з оплати праці – це процес вивчення та оцінки даних підприємства, що пов'язані з формуванням фонду оплати праці, нарахуванням та виплатою заробітної плати. Аналіз передбачає оцінку ефективності використання коштів фонду оплати праці, впливу цих витрат на фінансові результати підприємства та забезпечення виконання трудових і соціальних норм.

2. Основними завданнями аналізу розрахунків з оплати праці є визначення правильності та доцільності витрат фонду оплати праці, виявлення впливу факторів, встановлення співвідношення продуктивності праці й середньої заробітної плати.

3. Зазначено, що інформаційна база аналізу розрахунків з оплати праці складається з шести груп джерел, а саме: нормативно-планова інформація, облікова інформація, позаоблікова інформація підприємства, зовнішня інформація, інформація з особистих спостережень суб'єкта аналізу та інші джерела.

4. Виявлено, що методологія аналізу розрахунків з оплати праці включає п'ять послідовних етапів: підготовчий, аналіз динаміки фонду оплати праці, аналіз структури витрат на оплату праці, визначення факторів, що вплинули на зміни, заключний.

5. Проаналізовано практичні аспекти аналізу розрахунків з оплати праці на прикладі діяльності підприємства ПРАТ «АСТС» та обґрунтовано шляхи удосконалення його проведення з метою забезпечення своєчасності прийняття оптимальних рішень з питань оплати праці.

РОЗДІЛ 3

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Наукові основи, економічний зміст та завдання аудиту обліку розрахунків з оплати праці

Останні п'ять років Україна перебуває в надскладних умовах: економічна криза, пандемія COVID-19, повномасштабне вторгнення рф. Такі умови призводять до спаду виробничої діяльності, зниження продуктивності праці робітників, скорочення чисельності персоналу, а в наслідку маємо зміни у виробничій структурі та системі оплати праці. Подібні зміни вимагають підвищеного контролю діяльності підприємств.

«Встановлення достовірності інформації, відображеної у фінансовій звітності, обліку та первинних документах з питань дотримання законодавства та порядку розрахунків з оплати праці, а також загальну оцінку діючої системи формування інформації щодо оплати праці, її відповідність законодавчим і нормативним актам на підприємстві можна отримати за результатами незалежного аудиту» [58].

Оскільки оплата праці є однією з вагомих статей витрат підприємства, відіграє не останню роль у формуванні собівартості та має безпосередній вплив на формування фінансових результатів підприємства, необхідність аудиту розрахунків з оплати праці не викликає жодних сумнівів.

«Метою аудиту розрахунків з оплати праці є надання аудитору можливості висловити незалежну думку про правильність нарахування заробітної плати на основі отриманих достатніх аудиторських доказів, про достовірність первинних даних, про повноту та своєчасність відображення інформації у облікових регістрах та фінансовій звітності, про правильність ведення обліку нарахування заробітної плати відповідно до чинного законодавства.

Аудит розрахунків з оплати праці, як правило, займає обширну частину аудиторської перевірки, оскільки ця ділянка обліку досить специфічна та вимагає від аудиторів особливої уваги і зосередженості. Однак слід відзначити, що відсутній єдиний підхід до організації та методики аудиту, а саме: фахівцями пропонується розглядати аудит розрахунків з оплати праці як перелік питань, які необхідно дослідити. Недоліком при цьому є відсутність системного підходу до проведення аудиту розрахунків з оплати праці, що призводить до неможливості розглядати цей процес комплексно, відповідно до чітко визначеної мети та завдань аудиту.

Розрахунки з оплати праці, як об'єкт аудиту, заслуговує на особливу увагу оскільки є трудомістким та об'ємним етапом, який іноді не є можливим для суцільної перевірки. На підприємствах із значною кількістю працюючих перевірити операції по заробітній платі суцільним методом, в стислий проміжок часу, який відведено для проведення аудиту, практично неможливо» [58].

Дослідження аудиту розрахунків з оплати праці є темою робіт багатьох науковців: Н. Б. Хлинїна, О. С. Пирожок,, Ю. В. Подмешальська, Г. М. Бескоста, Ю. А. Верига, Я. Д. Крупка, О. Г. Чепець, І. Ю. Кїнебас, Т. Г. Мельник, М. С. Пушкар, А. Ю. Делїборонїдї, О. М. Панченко, В. С. Рудницький, В. В. Сопко, Сахно, О. В. Кондратюк, І. Д. Фарїон, Н. В. Шульга та інші.

Проте, не зважаючи на велику кількість наукових напрацювань, досї залишаються дискусїйні питання. Існує також популярна думка, що «на теоретичному та практичному рївнях відсутня методологїя аудиту заробїтної плати, причиною чого можуть бути рїзні пїдходи до визначення мети перевірки».

Поява аудиту розрахунків з оплати праці пов'язана з необхідністю контролю за дотриманням норм трудового законодавства, а також забезпечення соціальних гарантїй працевлаштованих осїб, адже кожен працївник володїє невід'ємним правом на прозорїсть, обґрунтованїсть та

справедливість розрахунків з оплати праці на підприємстві де він влаштований.

Основними документами, що регулюють аудиторську діяльність, є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (МСА).

Правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та відносини, що виникають при її провадженні регулюються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Згідно з Законом «аудит фінансової звітності – це аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам» [5].

Міжнародні стандарти аудиту визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методики, а також базові принципи проведення аудиторських перевірок, вимоги до якості та надійності аудиту, якими повинні керуватися всі представники даної професії незалежно від умов, у яких здійснюється аудит. Застосування аудиторських стандартів забезпечує певний рівень гарантій достовірності результатів аудиторської перевірки. Але необхідно пам'ятати, що МСА не мають законодавчої сили, несуть рекомендаційний характер і діють лише в рамках норм Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Проведення аудиту вимагає глибоких знань аудитора теорії бухгалтерського обліку, зокрема, у галузі обліку розрахунків з оплати праці. Аудитор має неупереджено і незалежно оцінювати достовірність нарахувань

заробітної плати, повноту утримуваних податків та відрахування єдиного соціального внеску. В процесі проведення аудиту розрахунків з оплати праці важливо керуватись трудовим законодавством, а саме Кодексом законів про працю.

Наукові дисципліни також мають вплив на формування аудиту, як наукового напрямку. Аналіз сутностей, закономірностей та ефективностей систем оплати праці – це напрями, котрі аудит отримав від економічної науки. Проводячи дослідження розрахунків з оплати праці, аудитор повинен добре володіти основами та методами економічного аналізу, аби в результаті проведених досліджень надати достовірну інформацію.

Аудит, як метод господарського контролю, виконує певні функції, наприклад:

- інформаційна – інформує зацікавлених осіб про обліково-економічний стан діяльності підприємства;
- констатуюча – пізнання обліково-економічних процесів та їх окремих ділянок;
- інтерпретаційна – полягає у дослідженні та роз'ясненні господарської діяльності;
- прогностична – полягає у визначенні тенденції розвитку;
- методологічна – «метод - це теорія, яка звернена до практики дослідження»;
- евристична – «відкриття нових закономірностей, що виникають у процесі розвитку предмета дослідження» тощо.

Але основною функцією аудиту є профілактично-виховна. Вона полягає у попередженні відхилень, виявленні недотримання дисципліни та законодавчих норм. Господарська діяльність підприємства підлягає контролю – це спонукає організаторів і виконавців процесів діяльності відповідально ставитися до своїх обов'язків. В даному випадку аудит реалізує профілактичну функцію завдяки виявленню помилок та сприянню їх усунення. Але аудит значимий не лише економічно, але й з точки зору

виховання. Виявлення помилок та їх усунення недостатньо, адже важливо, аби виключалась можливість повтору помилок і відхилень у майбутньому.

«Варто зазначити, що у сфері праці аудит виконує функцію збору, аналізу та оцінки інформації щодо діяльності підприємства з точки зору організації трудового процесу та проведення розрахунків з персоналом» [55].

Сама сутність аудиту розрахунків з оплати праці, безпосередньо полягає у перевірці законності, правильності та достовірності бухгалтерського обліку нарахування заробітної плати та утримань з неї.

До об'єктів аудиту розрахунків з оплати праці відносять:

- облікову політику та окремі її елементи;
- операції з обліку нарахування заробітної плати та її оподаткування;
- дані первинних документів, облікових регістрів, фінансової звітності тощо.

Крім цього, «в процесі перевірки аудиту розрахунків з оплати праці прийнято виділяти наступні об'єкти: трудова дисципліна та дотримання трудового законодавства, політика оплати праці та її стимулювання, система внутрішнього контролю операцій з оплати праці, первинні документи з обліку праці та її оплати, зобов'язання з оплати праці, рахунки за заробітною платою (рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»), розрахунки з податку на доходи фізичних осіб (рахунок 64 «Розрахунки за податками та платежами») та за страхуванням (рахунок 65 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»), витрати з оплати праці (рахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»), відрахування на соціальні заходи (рахунки 23, 91, 92, 93, 94). Таким чином, аудитору важливо звертати увагу не лише на дотримання підприємством чинного законодавства та відсутність будь-яких порушень, а й на правильність проведення відрахувань, фіксацію у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства» [38].

Суб'єктом може виступати, як аудиторська фірма, так і аудитор, що провадить незалежну професійну діяльність.

Метою аудиту розрахунків з оплати праці є «встановлення достовірності первинних даних, щодо нарахування, оподаткування та виплат працівникам, повноти та своєчасності відображення первинної інформації в облікових регістрах та звітності, відповідність обліку прийнятій обліковій політиці та законодавчо-нормативним нормам.

Задля досягнення мети аудиту розрахунків з оплати праці необхідне виконання певних завдань:

- ✓ оцінка системи внутрішнього контролю обліку оплати праці;
- ✓ перевірка дотримання вимог чинного законодавства в облікових процесах розрахунків з оплати праці;
- ✓ оцінка синтетичного та аналітичного обліку операцій з оплати праці та розрахунків за виплатами працівникам;
- ✓ перевірка дотримання вимог податкового законодавства, щодо операцій пов'язаних із розрахунками утримань з заробітної плати;
- ✓ перевірка справедливості, повноти та відповідності нарахувань заробітної плати;
- ✓ перевірка сум нарахованого єдиного внеску на користь загальнообов'язкового державного соцстрахування;
- ✓ встановлення правильності організації обліку робочого часу та формування фонду оплати праці;
- ✓ визначення слабких ділянок облікової системи, надання рекомендацій щодо її вдосконалення, що в майбутньому здатні призвести до покращення соціально-економічної та інших складових підприємства» [45].

Організація роботи будь-яких процесів має розподіл на певні етапи, стадії або напрямки, так само і процес аудиту. Ба більше, існує типова послідовність та етапи проведення методики аудиту розрахунків з оплати праці, корті характерні для будь-якої перевірки.

Делібороніді А. Ю. виділив:

- ✦ «перевірка дотримання законодавства про працю, стан внутрішнього обліку та контролю за трудовим законодавством;
- ✦ перевірка організації табельного обліку;
- ✦ перевірка правильності оформлення первинної документації і нарахування заробітної плати;
- ✦ перевірка розрахунково-платіжних відомостей і особових розрахунків;
- ✦ перевірка правильності виплати грошових коштів;
- ✦ перевірка стану аналітичного обліку розрахунків з оплати праці» [46].

Аудит розрахунків з оплати праці, зазвичай, поділяється на три стадії, котрі розбиті на сумарно на п'ять етапів. В Додатку 19 сформовано схему проведення аудиту та описано кожний з етапів.

Перший етап – підготовчий, включає попереднє ознайомлення з підприємством та його діяльністю без виїзду на об'єкт. Після чого приймається рішення про прийняття або не прийняття замовлення. Якщо замовлення прийнято, то відбувається укладання договору по надання аудиторських послуг. Далі для проведення процедур аудиту розрахунків з оплати праці складаються план та програма аудиту, що включають в себе детальний перелік етапів

На другому етапі відбувається виїзд на підприємство та більш детальний його огляд, отримання всієї необхідної інформації, аналізуються результати інвентаризації розрахунків з оплати праці, якщо такі є. Якщо кількість інформації не є достатньою, то аудитор сам проводить інвентаризацію. На даному етапі перевіряються організаційно-розпорядчі документи, наприклад такі, як облікова політика, накази, лікарняні листи, посадові інструкції, штатні розписи тощо. Вивчається зміст і склад кадрових документів, визначаються основні економічні показники діяльності підприємства. Обов'язково визначаються: рівень ризиків невиявлення, контролю та власних ризиків аудитора, а результати цих визначень можуть

використовуватись або для продовження або для відмови від проведення подальшої перевірки.

Третій і основний етап – проведення аудиту. На даному етапі ефективність проведення процедур залежить від знань аудитором теоретичної та практичної складових. Під теоретичною складовою мається на увазі рівень знань про методи проведення досліджень: аналіз, синтез, індукція, дедукція тощо. Практичною складовою є можливість ефективного вивчення записів у документах і економічних складових підприємства: перевірка, зіставлення, зустрічні і паралельні перевірки тощо. Цей етап включає: аналіз бухгалтерських документів, проведення перевірки і відстеження бухгалтерських операцій, що підтверджують діяльність, усне опитування працівників підприємства для уточнення інформації.

Здійснивши перевірку стану системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, аудитор має відповідні дані про кількість працівників і про відображення сум нарахувань та утримань з заробітної плати, а також результати власних досліджень щодо відповідності показників. Після прослідковуються типові порушення та/або помилки, що могли виникнути протягом періоду, що перевірявся.

Порушення з боку керівництва або бухгалтерії є основними проблемами, з якими може зіткнутися аудитор. В свою чергу підприємство або окремі працівники можуть бути притягнуті до відповідальності за недотримання законодавства. Залежно від ступеню порушення, відповідальність може бути: дисциплінарною, матеріальною, адміністративною, фінансовою або, навіть, кримінальною.

На четвертому етапі приймаються рішення за результатами проведеної аудиторської перевірки, складаються акт і висновок аудитора, формується звіт про виявленні порушення.

П'ятий етап це безпосереднє передання висновків та рекомендацій керівництву підприємства.

3.2. Методологічні засади аудиту обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві

Чіткої регламентації аудиторської діяльності, як процедури, немає, натомість, держава лише висуває вимоги для ведення діяльності. Аудиторською палатою України та Спілкою аудиторів України вирішуються всі інші питання.

Як вже згадувалось, основні принципи ведення аудиторської діяльності прописано у Міжнародних стандартах аудиту.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» міжнародні стандарти аудиту – «це сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості (управління якістю), які визначені міжнародними стандартами контролю якості (управління якістю), аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, прийнятими Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів, які оприлюднені Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту. При провадженні аудиторської діяльності застосовуються міжнародні стандарти аудиту, оприлюднені державною мовою на офіційному вебсайті Міністерства фінансів» [5].

Для проведення аудиту розрахунків з оплати праці, аудитор керується законодавством з питань регулювання сфери оплати праці та Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Крім того, до огляду можуть залучатись Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та Міжнародні стандарти фінансової звітності.

«Найважливішими завданнями аудиту розрахунків з оплати праці є:

- ✦ перевірка обліку особового складу працівників підприємства;

- ✦ перевірка правильності документального оформлення розрахунків з оплати праці;
- ✦ перевірка правильності нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат;
- ✦ перевірка правильності розрахунку середньої заробітної плати;
- ✦ перевірка обґрунтованості віднесення витрат на оплату праці на собівартість продукції або на витрати операційної діяльності, які не включаються до собівартості реалізованої продукції;
- ✦ вивчення правильності розподілу витрат на оплату праці між видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) та по звітних періодах;
- ✦ перевірка своєчасності розрахунків з працівниками з оплати праці;
- ✦ перевірка правильності нарахувань на фонд оплати праці та утримань із заробітної плати, своєчасність їх сплати відповідним органам;
- ✦ перевірка стану обліку розрахунків з працівниками з оплати праці;
- ✦ перевірка своєчасності виплати заробітної плати тощо» [55].

Одним зі стандартів котрими керується аудитор є МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». «Планування є не окремим етапом аудиту, а швидше безперервним і повторюваним процесом, який часто розпочинається невдовзі після (або у зв'язку із) завершення попереднього аудиту та продовжується до завершення поточного завдання з аудиту. При цьому планування включає розгляд часу виконання певних дій та аудиторських процедур, які потрібно завершити до виконання подальших аудиторських процедур. Наприклад, планування включає: розгляд доідентифікації та оцінювання аудитором аналітичних процедур, що будуть виконуватись як процедури оцінювання ризиків; отримання загального розуміння законодавчих і нормативних вимог, що застосовуються до суб'єкта господарювання, та дотримання суб'єктом господарювання цих вимог;

визначення суттєвості; залучення експертів; виконання інших процедур оцінювання ризиків.

Виконання такої діяльності, що передує завданню, дає можливість аудитору спланувати завдання з аудиту, в якому: аудитор зберігатиме необхідну незалежність і здатність його виконувати; немає питань щодо чесності управлінського персоналу, які могли б негативно вплинути на готовність аудитора продовжувати виконання завдання; відсутнє непорозуміння з клієнтом щодо умов завдання» [24, с.235-236].

Для проведення аудиту розрахунків з оплати праці, повноти та достовірності його результатів необхідна повна інформаційна база. В Додатку 20 перелічено елементи інформаційного забезпечення процесу аудиту розрахунків з оплати праці та описано питання, що розкриваються кожним з джерел. «Під час проведення аудиту розрахунків з оплати праці також слід використовувати такі джерела інформації як: трудове законодавство; Кодекс законів про працю; законодавчі акти про підприємство і підприємництво; розрахунково-платіжні відомості; особистий рахунок; трудові договори і контракти; нормативні документи для нарахування з/п; особисті справи робітників; таблиці, наряди, баланс; відпускні та інші документи стосовно об'єкта дослідження; Головну книгу.

Під час аудиту використовуються різні методи та прийоми, які ґрунтуються на основних положеннях діалектичного методу пізнання і на законах політичної економії, до яких належать: перерахунок, перегляд, зіставлення, оцінка фактичної наявності» [39].

Збір інформації відбувається згідно Міжнародних стандартів аудиту. МСА 500 «Аудиторські докази»: «Аудитор повинен розробити та виконати процедури аудиту, що за певних обставин відповідають меті отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі. У процесі розробки і виконання аудиторських процедур аудитор повинен брати до уваги доречність та надійність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази, включаючи інформацію, отриману із зовнішнього джерела інформації.

Аудиторські докази необхідні для обґрунтування думки та звіту аудитора. За своїм характером докази є такими, що дають результат у сукупності і отримуються в основному за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. При цьому вони можуть також включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад із попередніх завдань з аудиту чи процедур контролю якості фірми щодо прийняття клієнта та продовження стосунків. Крім того, важливими джерелами аудиторських доказів є бухгалтерські записи суб'єкта господарювання та інші внутрішні джерела. Інформація, яку може бути використано як аудиторські докази, могла бути підготовлена з використанням роботи експерта управлінського персоналу або отриманням її із зовнішнього джерела інформації. Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює твердження управлінського персоналу, так і будь-яку інформацію, що суперечить цим твердженням. У деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати пояснення на звернення аудитора) також використовується аудитором а, отже, є аудиторським доказом» [24, с.349-352].

Очевидно, що під час проведення аудиту є ймовірність виявлення порушень. У Додатку 21 наведено перелік типових порушень.

«Аудитор у своїх дослідженнях обирає методи перевірки, необхідні для досягнення мети аудитора. У разі використання інформації, наданої суб'єктом господарювання, аудитор повинен оцінити, чи ця інформація достатньо достовірна для досягнення мети аудиту, включаючи залежно від обставин: отримання аудиторських доказів щодо точності та повноти інформації та оцінку достатньої точності та детальності інформації для досягнення мети аудитора» [24].

Оскільки аудиторські докази є вирішальною складовою результатів аудиту, то необхідно ще додати що, «якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, суперечать доказам, отриманим з іншого або в аудитора є сумніви щодо достовірності інформації, яка використовується як аудиторські докази, аудитор повинен визначити, які зміни або доповнення

потрібно внести до аудиторських процедур для вирішення проблеми, а також вивчити вплив цієї проблеми (якщо він існує) на інші аспекти аудиту.

Більша частина роботи аудитора при формуванні думки полягає в отриманні й оцінці аудиторських доказів. Аудиторські процедури, спрямовані на отримання аудиторських доказів, можуть включати крім запитів ще й інспектування, спостереження, підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання та аналітичні методи, які часто комбінуються між собою. Незважаючи на те, що запит може надавати важливі аудиторські докази і навіть доказ викривлення, використання лише запиту, як правило, не дає змоги отримати достатні аудиторські докази ні щодо відсутності суттєвого викривлення на рівні тверджень, ні стосовно операційної ефективності заходів контролю.

Як пояснюється в МСА 200, «обґрунтовану впевненість можна отримати в тому разі, якщо аудитор отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для зменшення аудиторського ризику (тобто ризику висловлення аудитором невідповідної думки в разі суттєвого викривлення фінансової звітності) до припустимо низького рівня» [24].

Хід аудиторської перевірки та її результати обов'язково оформлюються документально. На рисунку 3.1 зображено послідовність складання аудиторської документації.

В МСА 230 «Аудиторська документація» визначено: «аудиторська документація – записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»). Перелік та зміст аудиторської документації визначається в кожному окремому випадку та відповідно до особистих професійних суджень аудитора, але з дотриманням ряду вимог:

- містити достатньо повну і детальну інформацію, щоб інший аудитор, який не брав участі у цій перевірці, міг скласти чітке уявлення про виконану роботу і підтвердити висновки цієї перевірки;

- документи мають бути складені в ході перевірки, складання їх після завершення перевірки і підготовки аудиторського висновку не допускається;
- складаючи робочі документи, аудитор повинен враховувати не тільки інформацію, що стосується звітного періоду, який перевіряється, а й дані попереднього періоду, а також відомості, отримані після складання бухгалтерської звітності, про події, що відбулися після завершення звітного періоду, які можуть суттєво вплинути на діяльність або фінансове становище підприємства;
- документи мають відображати найсуттєвіші моменти, з яких аудитору слід висловити думку, охоплювати найважливіші напрями перевірки і завдання, поставлені й вирішені аудитором;
- давати можливість оцінити фінансову звітність згідно з установленими критеріями й ознаками;
- містити інформацію, необхідну чи корисну для наступних аудиторських перевірок;
- відображати стан і оцінку системи внутрішнього контролю на підприємстві та ступінь довіри до нього;
- фіксувати проведені аудиторські процедури з перевірки та оцінки системи бухгалтерського обліку клієнта, дотримання прийнятої (встановленої) облікової політики і відповідність бухгалтерського обліку клієнта встановленим принципам, стандартам, вимогам і законам;
- документи мають бути складені чітко та розбірливо;
- скорочення або умовні позначення, що використовуються, мають бути пояснені на початку папки робочих документів;
- слід обов'язково зазначати місце і дату складання документа, прізвище аудитора і його підпис, номер документа, порядковий номер сторінки в робочій документації;
- мають бути наведені джерела інформації та дані про походження доданих документів, що фіксують господарсько-фінансову діяльність підприємства, а також про виконані аудитором процедури» [24].

Склад аудиторської документації, умовно, можна розділити на робочі та підсумкові документи.

Робочі документи, призначені допомогти плануванню та проведенню аудиторської перевірки, містять аудиторські докази та інформацію про проведені процедури, тести та іншу важливу інформацію, що підтверджує думку аудитора, положення та пропозиції його висновку.



Рис. 3.1 Послідовність складання аудиторської документації

Згідно з МСА 300 «аудитор повинен розробити план аудиту з описом характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінювання ризиків, характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання аудиту.

План аудиту спрямований на розгляд різних питань, виявлених у загальній стратегії аудиту, з урахуванням необхідності досягнення цілей аудиту шляхом ефективного використання ресурсів аудитора» [24].

Підсумкова документація складається з обов'язкового компонента – аудиторського висновку, а також іншої документації, що передається клієнту.

Переглянутий МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» містить наступне: «В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту, щонайменше, має наводитися така інформація:

- повне найменування юридичної особи; склад фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності, звітний період та дата, на яку вона складена; також зазначається - відповідно до яких стандартів складено фінансову звітність або консолідовану фінансову звітність (міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших правил);

- твердження про застосування міжнародних стандартів аудиту;

- чітко висловлена думка аудитора немодифікована або модифікована (думка із застереженням, негативна) або відмова від висловлення думки, про те, чи розкриває фінансова звітність або консолідована фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об'єктивно фінансову інформацію згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та відповідає вимогам законодавства з питань її складання. Якщо суб'єкт аудиторської діяльності не може висловити аудиторську думку, звіт повинен містити відмову від висловлення думки» [24].

3.3. Практичні аспекти аудиту обліку розрахунків з оплати праці ПРАТ «АВТОСПЕЦТРАНССЕРВІС»

Мета проведення аудиту на підприємстві представляє собою отримання обґрунтованої впевненості у ефективності діяльності усіх ділянок і ланок управління, отримання визначеності слабких сторін системи. Зазвичай на малих підприємствах таку процедуру, як контроль, виконують працівники штату, наприклад керівник, головний бухгалтер тощо. Але у таких випадках знижується упевненість у визначених факторах впливу, оскільки є ризики необ'єктивності, залежності або виключення факторів, котрі відіграли б

важливу роль. Аби цього уникнути для проведення перевірок залучають незалежних експертів.

Зовнішній незалежний аудит в ПРАТ «АСТС» останній раз проводився у 2017 році. Відсутність нових перевірок обґрунтовується достатньою впевненістю внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці: штатними працівниками підприємства – головною бухгалтеркою, внутрішньою аудиторкою та Головою Правління, а також ревізійною комісією.

Тож, авторкою було прийняте про проведення власного аудиту розрахунків з оплати праці, в результаті якого було зроблено висновки.

Оскільки ознайомлення із загальними відомостями про Товариство вже проводилось в рамках першого та другого розділів кваліфікаційної роботи – аудит розрахунків з оплати почнемо з розробки програми та плану аудиту.

Програма проведення аудиту розрахунків з оплати праці не має затвердженої форми, а тому на розсуд аудитора фіксується у довільній, але з урахуванням аналізу важливих ділянок досліджуваної системи розрахунків. Для послідовної та раціональної організації аудиту розрахунків з оплати праці авторкою було розроблено програму проведення аудиту на ПРАТ «АСТС» ознайомитись з якою можна у Додатку 22. З додатку бачимо завдання аудиту: перевірка дотримання підприємством положень законодавства про працю по операціях, пов'язаних з розрахунками з оплати праці, наявності та відповідності законодавству первинних документів з обліку робочого часу, обсягу виконаних робіт, послуг, випущеної продукції.

Період, що підлягає перевірці: 1 січня 2023 року – 31 грудня 2023 року. Тривалість аудиторської перевірки: 11 – 29 листопада 2024 року. В програмі аудиту прописано перелік аудиторських процедур, що мають бути здійсненні в процесі перевірки, а також зазначено відповідальних за їх виконання осіб.

У Додатку 23 сформовано план аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці. У плані зазначається термін виконання кожної окремої аудиторської процедури, з оптимальним розподілом між усіма робочими днями аудиту, що проводиться.

Проведення тесту внутрішнього контролю є наступним етапом перевірки (Додаток 24). Проведення даної аудиторської процедури має на меті визначення рівня ефективності системи внутрішнього контролю в Товаристві і шляхи її вдосконалення. До основних завдань цього етапу відносять: оцінку ефективності системи внутрішнього контролю, належне заповнення первинної документації, форми виплат заробітної плати працівникам, правомірність нарахування заробітної плати та утримань із неї.

Тест внутрішнього контролю ПРАТ «АСТС» показав, що: виконання посадових обов'язків, ведення необхідної документації та інші заходи здійснюються відповідно до встановлених норм. Проте, варто зазначити, що в Товаристві не затверджено графік відпусток, а також, через відсутність кадрового відділу, в обов'язки бухгалтерів входить складання наказів про прийняття, звільнення, надання відпусток тощо.

За результатами оцінки рівня допустимого ризику невиявлення в ПРАТ «АСТС» (Додаток 25) отримано запланований ризик низького рівня.

Наступний етап аналізу розрахунків з оплати праці – перевірка достовірності первинних документів ПРАТ «АСТС» (Додаток 26). В процесі даної перевірки порушень не виявлено, а значить колективні договори, посадові інструкції, накази про прийом на роботу та звільнення, накази про надання відпустки, таблиці обліку робочого часу, платіжні відомості, акти наданих послуг заповнюються відповідно до усіх вимог, є правильними та достовірними.

Наступним етапом було проведено перевірку, на основі вибірки, нарахувань заробітної плати (Додаток 27), а також сум нарахованого ЄСВ, утриманих ПДФО і військового збору (Додаток 28).

Перевірка правильності нарахувань заробітної плати працівникам ПРАТ «АСТС» показала, що фактично нарахована за даними підприємства заробітна плата повністю співпадає з фактично нарахованою за даними аудитора. Отже, бухгалтерія Товариства здійснює розрахунки заробітної плати, як основної, так і додаткової, абсолютно правильно і точно.

З перевірки правильності нарахувань на заробітну плату та утримань із заробітної плати ПРАТ «АСТС» видно, що розрахунки ЄСВ, ПДФО та військового збору проводиться правильно і жодних відхилень не зафіксовано.

Передусім, правильність розрахунків, безпосередньо, пов'язана з автоматизованим веденням бухгалтерського обліку. Всі види нарахувань і утримань проводяться автоматично у програмних забезпеченнях, а після вирахувані суми списуються з банківського рахунку підприємства на рахунки відповідних державних фондів.

В Додатку 29 представлено зведену відомість виявлених помилок і порушень під час аудиту розрахунків з оплати праці ПРАТ «АСТС». Наразі, у Товариства не було виявлено суттєвих ані помилок, ані порушень на жодному з етапів проведення аудиту розрахунків з оплати праці.

Тож, фінальним етапом нашого аудиту є складання аудиторського висновку (звіту). В Додатку 30 можна ознайомитись з прикладом повного звіту незалежного аудитора. Висновок сформовано та надано деякі рекомендації: «В результаті проведення аудиторських процедур Аудитор не отримав аудиторських доказів того, що фінансова звітність та первинна документація були суттєво викривлена.

На думку аудитора облік розрахунків з оплати праці на підприємстві відображен достовірно, але потребує удосконалення. Серед заходів, які можуть бути впроваджені на підприємстві необхідно виділити наступні:

- індивідуальний розгляд та встановлення окладів кожного співробітника;
- впровадження мотиваційних заходів, серед яких: преміювання, надбавки та доплати;
- кожного року оклад працівників має переглядатися та за необхідності змінюватись;
- оклад кожного працівника має об'єктивно відображати його заслуги та кваліфікацію;

– • заробітна плата нових робітників встановлюється спочатку меншою, та збільшується при напрацюванні для повної віддачі працівника» [24].

3.4. Шляхи удосконалення аудиту обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві

Покращення методики та організації проведення аудиту – один з можливих шляхів його удосконалення.

Нормативно-правова база має прямий вплив на аудиторську діяльність, але на сьогодні в Україні вона має багато недоліків. Отже, для вдосконалення аудиту можливо необхідно внести зміни до законодавства, що регулює цю діяльність.

Згідно з Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» «аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту» [5]. Проте, МСА не мають законодавчої сили та несуть лише рекомендаційний характер. Тож, доцільно було б створити окремий національний нормативно-правовий документ, котрий регулював би методику та організацію проведення аудиту.

Ще один фактор від якого залежить якість аудиту – це інформація зібрана на підприємстві. Умисне приховування аспектів обліку сильно впливає на результати аудиторської перевірки. Один з шляхів вирішення цієї проблеми прямо залежить від чесності замовників, але повпливати на це важко. Другий же шлях залежить від стану економіки країни, а саме в усуненні тіньової її частини, повпливати на цей процес не легко, проте можливо, задіявши необхідних заходів.

«Оскільки якість аудиту залежить від зібраної інформації на підприємстві, умисне приховування аспектів обліку значно впливає на результати аудиторської перевірки. Вирішити цю проблему можна шляхом розробки новітніх основ і правил складання робочої документації, створення спеціалізованих форм документів та видання методологічних рекомендацій

щодо складання плану та програми аудиту, що будуть відповідати умовам бізнесу в сучасному світі» [56].

Аудит — це досить трудомісткий процес. Робота з комп'ютерною технікою та розробка програмного забезпечення було б хорошим рішенням. Для, з можливим отриманням більшої кількості результативних показників необхідно ввести у сферу аудиту використання комп'ютерної техніки. Автоматизація проведення аудиту призвела б до: спрощення роботи та економії часу, зменшення ризику помилок, змоги охопити весь процес в цілому тощо.

Основними шляхами удосконалення аудиту розрахунків з оплати праці та аудиту в цілому для ПРАТ «АСТС» можна виділити:

- 1) проведення внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві;
- 2) проведення зовнішнього незалежного аудиту.

Оскільки в 2024 році на підприємстві з'явився внутрішній аудитор втілення першого пункту не буде проблематичним. Необхідно аби внутрішній аудитор розробив план регулярного проведення аудиту розрахунків з оплати праці. На нашу думку доцільна регулярність проведення раз на квартал або раз на пів року. Таким чином перевірка не буде занадто частою, як у випадку з щомісячною регулярністю, та не буде нагромадження обсягів перевіряємої інформації, як у випадку з щорічною частотою.

Останній зовнішній незалежний аудит в Товаристві проходив 7 років тому, тобто у 2017 році, тож вважаємо за доцільне провести його знов. Регулярне проведення зовнішнього аудиту забезпечить впевненість у дотриманні всіх норм і відсутності порушень та відхилень. Оптимальною частотою проведення, на нашу думку, є раз на 5 років, оскільки саме на такий строк обираються члени Правління (виконавчий орган) та ревізійної комісії.

В результаті ПРАТ «АСТС» матиме можливість подальшого розвитку з певними перевагами, котрі здобуваються в процесі проведення аудиту:

- діяльність – систематична і послідовна;

- порівняння фактичних показників діяльності та їх співставлення з цілями підприємства;
- вивчення ризиків і помилок, розробка заходів для їх усунення, а в подальшому уникнення;
- визначення сильних і слабких сторін в діяльності підприємства та в її організації, можливість вдосконалення;
- отримання об'єктивних доказів ефективності діяльності підприємства.

Висновки до розділу 3

У третьому розділі кваліфікаційної роботи досліджено теоретичні, методологічні і практичні засади аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві.

За результатами проведеного дослідження:

1. Аудит розрахунків з оплати праці – це перевірка даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою встановлення достовірності первинних даних, щодо нарахування, оподаткування та виплат працівникам, повноти та своєчасності відображення первинної інформації в облікових регістрах та звітності, відповідність обліку прийнятій обліковій політиці та законодавчо-нормативним нормам.

2. Основними документами, що регулюють аудиторську діяльність, в Україні є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Міжнародні стандарти аудиту (МСА).

3. Завдання аудиту розрахунків з оплати праці: оцінка системи внутрішнього контролю обліку оплати праці; перевірка дотримання вимог чинного законодавства; оцінка синтетичного та аналітичного обліку операцій з оплати праці; перевірка дотримання вимог податкового законодавства, щодо утримань з заробітної плати; перевірка справедливості, повноти та відповідності нарахувань заробітної плати; перевірка сум нарахованого єдиного внеску; встановлення правильності організації обліку робочого часу

та формування фонду оплати праці; визначення слабких ділянок облікової системи, надання рекомендацій щодо її вдосконалення.

4. Аудит розрахунків з оплати праці поділяється на три стадії, котрі сумарно розбиті на п'ять етапів. Попередня стадія включає етапи підготовчий та організаційно-економічне ознайомлення з об'єктом аудиту. Основна стадія включає етап проведення самого аудиту. Заключна: складання висновку та формування рекомендацій, надання висновків і рекомендацій керівникам підприємства.

5. Проаналізовано практичні аспекти аудиту розрахунків з оплати праці на прикладі діяльності підприємства ПРАТ «АСТС», здійснено аудит та обґрунтовано шляхи удосконалення його проведення з метою забезпечення своєчасності прийняття оптимальних рішень з питань оплати праці.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті дослідження сучасного стану обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці сформовані наступні висновки.

1. Встановлено, що поняття «оплата праці» та «заробітна плата» не є тотожними. Оплата праці, як система регулювання трудових правовідносин, та як одна з найважливіших соціально-економічних категорій є складним і багатогранним явищем, яке визначається взаємодією багатьох факторів. В свою чергу, «заробітну плату» прийнято вважати складовою оплати праці. На законодавчому рівні, заробітна плата визначається як: обчислена, переважно у грошовому виразі, винагорода виплачена працівнику роботодавцем за виконану ним роботу, відповідно до трудового договору.

Більш детально економічний зміст оплати праці (заробітної плати) розкривається в її функціях, серед яких основними є відтворювальна і стимулююча. Відтворювальна функція полягає у забезпеченні працівників життєво-необхідними благами для відновлення робочої сили витраченої в трудової діяльності. Стимулююча функція заробітної плати полягає в постійному стимулюванні працівника покращувати результатів своєї діяльності, шляхом встановлення залежності між розміром заробітної плати та розміром особистого вкладу працівника в результати діяльності всього підприємства.

2. Визначено, що заробітна плата, як економічна категорія, має не просту структуру і поділяється на: основну, додаткову та інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Основна заробітна плата визначається як винагорода за виконану роботу, що встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів). Додаткова заробітна плата – винагорода за певні досягнення працівників або особливі умови праці при виконанні роботи, понад установлені норми: доплати, надбавки, премії систематичного характеру.

3. Облік розрахунків з оплати праці має важливе значення, оскільки здійснення діяльності будь-якого підприємства обов'язково пов'язане із

застосуванням праці та її оплатою. Основним завданням обліку є своєчасне надання точних і оперативних даних керівництву про витрати понесені на оплату праці.

4. Нормативно-правове регулювання методології обліку в Україні має п'ятирівневу систему. На I рівні встановлюються загальні норми та положення, що регулюють правила ведення підприємницької діяльності та відносини у сфері обліку оплати праці та її оподаткування, де Кодекс законів про працю України та Закон України «Про оплату праці» є основними. До II рівня переважно відносять Укази Президента України та Постанови Кабінету Міністрів України. III рівень є нормативним та до нього відносять Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. До четвертого рівня відносять різноманітні методологічні рекомендації та інструкції. П'ятий рівень повністю складається з внутрішніх документів суб'єкта підприємницької діяльності до яких належать рішення, накази, розпорядження щодо організації бухгалтерського обліку та застосування облікової політики.

5. Розкрито методологію обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві, що складається з трьох основних етапів: первинного обліку, вторинного та підсумкового. Етапи є послідовними та складають систему циклічного процесу. Склад первинної документації обліку розрахунків з оплати праці включає шість затверджених типових форм: № П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу», № 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)». Синтетичний облік розрахунків з оплати праці на підприємстві здійснюють на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Для утримання та сплати податків із заробітної плати використовують рахунок 64 «Розрахунки за податками та платежами»: 641 «Розрахунки за податками» – ПДФО; 642 «Розрахунки за

обов'язковими платежами» – військовий збір. Для обліку нарахувань ЄСВ використовується рахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

6. Об'єктом дослідження практичних аспектів обліку розрахунків з оплати праці є ПРАТ «АСТС». Основними видами діяльності підприємства, що забезпечують отримання прибутку є: надання послуг з вантажного автомобільного транспорту (КВЕД 49.41), допоміжне обслуговування наземного транспорту (КВЕД 52.21), технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів (КВЕД 45.20). Органами управління Товариством є: Загальні збори акціонерів – вищий орган Товариства; Наглядова рада – наглядовий орган; Правління – виконавчий орган; Ревізійна комісія – орган контролю. Організаційна структура Товариства складається з: відділу керівництва, відділу бухгалтерії, ремонтних майстерень та гаража.

7. Для ведення бухгалтерського обліку в ПРАТ «АСТС» організовано відділ бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером. Методологічні аспекти обліку на підприємстві визначені в Наказі «Про облікову політику». Все система обліку на підприємстві є автоматизованою. Усі нарахування та утримання по заробітній платі Товариство проводить на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Аналітичний облік проводиться по кожному працівнику окремо.

8. Система обліку в ПРАТ «АСТС», в цілому, перебуває у належному стані. Підприємство веде звітність за всіма видами господарської діяльності, та подає усю необхідну звітність відповідно до чинного законодавства. Стан рахунків з оплати праці також є задовільним.

9. Обліку розрахунків з оплати праці вирізняється його трудомісткістю тому Товариство перейшло на автоматизовану систему обліку. Проте цього не достатньо і рекомендовано: регулярно здійснювати оновлення програмних забезпечень, що орієнтуються на законодавчу базу України, використовувати техніку сучасних зразків для точного і вчасного з'єднання з програмними забезпеченнями та їх оновленнями, підібрати додаткові спеціалізовані

програм відповідно до галузі діяльності Товариства, встановити нові та більш доцільні конфігурації для вже існуючих програмних забезпечень. Для зниження ризику невчасного виявлення змін в законодавстві рекомендовано придбати підписку на якесь періодичне електронне видання. Оскільки аналітичний облік відіграє важливу роль, Товариству рекомендовано розробити та ввести розширений план рахунків, зокрема, деталізувати структуру субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Дослідження сучасного стану аналізу розрахунків з оплати праці дало можливість дійти наступних висновків.

1. Встановлено значимість аналізу, як функції управління підприємством. Здійснення економічного аналізу на підприємстві в результаті забезпечує ефективне об'єднання спільної праці та позитивні результати в діяльності підприємства. Одним з важливих підвидів аналізу на підприємстві є аналіз розрахунків з оплати праці. Даний аналіз визначається як процес вивчення та оцінки даних підприємства, що пов'язані з формуванням фонду оплати праці, нарахуванням та виплатою заробітної плати. Аналіз передбачає оцінку ефективності використання коштів фонду оплати праці, впливу цих витрат на фінансові результати підприємства та забезпечення виконання трудових і соціальних норм.

2. Аналіз обліку розрахунків з оплати праці є важливим інструментом для підтримки ефективності діяльності підприємства, адже дозволяє: контролювати витрати на оплату праці, забезпечити правильність розрахунків та своєчасність виплат, оцінити ефективність використання трудових ресурсів, виявити недоліки у системі оплати праці та розробити заходи для їх усунення, оптимізувати витрати підприємства без втрати ефективності, раціонально планувати витрати на оплату праці.

3. Проводити аналіз та виступати його суб'єктом може або працівник підприємства, або зовнішній аналітик. Об'єктом аналізу є персонал підприємства, фонд оплати праці та його складові. Головним інформаційним джерелом для проведення аналізу розрахунків з оплати праці є облікова

інформація підприємства, а також використовується позаоблікова та зовнішня інформація.

4. Проведення аналізу розрахунків з оплати праці передбачає застосування певних методологічних прийомів, а саме: розрахунково-аналітичних (порівняння, ряди динаміки, абсолютні та відносні показники, групування, графіки, таблиці), евристичних (анкетування), економіко-математичних та специфічних. Методологія аналізу розрахунків з оплати праці включає наступні етапи: підготовчий, аналіз фонду оплати праці, аналіз структури витрат на оплату праці, визначення факторів впливу, заключний.

5. Проведено аналіз в ПРАТ «АСТС» за результатами якого з'ясовано, що чіткої тенденція до збільшення або зменшення показників не простежується. Найбільш суттєвою проблемою, що впливає на діяльність ПРАТ «АСТС» є повномасштабне вторгнення російської федерації на територію України та введення воєнного стану. Загрози банкрутства для Товариства не існує, конфлікту інтересів у керівництві Товариства не має.

6. Результати проведеного на ПРАТ «АСТС» аналізу розрахунків з оплати праці відображають зміни зумовлені багатьма факторами, а першочергово початком повномасштабного вторгнення росії проти України, що також вплинуло і на інші аспекти роботи підприємства. Загальний фонд оплати праці в Товаристві складав: у 2021 році – 1359,9 тис. грн; у 2022 році – 1081,0 тис. грн; у 2023 році – 1097,4 тис. грн. Наразі, фонд оплати праці на підприємстві складається з: фонду основної та додаткової заробітної плати. Протягом років співвідношення складових у структурі загального фонду змінювалось: у 2021 році – 85,3% фонд основної заробітної плати і 14,7% фонд додаткової, у 2022 році – 92,9% і 7,4; у 2023 році – 92,1% і 7,9%.

7. Товариству рекомендовано: ввести форми статистичної звітності ПВ-1 «Звіт з праці» (місячна), ПВ-1 «Звіт з праці» (квартальна) для отримання розширеної деталізації складових фонду оплати праці; розробити додаткову систему показників, котрі характеризували б ефективність використання

фонду оплати праці та регулярно здійснювати аналіз розрахунків з оплати праці.

Дослідження сучасного стану аудиту розрахунків з оплати праці дало можливість дійти наступних висновків.

1. Необхідність аудиту розрахунків з оплати праці пов'язана з тим, що оплата праці є однією з вагомих статей витрат підприємства, відіграє не останню роль у формуванні собівартості та має безпосередній вплив на формування фінансових результатів підприємства.

2. Основними документами, що регулюють аудиторську діяльність, є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (МСА). Законом регулюються правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та відносини, що виникають при її провадженні. Міжнародні стандарти аудиту визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методики, а також базові принципи проведення аудиторських перевірок, вимоги до якості та надійності аудиту, якими повинні керуватися всі представники даної професії незалежно від умов, у яких здійснюється аудит. Проте важливо, що МСА не мають законодавчої сили та несуть лише рекомендаційний характер.

3. Основними об'єктами аудиту розрахунків з оплати праці є облікова політика та окремі її елементи, операції з обліку нарахування заробітної плати та її оподаткування, дані первинних документів, облікових реєстрів, фінансової звітності тощо. Мета аудиту розрахунків з оплати праці: перевірити правильність нарахування заробітної плати, перевірити повноту та своєчасність відображення інформації у обліковій документації, перевірити відповідність ведення обліку нарахування заробітної плати чинному законодавству, отримання відповідної незалежної думки. Завдання аудиту не від'ємні від його мети: оцінка системи внутрішнього контролю обліку оплати праці; перевірка дотримання вимог чинного законодавства в

облікових процесах розрахунків з оплати праці; оцінка синтетичного та аналітичного обліку операцій з оплати праці та розрахунків за виплатами працівникам; перевірка дотримання вимог податкового законодавства, щодо операцій пов'язаних із розрахунками утримань з заробітної плати; перевірка справедливості, повноти та відповідності нарахувань заробітної плати; перевірка сум нарахованого єдиного внеску на користь загальнообов'язкового державного соцстрахування; встановлення правильності організації обліку робочого часу та формування фонду оплати праці; визначення слабких ділянок облікової системи, надання рекомендацій щодо її вдосконалення, що в майбутньому здатні призвести до покращення соціально-економічної та інших складових підприємства.

4. Методика проведення аналізу розрахунків з оплати праці не регламентована, проте існує типова послідовність п'яти етапів: підготовчий, етап організаційно-економічного ознайомлення з об'єктом, власне, проведення аудиту, складання висновку та формування рекомендацій, передача висновків та рекомендацій замовнику аудиту.

5. Відповідно до МСА метою аудитора є отримання прийнятних та достатніх аудиторських доказів, для цього він повинен розробити та в ході перевірки здійснити відповідні процедури. Хід аудиторської перевірки та її результати обов'язково оформлюються документально. Перелік та зміст аудиторської документації визначається в кожному окремому випадку та відповідно до особистих професійних суджень аудитора. Послідовність складання аудиторської документації наступна: прийняття завдання аудиту, укладання договору на проведення аудиту, складання плану та програми аудиту, виконання тесту внутрішнього контролю на підприємстві, робочі документи при виконанні процедур аудиту (перевірки дотримання законодавства, нарахування заробітної плати, нарахування ЄСВ та утримань із заробітної плати, виплат заробітної плати), письмовий звіт та аудиторський висновок.

6. Через відсутність нещодавніх аудиторських перевірок в ПРАТ «АСТС», авторкою було самостійно проведено аудит розрахунків з оплати праці. Першим етапом проведення перевірки була розробка та складання плану і програми аудиту, в яких прописано перелік аудиторських процедур, що мають бути здійсненні в процесі перевірки, визначено відповідальних за їх виконання осіб, зазначено термін виконання кожної окремої аудиторської процедури, з оптимальним розподілом між усіма робочими днями аудиту, що проводиться. Було проведено тестування внутрішнього контролю ПРАТ «АСТС», що показав: виконання посадових обов'язків, ведення необхідної документації та інші заходи здійснюються відповідно до встановлених норм. Знайдено наступні недоліки: не затверджено графік відпусток; через відсутність відділу кадрів, бухгалтерія виконує кадрові обов'язки. В ході перевірки достовірності первинної документації, вибіркової перевірки нарахування заробітної плати, обов'язкових соціальних внесків та утримань із заробітної плати – помилок та відхилень не зафіксовано. Фінальним етапом було сформовано звіт аудиторської перевірки, аудиторський висновок та надано деякі рекомендації. Аудиторська думка – умовно-позитивна.

7. Рекомендовано ПРАТ «АСТС»: регулярно за систематичне проведення внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці (раз на квартал/пів року); регулярно проведення зовнішнього незалежного аудиту (кожні 5 років).

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/436-15>
2. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10.12.1971 № 322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/322-08>
3. Конституція України: Закон України від 28. 06. 1996 року № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96%D0%B2%D1%80#Text>
4. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
5. Про акціонерні товариства : Закон України від 27.07.2022 № 2465-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2465-20#Text>
6. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19>
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14>
8. Про відпустки : Закон України від 15.11.1996 № 504/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
9. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 23.09.1999 № 1105-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1105-14>
10. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття : Закон України від 02.03.2000 № 1533-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1533-14>
11. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>
12. Про колективні договори і угоди : Закон України від 01.07.1993 р. № 3356-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3356-12#Text>

13. Про компенсацію громадянам втрати частини доходів у зв'язку з порушенням строків їх виплати : Закон України від 19.10.2000 р. № 2050-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2050-14#Text>
14. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР : станом на 1 квіт. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр#Text>
15. Про охорону праці : Закон України від 14.10.1992 р. № 2694-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text>
16. Про порядок вирішення колективних трудових спорів (конфліктів) : Закон України від 03.03.1998 р. № 137/98-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/137/98-вр#Text>
17. Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності : Закон України від 15.09.1999 р. № 1045-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-14#Text>
18. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/435-15>
19. Про внесення змін до порядкув, затверджених постановами Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р. № 100 і від 8 серпня 2016 р. № 500 : Постанова Каб. Міністрів України від 08.09.2023 № 957. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/957-2023-п#Text>
20. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : Наказ М-ва фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>
21. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати : Постанова Каб. Міністрів України від 08.02.1995 № 100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-п#Text>
22. Інструкція зі статистики заробітної плати : Наказ Держкомстат України від 13.01.2004 № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0114-04>
23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій : Мінфін України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99>

24. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частина 1. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D1%96%D0%B6%D0%BD%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%96_%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%B8_%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E_%D1%8F%D0%BA%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96_%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83_2020_%D1%871.pdf
25. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ М-ва фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>
26. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ М-ва фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>
27. Про затвердження загального табеля (переліку) форм державних статистичних спостережень на 2024 рік : Наказ Держстат України від 27.11.2023 № 319. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0319832-23#Text>
28. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ М-ва фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
29. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» : Наказ М-ва фінансів України від 31.01.2000 № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>
30. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ М-ва фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
31. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова звітність" : Наказ М-ва фінансів України від 25.02.2000 № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>

32. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам": Наказ М-ва фінансів України від 28.10.2003 № 601. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>
33. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: Наказ Держкомстат України від 05.12.2008 № 489. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0489202-08>
34. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ М-ва фінансів України від 28.03.2013 № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>
35. Про методичні рекомендації щодо запровадження погодинної оплати праці та дотримання мінімальних годинних гарантій в оплаті праці : Наказ М-ва пр. і соц. політики України від 16.04.1999 № 69. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0069203-99#Text>
36. Про методичні рекомендації щодо оплати праці працівників малих підприємств : Наказ М-ва пр. і соц. політики України від 13.08.2002 № 186. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0186203-04#Text>
37. Аналіз трудових показників: конспект лекцій для студентів напряму підготовки 6.030510 «Управління персоналом і економіка праці» денної та заочної форм навчання/ уклад. О.М. Шубалий. – Луцьк : Луцький НТУ, 2015. – 120 с.
38. Артюх О.В. Розрахунки з оплати праці: методичні засади аудиторської перевірки. Напрямки розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації: тези доповідей II міжнародної студентської науково-практичної інтернет-конференції. 2016. Ч. 1. С. 262–264. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/5017>
39. Баранов О., Міклуха С. Удосконалення системи аудиту оплати праці: проблеми та шляхи вирішення. *Довідник економіста*. 2009. № 10. С. 50–55.
40. Бобиль В. В. Економічні фактори соціально-класової стратифікації в умовах становлення сучасного ринкового господарства України : автореф. Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.01.01. Дніпро, 2003. 20 с.

41. Бобиль В.В., Адамян А. С. Удосконалення організації обліку преміювання та інших програм матеріального стимулювання в ПАТ «Дніпропетровський стрілочний завод»: збірник наукових праць ДНУЗТ імені академіка В. Лазаряна «Проблеми економіки транспорту», 2012. С. 90-94.
42. Борзих А. Л. Використання основних методів та прийомів аналізу розрахунків з оплати праці. *ВТЕІ ДТЕУ*. URL: http://www.vtei.com.ua/konfa/27_03/3/3.pdf
43. Вареник В., Друз'єва С. Удосконалення механізму проведення аудиту з оплати праці на підприємствах сфери послуг. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018 № 1. С. 155-160.
44. Відображення інформації про виплати працівникам у звітності підприємства. *Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. Т. 1, № 21. С. 41–44
45. Гордеюк А. О. Правова природа заробітної плати (термінологічний аспект). *Гуманітарний часопис*. 2012. № 3. С. 120-126.
46. Делібороніди А. Ю., Панченко О. М. Проблеми організації внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці. *Запорізька державна інженерна академія*. URL: https://old-zdia.znu.edu.ua/gazeta/VISNIK_41_19.pdf
47. Економіка праці та соціально-трудові відносини: Навч.-метод. посібник / За заг. ред. проф. Качана Є. П. – Тернопіль: ТДЕУ, 2006. – 373 с.
48. Економічна теорія : навч. Посібник. С. І. Архієреєв [та ін.] ; ред. С. І. Архієреєв ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". Харків : Іванченко І. С., 2020. 230 с.
49. Економічний аналіз. Навчальний посібник / В.М. Серединська, О.М. Загородна, Р.В. Федорович. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010.
50. Калина А. В. Соціально-економічна сутність заробітної плати. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2003. № 4(23). С. 81–85

51. Каткова Н. В., Маслова К. В. Особливості обліку оплати праці в сучасних умовах та шляхи його вдосконалення. *Економіка і суспільство*. 2017. № 8. С. 672–676.
52. Колот А. М. Методологічні аспекти розвитку теорії розподільчих відносин / А. М. Колот // *Економічна теорія*. 2008. № 4. С. 3–18.
53. Колот А. Оплата праці на підприємстві: організація та удосконалення. Київ : фірма "Праця", 1997. 192 с.
54. Колот А. Теоретико-методологічні аспекти класифікації й змісту функцій заробітної плати. *Україна: аспекти праці*. 2000. № 6. С. 15
55. Кравчук Д. І., Артюх О. В. Аудит розрахунків з оплати праці: огляд типових порушень обліку та шляхи їх вирішення. *ЛЮГОС. ONLINE*. URL: <https://www.ukrlogos.in.ua/10.11232-2663-4139.16.39.html>
56. Курганська М. Аудит розрахунків з оплати праці: мета, завдання, сучасні шляхи вдосконалення. *Repository (electronic archive of open access) of the State Biotechnological University: Home*. URL: https://repo.btu.kharkov.ua/bitstream/123456789/1881/1/6_conference_URS_ES_DBTU_22-317-319.pdf
57. Назарова Г.В., Мішина С.В., Мішин О.Ю.. Облік і аналіз персоналу : навчальний посібник. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. 300 с.
58. Подмешальська Ю. В., Бескоста Г. М., Стафійчук К. В. Аудит розрахунків з оплати праці. *Ефективна економіка*. 2017. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5975>
59. Рябчук О., Коротаєва І. Особливості та проблеми аудиту розрахунків з оплати праці. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. URL: <https://doi.org/10.32836/2521-666X/2018-4-62-16>
60. Суліменко Л. А., Киян А. В., Вітер С. А. Облік і аналіз розрахунків з оплати праці. *Institutional Repository of Polissia National University*. URL: http://ir.polissiauniver.edu.ua/bitstream/123456789/9975/3/IR_2018_18_395-404.pdf

61. Шоляк О. Ю. Методика проведення економічного аналізу виплат працівникам. URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2009_6_2/pdf/157-164.pdf

ДОДАТКИ