

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ТЕХНОЛОГІЙ ТА ДИЗАЙНУ

Факультет управління та бізнес-дизайну  
Кафедра цифровізації та бізнес-консалтингу

*Дипломна магістерська робота*

на тему: Організаційні та методичні засади обліку, аналізу і аудиту розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві

Виконала: студентка групи МгЗМОК-20  
спеціальності 071 Облік і оподаткування  
освітньої програми Міжнародний облік  
та аудит-консалтинг

Анастасія КОЗЛЕНКО

Керівник к.е.н., доц. Ольга БУНДА

Рецензент к.е.н., Михайло ВЕРГУН

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ТЕХНОЛОГІЙ ТА ДИЗАЙНУ

Факультет управління та бізнес-дизайну

Кафедра цифровізації та бізнес-консалтингу

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Освітня програма Міжнародний облік та аудит-консалтинг

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

**Завідувач кафедри цифровізації та бізнес-консалтингу**

\_\_\_\_\_ Маргарита Скрипник

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ року

**ЗАВДАННЯ**

**НА ДИПЛОМНУ МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ СТУДЕНТУ**

Козленко Анастасії Вадимівни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту): Організаційні та методичні засади обліку, аналізу і аудиту розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві  
Науковий керівник роботи Бунда Ольга Миколаївна, доц., к. е. н.,  
затверджені наказом вищого навчального закладу від «04» жовтня 2021 р. №286
2. Строк подання студентом роботи до 01.12.2021 р.
3. Вихідні дані до роботи законодавчі та нормативні документи, фінансова звітність, облікові реєстри та інша документація ТОВ «Простір бухгалтерські послуги», наукові статті, підручники, посібники, періодичні видання, монографії
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) економіко-правові засади розрахунків за виплатами, теоретичні і методологічні основи та особливості аналізу розрахунків за виплатами працівникам, особливості організації обліку розрахунків за виплатами працівникам підприємства, основи та особливості аудиту розрахунків за виплатами підприємства

## 5. Консультанти розділів роботи (проекту)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
Вступ	Ольга БУНДА, доц., к.е.н.	20.09.2021	21.09.2021
Розділ 1	Ольга БУНДА, доц., к.е.н.	22.09.2021	05.10.2021
Розділ 2	Ольга БУНДА, доц., к.е.н.	06.10.2021	26.10.2021
Розділ 3	Ольга БУНДА, доц., к.е.н.	27.10.2021	09.11.2021
Розділ 4	Ольга БУНДА, доц., к.е.н.	10.11.2021	22.11.2021
Висновки	Ольга БУНДА, доц., к.е.н.	23.11.2021	25.11.2021

## 6. Дата видачі завдання 20.09.2021 р.

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ п/п	Назва етапів дипломної магістерської роботи	Терміни виконання етапів	Примітка про виконання
1	Вступ	20.09.2021 - 21.09.2021	
2	Розділ 1. Економіко-правові засади здійснення операцій щодо розрахунків за виплатами	22.09.2021 - 05.10.2021	
3	Розділ 2. Аналіз розрахунків за виплатами ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»	06.10.2021 - 26.10.2021	
4	Розділ 3. Організація і методика обліку розрахунків за виплатами ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»	27.10.2021 - 09.11.2021	
5	Розділ 4. Організація і методика аудиту розрахунків за виплатами ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»	10.11.2021 – 22.11.2021	
6	Загальні висновки	23.11.2021 – 25.11.2021	
7	Оформлення магістерської роботи (чистовий варіант)	26.11.2021 – 03.12.2021	
8	Здача дипломної магістерської роботи на кафедрі для рецензування (за 14 днів до захисту)	07.12.2021	
9	Перевірка дипломної магістерської роботи на наявність ознак плагіату (за 10 днів до захисту)	10.12.2021	
10	Подання дипломної магістерської роботи у відділ магістратури для перевірки виконання додатку до індивідуального навчального плану (за 10 днів до захисту)	10.12.2021	
11	Подання дипломної магістерської роботи на затвердження завідувачу кафедри (за 7 днів до захисту)	14.12.2021	

Студент

\_\_\_\_\_ ( підпис )

Анастасія КОЗЛЕНКО

Науковий керівник роботи

\_\_\_\_\_ ( підпис )

Ольга БУНДА

Директор НМЦУПФ

\_\_\_\_\_ ( підпис )

Олена ГРИГОРЕВСЬКА

## АНОТАЦІЯ

на дипломну роботу (проект) Козленко Анастасії Вадимівни  
«Організаційні та методичні засади обліку, аналізу і аудиту розрахунків за  
виплатами працівникам на підприємстві»

Дипломна робота складається з чотирьох розділів.

Об'єкт дослідження – ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

В роботі розглянуто економічно-правові засади розрахунків за виплатами на підприємстві; система аналізу, обліку та аудиту розрахунків за виплатами на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Проведено аналіз основних господарських показників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Запропоновано вдосконалити процес управління всіма видами ресурсів, збільшити обсяги довгострокових інвестицій, розробити стратегії, тактики діяльності підприємства, організувати ефективну рекламу щодо надання бухгалтерських послуг та розпочати аналіз і пошук додаткових фінансових надходжень задля збільшення внутрішніх резервів; здійснити автоматизацію документообігу за допомогою програми «1С: Підприємство 8 « Зарплата і управління персоналом для України»

Ключові слова: розрахунки за виплатами працівникам на підприємстві, заробітна плата, законодавчі акти оплати праці, національний стандарт бухгалтерського обліку, виплати працівникам, фінансова звітність, управлінська звітність, аудит, аудиторська перевірка.

## АННОТАЦИЯ

на дипломную работу (проект) Козленко Анастасии Вадимовны  
«Организационные и методические основы учета, анализа и аудита расчетов по  
выплатам сотрудникам на предприятии»

Дипломная работа состоит из четырех глав.

Объект исследования – ООО «Простор бухгалтерские услуги».

В работе рассмотрены экономические правовые основы расчетов по выплатам на предприятии; система анализа, учета и аудита расчетов по выплатам на ООО «Простор бухгалтерские услуги».

Проведен анализ основных хозяйственных показателей ООО «Простор бухгалтерские услуги».

Предложено усовершенствовать процесс управления всеми видами ресурсов, увеличить объемы долгосрочных инвестиций, разработать стратегии, тактики деятельности предприятия, организовать эффективную рекламу для предоставления бухгалтерских услуг и начать анализ и поиск дополнительных финансовых поступлений для увеличения внутренних резервов; осуществить автоматизацию документооборота с помощью программы «1С:Предприятие 8 «Зарплата и управление персоналом для Украины»

Ключевые слова: расчеты по выплатам сотрудникам на предприятии, заработная плата, законодательные акты оплаты труда, национальный стандарт бухгалтерского учета, выплаты работникам, финансовая отчетность, управленческая отчетность, аудит, аудиторская проверка.

## ABSTRACT

on the graduate work (project) Kozlenko Anastasia  
«Organizational and methodological principles of accounting, analysis and audit of the payments of the enterprise»

Graduate work consists of four sections.

The object of study is «Prostir buhalterski poslugu» LLC.

The Graduate work considers the economic and legal basis of payments at the enterprise; system of analysis, accounting and audit of payments at LLC " Prostir buhalterski poslugu ".

The analysis of the main economic indicators of LLC " Prostir buhalterski poslugu " is carried out.

It is proposed to improve the process of managing all types of resources, increase long-term investments, develop strategies, tactics of the activities at the enterprise, organize effective advertising for accounting services and begin analysis and search for additional financial revenues to increase domestic reserves; to automate document management with the help of the program «1C: Enterprise 8" Salary and personnel management for Ukraine "

Key words: settlements on enterprise payments, salaries, legislative acts on the remuneration of labor, national accounting standard, payments to employees, financial reporting, management reporting, audit.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	8
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ЩОДО РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ.....	11
1.1. Економічна суть розрахунків за виплатами на підприємстві.....	11
1.2. Класифікація розрахунків за виплатами на підприємстві .....	16
1.3.Огляд літературних джерел та нормативно-правове регулювання операцій щодо розрахунків за виплатами.....	26
Висновки до розділу 1 .....	32
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ТОВ «ПРОСТІР БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ».....	34
2.1. Аналіз основних показників діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» .....	34
2.2. Формування методики економічного аналізу розрахунків за виплатами ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».....	50
2.3. Оцінка впливу факторів на розрахунки за виплатами ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» .....	60
Висновки до розділу 2 .....	72
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ТОВ «ПРОСТІР БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ».....	74
3.1. Організація обліку на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» .....	74
3.2. Порядок відображення в фінансовому обліку розрахунків за виплатами ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».....	84
3.3. Висвітлення інформації про ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» в управлінні підприємством.....	90
Висновки до розділу 3 .....	100
РОЗДІЛ 4. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ТОВ «ПРОСТІР БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ».....	102

4.1. Вплив системи аудиту в Україні на стан внутрішнього контролю на підприємстві .....	102
4.2. Організація аудиту розрахунків за виплатами на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» .....	110
4.3. Методика аудиту розрахунків за виплатами на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» .....	122
Висновки до розділу 4 .....	128
ЗАГАЛЬНІ ВИСНОВКИ .....	130
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	134
ДОДАТКИ .....	141

## ВСТУП

В сучасних умовах розвитку ринкової економіки спостерігаються значні зміни в оплаті праці, яка залежить не тільки від результату роботи працівників, а й від ефективної діяльності структурних підрозділів. Оплата праці – це заробіток, розрахований, як правило, в грошовому вираженні, який за трудовими договорами власник чи уповноважений ним орган виплачує за виконану роботу чи надані послуги. Бухгалтерський облік праці та заробітної плати займає провідне місце в системі обліку ТОВ «Простір бухгалтерські послуги». Заробітна плата є основним джерелом доходів співробітників компанії. Наймані робітники є важливою складовою частиною бізнес-процесу виробництва, споживання та розподілу виготовленого продукту.

Актуальність теми полягає в тому, що оскільки організація обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам більшою мірою впливає на ефективність роботи, збереження трудового колективу та підвищення продуктивності праці працівників.

Метою магістерської роботи є дослідження теоретичних та практичних питань обліку, аналізу і аудиту розрахунків за виплатами, а також надання практичних порад щодо вдосконалення системи розрахунків за виплатами працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Відповідно до поставленої мети основними завданнями магістерської дипломної роботи є: визначення суті економічної категорії «заробітна плата» і «виплати працівникам»; ознайомлення з нормативно-правовою базою, яка регулює облік, аналіз та аудит розрахунків за виплатами працівникам; огляд класифікації виплат працівникам задля забезпечення раціонального формування та більш повного використання інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень; ознайомлення з порядком документального відображення розрахунків за виплатами на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»; вивчення методики нарахування заробітної плати робітникам та утримань з неї на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»; дослідження методик проведення аудиту розрахунків за виплатами працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»



та запропонувати напрями їх удосконалення; проведення оцінки ефективності виплат працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти обліку, аудиту та аналізу розрахунків за виплатами працівникам.

Об'єктом дослідження процесу розрахунків за виплатами працівникам є складові частини фонду оплати праці та його використання на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Питання щодо обліку, аналізу та аудиту розрахунків за виплатами вивчали такі дослідники: Воськало В.І., Загородній А.Г., Лемішовський В.І., Лишиленко О.В., Партин Г.О., Пилипенко Л.М., Сук Л.К., Сук П.Л., Хом'як Р.Л., Швець В.Г. та інші.

Нормативно-методичні акти, що регламентують облік, аналіз та аудит розрахунків за виплатами: Конституція України, Кодекс законів про працю, Закони України «Про оплату праці», Закон України «Про відпустки», Закон України «Про охорону праці», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Податковий Кодекс України, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО): 16 «Витрати», 26 «Виплати працівникам», Міжнародні стандарти аудиту.

Методи дослідження. Для забезпечення досягнення поставленої мети в магістерській дипломній роботі використано основні методи пізнання – діалектичний, синтезу та аналізу. Для порівняння планових і фактичних розмірів заробітної плати працівників досліджуваного підприємства було використано метод порівняння, групування і систематизація. При визначенні відносного і абсолютного показника відхилення розміру фонду заробітної плати було використано метод відносних і середніх величин. Для забезпечення нормативно-

довідковими матеріалами було застосовано метод інформаційного моделювання. Шляхом практичного застосування методу абстрагування у роботі представлені узагальнені висновки за результатами дослідження організації методики обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам на підприємстві.

Наукова новизна роботи полягає в узагальненні теоретичного та практичного матеріалу щодо методики обліку, аналізу та аудиту розрахунків за виплатами. Визначено теоретичну сутність розрахунків за виплатами ТОВ «Простір бухгалтерські послуги», досліджено нормативно-правове регулювання виплат працівникам в Україні, розглянуто завдання обліку, аудиту та аналізу виплат. Досліджено організацію документообігу щодо виплат працівникам. Розглянуто методику проведення аудиторських процедур виплат працівникам, проведена оцінка ефективності виплат працівникам.

Дослідження магістерської роботи були апробовані на таких конференціях: VII Міжнародної науково-практичної конференції «Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку» (27.11.2021 р., м. Чернігів, Україна, «Методичні аспекти розрахунку середньої заробітної плати в Україні»); X Міжнародна науково-практична конференція «SCIENCE FOUNDATIONS OF MODERN SCIENCE AND PRACTICE» (23-26.11.2021р., м. Афіни, Греція, «Procedure for providing compensation for unused leave in Ukraine»). Також в науково-практичний журнал «Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку» були направлені статті до публікації: Бунда О.М., Козленко А.В. «Організація аутсорсингу бухгалтерських послуг в сучасних умовах господарювання». – 2021. - №27.; Бунда О.М., Козленко А.В. «Аудит розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві» - 2021. - №27.

Практична цінність результатів дослідження полягає у використанні на практиці розроблених науково-методичних підходів і пропозицій щодо вдосконалення обліку, аналізу та аудиту розрахунків за виплатами працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» (довідка про впровадження №30/11/21 від 30 листопада 2021 р.)

Магістерська робота викладена на 179 стор., складається із вступу, чотирьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків.

## РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ЩОДО РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ

### 1.1. Економічна суть розрахунків за виплатами на підприємстві

В сучасних умовах економічної кризи дослідження розрахунків за виплатами працівникам займає провідне місце серед проблем суспільства. Протягом багатьох років заробітна плата виступає об'єктом дослідження провідних економістів. Особливо актуальною вона є за сучасних умов розвитку економіки України у зв'язку з посиленням конкуренції, глобалізацією бізнесу та збільшенням підприємницьких ризиків. Сьогодні економіка зосереджена на забезпеченні матеріальної зацікавленості працівників і на зростанні ефективності праці. В умовах глобалізації відбувся поділ праці різної за складністю, що зумовило виникнення та розвиток системи обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Облік розрахунків за виплатами ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» повинен організовуватись так, щоб не лише забезпечити складання усіх видів звітності, а ще й подавати інформацію про витрати на виплати працівникам, просту у розумінні для подальшого аналізу та прийняття зважених управлінських рішень. Крім цього в компанії повинен бути налагоджений зв'язок між бухгалтерською, плановою, фінансовою та іншими службами, для забезпечення достовірного обліку, аудиту і управління витратами на виплати працівникам. Головним елементом цієї системи виступає облік витрат, на основі якого формується стратегія і тактика контролю та управління витратами на виплати працівникам.

Облік розрахунків за виплатами працівникам є досить складаною ділянкою обліку, яка потребує організаційного забезпечення, а також кадрового та інформаційного. В ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» на цій ділянці задіяний найбільш кваліфікований працівник. Для прийняття певних управлінських рішень недостатньо групувати витрати за елементами, оскільки вони не забезпечують інформацією про витрати в повній мірі. Для вирішення цієї проблеми до

класифікації витрат за елементами додають класифікацію витрат за статтями калькуляцій. Це дозволяє більш детально проаналізувати використання витрат на оплату праці і виявити резерви щодо її удосконалення.

Системи та форми виплат працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» закріплюються самостійно у колективному договорі з дотриманням вимог і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами. Структура витрат на оплату праці відображена на рис. 1.1 [57].

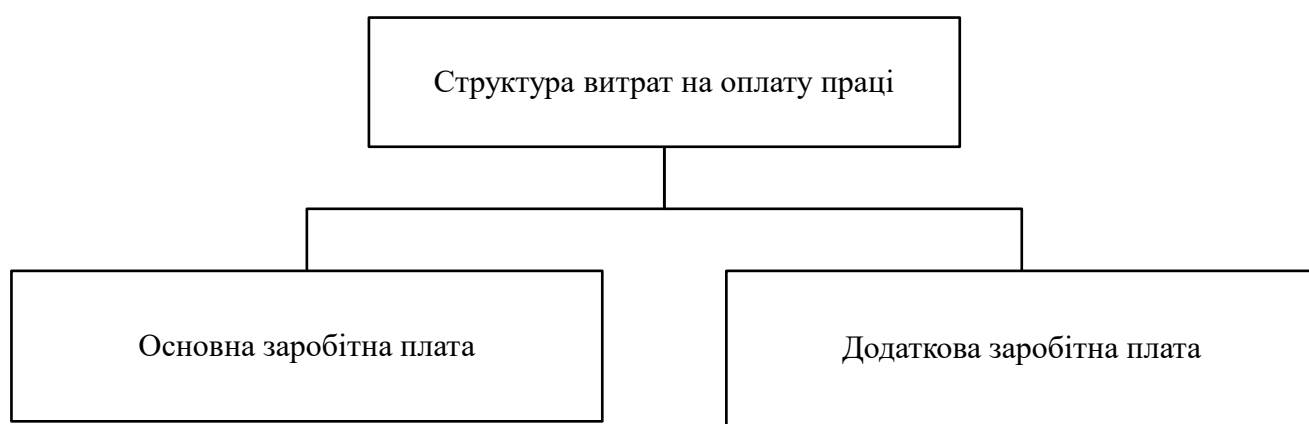


Рис. 1.1. Структура витрат на оплату праці [57]

Облік витрат праці повинен проходити в два самостійних етапи. Етапи обліку відображено на рис. 1.2.

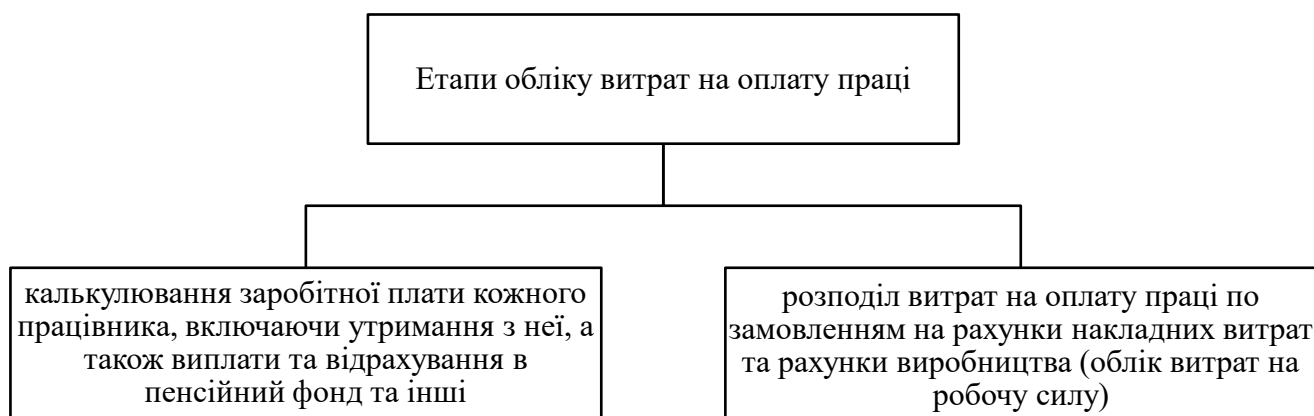


Рис. 1.2. Етапи обліку витрат на оплату праці [57]

Термін «заробітна плата» є досить поширеним. Існує понад 20 визначень даного поняття. Найпоширенішими є визначення заробітної плати, як частки

суспільного продукту (національного доходу), що розподіляється за працею між окремими працівниками.

Важливою складовою механізму визначення індивідуальної заробітної плати виступають форми та системи розрахунків за виплатами працівникам. Останні виступають, з одного боку, з'єднувальною ланкою між нормуванням праці і тарифною системою, а з другого – засобом досягнення певних якісних показників. Ці складові механізму організації розрахунків за виплатами працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» є способом встановлення залежності величини заробітної плати від кількості, якості праці та її результатів.

Організація виплат працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» проводиться на основі:

- законодавчих та інших нормативних документів;
- генеральної угоди на державному рівні;
- галузевих, генеральних угод;
- трудових договорів.

Тарифна система оплати праці – це основа організації розрахунків за виплатами працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги». В свою чергу до її складу входять тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (рис. 1.3).

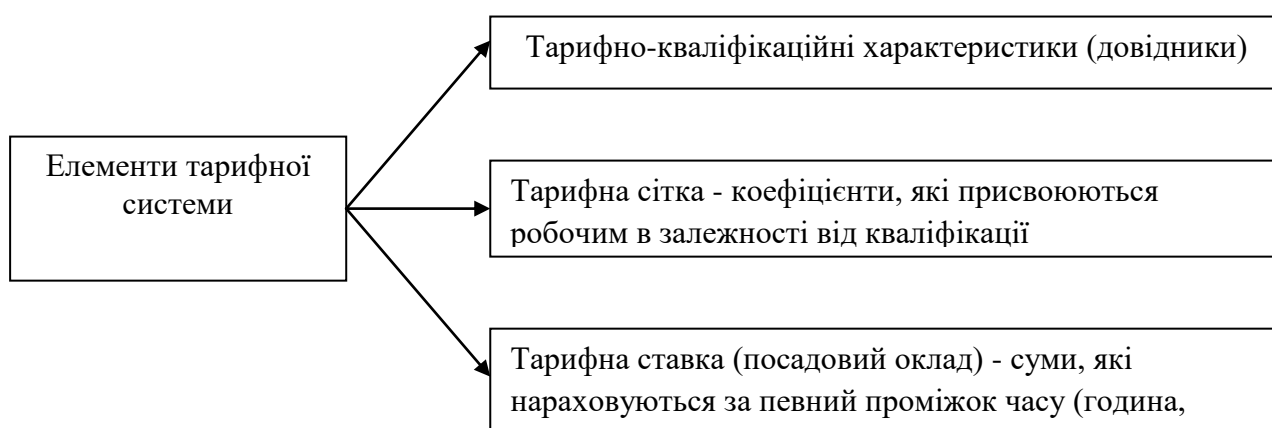


Рис. 1.3. Структура тарифної системи [53].

Тарифна система оплати праці – це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, умов її

виконання, відповідальності, значення галузі та інших факторів, що характеризують якісну сторону праці.

Тарифна система оплати праці застосовується при розподілу робіт в залежності від їх складності, а робітників – в залежності від їх кваліфікації та відповідальності по розрядах тарифної сітки. Тарифна система виступає основним елементом визначення розміру винагороди за виконану роботу.

Тарифна сітка або, як її ще називають схема посадових окладів розробляється опираючись на: тарифну ставку робітника I розряду, яка встановлюється в розмірі, більше ніж законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати; міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок.

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [24].

Розмір заробітної плати в ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» залежить від складності та умов виконаної роботи, професійних якостей працівника та результатів його. Встановлення системи оплати праці на підприємстві є відповідальністю роботодавця, але дане рішення повинно бути обговорено з працівником у порядку, встановленому законодавством. Адміністрація підприємства, виходячи із задач по випуску продукції, її якості і строкам постачання, можливостей впливу робітників на реалізацію наявних резервів виробництва з урахуванням їх статевих, вікових, професійно-кваліфікаційних та інших особливостей, розробляє конкретні системи оплати і пропонує їх до включення в колективний договір.

Функції заробітної плати найбільш повно відображають її сутність. Заробітна плата посідає важливу роль в ринковій економіці, оскільки вона має виконувати декілька функцій одночасно та рівномірно (рис. 1.4).

Функції заробітної плати тісно взаємопов'язані і лише при їх постійному використанні можна досягти ефективної організації розрахунку виплат

працівникам. Використання лише однієї функції може стати причиною економічної кризи.

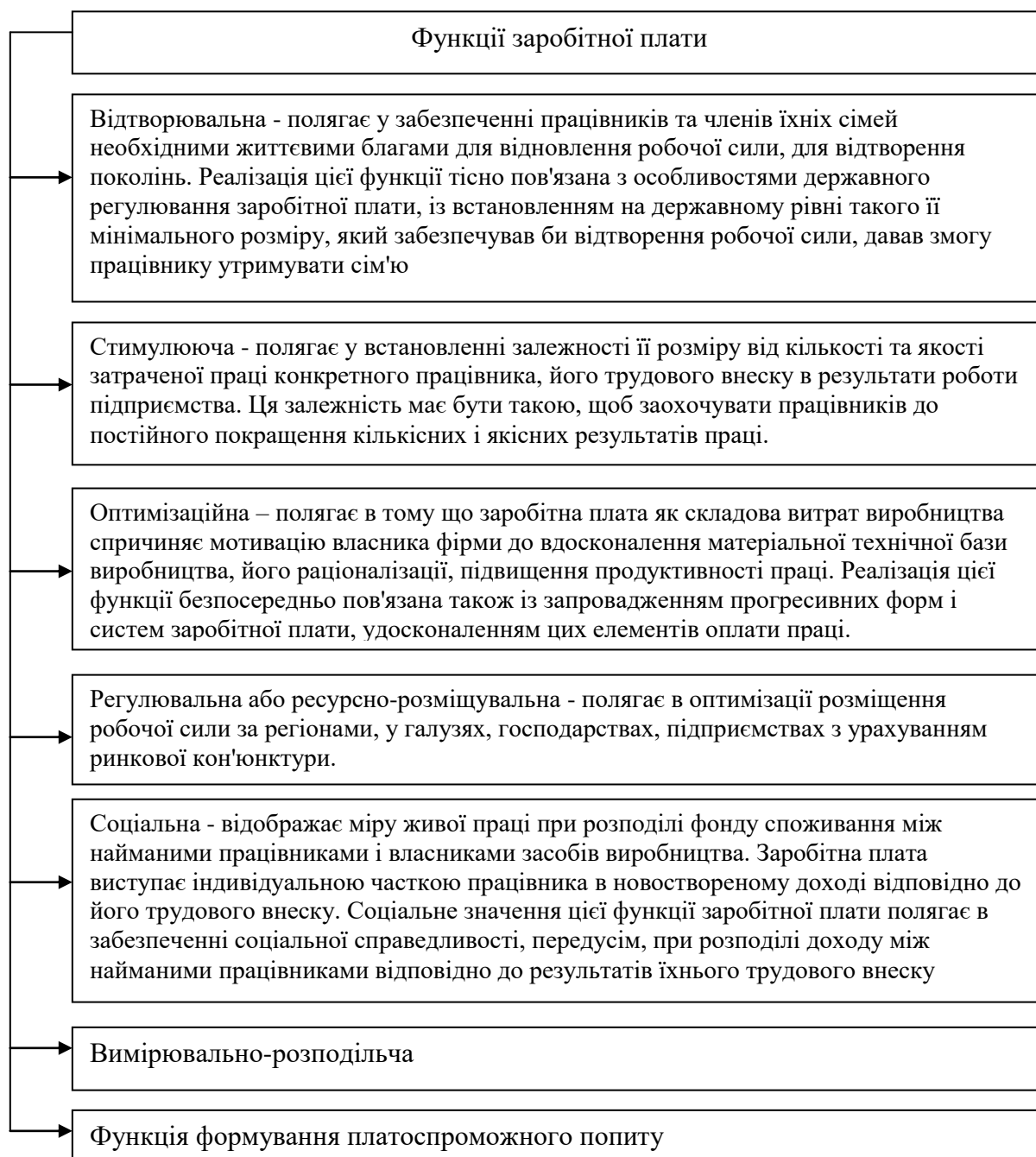


Рис. 1.4. Функції заробітної плати [55]

Отже, на сьогодні заробітна плата в Україні не виконує жодної із вище зазначенх функцій. В Україні вона перебувала на соціально низькому рівні. В сучасних умовах заробітна плата для найманих працівників більше схожа на соціальну виплату, яка дає можливість пережити скрутні часи. В умовах пандемії Covid-19 ситуація ще більше посилилась.

## 1.2. Класифікація розрахунків за виплатами на підприємстві

Облік розрахунків за виплатами працівникам є одним із головних складових формації обліку та контролю у ТОВ "Простір бухгалтерські послуги". Облік витрат, що слугують для оплати праці ускладнюється тим, що різні види оплати мають різне фінансування. Це відноситься і до плати за виконану роботу різним типам робітників.

У сьогоднішніх умовах вірний, а головне дієвий облік витрат мусить стати не лише засобом додержання вимог чинного законодавства, а й джерелом вивіреної інформації для подальшого постійного стеження та керування витратами на оплату праці. Проблема керування витратами на оплату праці полягає в тому, що власник намагається мінімізувати будь-які витрати, тому що це примножить його прибуток. Кожне підприємство має свій максимальний рівень витрат для виплати заробітної плати працівникам, при перевищенні якого підприємство стає неприбутковим. Однак, надмірне скорочення коштів для виплати заробітної плати призводить до погіршення мотивації робітників, зниженню трудової дисципліни, недбалому виконанню працівниками своїх обов'язків і, навіть, втраті найбільш сумлінних і кваліфікованих співробітників. Тому найважливіша задача управління витратами на оплату праці - це знайти оптимальний рівень таких витрат, що забезпечував би і прибутковість підприємства і достатню мотивацію працівників [5].

Для задоволення тих чи інших потреб людина прагне фінансової забезпеченості, тому, питання організації виплат працівникам на підприємствах, з метою задоволення особистих потреб є актуальною на сьогоднішній день. Процеси ринкової трансформації адміністративно-командної системи господарювання економічної системи зумовлюють необхідність проведення необхідних досліджень у сфері вивчення ієрархії первинних і вторинних потреб людини за Маслоу. В певний момент часу людина потребує задоволення тієї потреби, яка для неї найбажаніша на даний момент [33].



Тема «Розрахунки за виплатами» є достатньо визначеною та дослідженою, так як було прийнято і затверджено багато документів, які характеризують поняття заробітної плати. Однак, нині науковці подають найрізноманітніші трактування економічної категорії «заробітної плата».

Багато вітчизняних науковців досліджували проблемні питання оптимізації використання праці найманих працівників, підвищення результативності, покращення системи нормування та умов праці. Підходи до визначення поняття «заробітна плата» є неоднозначними, трактування цього поняття наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

## Визначення змісту поняття «Заробітна плата» у літературних джерелах\*

№ з/п	Автор	Визначення поняття
1	2	3
1	Закон України «Про оплату праці»	Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [24]
2	Брезицька К.Ф.	Заробітна плата – це плата за працю, а її величина - це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці і її пропозицію. Заробітна плата являє собою винагорода, виражену як правило, у грошовому еквіваленті, яку згідно з трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [3]
3	Бутинець Ф.Ф.	Заробітна плата – оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили [7]
4	Васильчак С.В.	Заробітна плата – це будь-який заробіток, обчислений у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник, або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги [8]
5	Дубовська О.В.	Заробітна плата – це грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці [17]
6	Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григор'єва	Заробітна плата – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) [6]
7	Калина А.В.	Заробітна плата – це частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці. [28]
8	Колот А.М.	Заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості [30]

1	2	3
9	Вачевська Н.Л.	Заробітну плату визначається, як сума грошей (коштів), які працівник отримує за свою виробничу діяльність або за кількість виготовленої продукції чи матеріальних благ [9]
10	Мочерний С.В.	Заробітна плата – це грошове вираження вартості і ціни товару робоча сила та частково результативності функціонування робочої сили [36]
11	Пашуто Н.	Заробітна плата – це об’єктивно необхідний для відтворення робочої сили та ефективного функціонування виробництва об’єм вираженої в грошовій формі основної частини життєвих засобів, що відповідає досягнутому рівневі розвитку продуктивних сил і зростає пропорційно підвищенню ефективності праці трудящих. Це не дохід, а витрати підприємства на відтворення трудових ресурсів на суспільне необхідному рівні [44]
12	Петрова І.Л.	Під заробітною платою розуміють такий рівень оплати праці, що здатен забезпечити економічну свободу працюючій людині і його сім’ї; створює базові основи для систем соціального страхового захисту і соціального забезпечення [46]
13	Усач В.Б.	Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [54]
14	Швець Л.П.	Заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці [57]
15	Яременко Л.М.	Заробітна плата – частина вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці [58]

\*Джерело систематизовано та узгоджено автором

Аналізуючи дані, що подані в табл. 1.1 можемо зробити висновок - формулювання, які наводяться науковцями мають низку спільних ознак. Пропонуємо їх розглянути в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

## Спільні ознаки визначення категорії «Заробітна плата»\*

Автор	Ознаки					
	Винагорода виражена у грошовій формі	Ціна товару «робоча сила»	Виплата за виконану роботу	Економічна категорія	Витрати підприємства	Чинник мотивації та забезпечення матеріальної забезпеченості
1	2	3	4	5	6	7
Закон України «Про оплату праці»	X		X			
Брезицька К.Ф.	X		X			

1	2	3	4	5	6	7
Бутинець Ф.Ф.		X				
Васильчак С.В.	X		X			
Дубовська О.В.	X	X	X			X
Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григор'єва	X		X			
Калина А.В.	X					
Колот А.М.			X	X		
Вачевська Н.Л.	X		X			
Мочерний С.В.	X	X				X
Пашуто Н.	X				X	X
Петрова І.Л.						X
Усач В.Б.	X		X			
Швець Л.П.					X	X
Яременко Л.М.	X	X	X			

\*Джерело розроблено автором

Отже, економічна категорія «заробітна плата» багатовимірна, складна, структурно вона складається з 3 частин (рис. 1.5)



Рис. 1.5. Види заробітної плати [34]

Основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу належно до встановлених норм праці (норми виробітку, часу, обслуговування, посадові обов'язки). Вона устанавлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і підпорядкованих розцінок для працівників та посадових окладів для службовців.

Під час нарахуванні основної заробітної плати робітникам, яким встановлено відрядну оплату праці, повинен бути табель (Додаток А), а також відомість про розцінки та виробіток за зроблену роботу [32].

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю, що виконувалася понад установлені норми, за трудові успіхи, винахідливість та за особливі умови праці. Вона включає надбавки, доплати, компенсаційні і гарантійні виплати, що є передбаченими чинним законодавством, премії, які пов'язані з виконанням виробничих функцій і завдань. Працівникам, що виконують на тому ж підприємстві, в установі, організації поряд зі своєю основною роботою, зумовленою трудовим договором, додаткову роботу за іншою професією або обов'язки тимчасово відсутнього працівника без увільнення від своєї основної роботи, здійснюється доплата за поєднання професій або виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника [32].

Види додаткової заробітної плати наведені на рис. 1.6.



Рис. 1.6. Види додаткової заробітної плати [24]

Існують також надбавки та доплати по тарифним ставкам і посадовим окладам, що передбачені кваліфікованим робітникам, які працюють на особливо відповідальній роботі, за високу кваліфіковану майстерність, здебільшого, встановлюється диференційовані надбавки до тарифних ставок співробітників (табл. 1.3).

## Доплати і надбавки до заробітної плати

Найменування доплат і надбавок	Розміри доплат і надбавок
1	2
<b>ДОПЛАТИ:</b>	
За суміщення професій (посад)	доплата одному працівнику не обмежується максимальним розміром і встановлюється в межах економії фонду заробітної плати за тарифною ставкою і окладом суміщеної посади працівника
За розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт	розмір доплати одному працівнику не обмежується і визначається наявністю економії за тарифними ставками і окладами, які могли б виплачуватися за умови дотримання нормативної чисельності працівників
За виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника	до 100% тарифної ставки (окладу, посадового окладу) відсутнього працівника
За роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах пра	за роботу у важких і шкідливих умовах праці — 4%, 8% і 12% тарифної ставки (окладу); за роботу в особливо важких і особливо шкідливих умовах праці — 16%, 20% і 24% тарифної ставки (окладу)
За інтенсивність праці	до 12% тарифної ставки (окладу)
На період освоєння нових норм трудових затрат	підвищення відрядних розцінок до 20%; підвищення тарифних ставок до 10%
За керівництво бригадою (бригадиру, не звільненому від основної роботи)	доплата диференціюється залежно від кількості робітників у бригаді (до 10, понад 10, понад 25 осіб) конкретний розмір доплати: визначається галузевими (регіональними) угодами залежно від розміру ставки розряду, присвоєного бригадиру; якщо чисельність ланки становить більше ніж п'ять осіб, ланковим встановлюється доплата в розмірі до 50% відповідної доплати бригадира
За роботу у вечірній час — з 18 до 22 години (при багатозмінному режимі роботи)	20% годинної тарифної ставки (окладу, посадового окладу) за кожну годину роботи в такий час
За роботу в нічний час	35% годинної тарифної ставки (посадового окладу) за кожну годину роботи в цей час
<b>НАДБАВКИ:</b>	
За високу професійну майстерність	диференційовані надбавки до тарифних ставок (окладів) робітників: III розряду — 12%; IV розряду — 16%; V розряду — 20%; VI і вищих розрядів — 24% тарифної ставки (окладу)
За класність водіям легкових і вантажних автомобілів, автобусів	водіям: 2-го класу — 10%; 1-го класу — 25% установленної тарифної ставки за відпрацьований водієм час
За класність машиністам електровозів, тепловозів, електропоїздів, дизель-поїздів	до 25% установленної тарифної ставки за відпрацьований машиністом час
За високі досягнення у праці	до 50% посадового окладу
За виконання особливо важливої роботи на певний термін	до 50% посадового окладу

\*Джерело: систематизовано та узгоджено автором на основі [24]

Конкретний відсоток надбавки окреслюється в колективному договорі, який повинен зважати на те, що відповідає мінімуму по такій надбавці, які визначені в генеральній або галузевій угоді.

Мінімальна заробітна плата - це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту та некваліфіковану працю, нижче якого не можливо здійснювати оплату за виконану співробітником місячну, погодинну норму праці (обсяг роботи). З 01.01. 2021р. до 30.11.2021 р. – 6000,00 грн., з 01.12.2021 р. – 6500,00 грн.

До мінімальної заробітної плати не відносяться:

- доплати;
- надбавки;
- заохочувальні і компенсаційні виплати.

Розглянемо розмір мінімальної заробітної плати за останні 5 років у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Розмір мінімальної заробітної плати в Україні за період з 2017 р. по 2021 р.

Рік	Розмір мінімальної заробітної плати, грн.	Нормативний акт, яким було встановлено новий розмір МЗП
01.01.2017	3200	Закон України «Про Державний бюджет України на 2017 рік» (Стаття 8)
01.01.2018	3723	Закон України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» (Стаття 8)
01.01.2019	4173	Закон України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» (Стаття 8)
01.01.2020 01.09.2020	4723 5000	Закон України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» (Стаття 8)
01.01.2021 01.12.2021	6000 6500	Закон України «Про Державний бюджет України на 2021 рік» (Стаття 8)

Зобразимо схематично на рис. 1.7 зміни розміру мінімальної заробітної плати в Україні за останні 5 років.

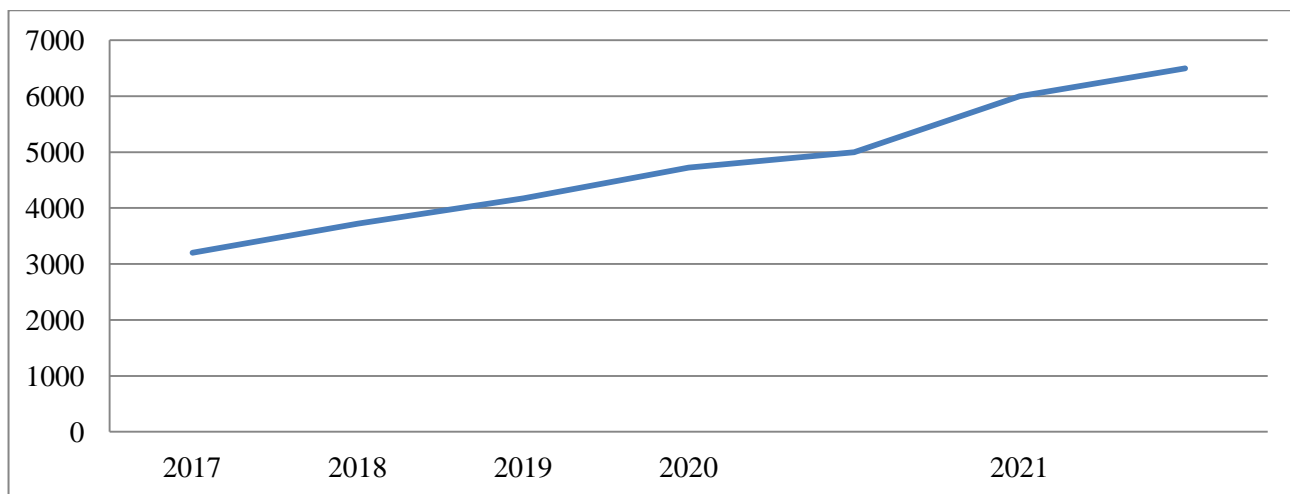


Рис. 1.7. Зміна розміру мінімальної заробітної плати в Україні за останні 5 років.

Як бачимо з рис. 1.7., показники розміру мінімальної заробітної плати поволі, проте стабільно зростають. Підвищення мінімальної заробітної плати повинно позитивно позначатися на розвитку економічної системи України та бути обґрунтованими.

Решта заохочувальних та компенсаційних виплат. До них входять премії відповідно до спеціальних систем і положень, виплати у формі винагород за підсумками виконаних робіт за рік, компенсаційні та інші матеріальні й грошові виплати, які не є передбаченими актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені норми, що зазначені актами (рис. 1.8).

Розподіл заробітної плати на системи, види та форми оплати та види заробітної плати має вагомe значення для бухгалтерії, оскільки в залежності від цього визначається синтетичний облік, до якого відносяться витрати по нарахуванню заробітної плати.

Згідно зі ст. 107 КЗпП, робота у святковий і неробочий день (частина четверта ст. 73 КЗпП) оплачується в подвійному розмірі:

- відрядникам за подвійним відрядними розцінками;
- працівникам, праця яких оплачується за погодинними ставками – в розмірі подвійної погодинної або денної ставки;
- працівникам, які отримують місячний оклад, - у розмірі одинарної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота здійснювалася в межах

місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота здійснювалася понад місячну норму [29].

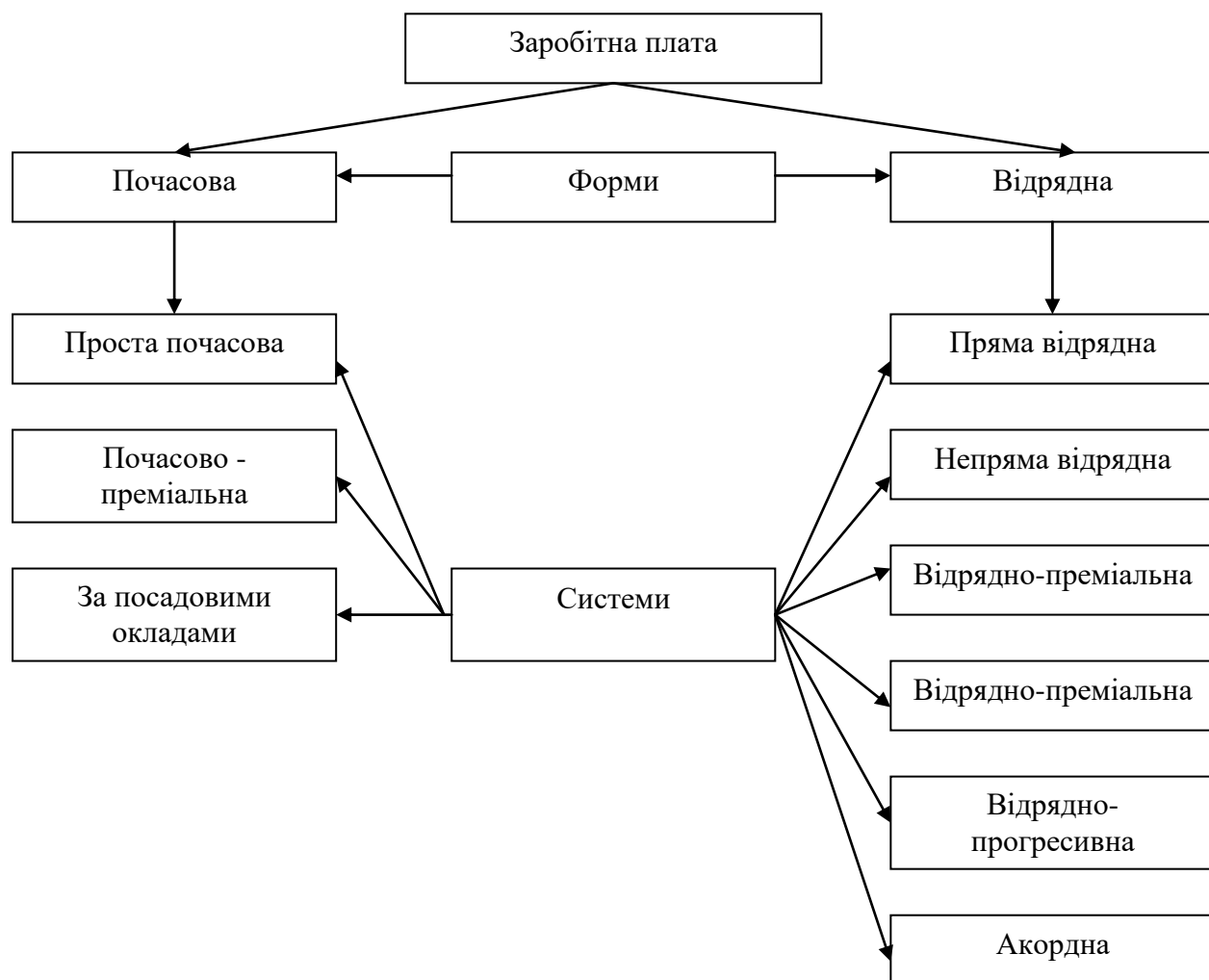


Рис. 1.8. Форми і системи заробітної плати [24].

Оплата в зазначеному розмірі має здійснюватися за години, які є фактично відпрацьованими у святковий і неробочий день. За бажанням працівника, що працював у святковий і неробочий день, йому може бути надано інший вихідний день.

Нічний робочий час, себто праця в нічну зміну. Нічним вважається час з 10 години вечора до 6-ти години ранку. Якщо робота виконується в нічну зміну, то її тривалість скорочується на одну годину. Але робота має бути оплачена у підвищеному розмірі, що встановлений колективним договором та генеральною, галузевою (регіональною) угодами, але не нижче 20 відсотків тарифної ставки (окладу) за кожну робочу годину в нічний час.



Збереження заробітної плати при переведенні на нижче оплачувану роботу і при переміщенні - за працівником зберігається середній заробіток, розрахунок якого провадиться за раніше нарахованими заробітками. Середній розмір заробітку може зберігатися не більше, ніж два тижні від дня переведення. Якщо у працівника внаслідок переміщення зменшився заробіток з причин не залежних від нього, то йому має здійснюватися доплата, сума якої визначається в розмірі втрат працівника у середньому заробітку. Така доплата призначається протягом двох місяців з дня переміщення працівника.

У міру становлення ринкової економіки змінюються і форми регулювання трудових відносин між адміністрацією і робітниками в організації. Вони усе більш спираються не тільки на державні законодавчі норми, що засновані на мінімальних гарантіях, стільки на колективні договори, які зобов'язують обидві сторони діяти у відповідності з прийнятими на себе зобов'язаннями.

Посадові оклади (розмір заробітної плати) переглядаються, зазвичай, один раз на рік з урахуванням змін у чинному законодавстві. У період між переглядами розміру заробітної плати індивідуальна заробітна плата індексується згідно з чинним законодавством.

Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні, двічі на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів:

- до 22 числа поточного місяця – виплачується заробітна плата за першу половину місяця з 1 по 15;
- до 7 числа наступного місяця – виплачується заробітна плата за другу половину місяця з 16 по 30 (31).

Якщо день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні. У разі затримки виплати заробітної плати на один і більше місяців, працівникам проводиться нарахування та виплата компенсації втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати. За бажанням працівників підприємство може здійснювати виплату заробітної плати через установи банків і поштовими переказами відповідно до чинного законодавства.

Отже, правильно дібрана система заробітної плати, яка враховує особливості трудового процесу, завдання, що стоять перед конкретним робочим місцем, професією і кваліфікацією робітника, його особисті інтереси, є ефективним організаційним засобом мотивуючим фактором. Тому аналіз практики організації заробітної плати, що включає і оцінювання ефективності використовуваних форм і систем, повинен провадитися систематично і кваліфіковано. Це сприятиме підвищенню результатів виробництва, оптимальному поєднанню інтересів найманого працівника і підприємця (власника).

1.3.Огляд літературних джерел та нормативно-правове регулювання операцій щодо розрахунків за виплатами

Організація розрахунків за виплатами працівникам на підприємствах передбачає сукупність дій, які спрямовані на встановлення розміру заробітної плати, принципів її нарахування, граничних термінів її виплати, диференціації, порівняння з іншими господарськими показниками діяльності компанії. Значною мірою організація розрахунків за виплатами ґрунтується на 3 складових: нормування праці (кількісна оцінка), її тарифікація (якісна оцінка) та на формах і системах розрахунків за виплатами (відображають порядок нарахування заробітної плати). Аналіз поточних зобов'язань із розрахунків за виплатами працівникам в Україні регулюється великою кількістю нормативно-правових документів, які мають різну юридичну силу, зважаючи на яку їх можна розглядати на трьох рівнях: макрорівні, мезорівні та макрорівні (рис.1.9).

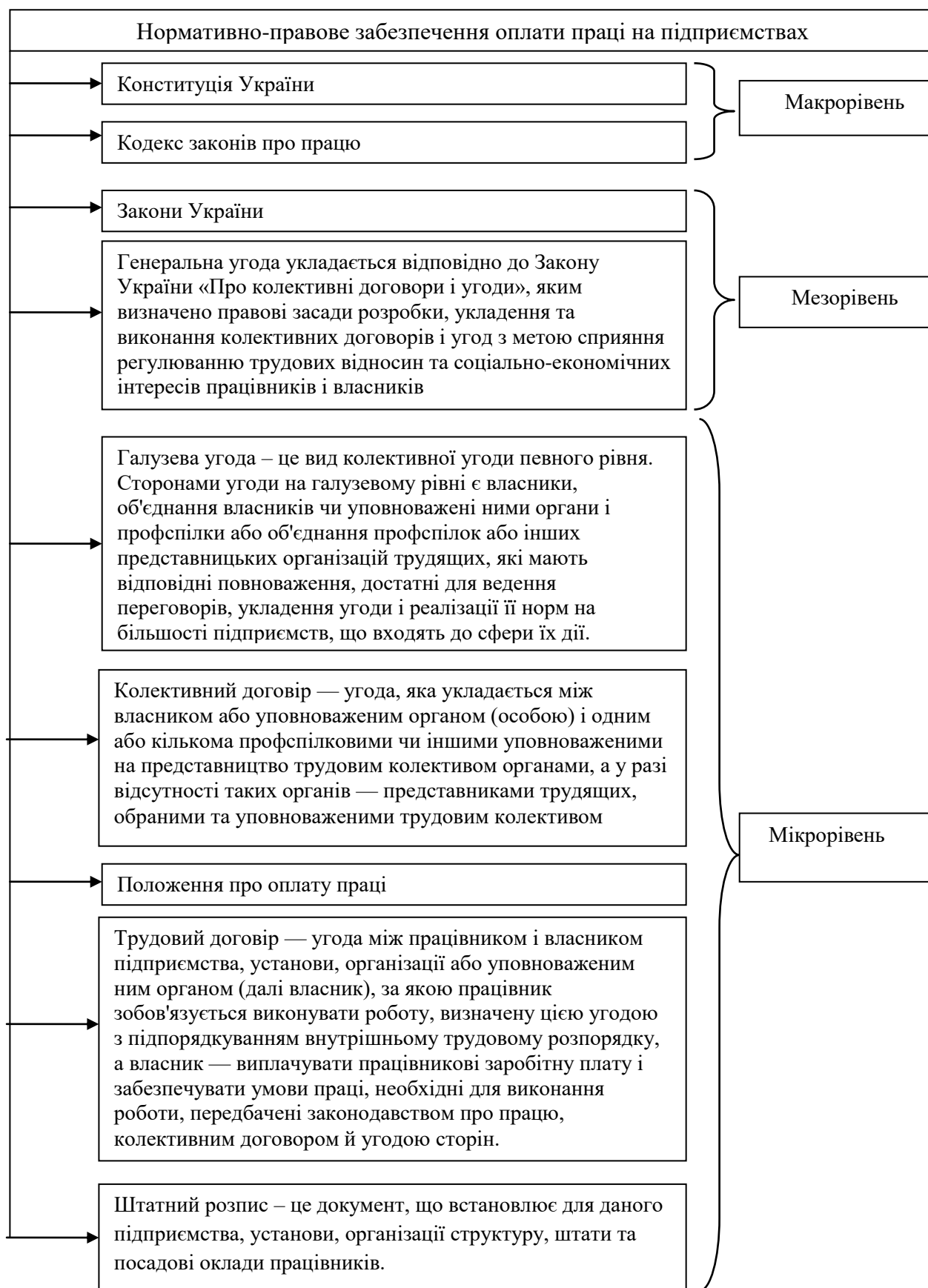


Рис. 1.9. Нормативно-правове забезпечення оплати праці на підприємствах [53].

Розрахунки за виплатами працівникам, їх нарахування, контроль та облік обов'язково потрібно проводити відповідно до чинного законодавства України, яке регулює трудові відносини. Основними нормативно-правовими актами, на основі яких здійснюються розрахунки з працівниками та керуючись якими здійснюється аудиторська перевірка даної ділянки обліку є Конституція України [31], Кодекс законів про працю [29], Цивільний кодекс України [56], Закони України «Про оплату праці» [24], «Про відпустки» [21], «Про охорону праці» [25], «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [20], «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [22], Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» [23], Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську перевірку» [19], Податковий Кодекс України [47], зокрема, розділ IV «Податок на доходи фізичних осіб», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [40], 11 «Зобов'язання» [41], 16 «Витрати» [42], 26 «Виплати працівникам» [43] та інші (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Основна характеристика нормативно-правових актів, які регулюють облік та аудит розрахунків за виплатами працівникам

№ п/п	Нормативно-правовий акт	№ та дата прийняття документа	Основні положення
1	2	3	4
1	Конституція України	254к/96-ВР; 1996	Основний закон держави України. Ухвалений 28 червня 1996 року на 5-й сесії Верховної Ради України 2-го скликання. Конституція України набула чинності з дня її прийняття. У статтях 43 - 46 Конституції України сказано, що кожен має право на працю, відпочинок, соціальних захист, безпечні і здорові умови праці і заробітну плату, причому не нижче від установленого мінімуму. Визначено, що кожен громадянин має право на своєчасне отримання винагороди за свою працю, і це його право захищається законодавством. Держава при цьому повинна створювати умови, необхідні громадянинові для повної реалізації своїх прав

Продовження табл. 1.5

1	2	3	4
2	Кодекс законів про працю України	322-08 від 10.12.1971	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 трудящих, зміцненню трудової дисципліни і поступовому перетворенню праці на благо суспільства в першу життєву потребу кожної працездатної людини. Законодавство про працю встановлює високий рівень умов праці, всемірну охорону трудових прав працівників
3	Цивільний кодекс України	435-IV; 2003	Визначає основні аспекти юридичних стосунків підприємств, регулює правові взаємовідносини між підприємствами та працівниками
4	Закон України «Про оплату праці»	108/95-ВР; 1995	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 договірного регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати
5	Закон України «Про відпустки»	504/96-ВР; 1997	Встановлює державні гарантії права на відпустки, 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
6	Закон України «Про охорону праці»	2694-XII; 1992	Визначає основні положення щодо реалізації конституційного права працівників на охорону їх життя і здоров'я у процесі трудової діяльності, на належні, безпечні і здорові умови праці, регулює за участю відповідних органів державної влади відносини між роботодавцем і працівником з питань безпеки, гігієни праці та виробничого середовища і встановлює єдиний порядок організації охорони праці в Україні
7	Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»	2464-VI; 2011	Визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку

1	2	3	4
8	Закон України «Про індексацію грошових доходів населення»	1282-ХІІ; 1991	Визначає правові, економічні та організаційні основи підтримання купівельної спроможності населення України в умовах зростання цін з метою дотримання встановлених Конституцією України гарантій щодо забезпечення достатнього життєвого рівня населення України
9	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	2258-VIII; 2018	Встановлює правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, а також проведення аудиту фінансової звітності. Крім цього регулює відносини, що виникають при її провадженні аудиторської діяльності
10	Податковий Кодекс України	2755-VI; 2011	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема 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, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Цим Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику
11	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».	z0336-13 від 07.02.2013	Цим документом визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів
12	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»	z0085-00 від 31.01.2000	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності
13	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	z0027-00 від 31.12.1999	Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності. Норми цього НПСБО застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності)

1	2	3	4
14	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»	z1025-03 від 28.10.2003	Цим документом визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності підприємствами незалежно від форм власності
15	Положення Кабінету Міністрів України «Про порядок обчислення середньої заробітної плати»	№100 від 08.02.1995	Визначає порядок обчислення середньої заробітної плати для визначення розміру відшкодування шкоди заподіяної працівникові, пов'язаних з виконанням ним трудових обов'язків
16	Постанова Кабінету міністрів України «Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням».	1266 від 26.09.2001	Даний документ визначає правила обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням на випадок безробіття, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності
17	Інструкція зі статистики заробітної плати.	z0114-04 від 13.01.2004	Містить основні методологічні положення щодо визначення показників оплати праці у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати
18	Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження форм первинного обліку заробітної плати»	v0489202-08 від 05.12.2008	Даний документ містить основні методологічні положення з метою подальшого вдосконалення державних статистичних спостережень підприємств, установ, організацій щодо обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків з працівниками із заробітної плати
19	Наказ «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування»	№291 від 30.11.1999	Цей документ застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб, Субрахунки до синтетичних рахунків уводяться підприємствами самостійно виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності

1	2	3	4
20	Міжнародні стандарти аудиту (МСА)		<p>Це документи, що формулюють єдині вимоги, за дотримання яких забезпечується відповідний рівень якості аудиту та супутніх послуг МСА призначені для аудиту фінансової звітності, а також супутніх послуг, що проводяться в ході аудиту. Ця збірка документів складається зі вступу, Кодексу етики професійних бухгалтерів, глосарію термінів та міжнародних стандартів аудиту, які складаються з 10 розділів. Ці 10 розділів чітко структурують фінансовий аудит за основними аспектами, орієнтуючись на процедуру як найважливіший елемент аудиту. МСА класифіковані за такими основними розділами: I. Вступні аспекти. II. Обов'язки. III. Планування. IV. Внутрішній контроль. V. Аудиторські докази. VI. Використання роботи третіх осіб. VII. Аудиторські висновки та підготовка звітів. VIII. Спеціалізовані галузі. IX. Супутні послуги. X. Положення з міжнародної аудиторської практики.</p>

Отже, нормативне регулювання розрахунків за виплатами працівникам – це сукупність законів, нормативних актів і методичних документів, що регламентують проведення аналізу господарської діяльності підприємства; нарахування, утримання та виплату податків до бюджету у встановлені строки; оплату праці та відповідне їх документальне забезпечення. Проведення аналізу розрахунків з працівниками не може обійтися без нормативно-правових актів, оскільки вони встановлюють правила його проведення та оформлення відповідних документів.

### Висновки до розділу 1

1. Поняття економічної категорії «заробітна плата» досліджувала значна кількість вітчизняних науковців, проте, зважаючи на це на сьогоднішній день єдиного підходу для тлумачення даного поняття немає. В роботі нами було запропоновано використовувати таке визначення поняття «заробітна плата», а



саме – це оплата послуг праці робітника, яка відображає соціально-економічний стан в національній економіці та рівень життя у суспільстві, дає можливість працівникові і його сім'ї отримати всі необхідні блага, а також заощаджувати на майбутнє, а виплати працівникам – це всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно із законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги.

2. Досліджено класифікацію розрахунків за виплатами на підприємстві. Зокрема розглянуто та проаналізовано спільні та відмінні ознаки у визначенні поняття «заробітна плата». Визначено види заробітної плати та їх складові частини. Проаналізовано доплати та надбавки по тарифним ставкам та посадовим окладам. Провели дослідження зміни розміру мінімальної заробітної плати в Україні, та побачили, що за останні 5 років доходи працівників суттєво зросли.

3. Встановлено, нормативно-правове регулювання розрахунків за виплатами працівникам на підприємствах, установах, організаціях здійснюється на макро-, мезо- та макрорівні. Крім того, розглянуто нормативно-правову базу, якою регулюються процеси розрахунків за виплатами, встановлення податкового навантаження, термінів відпусток, розміру прожиткового мінімуму, розрахунку середньої заробітної плати та інше.

## РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТИМИ ТОВ «ПРОСТІР БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ»

### 2.1. Аналіз основних показників діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»

Сьогодні Україна стрімко крокує до міжнародних стандартів у всьому. Це проявляється в побуті, роботі, політиці, бізнесі і, природно, зумовлює появу на ринку більшої кількості товарів, робіт, послуг, про які ще років 10 тому на пострадянському просторі й мови не було. Однією з таких послуг є аутсорсинг.

Термін «аутсорсинг» означає залучення зовнішніх ресурсів. Аутсорсинг – це передача компанією частини своїх завдань або процесів стороннім виконавцям на умовах субпідряду. Аутсорсинг — це угода, згідно з якою замовник доручає підряднику виконати певні завдання, зокрема, частину виробничого процесу або повний виробничий процес, надання послуг щодо підбирання персоналу допоміжні функції [16].

Тобто підприємства звертаються до аутсорсингових компаній у разі відсутності необхідних власних ресурсів для виконання тієї чи іншої роботи. У світі одним із найбільш зростаючих сегментів світового ринку аутсорсингу є аутсорсинг кадрового адміністрування та розрахунку заробітної плати. В Україні також розвиток ринку аутсорсингу розрахунку заробітної плати має достатній потенціал. Але, незважаючи на численні переваги у використанні аутсорсингу бухгалтерських послуг, більшість вітчизняних компаній досі неоднозначно оцінюють ризики при передачі на аутсорсинг непрофільних бізнес-процесів.

Згідно з результатами дослідження, проведеного компанією АйТі спільно з порталом E-executive, український ринок аутсорсингу розрахунку заробітної плати має великий потенціал розвитку. Однак, незважаючи на всі переваги впровадження таких послуг, серед керівників більшості українських компаній до сих пір не склалося однозначної думки з питання передачі на аутсорсинг непрофільних бізнес-процесів.

Згідно глобального рейтингу аутсорсингової привабливості (Global Services Location Index, GSLI), Україна за 2019 рік – 5,36 (20-е місце), Україна за 2020 рік – 5,24 (42-е місце). Частково це спричинено тим, що були прийняті нові країни до рейтингу, які показали досить високі показники аутсорсингової привабливості. Але якщо проаналізувати по Україні зміни у показниках, то бачимо, що financial attractiveness 2019 – 2,9, 2020 – 2,65; people skills and availability 2019 – 0,87, 2020 – 0,87; business environment 2019 – 1,01, 2020 – 1,08; digital resonance 2019 – 0,58, 2020 – 0,64 [1, 2]. Не зважаючи на підвищення деяких показників даного рейтингу по Україні, все-таки вагомим виявилось різке погіршення фінансової привабливості, що і спричинило зниження загального значення глобального рейтингу аутсорсингової привабливості України. Звичайно, основним фактором такої ситуації є суттєвий негативний вплив на розвиток економіки України у зв'язку з пандемією COVID-19.

Незважаючи на це обсяги реалізованих послуг у сфері бухгалтерського обліку й аудиту зростає з кожним роком, хоча за останні 10 років у відсотковому відношенні найбільш рентабельним був 2017 рік. У відсотковому відношенні до загального показника суб'єктів господарювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту цей показник становив 51,4 % (табл. 2.1)

Таблиця 2.1

Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в Україні за 2010-2020 роках\*

Роки	Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання		
	усього, тис.грн	з них у фізичних осіб-підприємців, тис.грн	у % до загального показника суб'єктів господарювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту
1	2	3	4
2010	1717783,7	73471,6	4,3
2011	1815082,5	68600,6	3,8
2012	3303832,4	889720,7	26,9
2013	3569362,2	1183147,2	33,1
2014	3809826,9	1425572,0	37,4
2015	5720614,0	2625840,1	45,9
2016	6999426,9	3244080,1	46,3

1	2	3	4
2017	8170044,2	4198143,2	51,4
2018	11482727,9	5492562,0	47,8
2019	14378668,8	6563501,5	45,6
2020	15876419,7	7209289,8	45,4

\*Джерело систематизовано та узгоджено автором за даними Державної служби статистики України [48]

З табл. 2.1 видно, що обсяг реалізованої продукції має тенденцію до збільшення, хоча з 2017 року у відсотковому відношенні, показники знижуються. Для кращого розуміння тенденції зміни обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання пропонуємо ознайомитись з рис. 2.1.

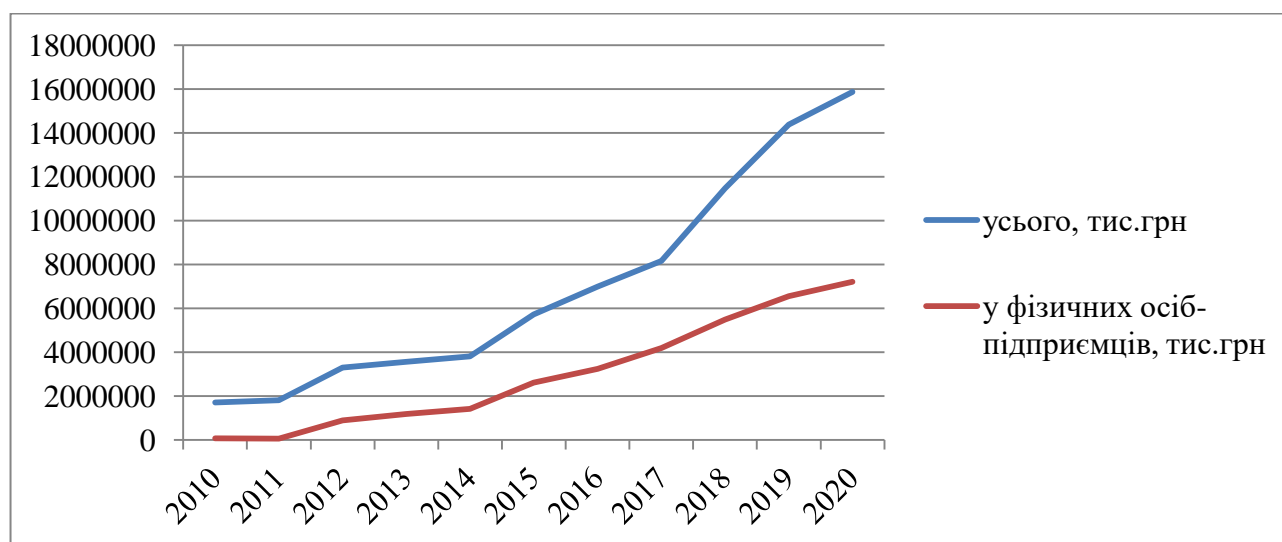


Рис. 2.1. Динаміка обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в Україні за 2010-2020 роках [48]

Станом на 2020 рік в Україні зареєстровано 12720 підприємств у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. На цих підприємствах працює 18511 найманих працівників. Це означає, що на 1 підприємство припадає 1,45 найманих працівників. Пропонуємо ознайомитись з динамікою чисельності підприємств та найманих працівників за останні роки (рис. 2.2).

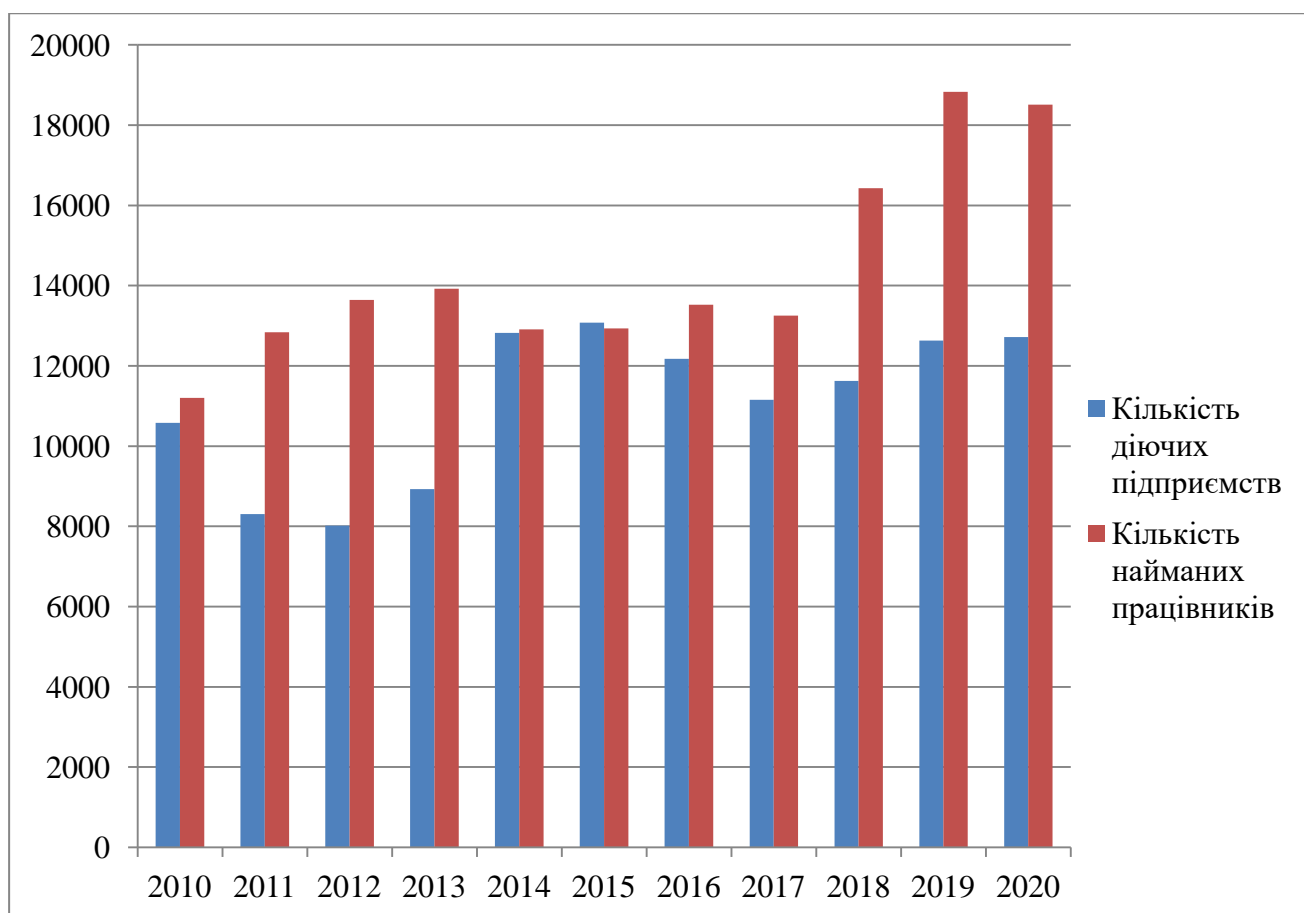


Рис. 2.2. Динаміка кількості підприємств та задіяних на них найманих працівників у сфері бухгалтерського обліку та аудиту [48]

Зважаючи на данні відображені на рис. 2.2 можемо дійти висновку, що 2014-2015 рр. був дефіцит спеціалістів в галузі бухгалтерського обліку та аудиту. З кожним наступним роком кількість найманих працівників зростала, таким чином вирівнюючи ситуацію на ринку праці у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Якщо брати до уваги концентрацію підприємств в Україні за регіонами, то найбільше компаній у сфері надання бухгалтерських послуг за даними 2019 р. розташовані в м. Києві – 3825, а найменше в Луганській області – 69. Графічно концентрація підприємств зображена на рис. 2.3.

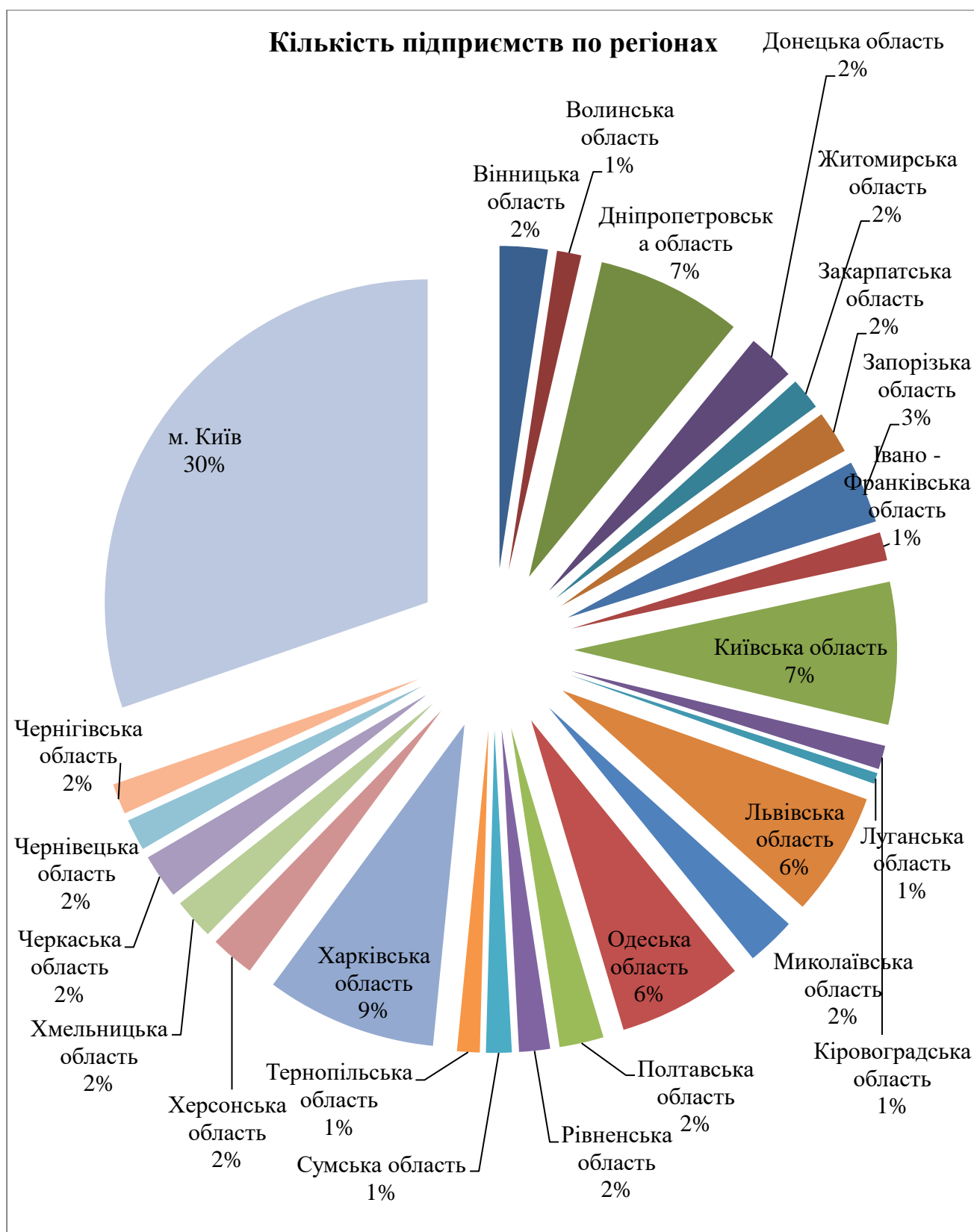


Рис. 2.3. Кількість діючих суб'єктів господарювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту у розрізі регіонів у 2019 році

УНУ Prostor є членом міжнародної мережі незалежних фірм УНУ International(Великобританія) і надає послуги з надання впевненості, бухгалтерські послуги та послуги юридичного та податкового консалтингу в Україні.

У 2008 році Аудиторська група Prostor успішно пройшла аудит кваліфікації співробітників, внутрішніх стандартів і процедур за міжнародними стандартами, і з травня 2008 року є повноправним членом міжнародної мережі УНУ International.

Отримавши статус повноправного члена мережі УНУ International, Аудиторська група Prostor була перейменована в УНУ Prostor.

УНУ Prostor об'єднує фахівців у галузі аудиту, бухгалтерського обліку, податкового, господарського, корпоративного, митного, авторського та інших галузей права, які мають багаторічний успішний досвід роботи у відповідних сферах.

Фахівці компанії та їх практичні консультації позитивно зарекомендували себе в бізнес-середовищі і представлені в таких спеціалізованих інформаційних ресурсах, як Бізнес.Бухгалтерія, Ліга, UBR та інші.

Компанія «Простір бухгалтерські послуги» - дочірня компанія Аудиторської фірми «УНУ Prostir Ltd.», створена в 2010 році.

Профіль компанії - надання послуг бухгалтерського обліку для компаній різних секторів економіки.

Аутсорсинг УНУ Prostor - це перш за все, можливість розширити горизонти бізнесу, можливість бачити далі й діяти швидше конкурентів, яка досягається через спілкування з професіоналами УНУ Prostor.

В особі аутсорсингової компанії клієнт отримує:

1. Стратегічного партнера, який буде допомагати реалізовувати цілі компанії-клієнта.
2. Економію на витратах на оренду робочого місця, меблів, оргтехніки.
3. Економію на витратах, спрямованих на удосконалення знань і навичок бухгалтерів.

4. Економію на HR витрати, включаючи пошук бухгалтера, лікарняні, декретні та інші подібні витрати.

5. Економію на податках, пов'язаних з виплатою заробітної плати та соціальних гарантій.

6. Економію часу на пошук підрядників (аудитори, юристи, консультанти).

Таблиця 2.2

## Дані про ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»\*

1	Юридична адреса	03040, м. Київ, вул. Васильківська, буд. 14, офіс 315
2	Керівник	Мацева Ганна Володимирівна
3	Основний вид діяльності	Діяльність у сфері бухгалтерського обліку та аудиту; консультування з питань оподаткування
4	Кількість працівників	31

\*Джерело систематизовано автором на основі Додатку Б

Материнська компанія «УНУ Prostir Ltd.» діє на ринку України з 2003 року. У 2008 році компанія стала членом міжнародної мережі незалежних аудиторських та консалтингових фірм - УНУ International. УНУ International заснована в 1986 році і об'єднує незалежні аудиторські, бухгалтерські та консалтингові фірми в більш ніж 60. Штаб-квартира УНУ International знаходиться в Лондоні.

Для того щоб уникнути кризових явищ, топ-менеджмент має здійснювати ефективне керівництво процесом розвитку підприємства, насамперед через систему управління, створюючи ефективну організаційну структуру.

Організаційна структура управління підприємством - основа системи управління, яка визначає склад, підпорядкованість та взаємодію її елементів окреслює необхідну кількість управлінського персоналу, здійснює його розподіл за підрозділами, регламентує адміністративні, функціональні та інформаційні взаємовідносини між працівниками апарату управління та підрозділами, встановлює права, обов'язки і відповідальність менеджерів тощо [32].

Зв'язки між елементами системи управління, які визначають відповідний тип організаційної системи управління підприємством, поділяють на:

- лінійні - виникають між підрозділами та керівниками різних рівнів управління і передбачають підпорядкованість одного керівника іншому;



– функціональні - характеризують взаємодію керівників, які виконують певні функції на різних рівнях управління, проте між ними не існує адміністративного підпорядкування;

– міжфункціональні - мають місце між підрозділами одного рівня управління [36].

ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» має лінійний тип організаційної системи управління. Компанія складається з адміністративного відділу та відділу бухгалтерського обслуговування. В свою чергу відділ бухгалтерського обслуговування ділиться на 5 підрозділів, які мають свого структурного керівника – Проект-менеджера. Структура компанії представлена на рис. 2.4.

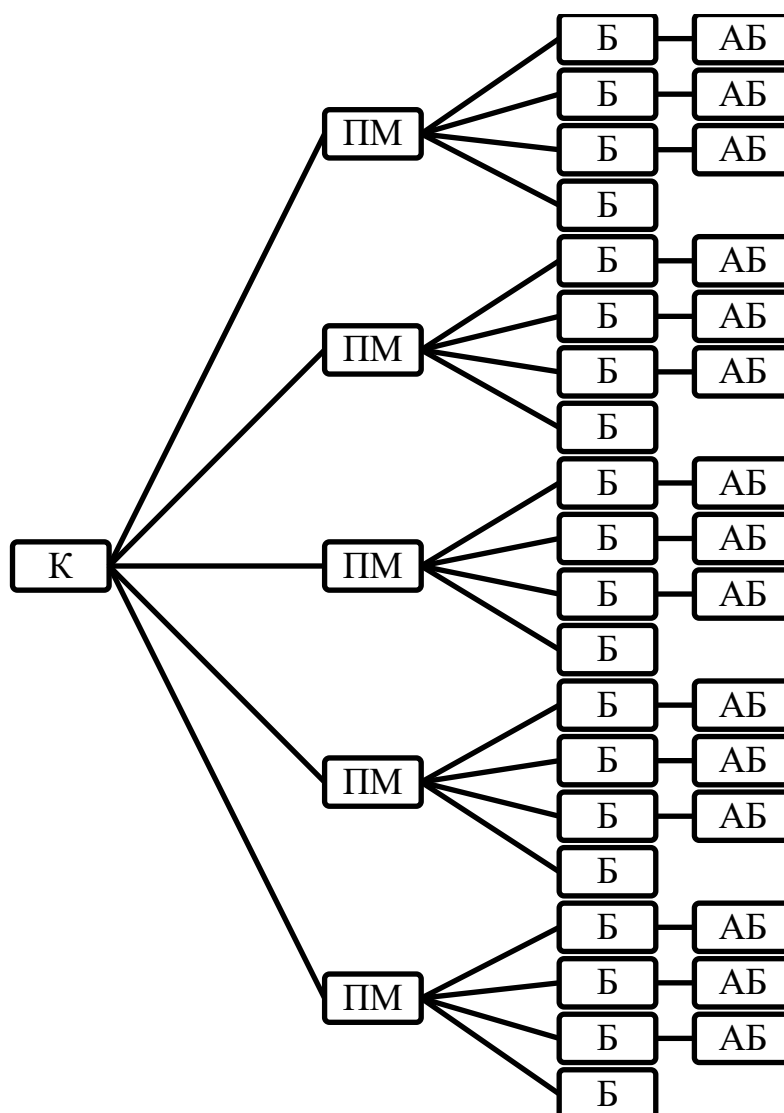


Рис. 2.4. Структура ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»: К – керівник; ПМ – проект-менеджер; Б – бухгалтер; АБ – асистент бухгалтера.

Для кращого розуміння діяльності підприємства було проведено фінансово-аналітичну роботу та проаналізовано основні показники господарської діяльності підприємства.

Таблиця 2.3

Динаміка основних показників господарської діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» в 2018-2020 рр.\*

№ з/п	Показники	2018 рік тис. грн.	2019 рік тис. грн.	2020 рік тис. грн.	Абсолютне відхилення, тис. грн. (+; -)		Відносне відхилення, % (+; -)	
					2019 до 2018	2020 до 2019	2019 до 2018	2020 до 2019
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	4220,1	9845,2	10235,9	+5625,1	+390,7	+133,29	+3,97
2	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	-2469,7	-4792,7	-6159	-2323	-1366,3	+94,06	+28,51
3	Валовий прибуток	1750,4	5052,5	4076,9	+3302,1	-975,6	+188,65	-19,31
4	Інші доходи	44,8	27,5	446,8	-17,3	+419,3	-38,62	+1524,73
5	Інші витрати	-521,9	-2465,6	-2764,4	-1943,7	-298,8	+372,43	+12,12
6	Фінансовий результат до оподаткування	734,4	2614,4	1759,3	+1880	-855,1	+255,99	-32,71
7	Податок на прибуток	0	-158,3	-316,7	-158,3	-158,4	-	+100,06
8	Чистий фінансовий результат	734,4	2456,1	1442,6	+1721,7	-1013,5	+234,44	-41,26

\*Джерело: систематизоване та розраховане автором на основі фінансової звітності підприємства ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» (Додатки В, Г, Д).

В ході проведення аналізу динаміки основних показників господарської діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за період 2018 – 2020 рр. ми бачимо, що господарські показники змінюються рівномірно. Йде тенденція до збільшення показників прибутковості. Так чистий дохід зріс в 2019р. на 5625,1 тис. грн. в порівнянні з 2018 р. Цей показник виріс більше ніж 2 рази. Чистий дохід в 2020 р., в порівнянні з 2019 р. виріс 390,7 тис. грн. Відповідно витрати на підприємстві також мають тенденцію до збільшення. За Порівнювані роки найбільші витрати на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» були в 2020 році. У зв'язку з різким збільшенням прибутковості, витрати в 2019 р. зросли на

1943,7 тис. грн.. в порівнянні з 2018 р., та на 298,8 тис. грн., якщо порівнювати 2019 та 2020 рр. (рис. 2.5)

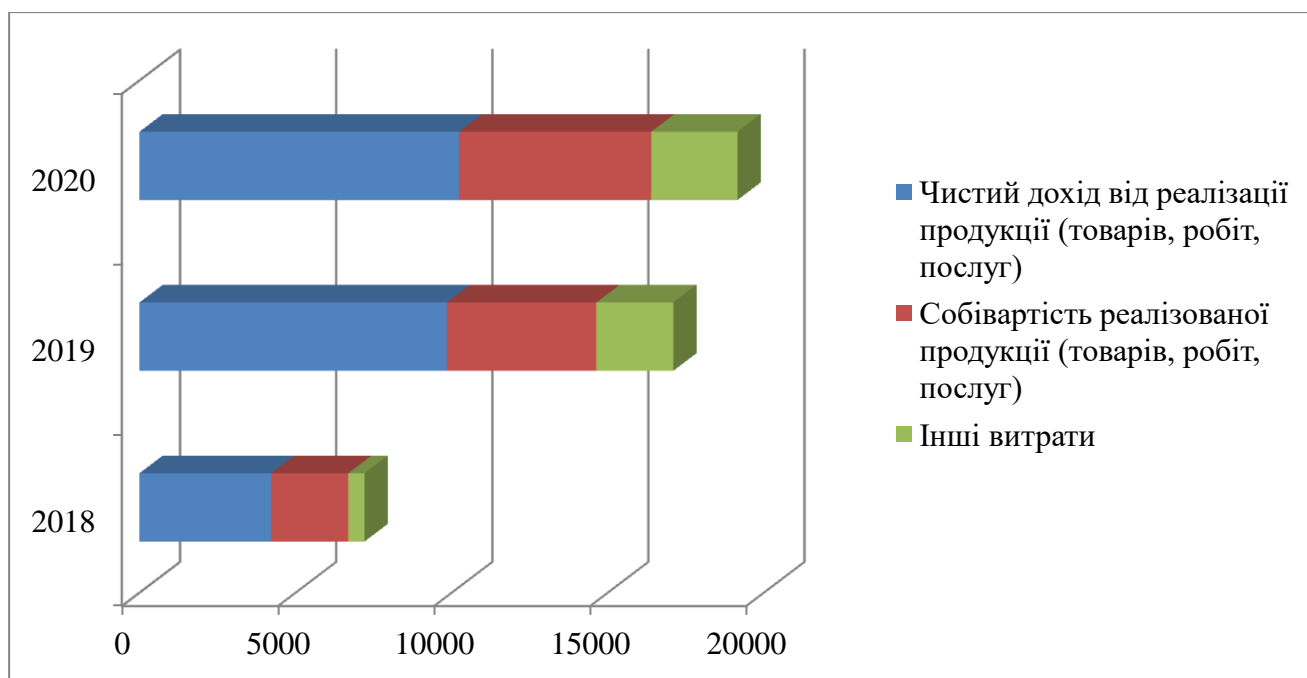


Рис. 2.5. Динаміка основних показників господарської діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»

Таблиця 2.4

Аналітичний баланс ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за 2018–2020 рр.\*

Показники	за 2018 рік		за 2019 рік		за 2020 рік		Відхилення 2020/2018		
	сума, тис.грн.	питома вага, %	сума, тис.грн.	питома вага, %	сума, тис.грн.	питома вага, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %	структури, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<b>АКТИВ БАЛАНСУ</b>									
Необоротні активи	1032,4	45,97	975,6	19,93	1541	26,3	+508,6	+49,26	-19,67
Оборотні активи	1213,5	54,03	3919,8	80,07	4319	73,7	+3105,5	+255,91	+19,67
Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом	2245,9	100	4895,4	100	5860	100	+3614,1	+305,17	0
<b>ПАСИВ БАЛАНСУ</b>									
Власний капітал	1306,4	58,17	3761,3	76,83	5209	88,89	+3902,6	+298,73	+30,72
Довгострокові зобов'язання і забезпечення	95,6	4,26	-	0	-	0	-95,6	-100	-4,26

## Продовження табл. 2.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Поточні зобов'язання і забезпечення	843,9	37,57	1134,1	23,17	651	11,11	-192,9	-22,86	-26,46
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом	2245,9	100	4895,4	100	5860	100	+3614,1	+175,87	0

\*Джерело: систематизоване та розраховане автором на основі фінансової звітності підприємства ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» (Додатки В, Г, Д).

В табл. 2.4 було надано аналітичні дані з Балансів ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за період 2018 – 2020 рр.. Також було розраховано абсолютні та відносні відхилення для відображення динаміки роботи підприємства. В ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» значно зросли показники необоротних та оборотних активів. В порівнянні з 2018 роком необоротні активи в 2020 р. збільшились на 508,6 тис. грн. Оборотні активи в 2020 р. зросли на 3105,5 тис. грн. Збільшення цих показників свідчить про фінансову стійкість підприємства. Власний капітал ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за порівнювані роки зріс на 3902,6 тис. грн. Це свідчить про стабільну дохідність підприємства за 2018 – 2020 рр.

ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» зменшило свою кредиторську заборгованість на 192,9 тис. грн., що свідчить про те, що підприємство має зменшило заборгованість перед своїми постачальниками та підрядниками та оплачує рахунки вчасно.

Схематично питому вагу аналітичного балансу досліджуваного підприємства відображено на рис. 2.6.

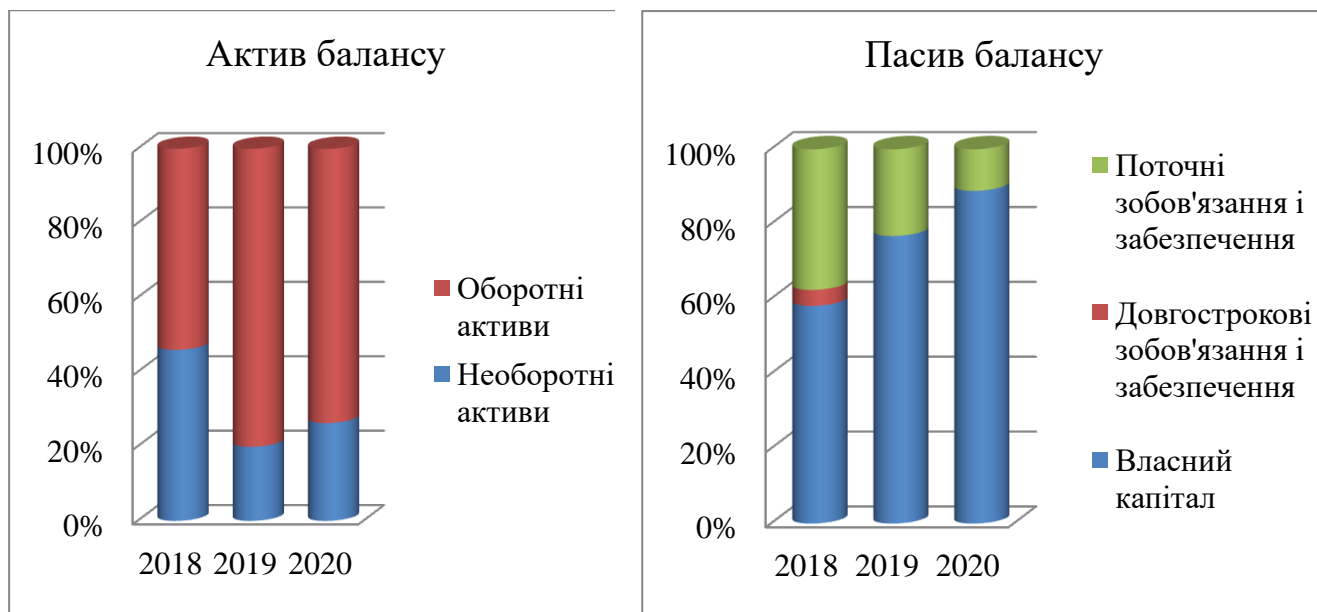


Рис. 2.6. Аналітичний баланс ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за 2018–2020 рр.

Для того, щоб визначити можливість підприємства виконувати свої грошові зобов'язання перед іншими компаніями, потрібно розрахувати показники ліквідності підприємства. Пропонуємо ознайомитись з показниками ліквідності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Динаміка показників ліквідності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за 2018–2020 рр.\*

Показники	2018	2019	2020	Абсолютне відхилення (+,-)		Відносне відхилення, %	
				2019 до 2018	2020 до 2019	2019 до 2018	2020 до 2019
1	2	3	4	5	6	7	8
Оборотні активи, тис. грн.	1213,5	3919,8	4319	+2706,3	+399,2	+223,02	+10,18
Грошові кошти та їх еквіваленти, тис. грн..	456,6	2286	2633,3	+1829,4	+347,3	+400,66	+15,19
Запаси, тис. грн.	10	10,5	10,9	+0,5	+0,4	+5	+3,81
Поточні зобов'язання, тис. грн.	843,9	1134,1	651	+290,2	-483,1	+34,39	-42,6
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,54	2,02	4,05	-	-	-	-
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,43	3,45	6,62	-	-	-	-
Коефіцієнт покриття	1,44	3,46	6,63	-	-	-	-

\*Джерело: систематизоване та розраховане автором на основі фінансової звітності підприємства ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» (Додатки В, Г, Д).

Розрахувавши показники ліквідності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги», ми можемо побачити, що з кожним роком вони зростають. Це свідчить про загальне поліпшення ситуації з оборотними коштами та свідчить про те, що підприємство отримувати стабільний прибуток.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яка частина боргів ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» може бути сплачена негайно. Нормативним вважається значення від 0,1 до 0,2. У 2018 р. коефіцієнт абсолютної ліквідності склав 0,54; в 2019 – 2,02; в 2020 – 4,05. Це достатньо високий показник, який зростає з кожним роком. Він вказує на те, що ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» зможе вчасно погасити борги у випадку, якщо термін платежів настане незабаром.

Коефіцієнт швидкої ліквідності відображає платіжні можливості ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» щодо сплати поточних зобов'язань за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами. Цей показник має значення в межах норми і має тенденцію до збільшення. В порівнянні з 2018 р. у 2019 р. показник збільшився на 2,02. Якщо порівнювати 2020 р. та 2019 р., то даний показник зріс майже в 2 рази, та склав 6,62. Це означає, що в ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» немає проблем з платоспроможністю.

Коефіцієнт покриття – це індикатор здатності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» відповідати за поточними зобов'язаннями за допомогою оборотних активів. Показник демонструє, скільки в ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» є гривень оборотних коштів на кожну гривню поточних зобов'язань. Даний показник знаходиться в межах норми. Показник свідчить про те, що у ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» немає проблем з платоспроможністю, адже оборотних активів достатньо для того, щоб відповісти за поточними зобов'язаннями. Це веде до збільшення довіри до ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» з боку кредиторів, постачальників, інвесторів і партнерів.

Динаміка показників фінансової стійкості ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»  
за 2018 – 2020 рр.

Показники	2018	2019	2020	Абсолютне відхилення (+,-)		Відносне відхилення, %	
				2019 до 2018	2020 до 2019	2019 до 2018	2020 до 2019
1	2	3	4	5	6	7	8
Пасив, тис. грн.	2245,9	4895,4	5860	+2649,5	+964,6	+117,97	+19,7
Власний капітал, тис. грн.	1306,4	3761,3	5209	+2454,9	+1447,7	+187,91	+38,49
Поточні зобов'язання, тис. грн.	843,9	1134,1	651	+290,2	-483,1	+34,39	-42,6
Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення, тис. грн.	95,6	-	-	-95,6	-	-100	-
Оборотні активи, тис. грн.	1213,5	3919,8	4319	+2706,3	+399,2	+223,02	+10,18
Необоротні активи, тис. грн.	1032,4	975,6	1541	-56,8	+565,4	-5,5	+57,95
Коефіцієнт автономії	0,58	0,77	0,89	-	-	-	-
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,62	0,77	0,89	-	-	-	-
Коефіцієнт маневрування власного капіталу	0,28	0,74	0,7	-	-	-	-
Коефіцієнт покриття оборотних активів	1,44	3,46	6,63	-	-	-	-

\*Джерело: систематизоване та розраховане автором на основі фінансової звітності підприємства ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» (Додатки В, Г, Д).

Графічно динаміка показників фінансової стійкості відображена на рис. 2.7.

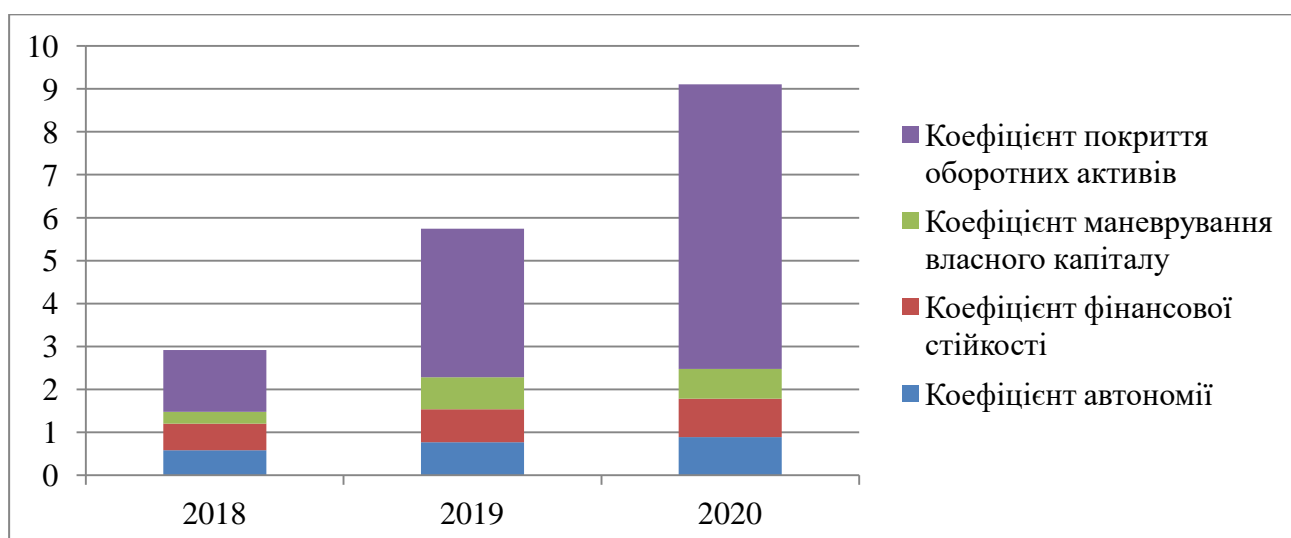


Рис. 2.7. Динаміка показників фінансової стійкості ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за 2018 – 2020 рр.

Коефіцієнт платоспроможності (автономії) показує питому вагу власного капіталу в загальній сумі засобів, авансованих у його діяльність. Фінансова автономія від зовнішніх джерел є високою у 2018-2020 рр., показники за цей період в межах нормативного значення (норматив  $> 0,5$ ), тобто ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» має низький рівень фінансових ризиків.

Коефіцієнт фінансової стійкості – індикатор, який говорить про здатність ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» залишатися платоспроможною в довгостроковій перспективі. ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» є фінансово стійким підприємством, здатним проводити прогнозовану діяльність в довгостроковій перспективі. 62% активів ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» фінансувались за рахунок постійного капіталу і довгострокових зобов'язань в 2018 р. В наступних роках даний показник зріс і становив 77 % в 2019 р. та 89 % в 2020 р. Це говорить про те, що ризик банкрутства ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» мінімальний.

Коефіцієнт маневрування власного капіталу показує співвідношення між власними оборотними ресурсами і власним капіталом ТОВ «Простір бухгалтерські послуги». Таким чином, значення показника говорить про те, яка частина власного капіталу може бути використана для фінансування оборотних активів, а яка частина спрямована на фінансування необоротних активів. В ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» даний показник знаходиться в межах норми.

Показник покриття оборотних активів – це індикатор здатності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» відповідати за поточними зобов'язаннями за допомогою оборотних активів. В 2018 р. він складав 1,44; в 2019 р. – 3,46. Дані показники в межах норми. В 2020 р. цей показник складав 6,63, що значно перевищує нормативне значення. Для кредиторів чим вище показник – тим краще. Проте, з точки зору керівництва показник вище нормативного значення є ознакою неефективної структури активів. Часто значення показника поточної ліквідності вище 3 говорить про залучення зайвих оборотних активів. Це веде до зниження



показників ефективності використання активів. Крім цього, залучення зайвих додаткових дорогих фінансових ресурсів веде до збільшення фінансових витрат.

Дані табл. 2.6 свідчать, що фінансовий стан ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» є стійким. Це веде до збільшення довіри до ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Таблиця 2.7

Аналіз показників рентабельності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»  
за 2018 – 2020 рр., %\*

Показники	2017	2018	2019	2020	Абсолютне відхилення (+,-)	
					2019 до 2018	2020 до 2019
1	2	3	4	5	6	7
Баланс, тис. грн.	2000,2	2245,9	4895,4	5860	+2649,5	+964,6
Чистий прибуток, тис. грн.	2353,9	4220,1	9845,2	10235,9	+5625,1	+390,7
Власний капітал, тис. грн.	1037,9	1306,4	3761,3	5209	+2454,9	+1447,7
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	-	-2469,7	-4792,7	-6159	-2323	-1366,3
Валовий прибуток, тис. грн.	-	1750,4	5052,5	4076,9	+3302,1	-975,6
Інші витрати, тис. грн.	-	-521,9	-2465,6	-2764,4	-1943,7	-298,8
Коефіцієнт рентабельності активів	-	198,78	275,73	190,34	+76,95	-85,39
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	-	360,03	388,55	228,22	+28,52	-160,33
Коефіцієнт рентабельності діяльності	-	-2,5	-2,82	-2,76	-0,32	+0,06

\*Джерело: систематизоване та розраховане автором на основі фінансової звітності підприємства ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» (Додатки В, Г, Д).

Як видно з таблиці 2.7 динаміка показників рентабельності є позитивними. З даних таблиці видно, що найбільш вдалим є 2019 р. Це говорить про покращення використання відповідних ресурсів та управління ними. Тому на основі отриманих даних господарсько-фінансової діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» можна стверджувати, що підприємство працює в прибуток для себе. Спостерігається розширення обсягів діяльності, відбувається збільшення розміру наявних оборотних активів. Для стабілізації діяльності

ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» необхідно вдосконалити процес управління всіма видами ресурсів, збільшити обсяги довгострокових інвестицій, розробити стратегії, тактики діяльності підприємства, організувати ефективну рекламу щодо надання бухгалтерських послуг та розпочати аналіз і пошук додаткових фінансових надходжень задля збільшення внутрішніх резервів.

## 2.2. Формування методики економічного аналізу розрахунків за виплатами ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»

На кожному етапі розвитку суспільства ефективне функціонування суб'єктів господарювання забезпечувалось достатнім рівнем ресурсів, використання яких сприяло створенню суспільних благ. Тому дослідження питань оцінки й аналізу використання ресурсів було завжди у центрі уваги науковців. Провести повноцінний аналіз використання трудових ресурсів, зростання продуктивності праці неможливо без адекватної оцінки витрат на розрахунки за виплатами працівникам.

Питання аналізу виплат працівникам досліджувалось у працях значної кількості науковців, проте на сьогоднішній день послідовність проведення економічного аналізу виплат працівникам досі не досліджено в повній мірі. Тому при розгляді даного питання дослідимо організацію економічного аналізу розрахунків за виплатами працівникам для оцінки ефективності їх здійснення.

Для проведення більш чіткого аналізу розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві перш за все необхідно визначити завдання, які необхідно виконати. Чітка постановка завдання відіграє важливу роль в проведенні аналізу та займає провідне місце на етапі підготовки. Основні завдання аналізу розрахунків за виплатами працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» відобразимо на рис. 2.8.



Рис. 2.8. Основні завдання аналізу виплат працівникам

Для проведення економічного аналізу виплат працівникам, що здійснюється на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги», необхідно мати належну інформаційну базу, яку зобразимо у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Інформаційна база для проведення економічного аналізу виплат працівникам

№	Група	Джерела інформації
1	2	3
1	Планово-нормативна	норми і нормативи витрат праці та заробітної плати, соціально-економічні норми і нормативи, кошториси витрат на соціальну діяльність, законодавчі акти, колективні договори та угоди, поточні та перспективні плани соціальної діяльності підприємства
2	Облікова:	
2.1	первинні документи	Видатковий касовий ордер, акти на списання матеріальних цінностей, рахунки, довідки та розрахунки бухгалтерії, розрахунково-платіжні відомості, маршрутні листи, накази по підприємству про прийняття на роботу та звільнення, листки з обліку кадрів, особові картки працівників, табелі обліку використання робочого часу, наряди на відрядні роботи, відомості обліку депонованої заробітної плати, особові картки, розпорядження про відпустки, платіжні відомості, акти приймання-передачі робіт, лікарняні листи тощо

1	2	3
2.2	рахунки бухгалтерського обліку	23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у частині сум нарахованої заробітної плати та відрахувань, 471 «Забезпечення виплат відпусток», 472 «Додаткове пенсійне забезпечення», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці», 64 «Розрахунки за податками та платежами» в частині обов'язкових утримань із заробітної плати»
2.3	фінансова звітність	ф.№1 мс «Фінансова звітність мікропідприємства»
2.4	статистична звітність	ф. № 3-борг (місячна) «Звіт про заборгованість з оплати праці»
2.5	звітність до Фонду соціального страхування	Додаток 4ДФ «Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору»
3	Внутрішня позаоблікова	накази, довідки про перевірки, акти ревізій (аудиту), протоколи нарад та ін.
4	Зовнішня	звітні дані споріднених підприємств, збірники статистичних матеріалів як вітчизняних так і закордонних установ про соціальну сферу та діяльність
5	Дані особистих спостережень аналітика	огляд приміщень соціального призначення, спостереження за здійсненням охорони праці на робочих місцях, опитування працівників підприємства тощо
6	Інші джерела	Штатний розклад, мотиваційні картки, протоколи виробничих нарад, оперативна звітність цехів, відділів, служб підприємства, матеріали хронометражу та фотографій робочого дня, попередні результати аналогічних досліджень, податкова звітність

Основним джерелом для проведення аналізу виплат працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» виступає облікова інформація, оскільки вона достатньо деталізованою. Її роль зумовлена низкою особливостей, серед яких: суцільне і безперервне відображення всіх операцій, їх документальне оформлення й узагальнення у вартісних вимірниках, високі аналітичні можливості реєстрів. Основними складовими бухгалтерської інформації є первинні документи, дані з облікових реєстрів, фінансової, статистичної та соціальної звітності.

Застосування внутрішньої позаоблікової інформації, а саме наказів керівника компанії, дає змогу отримати дані про дозвіл на видачу матеріальної допомоги як у грошовій, так і у негрошовій формі та інші заходи соціальної політики, що проводилось на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Довідки про результати раніше проведених перевірок нададуть інформацію про здійснення заходів соціальної політики на підприємстві.

Зовнішня інформація є джерелом даних про соціальну політику на інших підприємствах. При аналізі ця інформація може використатись як пропозиції для поліпшення наявного стану підприємства, що перевіряється.

Узагальнивши наведене вище можна зробити висновки про те, що на перший погляд, великий обсяг джерел інформації не надає достатніх даних про здійснені соціальні заходи на підприємстві та понесені на це витрати. Причина полягає в тому, що соціальна діяльність підприємства не є його основною діяльністю і не деталізується на такому рівні як виробнича.

Фінансова звітність теж не є соціально спрямованою і містить лише зведену інформацію про витрати соціального характеру. Таким чином, недостатня інформаційна база знижує якість результатів проведеного аналізу, негативно впливає на їх точність та достовірність.

Крім наведених вище, можуть використовуватися й інші джерела інформації, що містять відомості про витрати трудових ресурсів на утримання підприємства залежно від поставлених завдань. Наведені джерела інформації використовуються для проведення ретроспективного аналізу. Оперативний аналіз проводиться за даними бухгалтерського обліку на підставі даних первинних документів. Прогнозний аналіз ефективності використання трудових ресурсів застосовується при оцінці відповідних альтернативних управлінських рішень [52].

Економічний аналіз виплат працівникам, як і кожен процес наукового дослідження, здійснюватися за допомогою прийомів, зображених на рис. 2.9.

Розглянемо більш детально зазначені вище методичні прийоми.

#### 1. Розрахунково-аналітичні:

– порівняння; для того, щоб даний методичний прийом був ефективно використаний він має відповідати двом загальним вимогам. По-перше, порівнювати необхідно лише ті явища, між якими може існувати відповідно об'єктивна схожість. По-друге, для пізнання об'єктів їх порівняння повинні здійснюватися за найбільш важливими, істотними ознаками [45];

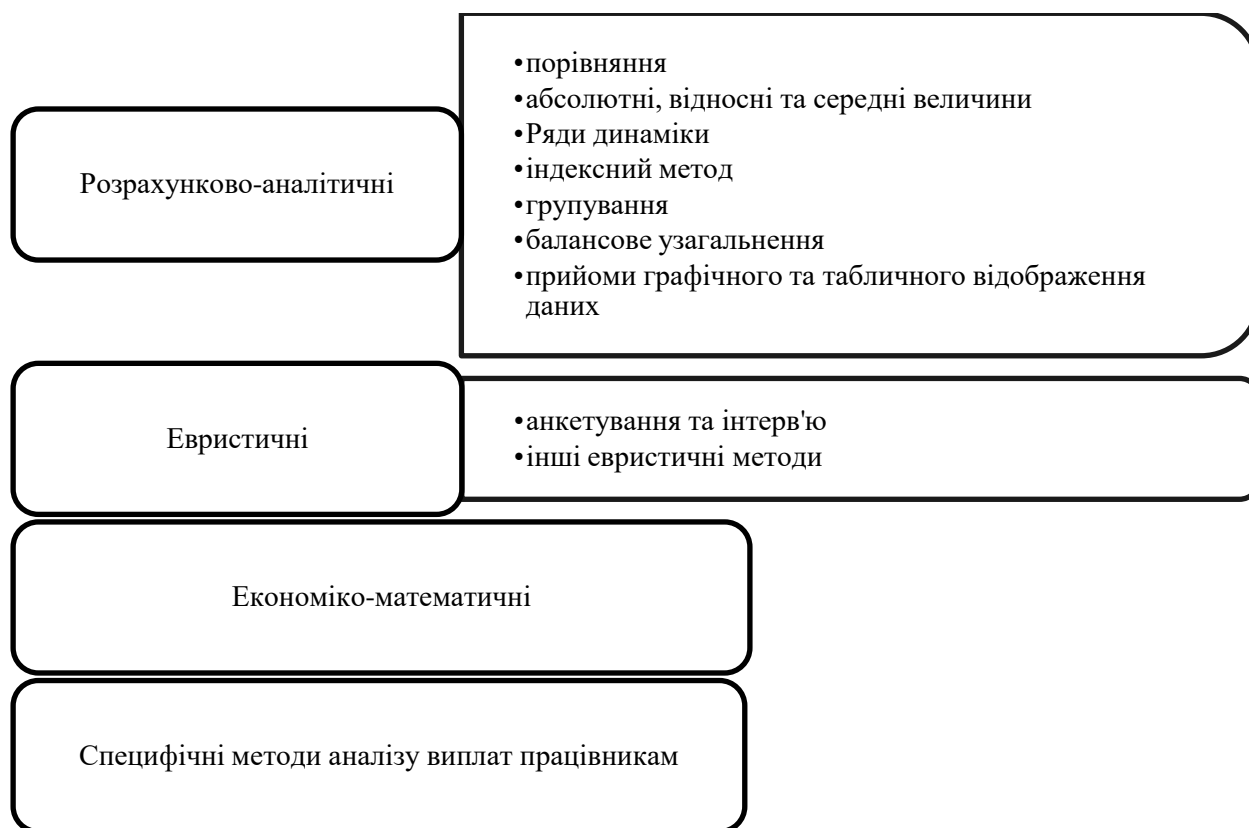


Рис. 2.9. Прийоми економічного аналізу виплат працівникам [45]

– абсолютні, відносні та середні величини - економічні явища, що вивчаються у процесі аналітичних досліджень мають, як правило, кількісну визначеність, яка виражається в абсолютних та відносних величинах. При аналізі виплат працівникам аналітиком використовуються натуральні та вартісні показники вимірники. При аналізі саме 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 виплат працівникам. 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;

- групування - узагальнює інформацію, наприклад, групує всі витрати, понесені підприємством на збільшення людського капіталу;
- балансове узагальнення - має застосування при визначення забезпеченості підприємства необхідним освітньо-кваліфікаційним рівнем персоналу;
- прийоми графічного та табличного відображення даних - для кращого сприйняття та розуміння економічних явищ і процесів, та тенденцій і закономірностей їх зміни та розвитку використовуються графічні прийоми. З цією метою також використовуються й таблиці.

## 2. Евристичні:

- анкетування та інтерв'ю – використовуються при аналізі ефективності використання людського капіталу, а саме для визначення рівня вмотивованості працівників. Саме аналітиком може бути розроблена відповідна анкета для заповнення працівниками підприємства, щоб визначити їх рівня віддачі людського капіталу. Адже на етапі аналізу людського капіталу важливого значення набуває людина з її розумово-пізнавальними властивостями. Проте, ефективність даного методу вимагає ґрунтовних знань з психології людини, адже він повинен гарантувати правдивість відображення істини;
- інші евристичні методи - можуть застосовуватися для прогнозування найоптимальніших заходів з покращання ефективності використання людського капіталу підприємства. Однак застосуванні даних методичних прийомів вимагає значних фінансових та людських ресурсів та прийняття рішення про їх застосування є компетенцією керівництва.

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 [45]. Однак їх використання вимагає підвищення освітнього рівня аналітика, адже він повинен досконало ними володіти. Також більшість з даних методів вимагають використання програмних

продуктів з відповідними аналітичними властивостями. Тому вважаємо, що їх застосування при економічному аналізі виплат працівникам є недоцільним, та не настільки необхідним. Адже даний аналітичний процес не є настільки громіздким у розрахунках.

4. Специфічні методи аналізу виплат працівникам: оцінка ефективності використання людського капіталу. Людський капітал невідокремлений від свого носія – людини. Тому існує зв'язок між психологічним станом особи та рівнем віддачі її особистого людського капіталу. 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.

Підсумовуючи вищезазначене, варто наголосити на тому, що при проведенні аналізу розрахунків за виплатами працівникам варто звертати увагу на неформальні методи дослідження. А саме, безпосередньо спілкуватися з працівниками підприємства вести активне спостереження за їх поведінкою (інколи навіть без їх відома), проводити різні анкетування, використовувати методи психологічного аналізу. Безперечно це вимагає більшого рівня знань у самого аналітика, однак за даних умов буде забезпечено повний та достовірний аналіз облікової ділянки.

На першому етапі здійснюється аналіз забезпеченості трудовими ресурсами, визначається освітній рівень персоналу, рівень здоров'я та рівень забезпечення інформацією [28]. Оцінка освітнього рівня, рівня здоров'я та рівня забезпеченості інформацією персоналу необхідно провести в частині порівняння обов'язків, які повинен виконувати працівник, з фактичними можливостями працівника їх виконувати, так як відповідно до кожної посади встановлюються окремі види вимог щодо освітнього рівня, то існують обмеження, щодо виконання завдань у зв'язку з рівнем здоров'я працівника (чи може він виконувати поставленні завдання), а також забезпеченість інформацією щодо виконання обов'язків, так як при її відсутності завдання можуть бути виконані неналежним чином і принести збитки для підприємства.



Визначивши та проаналізувавши методичне забезпечення економічного аналізу виплат працівникам зобразимо схематично етапи його проведення на рис. 2.10

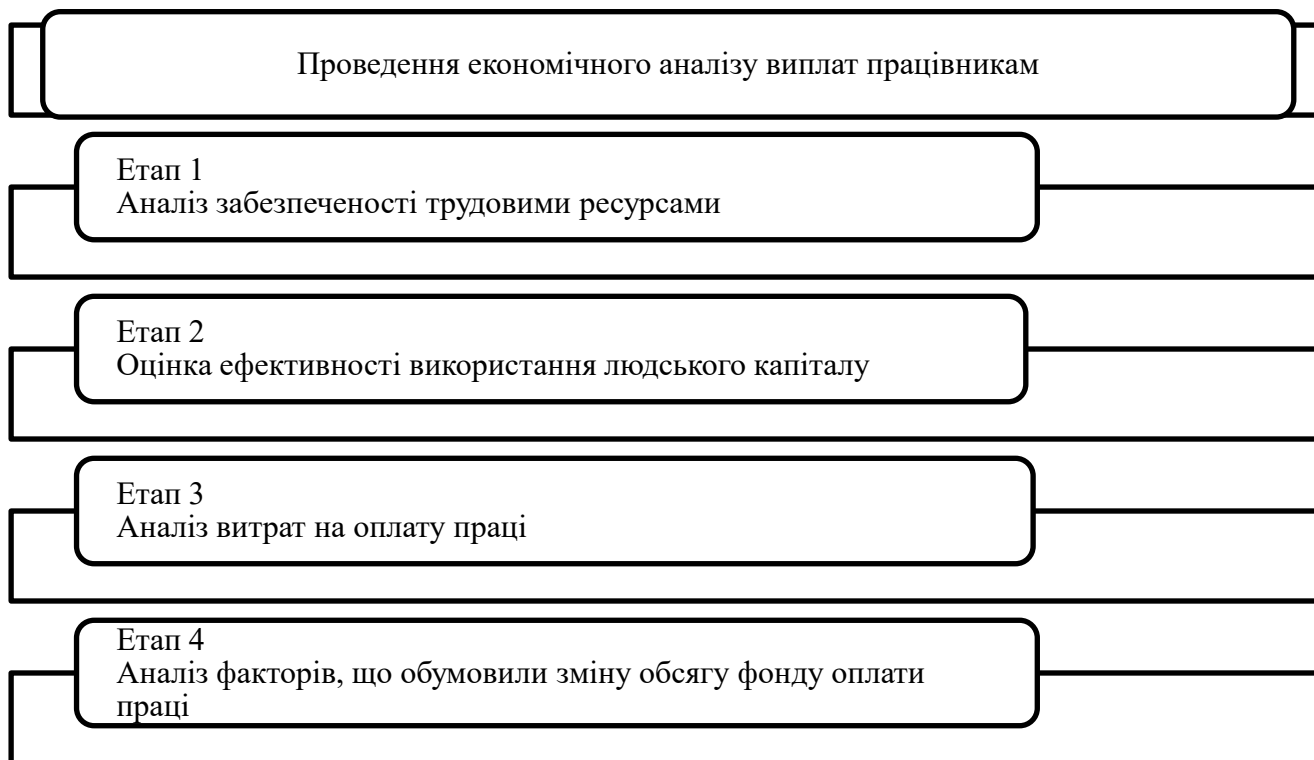


Рис. 2.10. Етапи економічного аналізу виплат працівникам

Другим етапом є оцінка ефективності використання людських ресурсів. При проведенні економічного аналізу виплат працівникам необхідно брати до уваги наступне:

- людський ресурс потребує реальних витрат на створення та розвиток (витрати на навчання, медичне обслуговування, створення умов для реалізації людських здібностей);
- продукт праці людини збільшує національне багатство на макрорівні і прибуток підприємства на мікрорівні;
- людський ресурс виступає таким, що збільшує вартість підприємства.

Третім етапом є аналіз витрат на оплату праці. Оцінка ефективності використання трудового потенціалу, збільшення продуктивності праці слід вивчати нерозривно з витратами на оплату праці. Зростання виробітку працівників передбачає підвищення їх заробітної плати. Однак кошти на оплату

праці слід використовувати так, щоб темпи підвищення продуктивності праці випереджали темпи зростання її оплати. Тільки за такої умови створюються реальні можливості для нарощування темпів розширеного виробництва.

Для визначення конкретної послідовності проведення аналізу витрат на оплату праці проаналізуємо погляди різних вчених.

Зокрема, більшість вчених пропонують проводити оцінку використання фонду заробітної плати персоналу та впливу окремих факторів на зміну суми оплати праці по етапах. Такий підхід дозволяє визначити резерви зниження витрат на оплату праці та пошук шляхів найбільш раціонального співвідношення рівня продуктивності праці та понесених витрат на її оплату. Менш важливими, на думку вчених, є визначення резервів економії заробітної плати, розрахунок абсолютного та відносного відхилення фонду заробітної плати, аналіз структури заробітної плати працівників і встановлення відповідності між темпами зростання середньої заробітної плати та продуктивністю праці. Однак, оцінка структури оплати праці за категоріями працівників обумовлює визначення раціонального розподілу коштів між ними. Щодо аналізу відповідності між темпами зростання середньої заробітної плати та продуктивністю праці, то вважаємо його не менш важливим, оскільки володіючи такою аналітичною інформацією можна приймати рішення щодо розширення обсягів виробництва.

Четвертим етапом є аналіз факторів, що впливають на зміну обсягу виплат працівникам. Аналіз динаміки фонду оплати праці необхідно доповнити визначенням та кількісною оцінкою основних факторів, що обумовили зміну його розміру. Найважливішими показниками є:

1. Зміна середньооблікової чисельності працівників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».
2. Зміна рівня середньої заробітної плати працівників.
3. Зміна рівня реальної заробітної плати.
4. Інфляція протягом досліджуваного періоду.
5. Зміни в складі персоналу підприємства.

Середня заробітна плата працівників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» розраховується за формулою:

$$C_{зп} = D_H * T_{дн} * C_{зп/год} \quad (2.1)$$

де,  $D_H$  – кількість днів відпрацьованих одним працівником;

$T_{дн}$  – тривалість робочого дня;

$C_{зп/год}$  - середньогодинна заробітна плата.

Підвівши підсумки по чинникам впливу, можна приступити до визначення впливу факторів на величину оплати праці. Зважаючи на це, факторну модель середньорічного розрахунку за виплатами працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» можна подати у такому вигляді:

$$\bar{Z}_P^P = D_P^P * k_1 * T_C * k_2 * \bar{Z}_P^\Gamma * k_3 \quad (2.2)$$

де  $\bar{Z}_P^P$  - модель середньорічної оплати праці працівника;

$D_P^P$  – середня кількість днів, відпрацьованих одним працівником за рік;

$k_1$ - коефіцієнт доплат за невідпрацьовані людино-дні;

$T_C$  - середня тривалість робочого дня;

$k_2$  - коефіцієнт доплат за невідпрацьовані людино-години;

$\bar{Z}_P^\Gamma$  - середньогодинна заробітна плата працівника;

$k_3$  - коефіцієнт інших виплат.

Середній рівень розрахунків за виплатами працівникам значно впливає на фонд оплати праці, тобто

$$\text{ФОПр} = K_P * \bar{Z}_P^P \quad (2.3)$$

Вплив факторів 1-4 може бути оцінений кількісно за допомогою методу ланцюгових підстановок або індексного методу.

Оцінка впливу змін у складі персоналу підприємства здійснюється методом відсоткових чисел, виходячи з визначення питомої ваги окремих категорій персоналу та рівня оплати їх праці в звітному та порівняльному періодах.

Перелік факторів, що оцінюються, може бути значно розширений за рахунок використання методів регресивно-корелятивного аналізу. Так, є

доцільною побудова та визначення параметрів моделі взаємозв'язку розміру фонду оплати праці з обсягом товарообігу, доходів, прибутку підприємства, зміною кількості покупців, обсягом торговельної площі та кількості робочих місць тощо.

Для оцінки ефективності виплат працівникам слід з'ясувати забезпеченість підприємства персоналом, робочими місцями; вивчити ефективність витрат підприємства на збільшення вартості людського капіталу та використання коштів на оплату праці. Для вирішення окреслених аналітичних завдань вважаємо доцільно дотримуватися таких основних напрямів економічного аналізу виплат працівникам:

1. аналізу забезпеченості трудовими ресурсами;
2. оцінки ефективності використання людського капіталу;
3. аналізу витрат на оплату праці;
4. стратегічного аналізу виплат працівникам.

Задля забезпечення інформаційних запитів різних користувачів удосконалено методику організації аналізу виплат працівникам, напрямами якої передбачено аналіз забезпеченості трудовими ресурсами, оцінку ефективності використання людського капіталу, аналіз витрат на оплату праці, а також аналіз факторів, що обумовили зміну обсягу фонду оплати праці. Дотримання такої послідовності забезпечить оцінку ефективності здійснення виплат працівникам.

### 2.3. Оцінка впливу факторів на розрахунки за виплатами ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»

На сьогоднішній день, в умовах розвитку ринкових відносин раціональне використання фонду оплати праці на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» займає важливе місце. Адже такі витрати стимулюють збільшення продуктивності праці, збільшення обсягу виробленої продукції, поліпшення її якості та забезпечує зростання фінансових показників діяльності компанії. За таких умов необхідно створити реальні можливості для зростання ефективності виробництва продукції,

здатності підприємства вчасно розраховуватися зі своїми працівниками та не допускати простроченої заборгованості [32].

Відповідно до Закону України «Про оплату праці», заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [24].

У цьому трактуванні заробітна плата розглядається суто як винагорода за виконану роботу з погляду працівника, а для підприємства «заробітна плата» виступає одним з елементів витрат діяльності підприємства. Деякі вчені під витратами на оплату праці розуміють суму величини фонду оплати праці та соціальних нарахувань.

Отже, фонд оплати праці – це кошти, які підприємство нараховує за певний період своїм працівникам до виплати відповідно до чинного трудового законодавства. Виплати працівникам складаються із:

1) винагороду у грошовій формі за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (фонд основної заробітної плати);

2) винагороду у грошовій формі за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці (фонд додаткової заробітної плати); інші заохочувальні та компенсаційні виплати;

3) виплати по закінченні трудової діяльності;

4) інші довгострокові виплати працівникам;

5) виплати при звільненні [24].

З метою зацікавлення працівників в результатах діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» і його структурних підрозділів, важливо використовувати ефективну систему стимулювання праці. Загальновідомо, що одним з основних факторів, які впливають на ефективність системи стимулювання, є розмір винагород за результати праці. Варто відмітити той факт, що розмір виплати працівнику залежить від певних факторів, а саме: складність та умови виконуваної роботи, професійно-ділові якості працівника, результати його праці та господарської діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Пропонуємо проводити аналіз наступним чином, послідовність дій відобразимо схематично на рис. 2.11.

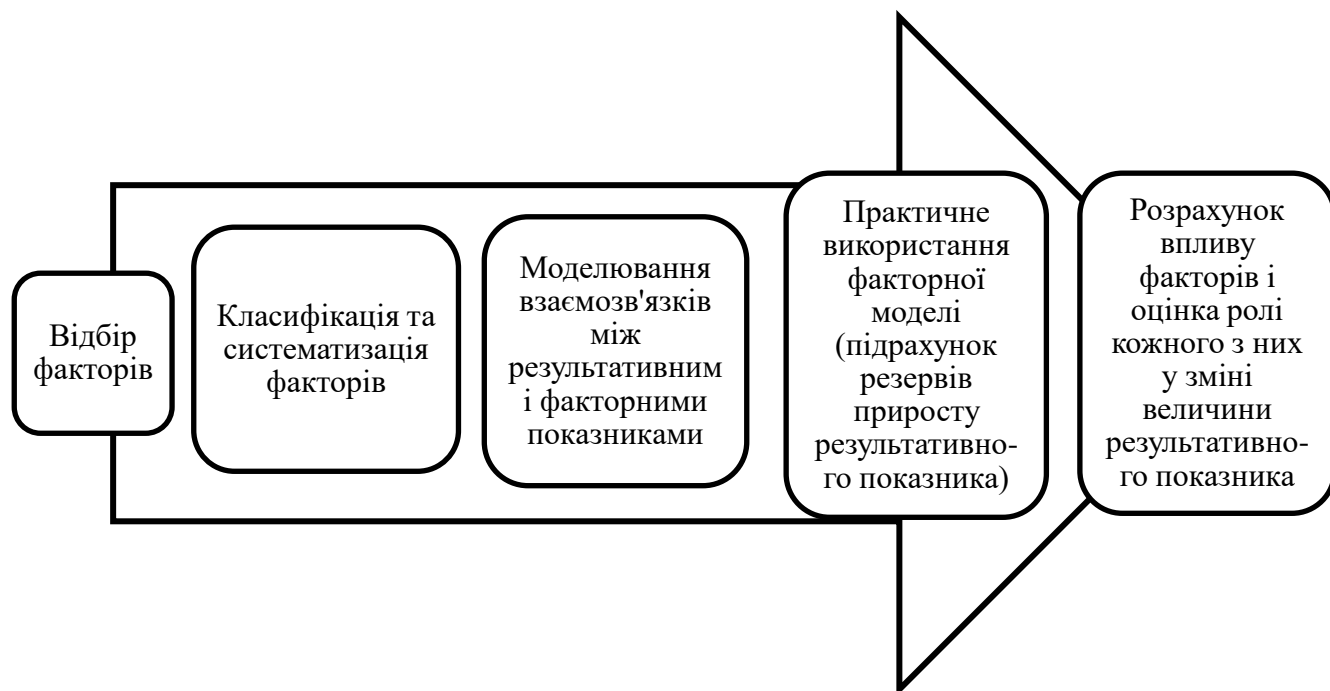


Рис. 2.11. Послідовність проведення факторного аналізу

Аналіз ефективності розрахунків за виплатами доцільніше розпочати з аналізу структури та динаміки фонду заробітної плати. Аналіз структури та динаміка фонду оплати праці ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за 2018-2020 рр., тис. грн. наданий у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Структура та динаміка фонду оплати праці ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за 2018-2020 рр.\*

Показники	за 2018 рік		за 2019 рік		за 2020 рік		Абсолютне відхилення, тис. грн. (+;-)		Відносне відхилення, % (+; -)	
	сума, тис.грн.	питома вага, %	сума, тис.грн.	питома вага, %	сума, тис.грн.	питома вага, %	2019 до 2018	2020 до 2019	2019 до 2018	2020 до 2019
							8	9	10	11
1. Фонд основної заробітної плати	694,3	99,8	2011,5	99,96	2713,6	96,8	+1317,2	+702,2	+189,7	+34,9
2. Фонд додаткової заробітної плати, всього з нього:	1,6	0,2	0,8	0,04	90,4	3,2	-0,8	+89,5	-48,5	+10788,0

## Продовження табл. 2.9

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
2.1. надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів										
2.2. премії та винагороди, що носять системний характер										
2.3. оплата за невідпрацьований час	1,6	100	0,8	100	90,4	100	-0,8	+89,5	-48,5	+10788,0
3. Фонд оплати праці, всього (ряд.1+ ряд.2)	695,9	100	2012,3	100	2804	100	+1316,4	+791,7	+141,3	+10822,9

\* Джерело: систематизоване та розраховане автором на основі оборотно-сальдової відомості підприємства ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» (Додатки Е, Ж, З).

З таблиці видно, що на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» відсутні надбавки, доплати та премії. Фонд основної заробітної плати займає майже 100% всього фонду оплати праці ТОВ «Простір бухгалтерські послуги». Величина фонду основної заробітної плати в 2019 р. на підприємстві збільшилася у порівнянні з 2018 р. на 1317,2 тис. грн. (189,7%) та в 2020 р. – на 702,2 тис. грн. (39,9%) у порівнянні з 2019 р.

Питома вага фонду основної заробітної плати у досліджуваному періоді не має тенденції до збільшення.

На ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» повністю відсутні заохочувальні виплати працівникам. Це може свідчити про те, що працівники виконують свої посадові обов'язки в повному обсязі за фактично відведений їм робочий час. Фонд додаткової заробітної плати складається на 100% з оплати за невідпрацьований час.

Отже, зростання фонду заробітної плати вказує на те, що у ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» існує можливість збільшення заробітної плати співробітникам компанії. Важливе значення при проведенні аналізу розрахунків за виплатами має дослідження даних про середній заробіток співробітників, його зміну, а також фактори, які впливають на рівень середньої заробітної плати. Тому подальший аналіз спрямований на вивчення причин зміни середньої заробітної

плати працюючих. При цьому потрібно враховувати, що середньорічна заробітна плата працівників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» залежить від ряду факторів: кількості відпрацьованих днів кожним працівником, тривалості робочого дня.

Структура фонду оплати праці ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за 2018-2020 рр. відображено на рис. 2.12.

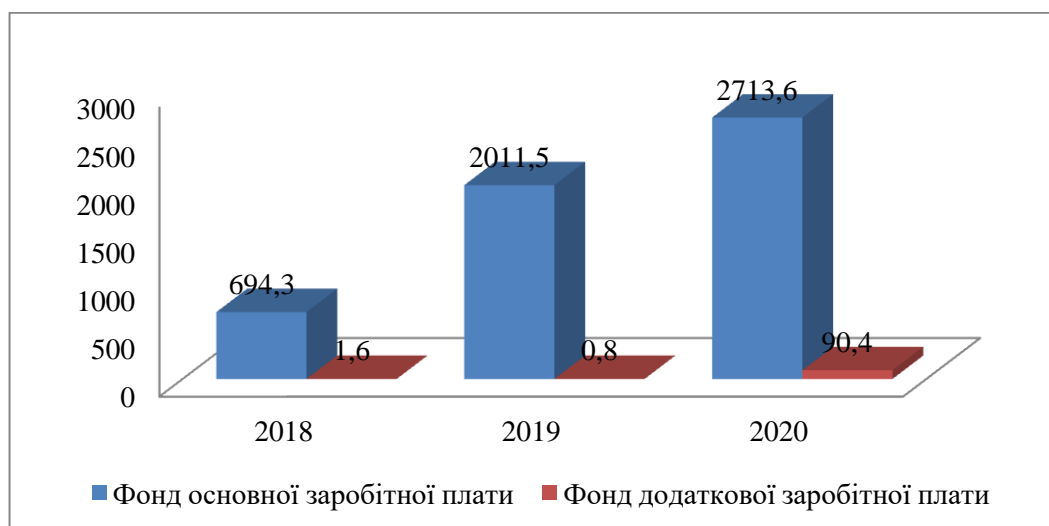


Рис. 2.12. Структура фонду оплати праці ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за 2018-2020 рр.

Показники для аналізу середнього рівня оплати праці представлені у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Динаміка оплати праці працівників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за 2018 – 2020 рр.\*

№ з/п	Показники	2018 рік тис. грн.	2019 рік тис. грн.	2020 рік тис. грн.	Абсолютне відхилення,		Відносне відхилення,	
					тис. грн. (+; -)		% (+; -)	
					2019 до 2018	2020 до 2019	2019 до 2018	2020 до 2019
1	Фонд оплати праці, всього (тис. грн.)	695,92	2012,3	2804,01	+1316,38	+791,71	+189,16	+39,34
2	Середньооблікова чисельність працівників, осіб.	16	20	29	+4	+9	+25	+45
3	Відпрацьовано всіма працівниками, люд./год	31888	39860	58058	+7972	+18198	+25	+45,65



1	2	3	4	5	6	7	8	9
4	Середньорічна оплата праці одного працівника, грн.	43495	100615	96690	+57120	-3925	+131,33	-3,9
4.1	Середньомісячна оплата праці одного працівника, грн.	3624,58	8384,58	8057,5	+4760	-327,08	+131,33	-3,9
5	Відпрацьовано одним працівником, год. (р.3 / р.2)	1993	1993	2002	0	+9	0	+0,45
6	Тривалість робочого дня, год.	8	8	8	0	0	0	0
7	Відпрацьовано всіма працівниками, люд./днів (р.3 / р.6)	3986	4982,5	7257,25	+996,5	+2274,75	+25	+45,65
8	Відпрацьовано одним працівником, днів (р.7 / р.2)	249,13	249,13	250,25	0	+1,12	0	+0,45
9	Середньогодинна заробітна плата, грн. (р.1 / р.3)	0,02	0,05	0,05	+0,03	0	+150	0

\*Джерело: систематизоване та розраховане автором на основі оборотно-сальдової відомості підприємства ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» (Додатки Е, Ж, З).

З динамікою оплати праці працівників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за 2018 – 2020 рр. пропонуємо ознайомитись на рис. 2.13.

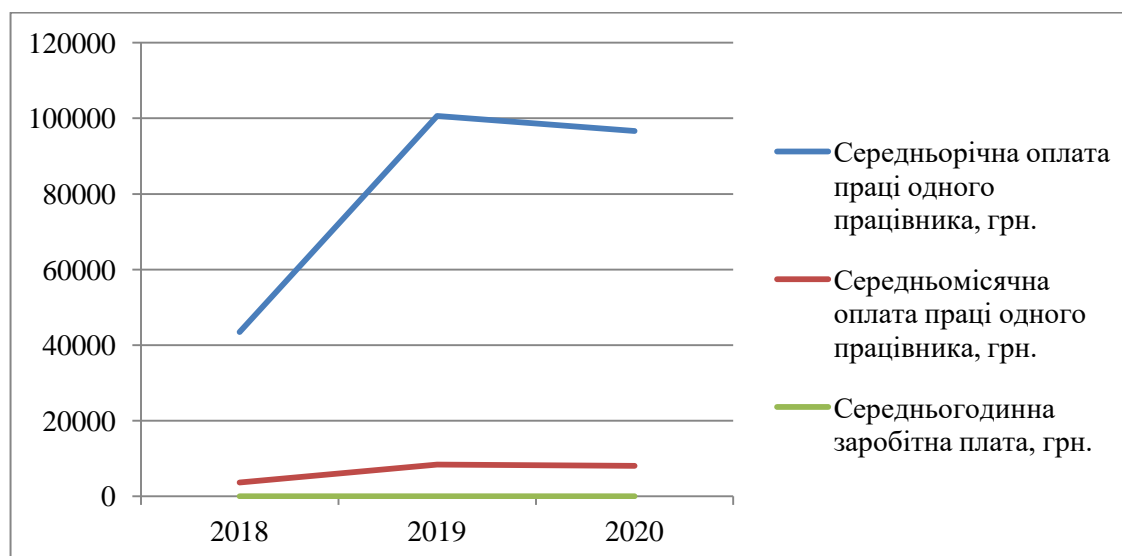


Рис. 2.13. Динаміка показників середньої заробітної плати працівників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за 2018 – 2020 рр.

Розрахуємо середню заробітну плату працівників за формулою:

$$C_{зп} = D_{н} * T_{дн} * C_{зп/год} \quad (2.4)$$

де,  $D_{н}$  – кількість днів відпрацьованих одним працівником;

$T_{дн}$  – тривалість робочого дня;

$C_{зп/год}$  - середньогодинна заробітна плата.

$$C_{зп2018} = 249,13 * 8 * 0,02 = 39,86$$

$$C_{зп2019} = 249,13 * 8 * 0,05 = 99,65$$

$$C_{зп2020} = 250,25 * 8 * 0,05 = 100,1$$

Узагальнивши чинники впливу, можна перейти до наступного етапу – визначення впливу відібраних факторів на величину оплати праці. Так, факторну модель середньорічної оплати праці працівника ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» можна подати у такому вигляді:

$$\bar{З}_P^P = D_P^P * k_1 * T_C * k_2 * \bar{З}_P^\Gamma * k_3 \quad (2.5)$$

де  $\bar{З}_P^P$  - модель середньорічної оплати праці працівника;

$D_P^P$  – середня кількість днів, відпрацьованих одним працівником за рік;

$k_1$  - коефіцієнт доплат за невідпрацьовані людино-дні;

$T_C$  - середня тривалість робочого дня;

$k_2$  - коефіцієнт доплат за невідпрацьовані людино-години;

$\bar{З}_P^\Gamma$  - середньогодинна заробітна плата працівника;

$k_3$  - коефіцієнт інших виплат.

Моделювання дозволило встановити, що на зростання середньорічної оплати праці працівників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» впливає середньогодинна зарплата, яка, в свою чергу, залежить від рівня кваліфікації відповідної категорії працівників та інтенсивності їх праці, норм виробітку та розцінок, змін розрядів і робіт та тарифних ставок, різних доплат та премій.

Далі визначимо вплив кожного з наведених факторів як на загальну зміну фонду, так і за категоріями працівника ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Середній рівень оплати праці працівників істотно впливає на фонд оплати їх праці, тобто

$$\Phi O P p = K p * \bar{З}_P^P \quad (2.6)$$

Факторний аналіз фонду оплати праці ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» представлений у табл. 2.11.

Факторний аналіз фонду оплати праці працівників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»\*

Взаємопов'язані фактори		Кількісний вплив фактора (ΔФОПр), тис. грн.	Назва фактору
Кр, осіб	$\bar{З}_p^P$ , грн.		
9	100615	905,535	Середньооблікова чисельність працівників
29	-3925	-113,825	Середньорічна оплата праці одного працівника
Разом		791,71	Загальна зміна фонду оплати праці

\*Джерело: систематизоване та розраховане автором на основі табл. 2.10.

Таким чином, збільшення фонду оплати праці у 2020 році на 791,71 тис. грн. зумовлено дією двох основних факторів. За рахунок зменшення середньорічної оплати праці працівника ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» на 3925 грн., або на 3,9%, фонд оплати праці зменшився на 113,825 тис. грн. Це говорить про те, що на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» існує можливість підвищення заробітної плати працівникам, а також є можливість здійснювати їх додаткове матеріальне стимулювання. Водночас збільшення середньооблікової чисельності працівників на 9 осіб, або на 45%, забезпечило збільшення витрат на фонд оплати праці на суму 905,535 тис. грн. Отже, основна причина збільшення фонду оплати праці працівників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»: зменшення розміру їх заробітної плати та збільшення середньооблікової чисельності працівників. Вплив факторів на середньорічну заробітну плату на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за 2020 рік представлено нижче:

Фактор 1 – зміни кількості днів відпрацьованих одним працівником на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»:

$$\Delta \text{Сзп(Дн.)} = (250,25 - 249,13) \times 8 \times 0,05 = 0,45 \text{ (грн.)}$$

Фактор 2 – зміни тривалості робочого дня на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»:

$$\Delta \text{Сзп(трив.)} = 250,25 \times (8 - 8) \times 0,05 = 0 \text{ (грн.)}$$

Фактор 3 – зміни середньогодинної заробітної плати одного працівника на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»:

$$\Delta\text{Сзп(ЗПГод)} = 250,25 \times 8 \times (0,05-0,05) = 0 \text{ (грн.)}$$

Зміни трьох факторів разом:

$$\Delta\text{Сзп (Дн.+трив.+ЗПГод.)} = 0,45 + 0 + 0 = 0,45 \text{ (грн.)}$$

Зважаючи на отримані результати, на зміну середньорічної заробітної плати на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» у 2020 році вплинув лише один фактор – збільшення відпрацьованих днів одним працівником на 1,12 днів призвело до збільшення середньорічної заробітної плати на 0,45 грн. Тривалість робочого дня та середнього динна заробітна плата одного працівника не змінилась і не вплинула на розмір середньорічної заробітної плати. Відповідно зміна трьох факторів разом спричинила підвищення середньорічної заробітної плати на 0,45 грн.

На наступному етапі аналізу витрат ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» на оплату праці здійснюється оцінка співвідношення темпів зростання рівня оплати та продуктивності праці.

Оцінка ефективності виплат працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» здійснюється із застосуванням низки фінансових показників, зокрема – зарплатовіддача, що показує, скільки обсягу виробленої продукції припадає на 1 грн. фонду оплати праці ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»:

$$Зв = \frac{ОВП}{ФОП} \quad (2.7)$$

де ОВП – обсяг випущеної продукції підприємства за період;

ФОП – фонд оплати праці ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за період.

Коефіцієнт закріплення фонду оплати праці (Кзакф) показує величину фонду оплати праці, що припадає на 1 гривню чистого доходу або собівартості реалізованої продукції. Позитивним для ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» вважається зменшення цього показника щодо попередніх періодів:

$$Кзакф = \frac{ФОП}{ЧД}, \text{ або } Кзакф = \frac{ФОП}{СВ} \quad (2.8)$$

де ЧД – чистий дохід ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»;

СВ – собівартість реалізованої продукції.

Рентабельність витрат на оплату праці (Р) показує, скільки прибутку приносить 1 гривня витрат на оплату праці:

$$P = \frac{Pr}{\text{ФОП}} \quad (2.9)$$

де Пр – прибуток ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Розрахуємо також такі показники, як частка заборгованості з оплати праці (ЧЗпр) у загальній величині джерел фінансування ТОВ «Простір бухгалтерські послуги». Негативним є зростання такого показника у динаміці, оскільки це свідчить про посилення боргової залежності підприємства:

$$\text{ЧЗпр} = \frac{\text{Заб пр}}{K} \quad (2.10)$$

де Заб пр – поточна заборгованість ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за розрахунками з оплати праці;

K – загальна величина капіталу підприємства.

Частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства (ЧЗ пр поз), зростання якої є також негативним явищем для ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»:

$$\text{ЧЗ пр поз} = \frac{\text{Заб пр}}{\text{ПК}} \quad (2.11)$$

де ПК – позиковий капітал ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Опрацювавши показники фінансової звітності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» здійснимо обчислення даних показників (табл. 2.12.):

Таблиця 2.12

Показники ефективності виплат працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»\*

№ п/п	Вихідні дані	2019	2020
1	Обсяг наданих послуг за період (ОВП)	11814,22	12658,72
2	Фонд оплати праці (ФОП)	2012,30	2804,01
3	Чистий дохід (ЧД)	9845,20	10235,90
4	Прибуток підприємства (Пр)	2456,10	1442,60
5	Поточна заборгованість підприємства за розрахунками з оплати праці (Заб пр)	0,00	30,18
6	Позиковий капітал (ПК)	1134,10	651,00
7	Загальна величина капіталу підприємства (K)	3761,30	5209,00

Розрахунки				
№ п/п	Показники ефективності виплат працівникам	2019	2020	Абсолютне відхилення (+;-)
1	Зарплатовіддача (Зв = ОВП/ФОП)	5,87	4,51	-1,36
2	Коефіцієнт закріплення фонду оплати праці (Кзакф = ФОП/ЧД)	0,2	0,27	0,07
3	$P = \text{Пр}/\text{ФОП} \times 100\%$	122,05	51,45	-70,6
4	$\text{ЧЗпр} = (\text{Заб пр})/\text{К}$	0	0,01	0,01
5	$\text{ЧЗ пр поз} = (\text{Заб пр})/\text{ПК}$	0	0,05	0,05

\*Джерело: систематизоване та розраховане автором на основі фінансової звітності підприємства ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» (Додатки В, Г, Д).

Аналізуючи табл. 2.12. бачимо, що за аналізований період зарплатовіддача зменшилась. Причиною слугує коливання фонду оплати праці під час одночасного зменшення обсягу реалізованих послуг за 2020 рік. На кінець 2020 року показник становить 4,51, це означає, що на 1 грн. заробітної плати припадає 4,51 грн. обсягу виробництва, що в порівнянні з початком 2020 року є меншим, тобто, тенденція до спаду є негативною.

Провівши розрахунок, бачимо, що коефіцієнт закріплення фонду оплати праці на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» на кінець 2020 року порівняно з початком 2020 збільшився, але не суттєво. Позитивним для підприємства є зменшення даного показника, тому, надалі ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» буде намагатись тримати цей показник в нормі.

Показник рентабельності витрат на оплату праці суттєво зменшився у 2020 році у порівнянні з 2019 роком, що є негативним явищем. Для покращення даного коефіцієнта потрібно збільшувати обсяги вироблених благ без підвищення трудовитрат, тобто постійно вдосконалювати показники економічної діяльності, шукати можливості працювати краще, надавати більш якісно послуги, зменшуючи затрати праці.

Збільшення показника заборгованості з оплати праці на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» спричинено зростанням обсягів його діяльності, і допущення у звітному році сповільнення оборотності активів. В поточному році ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» планує стабілізувати даний показник і повністю погасити заборгованість.

Частка заборгованості з оплати праці в сумі позикових джерел у 2020 році зросла у порівнянні з 2019 роком, на 0,05 тобто, відбулось незначне збільшення показника використання ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» позикових коштів, в результаті чого виникає загроза різкого зменшення джерел фінансування в наступному періоді.

Зменшення частки позикових коштів зменшує фінансову нестійкість ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» та знижує ступінь його фінансових ризиків. Залучаючи позикові кошти, компанія збільшує свої фінансові витрати на суму відсотків, пов'язаних з використанням кредитних ресурсів. Це потребує від ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» збільшення обсягів продаж. Підприємство з вагомою часткою позикового капіталу має меншу можливість для маневру на випадок несподіваних обставин, а саме значні зміни відсоткових ставок, падіння попиту на продукцію, сезонні коливання, зростання витрат.

Тому, для підвищення цього показника пропонуємо залучати позиковий капітал під менший відсоток, ніж рентабельність компанії, це дасть змогу підвищити прибутковість власного капіталу та розширити масштаби діяльності.

Отже, економічні показники оцінки ефективності виплати працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за досліджуваний період відносно зменшились. Для удосконалення ефективності виплат працівникам пропонуємо на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» вести додаткову посаду - економіст з праці. В обов'язки буде входити:

- здійснювати роботу з удосконалення організації праці, виплат працівникам;
- розраховувати фонд оплати праці та чисельність працюючих з урахуванням необхідності найбільш раціонального використання трудових ресурсів;
- розробляти проекти перспективних і річних планів з праці та заробітної плати організації та її підрозділів;
- вивчати ефективність застосування чинних форм і систем оплати праці.

Крім того, недоліком аналізу розрахунків за виплатами працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» є те, що аналіз проводиться на основі звітності раз у рік. З метою вдосконалення методики аналізу розрахунків з персоналом з оплати праці на підприємстві ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» радимо проводити аналіз частіше: щоквартально, щомісячно.

## Висновки до розділу 2

1. За результати проведеного аналізу основних показників господарської діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» зроблено висновок, що показники змінюються рівномірно. Чистий дохід підприємства в 2019 р. зріс на 133,29 % в порівнянні з 2018 р.; в 2020 р. цей показник змінився на 3,97 % в порівнянні з 2019 р. Це означає, що маємо тенденцію до збільшення показників прибутковості. Відповідно витрати ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» також зростають пропорційно отриманим доходам. Показники рентабельності підприємства знаходяться в межах нормативних значить. Це говорить про те, що досліджуване підприємство є прибутковим. Також спостерігається тенденція до розширення обсягів наданих послуг, відповідно відбувається збільшення розміру оборотних активів. Нами було запропоновано вдосконалити процес управління всіма видами ресурсів, збільшити обсяги довгострокових інвестицій, розробити стратегії, тактики діяльності підприємства, організувати ефективну рекламу щодо надання бухгалтерських послуг та розпочати аналіз і пошук додаткових фінансових надходжень задля збільшення внутрішніх резервів для стабілізації діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

2. Для підвищення ефективності здійснюваних виплат працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» пропонуємо проводити щомісячно, щоквартально аналіз таких показників, як зарплатовіддачі; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці; рентабельність витрат на оплату праці; частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства; коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості підприємства з оплати праці.



3. На ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» відсутні заохочувальні виплати у вигляді премій, надбавок чи інших видів виплат працівникам. Це говорить про те, що працівники виконують поставлені перед ними задачі в повному обсязі у відведений на це час. Заохочення працівників відбувається за рахунок систематичного підвищення посадових окладів.

4. Нами здійснено оцінку ефективності виплат працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги», зокрема за результатами дослідження виявлено, що показник зарплатовіддачі на кінець 2020 року зменшився, і становив 4,51 грн, в порівнянні з початком 2020 року – 5,87 грн.; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці – у 2020 році дещо зріс (на 0,07 грн) у порівнянні із 2019 роком; рентабельність витрат на оплату праці – даний показник зменшився, у 2019 році становить 122,05 грн., а у 2020 – 51,45 грн.; частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства збільшилась у 2020 році, порівняно із таким показником у 2019 році на 0,01%.

### РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ТОВ «ПРОСТІР БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ»

#### 3.1. Організація обліку на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»

Документообіг - рух службових документів в установі від дати їхнього створення чи одержання до дати завершення виконання або надсилання [15]. Основні етапи документообігу зображені на рис. 3.1.

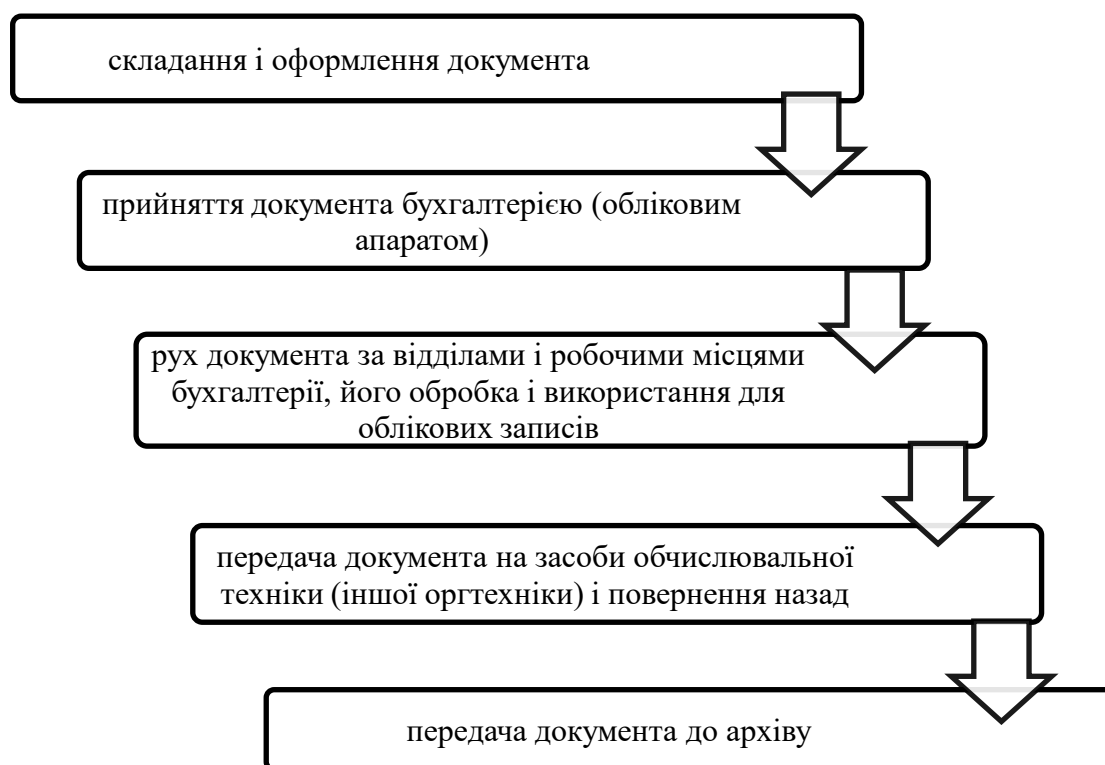


Рис. 3.1. Основні етапи документообігу [15]

Розглянемо подані на рис. 3.1 етапи документообігу більш детально. Створення та отримання первинних документів. Рациональна організація цього етапу вимагає встановлення чітких термінів реєстрації господарської операції, задачі та вибору найбільш ефективного їх руху. Організація прийому документів залежить від обраної форми обліку. На наступному етапі документи повинні перевірятися за всіма ознаками: за змістом, законністю, правильністю оформлення та ін. Далі вони передаються на обробку, тобто для реєстрації

господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Після обробки документи зберігаються і передаються до архіву бухгалтерії [9].

Для зручності та своєчасної обробки бухгалтерських документів з праці та її оплати пропонуємо використовувати на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» розроблений графік документообігу, наведеного у табл. 3.1.

Наказом «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» № 489 від 5 грудня 2008 р. Держкомстату України затверджено типові форми первинної облікової документації підприємств, установ, організацій з обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків за виплатами працівниками заробітної плати, відобразимо їх схематично на рис. 3.2.

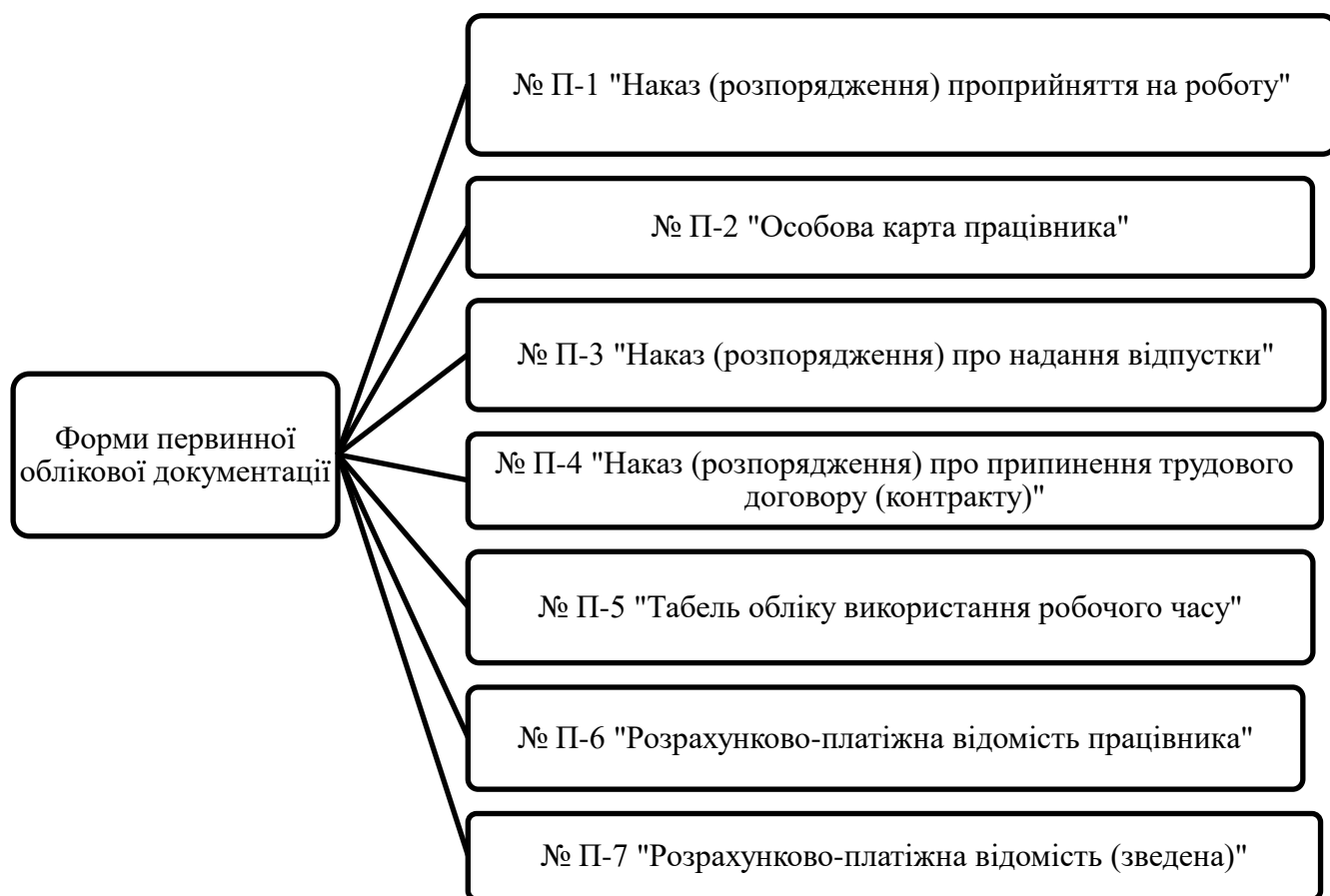


Рис. 3.2. Форми первинної облікової документації з обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків з працівниками із заробітної плати [38].

## Документообіг первинних документів щодо розрахунків з оплати праці

## ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»

№ п/п	Найменування документа	Створення документа		Перевірка та опрацювання документа	
		Відповідальний за складання	Термін виконання	Відповідальний за перевірку	Термін виконання
1	Наказ про прийняття на роботу	Менеджер по кадрам	Відповідно до поданої заяви	Бухгалтер	По мірі надання документа
2	Особова карта працівника	Менеджер по кадрам	Разом з наказом на прийняття на роботу працівника	Бухгалтер	По мірі надання документа
3	Штатний розпис	Менеджер по кадрам	Відповідно з наказом керівника	Бухгалтер	По мірі внесення змін
4	Наказ про переведення працівника на іншу посаду	Менеджер по кадрам	Відповідно з поданням заяви або наказом керівника	Бухгалтер	По мірі надання документа
5	Наказ про надання відпустки працівнику	Менеджер по кадрам	Відповідно з поданням заяви або наказом керівника	Бухгалтер	По мірі надання документа
6	Наказ про звільнення працівника	Менеджер по кадрам	Відповідно з поданням заяви або наказом керівника	Бухгалтер	По мірі надання документа
7	Наказ про направлення працівника у відрядження	Менеджер по кадрам	Відповідно з наказом керівника	Бухгалтер	По мірі надання документа
8	Табель обліку робочого часу	Менеджер по кадрам	Щоденно протягом першої половини місяця та протягом другої половини місяця	Бухгалтер	Перший день половини місяця, наступний за звітним
9	Розрахунково-платіжна відомість	Бухгалтер	Щомісячно: для першої половини місяця – до 20 числа поточного місяця; для другої половини місяця – до 5 числа місяця, наступного за звітним.	Директор	По мірі надання документа
10	Платіжна відомість	Бухгалтер	Щомісячно: для першої половини місяця – до 22 числа поточного місяця; для другої половини місяця – до 7 числа місяця, наступного за звітним.	Директор	По мірі надання документа

Розглянемо більш детально порядок застосування первинних документів на підприємстві.

Зокрема для оформлення прийняття працівників на роботу та їх обліку на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» використовують «Наказ про прийняття на роботу». Менеджер по кадрам на основі заяви співробітника складає наказ, і зазначає в ньому назву структурного підрозділу, табельний номер співробітника професію, посаду, кваліфікацію, умови прийняття на роботу (на конкурсній основі, за умовами контракту, зі строком випробування, на період виконання певних посадових обов'язків, на період відсутності основного працівника), умови роботи (основна, за сумісництвом, тривалість робочого дня (тижня)), розмір окладу.

Обліком особового складу в компанії займається відділ кадрів, інспектор з кадрів або інша уповноважена на це особа. Оскільки ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» невелике підприємство, веденням обліку особового складу займається менеджер по кадрам.

Важливим документом працівника є трудова книжка, яку заповнюють для особи, яка пропрацювала на підприємстві понад 5 днів. Щодо сумісників, то їх трудові книжки зберігаються та ведуться лише за основним місцем роботи. Порядок ведення трудових книжок визначено «Інструкцією про порядок ведення трудових книжок на підприємствах, в установах і організаціях» [27].

Станом на 10 червня 2021 року було змінено правила обліку трудової діяльності співробітника. Ці зміни були внесені на основі Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо обліку трудової діяльності працівника в електронній формі».

10 червня 2021 року набрав чинності Закон від 05.02.21 р. № 1217-IX «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо обліку трудової діяльності працівника в електронній формі». Згідно з цим Законом облік трудової діяльності співробітників ведеться виключно в електронній формі в Державному реєстрі загальнообов'язкового державного соціального страхування. Незважаючи на це, ведення паперових трудових книжок ведеться на розсуд компанії.

За бажанням співробітника, якого було прийнято на роботу вперше, роботодавець зобов'язаний протягом 5 днів після прийняття на роботу оформити трудову книжку. На вимогу працівника відділ кадрів зобов'язаний вносити дані про трудову діяльність в трудову книжку, яка зберігається у працівника. Якщо ж трудова книжка зберігається на підприємстві, то роботодавець повинен видати її працівнику лише після надання ним відповідної заяви.

За новими правилами під час звільнення співробітника, відділ кадрів або керівник повинен у день звільнення надати працівникові копію наказу про звільнення та провести всі, передбачені ст. 116 КЗпП України, виплати, а також за бажанням працівника внес ти необхідні записи про звільнення в трудову книжку.

На керівних та інженерно-технічних співробітників, службовців, матеріально відповідальних осіб і наукових співробітників, окрім особових карток, повинен бути заповнений особовий листок з обліку кадрів.

Регулювання трудових відносин між співробітником і роботодавцем (власником) здійснюється за допомогою трудових договорів (контрактів) і угод. Контракт є особливою формою трудового договору, в якому відображаються терміни його дії, права та обов'язки, а також відповідальність усіх сторін, умови матеріального забезпечення й організації праці працівника, умови розірвання договору, в тому числі дострокового, встановлюються за згодою сторін [28]. Трудовий договір може бути:

- 1) безстроковим, що укладається на невизначений строк;
- 2) на визначений строк, встановлений за погодженням сторін;
- 3) таким, що укладається на час виконання певної роботи.

Укладення трудового договору оформляється наказом чи розпорядженням про зарахування працівника на роботу [53].

Табель обліку робочого часу (форма П-5) є основним документом щодо обліку відпрацьованого часу. Табель складається в 1 примірнику протягом звітного місяця окремо по виробничих підрозділах і категоріях працюючих.

Для кожного працівника в таблиці відводять окремий рядок, у якому записують кількість відпрацьованих годин, умовними літерами зазначають

причини невиходу на роботу, наприклад робота у вихідні або святкові дні — «РВ», дні хвороби — «ТН», відрядження — «ВД», відпустка — «В» тощо. У таблиці також зазначають посаду працівника, його оклад, вид оплати, суму заробітної плати, табельний номер [12]. У кінці місяця таблиць передають у бухгалтерію для нарахування заробітної плати. Розрахунок заробітної плати, обчислюється шляхом визначення середнього заробітку за місяць і день, показуються усі види виплат та утримань, а також визначається сума, що належить до виплати працівнику [12].

Аналітичний облік розрахунків за виплатами працівникам здійснюється окремо по кожному працівнику. Розрахунково-платіжна відомість є основним підтверджуючим документом аналітичного обліку розрахунків за виплатами.

У розрахунково-платіжній відомості відображаються наступні дані (рис. 3.3).

Розглянемо більш детально порядок заповнення РПВ. У ній відображають усіх співробітників підрозділу відповідно до категорії із зазначенням прізвища, табельного номера, посади, а також відпрацьованих днів (годин).

В окремі графи розділу «Нараховано» записують суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати за її видами. Підставою для запису є дані Табеля обліку робочого часу.

У розділі «Утримано і виплачено» відображають видану зарплату за другу половину минулого місяця і аванс в рахунок заробітку за першу половину минулого місяця. Дані записи здійснюються на основі платіжних відомостей. Утримання із заробітної плати проводять на основі розрахунків за податками, виконавчими листками, а також за документами про суми виданої зарплати [45].

При заповненні даних у Розрахунково-платіжні відомості не включаються виплати, які не входять у фонд заробітної плати, а також суми, які не оподатковуються ПДФО (одноразова допомога, добові при службових відрядженнях, допомога при народженні дитини, допомога на поховання тощо). Виплата даних сум проводиться окремими платіжними документами (платіжна відомість або видатковий касовий ордер).

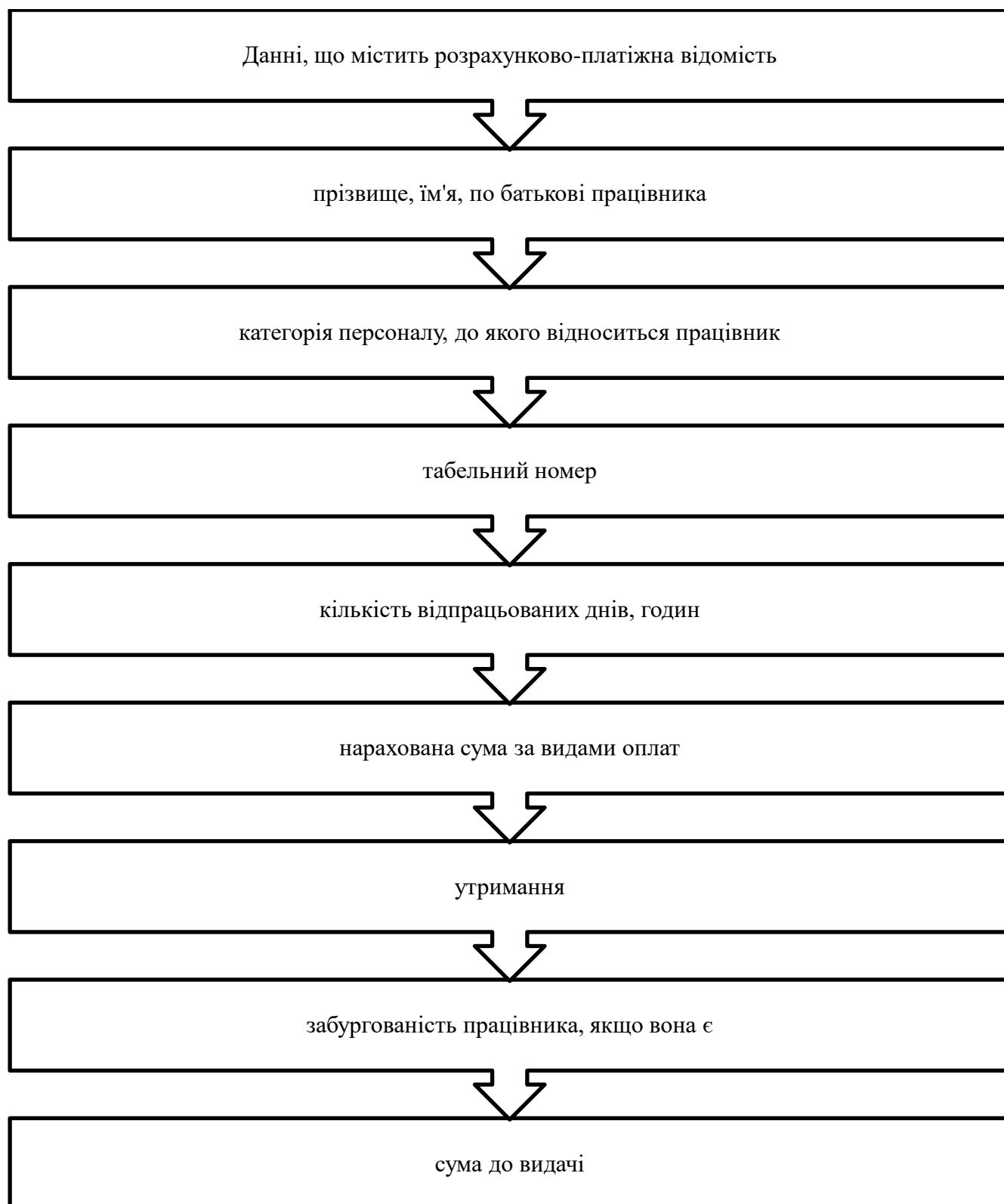


Рис. 3.3. Інформація, що міститься у розрахунково-платіжній відомості [45].

При обчисленні середньої заробітної плати до фактичного заробітку включаються виплати за час, протягом якого працівнику зберігається середній заробіток (за час попередньої щорічної відпустки, виконання державних і



громадських обов'язків, службового відрядження тощо), та допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Усі виплати включають до розрахунку середньої заробітної плати у тому розмірі, в якому вони нараховані, без виключення сум утриманих податків, внесків, стягнення аліментів тощо [50].

Складання звітності є одним з важливих етапів облікового процесу ТОВ «Простір бухгалтерські послуги». Дані про розрахунки за виплатами працівникам відображаються у фінансовій, статистичній, податковій та спеціальна звітність.

У фінансовій звітності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» інформація, яка стосується витрат на оплату праці, відображається в ф.№ 1-мс «Фінансова звітність мікропідприємства» (Звіт про фінансовий стан, ряд. 1630).

До податкової звітності відноситься ф. 4 ДФ «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску». Подається об'єднана звітність один раз у квартал протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу (тобто, за I, II, III, IV квартал), але розбивається за місяцями звітного кварталу. При цьому окремо за рік така звітність не подається.

Впровадження єдиної звітності з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску, оскільки запровадження такої об'єднаної звітності з ПДФО, військового збору та ЄСВ, є більш уніфікованою, та має такі переваги:

– спрощення ведення бізнесу та покращення ефективності роботи контролюючих органів за рахунок створення єдиного уніфікованого документа шляхом об'єднання окремих видів звітності;

– спрощення подання звітності з єдиного внеску:

1. для фізичних осіб – підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, зокрема передбачено, що відомості про нарахування, обчислення і сплату єдиного внеску з доходів від підприємницької діяльності або провадження незалежної професійної діяльності подаються у складі річної декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації);

2. для фізичних осіб – платників ЄП передбачено подання звітності з єдиного внеску у складі податкової декларації платника єдиного податку;

– зменшення паперового документообігу та припинення виконання банківськими установами невластивих їм функцій.

Статистична звітність – форма статистичного спостереження державою, при якій уповноваженим органам надходить від підприємств (організацій, установ) необхідна їм інформація у вигляді законно встановлених звітних документів (статистичних звітів) за підписами осіб, відповідальних за подання і достовірність даних (Додаток И). Перелік статистичної звітності та граничні терміни подачі згідно з проектом плану державних статистичних спостережень на 2021 рік наведені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Перелік статистичної звітності та граничні терміни її подачі ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»\*

№ п/п	Коротка назва форми/періодичність подання	Найменування форми державного статистичного спостереження	Звітний період	Граничний термін подання форми
1	1-підприємництво (річна)	Структурне обстеження підприємства	2020 рік	01.03.2021
2	1-послуги (квартальна)	Звіт про обсяги реалізованих послуг	зі звіту за I Квартал 2021 року	26.04.2021, 26.07.2021, 25.10.2021, 25.01.2022
3	3-борг (місячна)	Звіт про заборгованість з оплати праці	зі звіту за січень 2021 року	08.02.2021, 09.03.2021, 07.04.2021, 07.05.2021, 07.06.2021, 07.07.2021, 09.08.2021, 07.09.2021, 07.10.2021, 08.11.2021, 07.12.2021, 10.01.2022

\*Джерело систематизовано автором

Пропонуємо змінити терміни подачі зведеної звітності з податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску. Так як інформація з таблиці «Відомість про трудові відносини» необхідна в поточних

періодах. Через те, що звіт подається лише один раз в квартал, дані з нього пізно потрапляють в реєстри. Наприклад, для розрахунку лікарняних в довідку 7-ОК за серпень 2021 р. не потрапить інформація за липень 2021 р., так як звіт за 3-й квартал 2021 р. ще не сформований. Відповідно довідка має не актуальну інформацію.

Отже, документальне оформлення операцій щодо розрахунків з виплат працівникам супроводжується великою кількістю облікових документів. Документування оплати праці можна охарактеризувати як письмове свідчення здійснених господарських операцій, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку

Для відображення розрахунків з оплати праці існує велика кількість документів, кожен з яких має певні особливості у його заповненні. Варто наголосити, у зв'язку із переглядом норм законодавства, які час від часу змінюють вимоги щодо тих чи інших документів потрібно постійно слідкувати, для уникнення розбіжностей.

Провівши аналіз документації з обліку виплат працівникам, можемо зробити висновок, що Розрахунково-платіжна відомість працівника не містить достатньо інформації, тому пропонуємо зазначений документ доповнити шляхом введення додаткового стовпця з кодами ознак оподатковуваних доходів. Це дозволить скоординувати здійснювані виплати працівникам з ознаками оподаткування таких виплат податком з доходів фізичних осіб, і, тим самим, сприятиме уникненню помилок у проведенні утримань податку.

Одним із шляхів удосконалення організації документообігу та аналітичного обліку виплат працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» можемо запропонувати використання Програми «1С: Підприємство 8 «Зарплата і управління персоналом для України». З її допомогою можна вести кадрову управлінську й облікову діяльність, підтримувати документування виплат працівникам, розробляти і застосовувати схеми фінансової мотивації працівників з використанням різних показників ефективності діяльності як окремого працівника, так і підприємства.

### 3.2. Порядок відображення в фінансовому обліку розрахунків за виплатами ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»

Розрахунки за виплатами включаються до складу поточних виплат співробітникам. При цьому п. 6 П(С)БО 26 уточнює, яку нараховану суму виплати співробітникам за роботу, що була виконаною ними протягом звітного періоду, визнають поточним зобов'язанням.

На рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображають інформацію щодо розрахунків з персоналом ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за виплатами (зарплата, премії, матеріальна допомога тощо), а також відображають розрахунки з депонентами. [37].

За кредитом цього рахунка відображають нарахування працівникам підприємства належних їм сум, а за дебетом — погашення заборгованості роботодавця за такими виплатами, утримання податку на доходи фізичних осіб і військового збору, платежів за виконавчими документами, а також інші утримання.

Облік на рахунку 66 ведуть у розрізі таких субрахунків:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

На рис. 3.4 відобразимо види операцій, які відображають на субрахунку 661.

Субрахунок 662 використовують тільки для того, щоб відображати розрахунки за не отриманою працівниками з каси в установленій строк сумою оплати праці. В даному випадку роблять запис: Дт 661 або 663 — Кт 662

Виплату депонованої зарплати відображають за дебетом субрахунку 662 і за кредитом рахунків обліку активів, за допомогою яких погашається заборгованість за виплатами працівникам.

Розрахунки за виплатами, що не належать до фонду оплати праці відображають на субрахунку 663. Допомога по тимчасовій непрацездатності, допомога по частковому безробіттю тощо відносяться до таких видів виплат.

Дт субрахунку 661	Кт субрахунку 661
<ul style="list-style-type: none"> <li>• виплату заробітної плати, премій, інших виплат, що входять до фонду оплати праці;</li> <li>• вартість одержаних працівниками матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати;</li> <li>• депоновані суми заробітної плати;</li> <li>• суми утриманих ПДФО і ВЗ;</li> <li>• суми утриманих платежів за виконавчими документами;</li> <li>• інші утримання з виплат працівникам</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• основної заробітної плати;</li> <li>• додаткової заробітної плати;</li> <li>• премій;</li> <li>• інших виплат, що входять до фонду оплати праці</li> </ul>

Рис. 3.4. Види операцій, які відображають на субрахунку 661 ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Аналітичний облік розрахунків за виплатами працівникам ведуть по кожному працівнику окремо, а також окремо відображають різні види виплат та утримань.

Витрати на оплату праці — це один з основних складових елементів витрат операційної діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги». До них входять:

- заробітна плата за окладами і тарифами;
- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток;
- оплата іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці [42].

Для відображення витрат на розрахунки за виплатами працівникам виділено рахунок 81 «Витрати на оплату праці». ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» не зобов'язаний застосовувати цей рахунок в обліку, тому на підприємстві його не ведуть.

Згідно Інструкції № 291 підприємство має можливість обліковувати витрати одним із трьох способів:

Перший спосіб — використання тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами». В даному випадку витрати пов'язані з розрахунками за виплатами працівникам підприємство групує на рахунку 81. Сформовані суми витрат (Дт 81 — Кт 661) списуються наступним чином:

– щодо витрат на оплату праці виробничого та загальновиробничого персоналу — Дт 23 «Виробництво» — Кт 81;

– щодо витрат на розрахунки за виплатами працівникам адміністративного відділу, відділу збуту, а також іншого персоналу компанії — Дт 791 «Результат операційної діяльності» — Кт 81.

Виключне право користування даним методом обліку володіють лише суб'єкти малого підприємництва та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності.

До другого способу відносять використання компаніями в обліку виключно рахунків класу 9 «Витрати діяльності». На рахунку 81 суми витрат пов'язані з розрахунками за виплатами не відображаються відповідно до цього способу. Витрати відображають такою проводкою: Дт 15 «Капітальні інвестиції», 23, 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» — Кт 661.

В третьому способі використовують рахунки 8 і 9 класу одночасно. Відображені на рахунках 8 класу витрати (Дт 81 — Кт 661) списують в залежності від функціональних обов'язків співробітників за допомогою запису: Дт 23, 24, 91, 92, 93, 94 — Кт 81.

В бухгалтерському обліку суми нарахувань та утримань, які пов'язані з виплатою заробітної плати, використовують:

– субрахунок 641 «Розрахунки за податками». На цьому субрахунку узагальнюють інформацію по розрахункам з ПДФО ТОВ «Простір бухгалтерські

послуги» з бюджетом. За кредитом цього субрахунку відображають нарахування податку (Дт 661 — Кт 641), за дебетом — сплату до бюджету (Дт 641 — Кт 311);

– субрахунок 642 «Розрахунки за обов’язковими платежами». На цьому субрахунку відображають суми утриманого військового збору із заробітної плати. За кредитом цього субрахунку відображають утримання військового збору (Дт 661 — Кт 642), за дебетом — сплату до бюджету (Дт 642 — Кт 311);

– субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування». На цьому субрахунку показують розрахунки за єдиним соціальним внеском. За кредитом цього субрахунку відображають нарахування ЄСВ (Дт 661 — Кт 651), за дебетом — сплату до бюджету (Дт 651 — Кт 311). Аналітичний облік на субрахунку 651 необхідно вести за кожною ставкою ЄСВ (у загальному випадку — 22 %, а, наприклад, для працівників-інвалідів — 8,41 %). Суб’єкти господарювання, які використовують рахунки класу 9, суми нарахованого ЄСВ відображають проводкою: Дт 15, 23, 24, 91, 92, 93, 94 — Кт 651.

Наведемо кореспонденцію рахунків з нарахування та виплати заробітної плати (див. табл. 3.3) ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Таблиця 3.3

Типова кореспонденція рахунків з нарахування та виплати заробітної плати  
ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за липень 2021 р.\*

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Нарахована заробітна плата:			
1.1	адміністративно-управлінському персоналові	92 «Адміністративні витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	36 155,52
1.2	працівникам бухгалтерського відділу	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	242 343,31
2.	Нарахована матеріальна допомога згідно із заявами працівників	949 «Інші витрати операційної діяльності»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	

1	2	3	4	5
3.	Нарахована допомога з тимчасової непрацездатності			
3.1	за перші 5 днів тимчасової непрацездатності	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», 92 «Адміністративні витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	
3.2	за рахунок коштів Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	652 «За соціальним страхуванням»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	
4	Нарахований Єдиний соціальний внесок:			
4.1	адміністративно-управлінському персоналові	92 «Адміністративні витрати»	651 «За розрахунками із загально-обов'язкового державного соціального страхування»	7 458,38
4.2	працівникам бухгалтерського відділу	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	651 «За розрахунками із загально-обов'язкового державного соціального страхування»	53 520,14
5	Утримано податки з заробітної плати:			
5.1	ПДФО	661 «Розрахунки за заробітною платою»	641 «Розрахунки за податками»	50 129,80
5.2	Військовий збір	661 «Розрахунки за заробітною платою»	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»	4 177,48

\*Джерело систематизовано та узгоджено на основі додатків (Додатки К, Л)

Коректне відображення даних в обліку в подальшому значно спростить роботу при підготовці звітності в державні органи. На ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» існує можливість формування звітності автоматично на основі даних, відображених в системі. Зважаючи на це, можна дійти висновку, що



коректне відображення даних займає досить вагоме місце в загальному бухгалтерському обліку.

Не менш важливе місце серед обліку виплат працівникам є оплата роботи за час простою. Відповідно до П(С)БО 16 витрати на оплату простою належать до загальновиробничих витрат. Їх відображають на рахунку 91 [42].

Під оплатою часу за простій мається на увазі виплати тільки працівникам, які:

- зайняті виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг;
- входять до апарату управління цехами, ділянками тощо.

Виплати за час простою працівникам інших підрозділів обліковуйте так:

- працівникам апарату управління підприємством та іншому загальногосподарському персоналу — у складі адміністративних витрат з відображенням на рахунку 92;

- працівникам служби збуту — у складі витрат на збут з відображенням на рахунку 93;

- працівникам, які займаються дослідженнями та розробками, що не призводять до створення нематеріальних активів, — у складі інших операційних витрат з відображенням на субрахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки»;

- працівникам, приписаним до об'єктів соцінфраструктури, — у складі інших операційних витрат з відображенням на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» [42].

Хоч П(С)БО 16 і відносить дані витрати до загальновиробничих, це не значить, що вони до них реально відносяться. До виробничої собівартості товарів, робіт, послуг відносять лише витрати, які напряду пов'язані з її виробництвом. У результаті вона включає:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні ЗВВ та постійні розподілені загальновиробничі витрати [42].

Якщо простій має короткочасний характер і підприємство продовжує випускати продукцію, оплату простою, що виник не з вини працівника, як складову фонду додаткової заробітної плати виробничого персоналу відносять до загальновиробничих витрат (Дт 91 — Кт 661).

Коллективним договором може бути встановлено вищу оплату простою, ніж передбачено законодавством. Тоді простій оплачують у розмірі, зафіксованому в колективному договорі. При цьому суми перевищення розміру оплати простої над законодавчо встановленим розміром є наднормативними витратами. Їх не враховують при формуванні виробничої собівартості, а відносять до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), тобто до витрат періоду (Дт 901 — Кт 91).

Абсолютно інша картина складається в умовах припинення діяльності підприємства (його структурного підрозділу), коли продукція взагалі не випускається. У цьому випадку віднести витрати на оплату часу простою до складу собівартості продукції не можна зважаючи на відсутність об'єкта витрат. За таких обставин витрати на оплату простою персоналу основного і допоміжних виробництв списують до дебету субрахунку 949.

Пропонуємо прописати порядок обліку витрат за час простою в наказі про облікову політику підприємства. Також пропонуємо закріпити колективним договором ставку оплати за період простою підприємства.

### 3.3. Висвітлення інформації про ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» в управлінні підприємством

Керівникам малих компаній не так складно запам'ятати всю необхідну інформацію, але, коли підприємство почне стрімко розвиватись, а кількість процесів збільшиться, тримати в голові всю необхідну інформацію буде дуже важко. В періоди кризи, коли все непередбачувано та нестабільно, справи йдуть гірше. Ведення управлінського обліку на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» допоможе швидко увійти в курс поточних справ та впорядкувати всі бізнес-

процеси. Абсолютною нормою є те, що компанія встановлює свої норми і правила для ведення управлінського обліку. Така ситуація виникає внаслідок того, що управлінський облік та звітність мають відповідати запитам та вимогам внутрішнього користувача.

Управлінський облік – це не тільки збір і реєстрація інформації, але і її аналіз та оцінка з метою отримання таких даних, на основі яких можливе управління підприємством, насамперед оперативне. Первинний бухгалтерський облік є одним з найбільш важливих джерел інформації для управлінського обліку, причому найдостовірнішим. У той же час для реалізації інформаційних потреб менеджерів необхідні дані з додаткових джерел, як внутрішніх, так і зовнішніх [52].

Управлінський облік в широкому сенсі – це інформаційна основа прийняття стратегічних управлінських рішень [52].

В ідеальній ситуації, в компанії до постановки управлінського обліку підходять системно і послідовно: набирають штат, обирають автоматизовану облікову базу, надійне джерело введення даних, визначають політику, впроваджують усе відповідно до заданих правил. В результаті, компанії отримують загальноприйнятую звітність у складі управлінського балансу, звіту про фінансові результати та звіту про рух коштів.

У житті відбувається все по-іншому: у швидкозростаючій компанії фінанси завжди наздоганяють продажі. Становлення управлінського обліку починається з необхідності приймати рішення щодо найбільш нагальних проблем. Вирішальне значення мають швидкість та зручність для користувача. Як правило, першим готується звіт про рух грошових коштів: звідки надходять, а головне, куди витрачаються гроші.

Метою управлінського обліку на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» є отримання керівництвом компанії оперативних даних щодо ситуації, в якій перебуває підприємство на даний момент часу. Інформація, яка дозволяє йому зорієнтуватися у системі координат:

- «доходи/витрати»;

- «прибуток/гроші».

Крім цього та/або ще додаткову інформацію про:

- наявне майно;
- співвідношення дебіторської/кредиторської заборгованості;
- строки платежів і так звані касові розриви.

Касовий розрив – ситуація, коли необхідно здійснити платіж, але грошей на це тимчасово немає. Наприклад, ще не розрахувався покупець. І справа може бути не в покупці, а у відсутності планування грошових потоків. Подолати це допоможе управлінський облік.

Особливістю управлінського облікує те, що:

- на нього не поширюється дія НП(С)БО, МСФЗ чи якихось інших стандартів, інструкцій тощо;
- це «внутрішня кухня» підприємства і там рахують усе так, як це зручно й потрібно саме для даного підприємства;
- внутрішнє «ядро» інформації, яка потрібна, визначає сам бухгалтер на основі управлінських потреб керівництва;
- інформація може бути й не зовсім бухгалтерською, мати певні зовнішні дані, наприклад дані про конкурентів для порівняння. Це не суперечить ідеї управлінського обліку, хоча перш за все управлінський облік – це внутрішні дані;
- частота подачі звітів, як правило, більша аніж для фінансового обліку.

Звіти можуть подаватися не тільки щомісяця, але й щотижня і навіть щодня. Вчорашня інформація сьогодні уже може бути й не актуальна; для того, щоб інформація була коректною, первинні документи мають оброблятися вчасно. Інакше втрачається сенс в оперативності управлінського обліку.

Назвемо ті основні елементи управлінського обліку, які найчастіше використовуються:

- 3 внутрішніх звіти – про прибутки/збитки (доходи/витрати), грошові потоки, баланс;

- звіт про продажі у різних розрізах: по контрагентах, по номенклатурі, по географічним сегментам (ринкам) тощо;
- дані про маржу – різниця між доходом (виручкою) та собівартістю;
- звіт про структуру витрат за компонентами (собівартість). Важливий показник для керівництва – відсоток заробітної плати;
- звіт про структуру витрат у розбивці: змінні / постійні витрати;
- звіт про складські запаси;
- внутрішні бюджети – це фінансові плани на майбутнє;
- графік платежів. Платежі по контрагентам, з податків і зборів.

Додамо, що згадані внутрішні звіти за своєю ідеєю повторюють фінансову звітність. Однак, їх принципова відмінність – деталізація та частота подача інформації. Вони вищі. Не обов'язково, аби все наведені елементи управлінського обліку використовувалися одночасно. Потрібний набір, структуру даних, частоту – практично все вирішується у парі «керівник-бухгалтер».

Для ефективного налагодження управлінського обліку на підприємстві необхідно дотримуватись базових принципів постановки обліку та постановки звітності:

1. Будувати управлінський облік правильно з самого початку. Методом подвійного запису – актив дорівнює зобов'язанням, та за принципом збереження балансу при обліку будь-якої господарської операції. Правило балансу дозволяє пояснити – де «заморожений» прибуток, скільки у підприємства власних коштів, скільки залучених. Тільки зміною статей балансу перевіряється достовірність звіту про фінансові результати. Вивчаючи баланс, користувач інформації може перевірити залишок грошей на розрахунковому рахунку, звіритись з дебіторами і кредиторами, інвентаризувати майно. Тобто переконатись, щодо того, що показано у звіті, можна доторкнутись. Звіт про фінансові результати такої можливості не дає, і маніпуляції з даними у ньому «виловити» не так просто.

2. Спіратись на існуючі форми бухгалтерської звітності і загальноприйняті показники. Важливо не ускладнювати на етапі постановки управлінську звітність розробленими в компанії фінансовими показниками і

складними стандартами обліку. Існуючий арсенал показників звітності і їх інтерпретації досить широкий і зазвичай покриває усі базові потреби користувачів. Головне – регулярний аналіз даних можна порівняти з управлінською звітністю.

3. Використовувати дані бухгалтерського обліку та на їх основі додавати необхідну управлінському обліку аналітику. Методи та правила бухгалтерського обліку повинні бути продуманими і регламентованими, документообіг відпрацьований, ризики викривлення даних зрозумілі і регульовані. Побудова обліку на базі існуючого бухгалтерського обліку – це фундамент надійності. Ці дані можна звірити, деталізувати, перевірити джерело і зв'язатись з контрагентом за потребою. На етапі введення первинних документів можна передбачити додаткову аналітику, яка дозволить аналізувати додаткові зрізи інформації (у розрізі договорів, сегментів, ринків, каналів продажів, статей і елементів витрат).

4. Максимально використовувати можливості облікової програми. Найпоширеніша облікова система, яка використовується в Україні – це 1С:Бухгалтерія. Програма передбачає можливість ведення управлінського обліку в частині продажів, закупівлі, обліку руху товарів на складах, обліку заборгованостей з контрагентами тощо. Дані для цих звітів паралельно з бухгалтерським обліком накопичуються на управлінських регістрах і не вимагають додаткових зусиль від персоналу. При цьому, додатковий масив інформації може бути використаний для аналізу та побудови основних фінансових звітів.

5. Розподіл відповідальності, передбачення винагороди. Зазвичай управлінський облік покладено на головного бухгалтера, у якого і так досить багато зон відповідальності, більш пріоритетних з його точки зору, таких як бухгалтерський облік і розрахунок податків. Управлінський облік ведеться за залишковим принципом, що негативно впливає на його якість і терміни. Для поліпшення ведення управлінського обліку бажано виділити окремий персонал і делегувати йому відповідні права та обов'язки. При цьому, головний бухгалтер

обов'язково повинен бути зацікавлений брати участь у процесі організації управлінського обліку, так як від нього залежить коректність первинних даних.

Управлінська звітність – це звітність про стан, результати господарської діяльності підприємства та умови її здійснення, яка формується з використанням методичних прийомів бухгалтерського обліку для внутрішніх користувачів та використовується керівництвом з метою планування, контролю та прийняття відповідних управлінських і економічних рішень [10].

Основні характеристики управлінської та фінансової звітності відображені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Основні характеристики управлінської та фінансової звітності\*

Управлінська звітність	Фінансова звітність
Конференційна	Оприлюднюється
Не регулюється законодавчими актами	Підпорядковується законам і стандартам
Призначена для прийняття управлінських рішень	Призначена для використання зовнішніми користувачами
Складається з урахуванням минулого, поточної і майбутньої діяльності	Оперує ретроспективними даними
Інформація подається відповідно до ситуації й у зрозумілій формі, деталізовано	Розкриває лише загальну інформацію
Розробляється самостійно підприємством для потреб бізнесу	Є вимогою законодавства
Підприємство може вибрати неформалізовану управлінську систему звітності	Має форми, встановлені ззовні
Система управлінської звітності існує на кожному підприємстві	Є обов'язковою для кожного підприємства
Є доступною в режимі реального часу або подається з мінімальною затримкою	Подається зі значною затримкою в часі

\*Джерело систематизовано і узгоджено автором на основі [11]

Зважаючи на порівняльну характеристику відображену в табл. 3.4 можемо зробити висновок, що управлінська звітність відображає більш актуальну та достовірну інформацію. Вона більше підходить для прийняття управлінських рішень, будівництва стратегій розвитку компанії та аналізу поточного фінансового стану підприємства.

Управлінська звітність, яка найчастіше використовується на практиці, має види за 3 основними ознаками (рис. 3.5)



Рис. 3.5. Класифікація управлінської звітності [10].

Управлінський облік з нуля раціонально розробляти використовуючи автоматизовану систему в якій вже містяться основні бізнес процеси для побудови управлінського обліку, створивши основну структуру, не складно буде додавати до неї додаткові компоненти які є унікальними для вашого виду бізнесу.

Автоматизація управлінського обліку починається з вибору програмного продукту який буде максимально відповідати специфіці діяльності та розміру компанії. Управлінський облік для малого, середнього бізнесу краще автоматизувати використовуючи програму BAS Малий бізнес, для більшого бізнесу підійдуть програми, BAS Управління торгівлею , BAS Комплексне управління підприємством, BAS ERP.



ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» при веденні управлінського обліку використовує звичайні таблиці Excel. Пропонуємо розглянути можливість переходу компанії на автоматизацію управлінського обліку. До переваг автоматизованого обліку можна віднести:

- підвищення якості, оперативності та достовірності одержуваної інформації про діяльність підприємства;
- зменшення витрат на ручну обробку потрібної інформації і зведення до мінімуму впливу людського фактора;
- можливість комплексного підходу для визначення найбільш рентабельних напрямків підприємства;
- удосконалення контролю над бізнес процесами і діяльністю працівників.

Існує безліч програмних забезпечення для ведення управлінського обліку. Пропонуємо розглянути деякі з них.

Програмне забезпечення «BAS Малий Бізнес» дозволяє поетапно автоматизувати управлінський облік на малому підприємстві, починаючи з актуальних ділянок і поступово розширюючи автоматизацію на інші види діяльності. Підходить для управління невеликими фірмами і підприємствами: торговими, виробничими та сервісними компаніями.

Система є готовим рішенням, яке можна швидко запустити в експлуатацію. Програма не перевантажена зайвими можливостями, наприклад в ній не ведеться повноцінний бухгалтерський облік, проте можна налаштувати двосторонній обмін даними з програмою, в якій ведеться бухгалтерський облік.

На відміну від системи «BAS Малий Бізнес», програмне забезпечення «BAS Комплексне управління підприємством» є комплексним рішенням з широким функціоналом, включаючи ведення повноцінного бухгалтерського обліку із задачею регламентованої звітності.

Система дозволяє організувати єдину інформаційну систему для управління різними аспектами діяльності підприємств малого і середнього бізнесу.

Функціональні можливості цієї системи дозволяють автоматизувати управління фінансами, процесом бюджетування, персоналом (включаючи розрахунок заробітної плати), виробництвом, витратами, закупівлями і продажами, складом і запасами, взаємовідносинами з клієнтами. Також включені інструменти моніторингу та аналізу показників діяльності підприємства.

Система «Керівник» лінійки 1С:Підприємство надає повний набір інструментів для автоматизації завдань управлінського обліку. За допомогою цієї програми бухгалтер, фінансовий директор або керівник компанії зможе визначати фінансові результати та ефективно контролювати активи і пасиви підприємства.

Основні функції та особливості програми «Керівник»:

- програма дозволяє автоматизувати контроль основних фінансових показників: рентабельність, фінансову стійкість і платоспроможність бізнесу;
- програма дозволяє автоматизувати облік витрат на податки, зарплати, амортизацію, загальногосподарські витрати, а також облік роботи з засновниками;
- програма дозволяє визначати прибуток всього підприємства в цілому, виявляти найбільш рентабельні напрямки діяльності;
- система має інтуїтивно зрозумілий інтерфейс, для його освоєння не потрібна висока кваліфікація в галузі фінансового обліку та інформаційних технологій.

Побудова управлінського обліку може зайняти багато часу, і вимагатиме чималих зусиль, але в результаті компанія отримає систему яка виведе бізнес на новий рівень розвитку, зробить його більш ефективним, прибутковим, і конкурентним.

Перш за все, при переході на автоматизовані системи управлінського обліку необхідно розробити єдину форму управлінської звітності. Ця форма має на всі 100% відповідати вимогам керівництва ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» та задовольняти їх потреби у користуванні фінансовою інформацією. Зважаючи на це пропонуємо розглянути розроблений нами бланк управлінського звіту, розроблений безпосередньо враховуючи всі запити керівництва компанії. Зразок звіту представлений на рис. 3.3.

## Управлінського звіту щодо структури та динаміка фонду оплати праці

## Управлінський звіт щодо структури та динаміка фонду оплати праці

За \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

(звітний місяць)

Показники	За попередній період		За звітний період		За аналогічний період попереднього року		Абсолютне відхилення, тис. грн. (+;-)		Відносне відхилення, % (+; -)	
	сума, тис.грн.	питома вага, %	сума, тис.грн.	питома вага, %	сума, тис.грн.	питома вага, %	Звітний до попереднього	Звітний до попереднього за аналогічний попереднього року	Звітний до попереднього	Звітний до попереднього за аналогічний попереднього року
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1. Фонд основної заробітної плати										
2. Фонд додаткової заробітної плати, всього з нього:										
2.1. надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів										
2.2. премії та винагороди, що носять системний характер										
2.3. оплата за невідпрацьований час										
3. Фонд оплати праці, всього (ряд.1+ ряд.2)										

Бухгалтер

\_\_\_\_\_

(підпис)

(ПБ)

Керівник

\_\_\_\_\_

(підпис)

(ПБ)

Рис. 3.3. Бланк управлінського звіту ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Форма «Управлінський звіт щодо структури та динаміки фонду оплати праці» відображає інформацію щодо основної та додаткової заробітної плати на підприємстві, а також питому вагу у структурі заробітної плати. Даний звіт буде заповнюватись щомісячно бухгалтером підприємства та подаватись на перевірку керівнику. Зі зразком оформлення звіту можна ознайомитись у Додатку М.

### Висновки до розділу 3

1. Розглянуто порядок документального оформлення операцій з розрахунків виплат працівникам. Пропонуємо внести зміни у Розрахунково-платіжну відомість, шляхом введення додаткового стовпчика з кодами ознак оподатковуваних доходів, оскільки така інформація сприятиме контролювати виплати працівникам, належним чином їх оподатковувати, що сприятиме уникненню помилок у проведенні необхідних утримань.

2. Пропонуємо ввести зміни у терміни подачі зведеної звітності з ПДФО, ВЗ та ЄСВ, оскільки дані з цього звіту необхідні для більш точного розрахунку лікарняних. Також через законодавчі зміни щодо порядку ведення трудових книжок, необхідно, щоб інформація з таблиці «Відомості про трудові відносини» була актуальною.

3. Пропонуємо з метою удосконалення організації документообігу та аналітичного обліку виплат працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» використання Програми «1С: Підприємство 8 «Зарплата і управління персоналом для України».

4. Розглянули організацію обліку на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги». При відображенні витрат на оплату праці підприємство використовує лише рахунки 9 класу. Визначено порядок відображення витрат на оплату праці за час простою. Було запропоновано закріпити документально порядок обліку за час простою, а саме в наказі про облікову політику підприємства та в колективному договорі.

5. Визначено основні завдання та особливості ведення управлінського обліку. Розглянуто декілька видів програмного забезпечення. Було запропоновано здійснити перехід на автоматизацію управлінського обліку ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» для мінімізації ризику допущення помилок.

6. Запропоновано ввести єдину форму управлінського звіту для ведення управлінського обліку на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

## РОЗДІЛ 4. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ТОВ «ПРОСТІР БУХГАЛТЕРСЬКІ ПОСЛУГИ»

### 4.1. Вплив системи аудиту в Україні на стан внутрішнього контролю на підприємстві

Стрімкий розвиток ринкової економіки, а також створення значної кількості нових підприємств, стали приводом появи незалежного фінансового контролю. Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» у кожного підприємця є право проводити незалежний контроль фінансово-господарської діяльності підприємства на договірній основі за окрему плату. Цей різновид зовнішнього контролю називається аудит [19].

Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів [19].

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, аудит – це аудиторська перевірка фінансових звітів, яка має на меті надання можливості висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти (в усіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. В своїй діяльності незалежний аудитор застосовує такі твердження для висловлення своєї аудиторської думки, а саме «справедливо й достовірно відображає» чи «подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах». Ці терміни є тотожними. Це стосується аудиторської перевірки фінансової або іншої інформації, підготовленої згідно з відповідними критеріями [35].

Правові засади проведення аудиторської перевірки та її організації в Україні закріплені в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». В Україні аудиторська діяльність, крім вищезгаданого закону також

регламентується Міжнародними стандартами аудиту та етики, які з 1 січня 2004 року є обов'язковими для українських аудиторів (рис. 4.1).

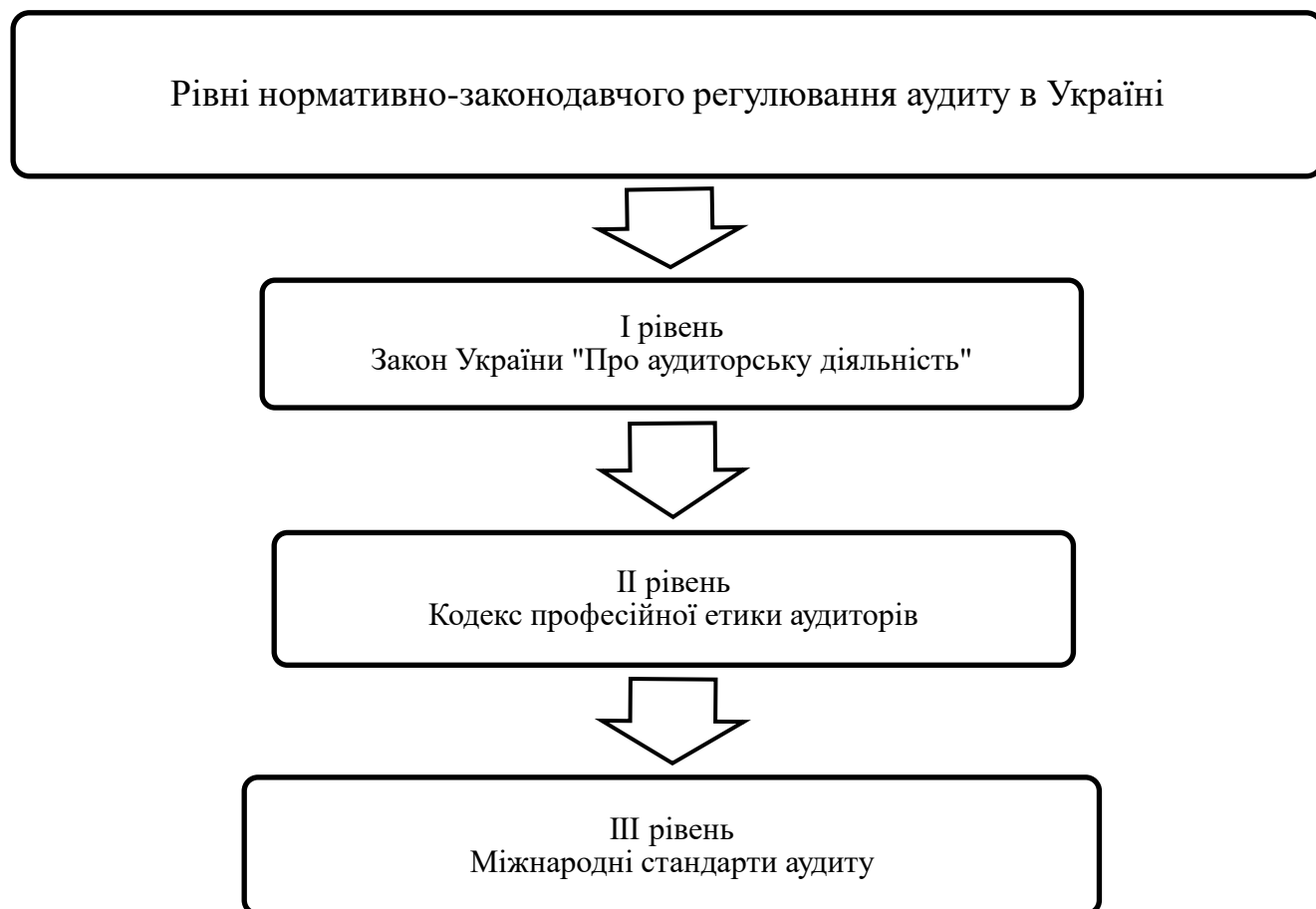


Рис. 4.1. Структура нормативно-законодавчого регулювання аудиту в Україні [13].

В законодавстві України у сфері аудиторської діяльності закріплено основні завдання аудиту. Зважаючи на те, що головною метою аудитора є формулювання та висвітлення своєї думки щодо достовірності фінансової звітності, він має вирішувати такі завдання:

- підтвердити (не підтвердити) статті фінансової звітності;
- дослідити достовірність та відповідність показників звітності даним регістрам синтетичного та аналітичного обліку, первинним документам;
- вивчити взаємоузгодженість показників звітності підприємства;

- порівняти дані річної фінансової звітності з даними квартальної та проміжної бухгалтерської звітності;
- оцінити можливість подальшого функціонування підприємства;
- оцінити вплив подій після дати балансу на фінансову звітність;
- прослідкувати за своєчасністю подання бухгалтерської звітності до відповідних державних органів.

Фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання в загальноекономічному розумінні виступає предметом аудиту. Предметом аудиту в конкретному розумінні залежить від об'єкта, що визначає мету аудиту. Наприклад, предметом аудиту фінансової звітності виступає фінансова звітність підприємства. Предметом аудиту ефективності виступає господарська діяльність підрозділів або діяльність компанії в цілому.

Для визначення поняття аудиту та розкриття його змісту потрібно застосовувати системний підхід. Визначення предмета аудиту повинно охоплювати стан економічних організацій, інформаційні та інші характеристики систем, що перебувають у сфері аудиту та аудиторських послуг. Сама ж суть предмета має розкривати значення аудиту та безпосередню його роль в системі ринкових відносин.

Об'єкт аудиторської діяльності – це окремі взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні та інші функціональні форми системи, які вивчаються, стан яких оцінюється кількісно та якісно. Вони можуть бути різними за складом і структурою, за належністю до різних сфер діяльності, за іншими характеристиками. Об'єктами аудиту є:

1. Ресурси: засоби і предмети праці, трудові ресурси, фінансові ресурси, матеріальні активи.
2. Господарські процеси: економічні процеси впровадження нової техніки, забезпечення робочою силою, технології, матеріально - технічне забезпечення, технічне, енергетичне і господарське обслуговування, основне і допоміжне виробництво і забезпечення фінансовими ресурсами, збут.



3. Інші об'єкти аудиту: економічні результати діяльності; організаційні форми управління; методи управління: системи стимулювання, внутрішньовиробничий госпрозрахунок; функції управління: планування, облік, контроль, економічний аналіз і регулювання, стимулювання, внутрішній аудит, здійснення інвентаризації.

Під час аудиторської перевірки важливо розмежовувати об'єкти, стан яких оцінюється в минулому, теперішньому та майбутньому часі. Минулий стан оцінюють тоді, коли роблять висновок про достовірність бухгалтерської звітності і доцільність господарських операцій, ефективності використання ресурсів. Фактичний (теперішній) стан об'єктів ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» оцінюють під час перевірки наявності матеріальних цінностей і коштів, тобто коли роблять висновки про реальний стан бухгалтерського обліку, систем планування і стимулювання. Оцінка майбутнього стану – результат аудиторського дослідження проблем удосконалення відповідних сторін системи управління.

На сьогоднішній день немає єдиного підходу щодо класифікації аудиту. Це свідчить, що розробка методологічних основ теорії знаходиться на слабкому рівні.

Запропонована класифікація має відповідати 2 постулатам, а саме: 1 – вона повинна бути теоретично обґрунтованою, 2 – застосування цієї класифікації на практиці має бути необхідною. Пропонуємо ознайомитись з найбільш характерними для аудиту класифікаціями (рис.4.2).

Більшою чи меншою мірою в кожному підприємстві здійснюється контроль завдяки наявності системи вимірників, що забезпечують її нормальне функціонування. Система вимірників існує насамперед у фінансовій області: це показники збереженості активів, цифри досягнення прогнозних показників, у тому числі з прибутковості тощо. Ці показники контролюються працівниками бухгалтерії, іншими функціональними управліннями та службами підприємства, а також зовнішніми контролерами – державними органами, аудиторськими фірмами. У системі менеджменту контроль, залежно від того, якими органами він здійснюється, підрозділяється на: – зовнішній контроль, що проводиться

зовнішніми органами управління та нагляду, – внутрішній контроль, що реалізується самими підприємствами в процесі управління.

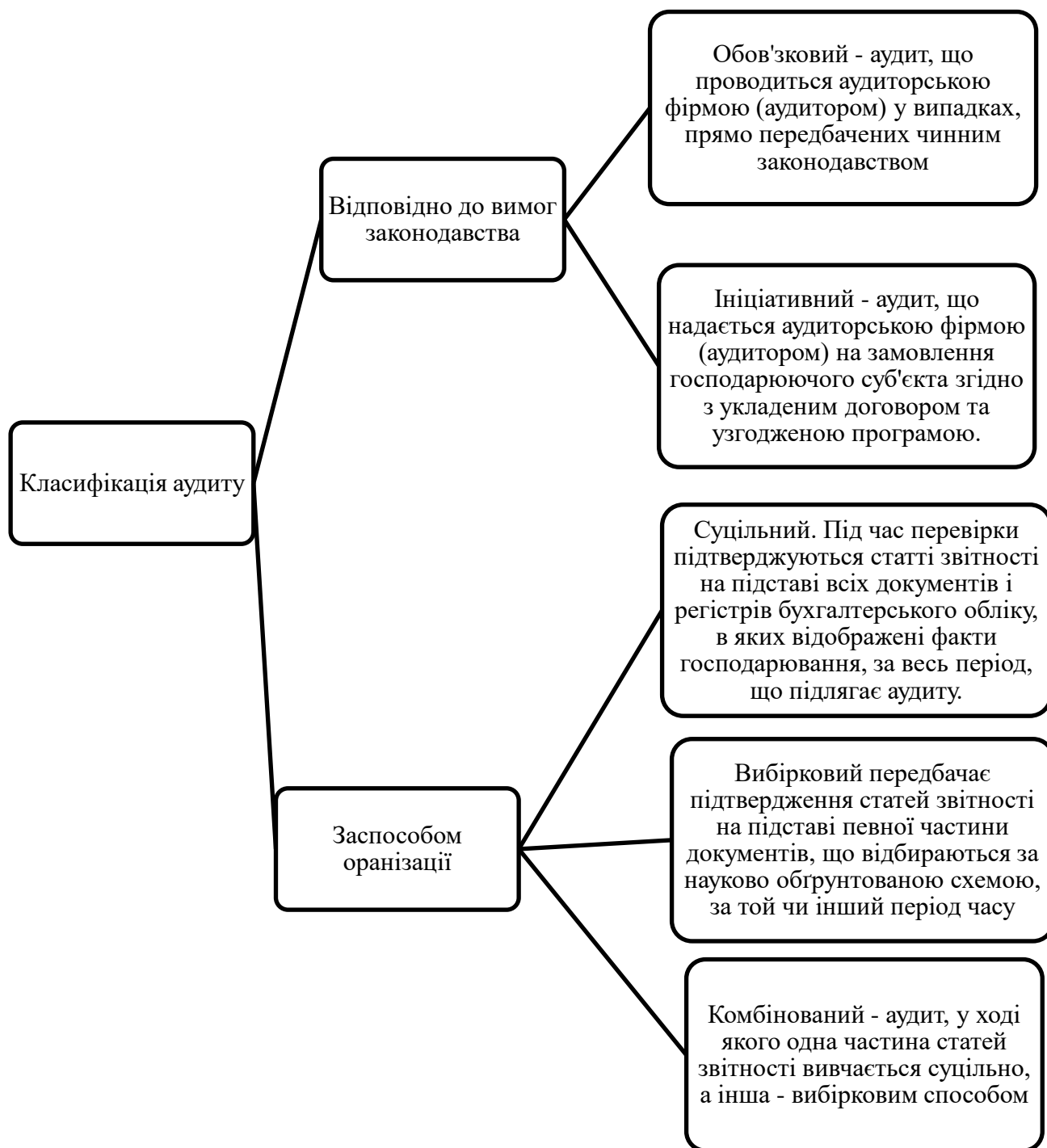


Рис. 4.2. Класифікація видів аудиту [13].

Зовнішній контроль визначається законодавчими вимогами про наявність державного нагляду за діяльністю підприємств. Державний нагляд припускає розробку та застосування спеціальних правил та інструкцій зі здійснення діяльності підприємств з контролем за дотриманням таких норм включно.

Внутрішній контроль на підприємстві – це процес, що повинен реалізовуватися постійно повноважними органами управління (починаючи з наглядової ради, менеджерів усіх рівнів) і співробітників підприємства із застосуванням певних процедур і методів контролю на базі доступної інформації.

Перевагою внутрішнього контролю є те, що він здійснюється як попередній, поточний (оперативний) і подальший, може бути документальним, фактичним і комбінованим; може проводитись як ревізія, тематична перевірка, розслідування та службове розслідування. Види внутрішнього контролю представлені на рис. 4.3.



Рис. 4.3. Види внутрішнього контролю залежно від часу проведення.

Попередній контроль здійснюється до прийняття управлінських рішень і здійснення господарських операцій. Управлінський персонал та головний бухгалтер здійснюють попередній контроль шляхом візування договорів і угод на отримання і відпуск матеріальних цінностей, виконання робіт і надання послуг; підготовки наказів про встановлення працівникам посадових окладів, надбавок до заробітної плати і про преміювання працівників підприємства тощо. Здійснення

попереднього контролю важливо на всіх рівнях управління. Об'єкти попереднього контролю - внутрішньогосподарські плани, проектно-кошторисна документація, документи на відпуск товарно-матеріальних цінностей і готової продукції, на видачу грошових коштів, договори тощо. Метою попереднього контролю є попередження протизаконних дій посадових осіб, протизаконні та економічно недоцільні господарські операції; забезпечення економного й ефективного витрачання господарських ресурсів; попередження здійснення невиробничих витрат.

Поточний (оперативний) контроль. Мета – виявити негативні відхилення в господарській діяльності, знайти внутрішньогосподарські резерви подальшого зростання ефективності виробництва. При проведенні цього контролю аналізують показники оперативної звітності спеціалістами підприємств, а внутрішніми аудиторами та ревізорами здійснюються тематичні перевірки. Особливо ефективним є поєднання поточного контролю з попереднім, що має важливе значення для попередження невиробничих витрат, запобігання можливим розкраданням і втратам матеріальних ресурсів та грошових коштів.

Подальший контроль здійснюється після господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку і в бухгалтерській звітності. Мета такого контролю – перевірка доцільності й законності господарських операцій за певний період, виявлення недоліків у роботі, порушень і зловживань, якщо вони були допущені. Він допомагає виявити і мобілізувати резерви для подальшого поліпшення всіх виробничих та економічних показників.

Найвища дієвість та ефективність контролю досягається послідовним поєднанням попереднього, поточного (оперативного) і подальшого контролю.

Види внутрішнього контролю в залежності від джерел інформації, яка використовується при здійсненні контрольних функцій представлено на рис. 4.4.

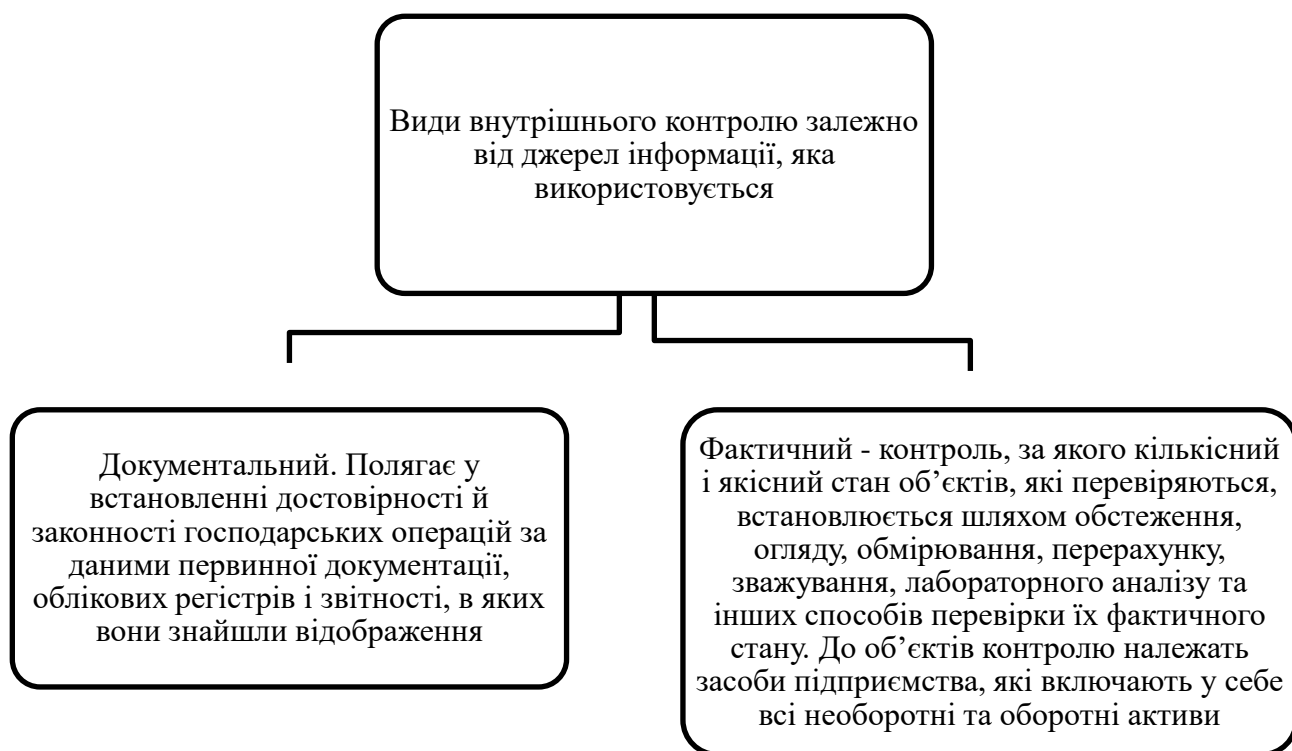


Рис. 4.4. Види внутрішнього контролю залежно від джерел інформації, яка використовується при здійсненні контрольних функцій

Документальний і фактичний контроль тісно пов'язані між собою, оскільки тільки їх одночасне проведення дає можливість встановити актуальний стан об'єкта перевірки. Поєднання цих видів контролю називають комбінованим контролем.

До предмета внутрішнього контролю належать усі процеси і явища, пов'язані з господарською діяльністю підприємств, при цьому межі внутрішнього контролю сягають від прийняття управлінського рішення до визначення його результативності.

Критеріями ефективності функціонування системи внутрішнього контролю є можливість реалізації нею таких функцій:

1. попередження відхилень, що можуть виникнути в процесі фінансово-господарської діяльності та в системі бухгалтерського обліку;
2. виявлення відхилень у фінансово-господарській діяльності та системі бухгалтерського обліку, які не вдалося попередити;

3. усунення відхилень фінансово-господарської діяльності та системи бухгалтерського обліку, які були виявлені.

Якщо система внутрішнього контролю не здатна виконувати хоча б одну із зазначених функцій, вона вважається неефективною.

Оскільки зміни в законодавстві відбуваються майже щодня, є ймовірність пропустити щось важливе і допустити помилки в обліку. Для здійснення ефективного контролю за окремими підроділами, виявлення резервів господарської діяльності і найбільш перспективними напрямками розвитку пропонуємо створити на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» службу внутрішнього аудиту. Дане нововведення дозволить оптимізувати роботу підприємства, знизить ризик допущення облікових помилок, а також дасть змогу більш зважено приймати управлінські рішення. Перш за все, перед початком роботи даної служби, потрібно створити відповідні організаційні документи. До таких документів відносяться Положення про службу внутрішнього аудиту та Посадова інструкція внутрішнього аудитора. Ці документи було розроблено та представлено в Додатках Н, П.

4.2. Організація аудиту розрахунків за виплатами на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»

В умовах активного економічного розвитку України дуже актуальним є рівень оплати праці, який зростає надто повільно. Аудит розрахунків за виплатами працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» є однією з найважливіших та складних ділянок аудиторської роботи, так як безпосередньо зачіпає економічні інтереси всіх співробітників компанії. Окрім того, відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що облік праці і заробітної плати є трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу.

Виходячи із мети і завдань аудиту оплати праці, потрібно вибрати відповідну модель, яка включає об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми як самого процесу контролю, так і узагальнення та реалізації його результатів (рис. 4.5).

Об'єкти аудиту			
Відповідність трудового законодавства та заробітної плати Системи оплати праці Первинна документація щодо обліку та преміювання праці		Звітність за соціальним страхуванням та статистична звітність	
Джерела інформації			
Нормативно-законодавча інформація щодо праці та заробітної плати	Первинна документація щодо обліку праці і заробітної плати, та правильне її складання	Облікова політика та правила внутрішнього розпорядку	Регістри бухгалтерського обліку та звітність; матеріали попередніх перевірок
Методичні прийоми аудиту			
Дослідження, спостереження, перерахунок, перегляд, оцінка фактичної наявності, зіставлення	Прийоми порівняльного та факторного аналізу	Інформаційне моделювання	Дослідження документів
Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аудиту			
Відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки	Аналіз угруповання результатів аудиту	Юридичне обґрунтування виявлених недоліків	Вилучення оригіналів документів
Системне викладення недоліків у документах проведення аудиту (в залежності від форми його здійснення)		Контроль за виконанням прийнятих рішень	

Рис. 4.5. Модель аудиту операцій щодо оплати праці та її розрахунків

В умовах ринкового реформування економіки України досить часто змінюється нормативно-правова база з питань трудових ресурсів і їх оплати праці, тому аудитор повинен постійно слідкувати за цими змінами і враховувати їх у ході аудиторської перевірки. А саме під час аудиту операцій щодо оплати праці важливо використовувати відповідні законодавчі акти та діючі нормативи, що наведені в табл. 4.1.

Нормативно-правова база аудиту розрахунків за виплатами працівникам на  
ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»

Джерела інформації	Зміст інформації	Використання інформації при проведенні аудиту на підприємстві
Введення нових тарифних ставок і посадових окладів працівників відповідно до постанови Кабінету Міністрів України	Порядок введення нових тарифних ставок і посадових окладів	Перевірка правильності застосування діючих форм і системи оплати праці
Інформація про порядок витрачання коштів на оплату праці працівників нештатного складу відповідно до вказівок Мінфіну України	Оплата робіт, які виконані працівниками нештатного складу	Дотримання нормативних актів при оплаті робіт, виконаних працівниками нештатного складу
Основні положення щодо обліку заробітної плати	Методика обліку заробітної плати	Вивчення під час контролю стану обліку заробітної плати
Порядок отримання і використання коштів на оплату праці	Виплати коштів працівникам	Правильність нарахування і витрачання коштів на оплату праці
Типові правила внутрішнього трудового розпорядку для працівників і службовців	Тривалість роботи дня (зміни), використання робочого часу	Виконання правил внутрішнього розпорядку
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Затверджений від 16 липня 1999р. 996-XIV. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Обґрунтовує правові засади ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Встановлює план рахунків бухгалтерського обліку	Для контролю обґрунтованості ведення бухгалтерського обліку щодо оплати праці. Дня перевірки правильності відображення операцій щодо оплати праці на рахунках бухгалтерського обліку
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку	Контроль дотримання порядку ведення обліку розрахунків щодо оплати праці



Перевірка документів дозволить аудиторам виділити основні порушення операцій з розрахунків із персоналом з оплати праці та отримати аудиторські докази за допомогою наступних методів аудиту:

- інвентаризація – використовується для підтвердження короткострокової кредиторської заборгованості з оплати праці в формах бухгалтерської звітності;

- перерахунок відомостей для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків з оплати праці, які відображені в первинних документах і облікових регістрах бухгалтерського обліку;

- підтвердження – використовується для отримання інформації про правильне відображення в бухгалтерському обліку проведених господарських операцій і кредиторської заборгованості з оплати праці на рахунках обліку;

- перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій – застосовується під час контролю за обліковими роботами, які виконуються бухгалтерією та кореспонденцією рахунків з операцій, пов'язаних з оплатою праці;

- усне опитування – використовується в ході отримання відповідей на запитання внутрішнього аудитора для попередньої оцінки стану обліку розрахунків за виплатами працівникам та ФОП;

- перевірка документів застосовується аудитором для підтвердження правильності відображення в бухгалтерському обліку фактичних витрат з оплати праці, нарахувань та утримань із заробітної платні, здійснених виплат персоналу, а також повноти і своєчасності їх відображення в первинних документах та регістрах бухгалтерського обліку;

- дослідження використовується в ході перевірки операцій, відображених в первинному обліку, журналах-ордерах, відомостях, Головній книзі, фінансовій та статистичній звітності з оплати праці. Особливу увагу слід приділяти відповідності сум оборотів і залишків в регістрах синтетичного і аналітичного обліку по рахунках 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та витратним рахункам;

– аналітичні процедури застосовуються при зіставленні ФОП в звітному періоді з показниками попередніх періодів.

Використання наведених аудиторських процедур дозволить аудитору отримати певні аудиторські докази лише за допомогою чітко розробленої технології проведення перевірки розрахунків за виплатами працівникам.

Під час аудиту операцій розрахунків за виплатами працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» особливе значення має використання фактографічної інформації. Аудитор повинен розглянути велику кількість документів, а саме:

1. наказ (розпорядження) про прийняття на роботу. За змістом інформації з'ясовується порядок зарахування на роботу постійних, тимчасових, сезонних працівників. Аудитор контролює порядок прийняття працівників на роботу і дотримання трудового законодавства;

2. особова картка, де подається професійна і соціальна характеристика працівника, перевіряються його якісні показники;

3. наказ (розпорядження про переведення на іншу роботу, де розглядається порядок переміщення працівників у межах підприємства та перевіряється дотримання трудового законодавства;

4. наказ про надання відпустки подає облік використання відпусток працівниками із дотриманням трудового законодавства;

5. наказ про припинення трудового договору показує порядок припинення трудових відносин із працівниками згідно із законом про працю;

6. відомість показує порядок нарахування і видачі заробітної плати працівникам та контролює оплату праці;

7. штатний розклад подає облік заробітної плати персоналу за весь період роботи на даному підприємстві;

8. наряди на виконання робіт і їх оплата подають облік виконаних робіт і їх оплату працівникам та використовуються як інформація в контрольному процесі виконання робіт;

9. маршрутні картки (листи), що затверджені відповідними органами, показують облік автотранспортних робіт та їх оплату і контролюють як виконання робіт, так і їх оплату;

10. відомості (машинограми) аналітичного та синтетичного обліку за рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» подають облік заробітної плати (оплати праці) і розрахунків з робітниками та службовцями, а також використовуються для контролю за зарплатою (оплатою праці) та розрахунками з робітниками та службовцями.

ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за період своєї діяльності жодного разу не проходив аудиторської перевірки. Нами було проведено аудиторську перевірку підприємства та сформовано робочі документи аудитора.

Метою проведення аудиту розрахунків за виплатами на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» є у висловленні незалежного професійного судження аудитора щодо коректності відображення у фінансовій звітності товариства інформації щодо розрахунків за виплатами, а також про реальність сум заборгованості [13].

Для початку необхідно провести розрахунок рівня суттєвості ТОВ «Простір бухгалтерські послуги». Дані наведено в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Визначення рівня суттєвості ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за 2020 рік

	Попередній рік, тис. грн.	Звітний рік, тис. грн.	Значення базового показника, тис. грн.	Критерій, %	Значення для розрахунку рівня суттєвості, тис. грн.
1	2	3	4	5	6
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування: прибуток	2614,4	1759,3	4373,7	0,5	21,9
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	9845,2	10235,9	20081,1	0,2	40,2

1	2	3	4	5	6
Усього за розділом I Власний капітал	3761,3	5209	8970,3	0,5	44,9
Баланс Всього активів	4895,4	5860	10755,4	0,2	21,5
Вибраний рівень суттєвості					134,5

\*Джерело систематизовано і узгоджено автором на основі Додатку Д

Перевірку правильності нарахування і виплати заробітної плати ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» перш за все почнемо з планування. Загальна схема планування аудиту представлена на рис. 4.6.

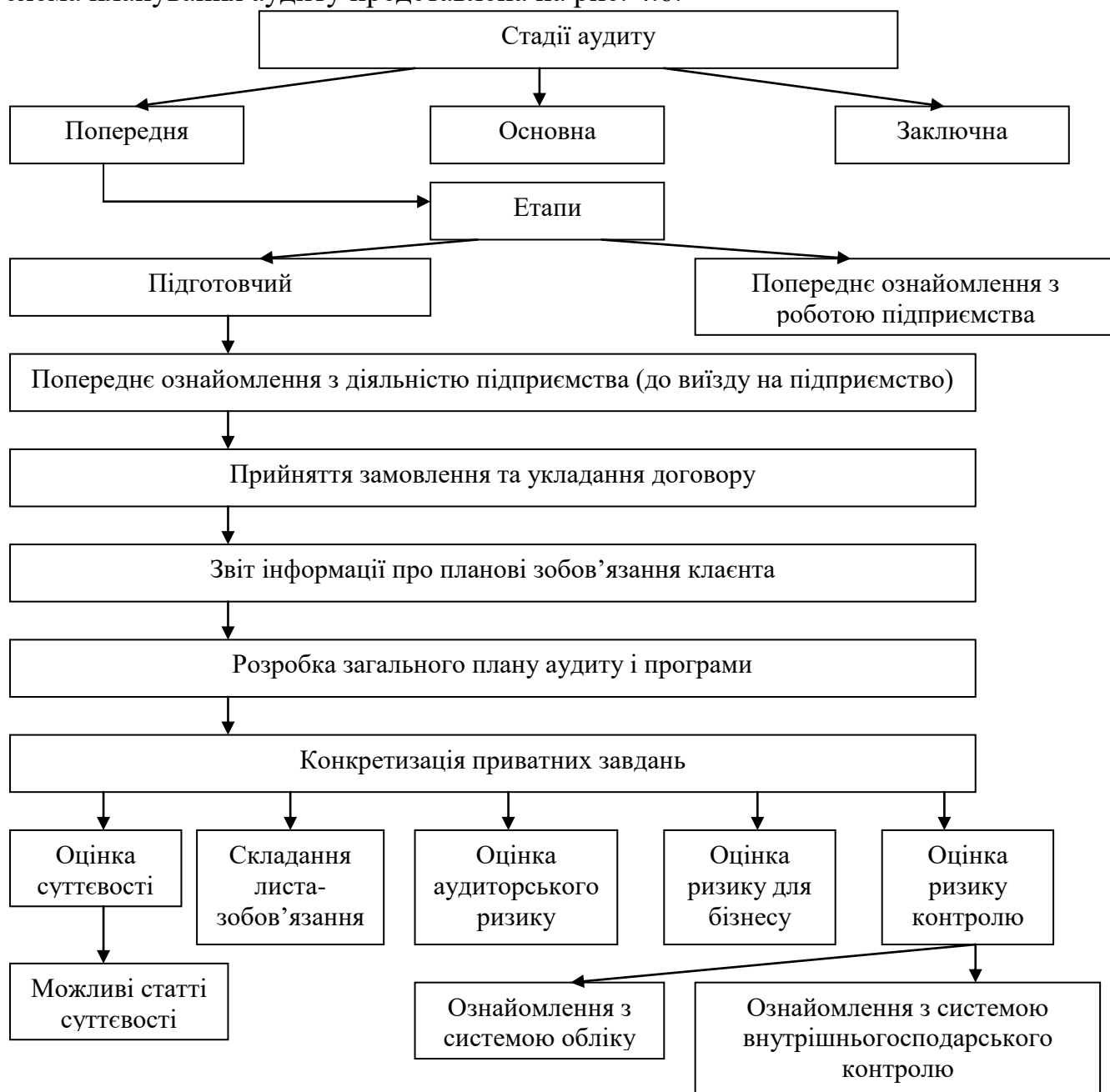


Рис. 4.6. Загальна схема планування аудиту [13]

Отже, загальна сума помилок, якими аудитор може знехтувати, на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» складає 134500 грн. Якщо суттєвість перевищить цю суму, то вона здатна впливати на економічні рішення, які приймає керівництво на основі даних фінансової звітності.

Далі приступимо до планування аудиторської перевірки. План аудиторської перевірки розрахунків за виплатами працівникам та інших виплат працівникам має бути досить детальним для того, щоб бути інструкцією для розробки програми аудиту, його точна форма і зміст залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які застосовуються аудитором, подано у табл. 4.3.

Таблиця 4.3

## Аудиторські процедури щодо розрахунків за виплатами працівникам

Етапи	Період застосування	Мета	Методи
1	2	3	4
Підготовчий	На початку аудиту, при плануванні та на протязі усієї перевірки, при корегуванні планової документації	Краще розуміння системи трудових відношень підприємства-клієнта; Виявлення невірно відображених фактів у звітності; Визначення потенціальних областей підвищеного ризику; Оцінка ефективності політики планування використання трудових ресурсів та оплати праці	Методи, що не пов'язані з розрахунками, які допускають використання загальних знань у сфері бухгалтерського обліку, поряд з достатнім розумінням системи контролю та обліку у клієнта, а також специфіки політики управління трудовим потенціалом клієнта, що дозволить зробити попередні висновки щодо повноти, точності взаємозв'язків суміжних показників
Детальна перевірка	У процесі здійснення незалежних тестів по суті (оборотів та сальдо рахунків 47, 65, 66, 81)	Отримання аудиторських доказів, які забезпечують необхідний рівень впевненості в ефективності системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами робітникам та пов'язаними з ними нарахуваннями та витратами на виплати робітникам, на підставі яких аудитор зможе зробити висновки щодо зниження аудиторського ризику до прийняттого рівня	В цілому методи порівняння показників клієнта з розрахованими аудитором, процентні методи та метод балансової зв'язки: шляхом зіставлення з іншими відомими показниками (нормативи чи відсотки заробітної плати водія від доходу, ставки податків за заробітною платою та на ФОП)

1	2	3	4
Заключний (Завершальний)	При аналізі виявлених відхилень, виконанні аналізу ефективності та підготовки аудиторського висновку	Підтвердження висновків, сформованих за результатами аудиторських процедур по суті на етапі детальної перевірки; визначення показників ефективності використання трудових ресурсів підприємства	Логічний аналіз та оцінка отриманої аудитором інформації, яка може підтвердити попередньо зроблені висновки або виявити сфери для здійснення додаткових процедур. Розповсюдження даних при виборі на всю сукупність, що перевіряється. Розрахунок найважливіших показників ефективності

Загальний план аудиторської перевірки розрахунків за виплатами та інших виплат робітникам має бути досить детальним для того, щоб бути інструкцією для розробки програми аудиту, а його точна форма і зміст залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій [13].

План аудиторської перевірки розрахунків за виплатами працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» подано в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Загальний план аудиту розрахунків за виплатами працівникам

Підприємство, що перевіряється: ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»

Період аудиту: з 09.08.2021 р. по 03.09.2021 р.

Запланований аудиторський ризик: 3%

Запланована суттєвість: 134500 грн.

№	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5
1	Перевірка відповідності облікової політики щодо операцій з нарахування і виплати заробітної плати	09.08.2021	Козленко А.В.	
2	Перевірка первинних документів з обліку праці та її оплати	10.08.2021	Козленко А.В.	
3	Перевірка правильності нарахування заробітної плати різним категоріям працівників. Перевірка правильності нарахування і виплат відпускних, премій та інших компенсацій і винагород	11-13.08.2021	Козленко А.В.	

1	2	3	4	5
4	Перевірка правильності здійснення утримання податку з доходів фізичних осіб та відрахувань на соціальне страхування	16-19.08.2021	Козленко А.В.	
5	Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку виплат заробітної плати	25-27.08.2021	Козленко А.В.	
6	Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку по рахунку 66	30.08-01.09.2021	Козленко А.В.	
7	Формулювання висновків за результатами аудиту	02-03.09.2021	Козленко А.В.	

Визначивши метод організації перевірки та необхідну кількість аудиторських процедур, які дадуть можливість перевірити дотримання трудового законодавства та розрахунків за виплатами, складається робоча програма. Програма аудиту із розрахунків за виплатами працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» наведена в табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Програма аудиту розрахунків за виплатами працівникам

Підприємство, що перевіряється: ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»

Період аудиту: з 09.08.2021 р. по 03.09.2021 р.

Запланований аудиторський ризик: 3%

Запланована суттєвість: 134500 грн.

№	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5
1	Проведення тесту внутрішнього контролю	09.08.2021	Козленко А.В.	
2	Наявність колективного договору, положення про оплату праці, положення про відпустки, положення про преміювання, правила внутрішнього розпорядку, посадових інструкцій тощо.	10.08.2021	Козленко А.В.	
3	Наявність кадрових документів: – наказів про прийом, звільнення, надання відпусток; – табелів обліку робочого часу; – штатного розпису; – договорів цивільно-правового характеру	11-13.08.2021	Козленко А.В.	

1	2	3	4	5
4	Перевірка наявності трудових книжок, книги обліку трудових книжок	16.08.2021	Козленко А.В.	
5	Перевірка правильності нарахування заробітної плати за посадовими окладами, перевірка фактичних нараховань відповідно до наказів, табелів обліку робочого часу та інших документів	17-18.08.2021	Козленко А.В.	
6	Перевірка графіку відпусток, наказів на відпустки та нарахованих відпускних, компенсацій за невикористану відпустку.	19-20.08.2021	Козленко А.В.	
7	Перевірка наявності лікарняних листів та відповідності їх заповнення, розрахунку допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги по вагітності та пологах	23-24.08.2021	Козленко А.В.	
8	Перевірка відповідності діючому законодавству нараховань та утримань	25.08.2021	Козленко А.В.	
9	Перевірка повноти та своєчасності перерахування внесків до Пенсійного фонду та ПДФО, ВЗ	26.08.2021	Козленко А.В.	
10	Перевірка своєчасності виплати заробітної плати працівникам	27.08.2021	Козленко А.В.	
11	Зіставлення сум, відображених у фінансовій звітності із залишками у регістрах бухгалтерського обліку	30.08-01.09.2021	Козленко А.В.	
12	Складання переліку виявлених помилок та порушень	02-03.09.2021	Козленко А.В.	

Крім цього на підготовчому етапі проведення аудиту необхідно провести оцінку внутрішнього контролю ТОВ «Простір бухгалтерські послуги». Для цього потрібно провести тестування, під час якого стане відомо організація розрахунків за виплатами працівникам. Тест внутрішнього контролю представлено в табл. 4.6.

Таблиця 4.6

Тест внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам  
 Підприємство, що перевіряється: ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»  
 Період аудиту: з 09.08.2021 р. по 03.09.2021 р.  
 Запланований аудиторський ризик: 3%  
 Запланована суттєвість: 134500 грн.



№ п/п	Процедури аудиту	Варіанти відповіді		
		Так	Ні	Не знаю
1	2	3	4	5
1	Чи є на підприємстві наказ про облікову політику?	+		
2	Яку систему оплати праці застосовують на підприємстві: – погодинну; – відрядну?	+	+	
3	Чи укладено Колективний договір?	+		
4	Чи затверджено Положення про оплату праці?		+	
5	Чи затверджено штатний розпис?	+		
6	Чи ведуться таблиці обліку робочого часу?	+		
7	Чи затверджений графік відпусток?	+		
8	Накази на прийом, звільнення, надання відпусток ведуться: - бухгалтером; - керівником; - іншою відповідальною особою.	+	+	
9	Нарахування заробітної плати та утримання з неї здійснюються: - вручну; - автоматично.	+	+	
10	Розрахунок внесків на обов'язкове соціальне страхування здійснюється: - вручну; - автоматично.	+	+	
11	Чи здійснюються виплати за договорами цивільно-правового характеру?		+	
12	Чи надається матеріальна допомога?		+	
13	Чи здійснювалися утримання за виконавчими листами?		+	
14	Чи здійснюються виплати компенсаційного та заохочувального характеру?	+		
15	Заробітна плата виплачується: - за допомогою зарплатного проекту на карти працівникам; - готівкою з каси підприємства.	+	+	
16	Чи є на підприємстві затримки з розрахунками і виплатами по оплаті праці?		+	
17	Чи ведеться на підприємстві аналітичний облік по рахунку 66?	+		
18	Чи ведеться на підприємстві аналітичний облік по рахунку 64?	+		

Отже, провівши всі необхідні підготовчі процедури аудиту розрахунків за виплатами працівникам, можна приступати безпосередньо до проведення аудиторської перевірки та здійснювати всі необхідні розрахунки.

#### 4.3. Методика аудиту розрахунків за виплатами на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»

Головною метою аудиту є перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» для визначення достовірності її звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Щоб сформулювати обґрунтовані висновки аудитор має отримати достовірні докази. Для їх одержання потрібно виконати ряд процедур. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та зарубіжні джерела включають усі види робіт, які виконує аудитор. У вітчизняній літературі їх показують окремо, а саме: методи, способи, прийоми, окремі контрольні дії.

МСА виділяють п'ять аудиторських процедур, а саме: перевірка, спостереження, запит і підтвердження, підрахунок, аналітичні процедури [35].

Наведений перелік процедур у міжнародних стандартах є достатнім для аудиторських доказів. Суть процедур наведено в табл. 4.7.

Таблиця 4.7

#### Процедури для одержання аудиторських доказів

Назва процедури	Зміст процедури
Перевірка	Вивчення записів, документів або матеріальних активів
Спостереження	Нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами
Запит і підтвердження	Звернення за інформацією до обізнаних осіб усередині суб'єкта господарювання або поза його межами та одержання і аналіз відповіді на запит
Підрахунок (обчислення)	Перевірка арифметичної точності сум у первинних документах і облікових записах або проведення незалежних підрахунків
Аналітичні процедури	Аналіз важливих фінансових показників і тенденцій, а також подальше вивчення відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум

Проводячи аудиторські процедури по кожному пункту перевірки обліку розрахунків за виплатами працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» було складено робочі документи аудитора, в яких відображалася відповідність даних бухгалтерських операцій.

Робочі документи — це записи, в яких аудитор фіксує використані процедури, тести, отриману інформацію і висновки, винесені в результаті проведення аудиту. Робочі документи є власністю аудитора. Вони мають містити всю інформацію, яку аудитор вважає важливою для правильного виконання перевірки [5].

Перш за все було проаналізовано фінансову звітність ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»: ф. №1-мс «Баланс» та ф. №2-мс «Звіт про фінансові результати» за 2020 рік. Дані наведено в табл. 4.8.

Таблиця 4.8

Результати перевірки елементів фінансових звітів ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за 2020 рік\*

Показники (статті балансу)	Групи елементів звіту	За даними товариства, тис. грн.	За даними аудитора, тис. грн.	Сума розходжень (+; -)	Примітки
Баланс	Активи	5860,0	5860,0	–	
	Зобов'язання	651,0	651,0	–	
	Власний капітал	5209,0	5209,0	–	
Звіт про фінансові результати	Доходи	10682,7	10682,7	–	
	Витрати	8923,4	8923,4	–	

\*Джерело систематизовано і узгоджено автором на основі Додатку Д

З табл. 4.8. було зроблено висновок, що дані в фінансовій звітності співпадають з даними оборотно-сальдової відомості ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

Спочатку було перевірено чисельність працівників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги», а також коректність відображення її у звітності.

Проведено вибірккову перевірку щодо фактичної наявності кадрових документів (табл. 4.9).

Робочі документи щодо фактичної наявності кадрових документів  
середньооблікової чисельності працівників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги»  
за 2020 рік

Документ	Кількість		Відхилення (+, -)	Примітки
	За даними товариства	За даними аудитора		
Наказ про прийняття на роботу	29	29	–	
Заява працівника	29	29	–	
Копія паспорта	29	29	–	
Копія ідентифікаційного коду	29	29	–	
Трудова книжка	29	29	–	
Особова картка працівника	29	29	–	

На ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» відсутні відхилення, наявні всі необхідні документи, які підтверджують працевлаштування кожного працівника підприємства.

В ході перевірки первинних документів ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» установлювалося коректність заповнення всіх реквізитів, наявність підписів уповноважених осіб, відсутність виправлень у документах. Правильність нарахування зарплати визначалася шляхом зіставлення з табелем обліку робочого часу кількості відпрацьованого часу, який було використано в ході розрахунку заробітної плати.

Для перевірки правильності утримань із зарплати працівників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги», а також підтвердження коректності арифметичних підрахунків використано перевірку перерахування (табл. 4.10).

Таблиця 4.10

Вибіркова перевірка утримань із виплат працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські  
послуги» за липень 2021 року\*

№ п/п	Прізвище та ініціали працівника	Всього нараховано, грн.	Утримано за даними товариства		Утримано за даними аудитора		Відхилення (+; -)	
			ПДФО, грн.	Військ. збір, грн.	ПДФО, грн.	Військ. збір, грн.	ПДФО, грн.	Військ. збір, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Блонська І.Ю.	8732,00	506,96	25,58	506,96	25,58	–	–
2.	Демерлій Д.М.	8372,00	506,96	25,58	506,96	25,58	–	–

1	2	3	4	5	6	7	8	9
3.	Македонська О.О.	10346,87	1862,44	55,20	1862,44	55,20	–	–
4.	Сидоркіна А.О.	12773,80	2299,28	91,61	2299,28	91,61	–	–
5.	Старовойт І.В.	9147,05	1646,47	137,21	1646,47	137,21	–	–
6.	Стернюк Л.І.	12162,22	2189,20	182,43	2189,20	182,43	–	–
7.	Федоренко І.С.	10192,00	1834,56	152,88	1834,56	152,88	–	–

\*Джерело сформовано та розраховано автором на основі додатку К

За даними перевірки ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» усі утримання із заробітної плати проводить вірно, не виявлено жодної арифметичної помилки.

Було проведено аналогічну вибірккову перевірку коректності нарахувань на виплати працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» (табл. 4.11).

Таблиця 4.11

Вибіркова перевірка нарахувань на виплати працівникам ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» за липень 2020 року\*

№ п/п	Прізвище та ініціали працівника	Всього нараховано, грн.	Нараховано ЄСВ, грн.		Відхилення, грн. (+; -)
			За даними товариства	За даними аудитора	
1	2	3	4	5	6
1.	Блонська І.Ю.	8732,00	1921,04	1921,04	–
2.	Демерлій Д.М.	8372,00	1841,84	1841,84	–
3.	Македонська О.О.	10346,87	2276,31	2276,31	–
4.	Сидоркіна А.О.	12773,80	2810,24	2810,24	–
5.	Старовойт І.В.	9147,05	2012,35	2012,35	–
6.	Стернюк Л.І.	12162,22	2675,69	2675,69	–
7.	Федоренко І.С.	10192,00	2242,24	2242,24	–

\*Джерело сформовано та розраховано автором на основі додатку Л

На ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» не виявлено помилок у сумах нарахувань за результатами перевірки. Отже, всі нарахування на підприємстві здійснено правильно.

Під час проведення аудиту здійснено перевірку дотримання правил обліку деяких господарських операцій, що дало змогу проконтролювати облік, який ведеться бухгалтером підприємства, а також кореспонденцію рахунків щодо розрахунків за виплатами. За результатами перевірки встановлено, що всі операції відображено вірно, нарахування та утримання проведено без помилок.

Метод спостереження використано під час перевірки оборотів по кредиту за аналітичними та синтетичними рахунками, звітами, відомостями, при цьому зауважень до кореспонденції рахунків відсутні.

Оборотно-сальдова відомість ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» по рахунку обліку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» за 2020 рік наведена в табл. 4.12.

Таблиця 4.12

Оборотно-сальдова відомість ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» по рахунку обліку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» за 2020 рік, грн.\*

Рахунок	Сальдо на початок		Обороти за період		Сальдо на кінець	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
66	–	0,60	277835,06	2804013,98	–	30179,52
661	–	0,60	2713642,46	2713641,86	–	–
663	–	–	2773835,06	2804013,98	–	–
Всього	–	0,60	277835,06	2804013,98	–	30179,52

\*Джерело систематизовано і узгоджено на основі додатку 3

По завершенню проведення аудиторської перевірки ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» було складено аудиторський висновок (Додаток Р).

При перевірці правильності нарахування заробітної плати аудитор може виявити такі типові порушення, як неправильне відображення дати прийому на роботу або звільнення з роботи, завищення окладу (розряду), а також включення в робочі дні періоду, за які слід було би нараховувати допомогу з тимчасової непрацездатності.

Крім цього, при перевірці особлива увага приділяється правильності оформлення розрахунково-платіжних відомостей, в яких можуть бути виявлені такі порушення: включення до відомостей підставних осіб; завищення суми «Разом до виплати»; збільшення суми нарахованої заробітної плати, а потім її утримання під виглядом вкладу на рахунок в банк.

Детально розглянемо типові порушення та їх характеристики (табл.4.13).

Типові порушення обліку розрахунків за виплатами за результатами аудиту та їх вплив на достовірність інформації\*

Характер можливих порушень	Вплив порушення на достовірність бухгалтерської звітності і дотримання законодавства	Методи та прийоми встановлення
1	2	3
Не ведуться таблиці обліку робочого часу	Суттєво ускладнюється контроль за правильністю обліку відпрацьованого часу на підприємстві	Документальна перевірка, опитування, огляд, спостереження, тестування
Включення до відомостей підставних осіб	Можливість приховування прибутків з метою ухилення від сплати податків. Завищення даних про матеріальні затрати	Зустрічна перевірка
Завищення суми «Разом до виплати»	Викривлення даних у розрахунково-платіжній відомості. Неправильний розрахунок з працівниками. Можливість розкрадання коштів з каси	Документальна перевірка, арифметична перевірка
Неповне нарахування та утримання авансів	Виникають розбіжності між показниками, відображеними в розрахункових і платіжних відомостях, зведеннях по заробітній платі, записах на рахунках синтетичного і аналітичного обліку, і вихідними даними первинних документів. Як наслідок – необґрунтовані виплати, можливість розкрадання коштів	Документальна перевірка, зустрічна перевірка
Неправильним визначенням обсягів виконаних робіт	Викривлення розрахунків основної й додаткової оплати праці у всіх галузях та за категоріями працівників	Зіставлення обсягів робіт, вказаних у первинних документах з обліку праці, з аналогічними показниками технологічних карт, документів щодо оприбуткування готової продукції; Контрольний обмір фактично виконаних робіт
Неправильний розрахунок податку на доходи фізичних осіб (ПДФО)	Помилка в розрахунку податку на доходи фізичних осіб і, як наслідок, викривлення розрахунків з бюджетом по податку	Документальна перевірка, арифметична перевірка (перерахунок), запит; звірка, аналітичні процедури
Неправильний розрахунок єдиного соціального внеску	У зв'язку з неправильним застосуванням бази нарахування або розміру страхових тарифів відбувається викривлення розрахунків з Пенсійним фондом України	Документальна перевірка, арифметична перевірка (перерахунок), запит; звірка, аналітичні процедури

1	2	3
Неправильне застосування тарифних ставок	Неправильне нарахування та виплата заробітної плати; неправильний розрахунок середнього заробітку і відповідно сум відпускних, лікарняних	Зіставленням зі збірниками виробітку і тарифікаційними довідниками

Джерело: розроблено автором за даними [13]

За недотримання законодавства, відповідальних осіб можуть притягнути до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної та навіть кримінальної відповідальності.

Отже, в ході проведення аудиторської перевірки ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» не було виявлено недоліків щодо обліку розрахунків за виплатами.

#### Висновки до розділу 4

1. Розглянуто суть та класифікацію аудиту. Визначено завдання, які вирішує аудит, об'єкт та предмет аудиторської перевірки. Досліджено поняття зовнішнього та внутрішнього контролю. До переваг внутрішнього контролю можна віднести те, що він здійснюється як попередній, поточний (оперативний) і подальший, може бути документальним, фактичним і комбінованим; може проводитись як ревізія, тематична перевірка, розслідування та службове розслідування.

2. Для того, щоб недопускати помилок в обліку та постійно тримати руку на пульсі останніх змін в законодавстві, запропоновано створити на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» службу внутрішнього аудиту. Це нововведення дасть змогу оптимізувати роботу підприємства, знизить ризик допущення облікових помилок, а також дозволить більш зважено приймати управлінські рішення. Також було розроблено Положення про службу внутрішнього аудиту та Посадову інструкцію внутрішнього аудитора.

3. Під час проведення аудиторської перевірки ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» перш за все було розраховано рівень суттєвості. Також



складено такі робочі документи аудитора як: план та програма аудиту, тест внутрішнього контролю. Проаналізовано фінансову звітність підприємства в розрізі розрахунків за виплатами. Перевірено фактичну наявність кадрових документів середньооблікової чисельності працівників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» та здійснено вибіркочу перевірку утримань із заробітної плати працівників та нарахувань на заробітну плату за липень 2020 року.

4. В ході перевірки не було виявлено жодних недоліків щодо бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами. За результатами перевірки оформлено аудиторський висновок.

## ЗАГАЛЬНІ ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження організаційних та методичних засад обліку, аналізу та аудиту розрахунків за виплатами на підприємстві зроблено наступні висновки:

1. Економічна категорія «заробітна плата» була досліджена значною кількістю вітчизняних науковців, але, зважаючи на це, досі відсутній єдиний підхід щодо визначення даного поняття. В роботі запропоновано таке трактування поняття «заробітна плата», а саме – це оплата послуг праці робітника, яка відображає соціально-економічний стан в національній економіці та рівень життя у суспільстві, дає можливість працівникові і його сім'ї отримати всі необхідні блага, а також заощаджувати на майбутнє, а виплати працівникам – це всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно із законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги.

2. Досліджено класифікацію розрахунків за виплатами на підприємстві. Зокрема розглянуто та проаналізовано спільні та відмінні ознаки у визначенні поняття «заробітна плата». Визначено види заробітної плати та їх складові частини. Проаналізовано доплати та надбавки по тарифним ставкам та посадовим окладам. Провели дослідження зміни розміру мінімальної заробітної плати в Україні, та побачили, що за останні 5 років доходи працівників суттєво зросли.

3. Визначено, що нормативно-правове регулювання розрахунків за виплатами працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» здійснюється на макро-, мезо- та мікрорівнях. До них відносять закони, договори, нормативно-правові акти, якими регулюється процес забезпечення розрахунків за виплатами працівникам, а також встановлюються терміни відпусток, розрахунок середньої заробітної плати, розмір прожиткового мінімуму, податкове навантаження тощо.

4. За результати проведеного аналізу основних показників господарської діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» зроблено висновок, що

показники змінюються рівномірно. Чистий дохід підприємства в 2019 р. зріс на 133,29 % в порівнянні з 2018 р.; в 2020 р. цей показник змінився на 3,97 % в порівнянні з 2019 р. Це означає, що маємо тенденцію до збільшення показників прибутковості. Відповідно витрати ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» також зростають пропорційно отриманим доходам. Показники рентабельності підприємства знаходяться в межах нормативних значить. Це говорить про те, що досліджуване підприємство є прибутковим. Також спостерігається тенденція до розширення обсягів наданих послуг, відповідно відбувається збільшення розміру оборотних активів. Нами було запропоновано вдосконалити процес управління всіма видами ресурсів, збільшити обсяги довгострокових інвестицій, розробити стратегії, тактики діяльності підприємства, організувати ефективну рекламу щодо надання бухгалтерських послуг та розпочати аналіз і пошук додаткових фінансових надходжень задля збільшення внутрішніх резервів для стабілізації діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги».

5. Для підвищення ефективності здійснюваних виплат працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» пропонуємо проводити щомісячно, щоквартально аналіз таких показників, як зарплатовіддачі; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці; рентабельність витрат на оплату праці; частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства; коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості підприємства з оплати праці.

6. Нами здійснено оцінку ефективності виплат працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги», зокрема за результатами дослідження виявлено, що показник зарплатовіддачі на кінець 2020 року зменшився, і становив 4,51 грн, в порівнянні з початком 2020 року – 5,87 грн.; коефіцієнт закріплення фонду оплати праці – у 2020 році дещо зріс (на 0,07 грн) у порівнянні із 2019 роком; рентабельність витрат на оплату праці – даний показник зменшився, у 2019 році становить 122,05 грн., а у 2020 – 51,45 грн.; частка заборгованості з оплати праці у сумі позикових джерел фінансування підприємства збільшилась у 2020 році, порівняно із таким показником у 2019 році на 0,01%.

7. Розглянуто порядок документального оформлення операцій щодо розрахунків виплат працівникам. В роботі нами запропоновано внести зміни у бланк Розрахунково-платіжної відомості ТОВ «Простір бухгалтерські послуги», за допомогою введення додаткового стовпчика, в якому будуть відображенні коди ознак оподатковуваних доходів, оскільки ця інформація сприятиме контролювати виплати працівникам, належним чином їх оподатковувати, що сприятиме уникненню помилок у проведенні необхідних утримань.

8. Пропонуємо ввести зміни у терміни подачі зведеної звітності з ПДФО, ВЗ та ЄСВ, оскільки дані з цього звіту необхідні для більш точного розрахунку лікарняних. Також через законодавчі зміни щодо порядку ведення трудових книжок, необхідно, щоб інформація з таблиці «Відомості про трудові відносини» була актуальною.

9. Пропонуємо з метою удосконалення організації документообігу та аналітичного обліку виплат працівникам на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» використання Програми «1С: Підприємство 8 « Зарплата і управління персоналом для України».

10. Розглянули організацію обліку на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги». При відображенні витрат на оплату праці підприємство використовує лише рахунки 9 класу. Визначено порядок відображення витрат на оплату праці за час простою. Було запропоновано закріпити документально порядок обліку за час простою, а саме в наказі про облікову політику підприємства та в колективному договорі.

11. Визначено основні завдання та особливості ведення управлінського обліку. Розглянуто декілька видів програмного забезпечення. Було запропоновано здійснити перехід на автоматизацію управлінського обліку ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» для мінімізації ризику допущення помилок.

12. Розглянуто суть та класифікацію аудиту. Визначено завдання, які вирішує аудит, об'єкт та предмет аудиторської перевірки. Досліджено поняття зовнішнього та внутрішнього контролю. До переваг внутрішнього контролю можна віднести те, що він здійснюється як попередній, поточний (оперативний) і

подальший, може бути документальним, фактичним і комбінованим; може проводитись як ревізія, тематична перевірка, розслідування та службове розслідування.

13. Для того, щоб не допускати помилок в обліку та постійно тримати руку на пульсі останніх змін в законодавстві, запропоновано ввести на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» посаду бухгалтера-аудитора. Це нововведення дасть змогу оптимізувати роботу підприємства, знизить ризик допущення облікових помилок, а також дозволить більш зважено приймати управлінські рішення.

14. Для того, щоб недопускати помилок в обліку та постійно тримати руку на пульсі останніх змін в законодавстві, запропоновано створити на ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» службу внутрішнього аудиту. Це нововведення дасть змогу оптимізувати роботу підприємства, знизить ризик допущення облікових помилок, а також дозволить більш зважено приймати управлінські рішення. Також було розроблено Положення про службу внутрішнього аудиту та Посадову інструкцію внутрішнього аудитора.

15. Під час проведення аудиторської перевірки ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» перш за все було розраховано рівень суттєвості. Також складено такі робочі документи аудитора як: план та програма аудиту, тест внутрішнього контролю. Проаналізовано фінансову звітність підприємства в розрізі розрахунків за виплатами. Перевірено фактичну наявність кадрових документів середньооблікової чисельності працівників ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» та здійснено вибірккову перевірку утримань із заробітної плати працівників та нарахувань на заробітну плату за липень 2020 року.

16. В ході перевірки не було виявлено жодних недоліків щодо бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами. За результатами перевірки оформлено аудиторський висновок.

Отже, застосування у практичній діяльності ТОВ «Простір бухгалтерські послуги» запропонованих нами рекомендацій та пропозицій сприятиме вдосконаленню організації обліку, аналізу та аудиту розрахунків за виплатами на підприємстві.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Digital resonance: the new factor influencing location attractiveness. The 2019 Kearney Global Services Location Index [Електронний ресурс] — Режим доступу: <https://www.kearney.com/digital-transformation/gsli/2019-full-report>;
2. Toward a global network of digital hubs. The 2021 Kearney Global Services Location Index. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <https://www.kearney.com/digital/gsli/2021-full-report>;
3. Брезицька К.Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах / К.Ф. Брезицька // Управління розвитком. 2011. – № 8(105);
4. Бунда О.М. Сучасний стан системи обліку оплати праці в Україні / О.М. Бунда, Н.О. Парчинська // Інформаційно-аналітичне забезпечення ефективності діяльності підприємств у контексті економічної безпеки в умовах інтеграції з ЄС : матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, 27 травня 2016 р., м. Київ. — К. : КНУТД, 2016. — С. 55-57. // [Електронний ресурс] / Режим доступу: <https://er.knutd.edu.ua/handle/123456789/4818>;
5. Бунда О.М., Матяш Ю.М. Бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці в управлінні підприємством. INTERNATIONAL SCIENTIFIC JOURNAL/ наук. журнал - Київ, 12 (22)2016 - с. 38-42. // [Електронний ресурс] / Режим доступу: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/14861386747013.pdf#page=39>;
6. Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григор'єва М.І. Економіка праці й соціально- економічні відносини: [навчальний посібник] / П.Ю.Буряк, Б.А. Карпінський, М.І. Григор'єва. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с.;
7. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за редакцією д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутиця. – [4-е вид., доп. І перероб.]. – Житомир: ПП»Рута», 2005. – 43 с.;

8. Васильчак С.В. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві / С.В. Васильчак, О.Р. Жидяк, Т.М. Полянчич // Наук. вісн. НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.12;
9. Вачевська Н.Л. Теоретичні аспекти заробітної плати в умовах ринкової економіки / Н.Л. Вачевська // Актуальні проблеми економіки, 2005. – № 1 (43). – С. 177-187;
10. Гладій І.О. Управлінська звітність : навч. посіб./ І.О. Гладій, О.М. Дзюба, Л.А. Майстер. – Вінниця : РВВ ВТЕІ КНТЕУ, 2019 – 260 с.;
11. Гладій І.О. Управлінська звітність підприємства: принципи формування/ І.О. Гладій //Глобальні та національні проблеми економіки МНУ ім. В.О. Сухомлинського – 2018 - №23 – С. 604-608;
12. Гуль Т. Заповнюємо Табель обліку робочого часу / Т. Гуль // Бухгалтерська газета «Оплата праці». – 2016. – № 18/1 – с. 32;
13. Дерев'яненко С.І. Аудит: навч. посіб. / [С.І. Дерев'яненко, Н.П. Кузик, С.О. Олійник та ін.]. – К: «Центр учбової літератури», 2016. – 380 с.;
14. Діброва О. Проблемні питання оподаткування заробітної плати в умовах євроінтеграції / О. Діброва // Наук. вісн.. - 2016. - № 2. - С. 35-48.
15. Діловодство й архівна справа. Терміни та визначення понять: ДСТУ 2732:2004. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://vn.court.gov.ua/userfiles/27\\_2732-2004\(1\).pdf](https://vn.court.gov.ua/userfiles/27_2732-2004(1).pdf);
16. ДК 009:2010. Класифікація видів економічної діяльності. Вид. офіц. Київ : Держспоживстандарт України, 2010;
17. Дубовська О.В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії / О.В. Дубовська // Вісник ДДФА. Економічні науки. - 2014. - № 2;
18. Закон «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо обліку трудової діяльності працівника в електронній формі» № 1217-ІХ від 05.02.21 р., зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1217-20#Text>;

19. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» N 2258-VIII від 21.12.2017 р., зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>;

20. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.1999, зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>;

21. Закон України «Про відпустки» № 504/96-ВР від 15.11.1996, зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text>;

22. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 08.07.2010, зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>;

23. Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» № 1282-XII від 03.07.1991, зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1282-12#Text>;

24. Закон України «Про оплату праці» № 108/95-ВР від 24.03.1995 р., зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>;

25. Закон України «Про охорону праці» № 2694-XII від 14.10.1992, зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text>;

26. Інструкція зі статистики заробітної плати №5, від 13.01.2004 року, Державний комітет статистики України, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text>;

27. Інструкція про порядок ведення трудових книжок № z0110-93 від 29.07.1993 р., із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0110-93#Text>;



28. Калина А.В. Економіка праці та соціально-трудові відносини : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / А.В. Калина. – К. : ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. – 498 с.;

29. Кодекс законів про працю №322-08 від 23.07.1996 р., зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>;

30. Колот А.М., Грішнова О.О., Герасименко О.О. Економіка праці та соціально- трудові відносини : підручник / А.М. Колот, О.А. Грішнова, О.О. Герасименко та ін.; за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. А.М. Колота. – К.: КНЕУ, 2009. – 711 с.;

31. Конституція України №254к/96-ВР від 28.06.1996 р., зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>;

32. Куліков Г. Т. Затрати на утримання робочої сили та її вартість: поняття, тенденції, показники / Г. Т. Куліков // Економіка України. - 2018. - № 1. - С. 3-15

33. Лучко, М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 370 с.;

34. Майстер Л.А. Особливості та проблемні аспекти законодавчого регулювання обліку оплати праці персоналу підприємств / Л.А. Майстер // Бізнес Інформ. - 2016. - № 4. - С. 197-201.

35. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. - К.: Аудиторська палата України, 2004. – 1025 с.;

36. Мочерний С.В. Економічна теорія : навч. посібн. / С.В. Мочерний. – 3-тє вид., доп. і перероб. – К. : Академія, 2008. – 640 с.;

37. Наказ «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» №291, від 30.11.1999 року, Міністерство Фінансів України, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>;

38. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» № 489 від 5

грудня 2008 р. , зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text>;

39. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження форм первинного обліку заробітної плати» №489, від 25.12.2009 року, Державний комітет статистики України, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text>;

40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № z0336-13 від 07.02.2013 р., із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>;

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» № z0085-00 від 31.01.2000 р., із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>;

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № z0027-00 від 31.12.1999 р., зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>;

43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» № z1025-03 від 28.10.2003 р., із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>;

44. Пашуто В.П. Організація, нормування і оплата праці на підприємстві: [посіб.] / В.П. Пашуто. - М. : КНОРУС, 2013. - 318 с.;

45. Петренко Н.О. Використання інноваційних форм проектування заробітної плати / Н.О. Петренко // Бізнес Інформ. - 2018. - № 3. - С. 429-434

46. Петрова І.Л. Сегментація ринку праці: теорія і практика регулювання / І.Л. Петрова - К. : Таксон, 1997. - 246 с.;

47. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р., зі змінами та доповненням. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>;

48. Показники діяльності суб'єктів господарювання. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu\\_u/size\\_20.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/size_20.htm);

49. Постанова Кабінету міністрів України «Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням» №1266, від 26.09.2001 року, Кабінет Міністрів України, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1266-2001-%D0%BF#Text>;

50. Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок обчислення середньої заробітної плати» №100 від 08.02.1995 року, Кабінет Міністрів України, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text>;

51. Скрипник, М.І., Григоревська, О.О. (2019). Формування інформаційного забезпечення управління стратегічною сегментацією бізнесу суб'єктів господарювання. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, (3(44), С. 59–63.

52. Скрипник, М.І., Григоревська, О.О. (2017) Показники бухгалтерської управлінської звітності: системна характеристика. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал (7(35)). С. 110-114.

53. Сук Л.К. Фінансовий облік: Навчальний посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. — 3-тє вид., переробл. і доповн. — К. : Знання, 2016. — 663 с.;

54. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: [підруч.] / Усач Б.Ф. - К. : Знання, 2007. – 263 с.;

55. Федоренко В.Г. Політична економія: Підручник. – 2-ге вид. – К.: Алерта, 2015. – 487 с.;

56. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>;

57. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. [підручник]/ В.Г. Швець – К.: Знання, 2010. – 447с.;

58. Яременко Л.М. Проблеми обліку та оподаткування розрахунків з оплати праці і шляхи їх вирішення. Ефективна економіка. 2020. № 12. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12\\_2020/122.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2020/122.pdf).

## ДОДАТКИ