

ФАКУЛЬТЕТ ПОДАТКОВОЇ СПРАВИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА КОНСАЛТИНГУ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

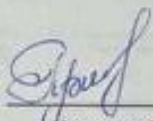
на тему: «Облік, аналіз та контроль розрахунків за виплатами
працівникам» (за матеріалами «ТОВ «Мішель»)

Здобувача вищої освіти ІІ
(магістерського) рівня,
ІІ курсу, ОМО-22-1 групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування» освітня програма
«Облік і оподаткування в управлінні
підприємницькою діяльністю»


підпис здобувача вищої
освіти

Гонтар Юлії
Ігорівни

Науковий керівник


підпис керівника

Гуріна Наталія
Валеріївна,
к.е.н., доцент

Гарант освітньо-
професійної програми


підпис гаранта ОПП

Колісник Олена
Пилипівна,
к.е.н., доцент

Допущено до захисту за рішенням
кафедри обліку та консалтингу
протокол від 18.01.2024 № 12


підпис завідувача
кафедри

Колісник Олена
Пилипівна,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2024

Регистрація № 2

23.01.2024
(дата)

[підпис]
(підпис відповідальної особи)

Результати перевірки

до захисту
(до захисту, на доопрацювання)

18.01.24р
(дата)

[підпис]
(підпис)

Результат захисту

4 (добре)
(оцінка)

05.02.2024
(дата)

[підпис]
(підпис)

Голова комісії:

[підпис]
(підпис)

Т. Г. Камінська
(ініціали, прізвище)

Члени комісії:

[підпис]
(підпис)

О. П. Колісник
(ініціали, прізвище)

[підпис]
(підпис)

В. М. Метелиця
(ініціали, прізвище)

[підпис]
(підпис)

Б. М. Занько
(ініціали, прізвище)

Секретар комісії:

[підпис]
(підпис)

Д. Л. Судак
(ініціали, прізвище)

Онлайн сервіс створення та перевірки кваліфікованого та удосконаленого електронного підпису

ПРОТОКОЛ

створення та перевірки кваліфікованого та удосконаленого електронного підпису

Дата та час: 17:28:43 07.02.2024

Назва файлу з підписом: Кваліфікаційна робота Гонтар Ю. І..pdf

Розмір файлу з підписом: 1.7 МБ

Перевірені файли:

Назва файлу без підпису: Кваліфікаційна робота Гонтар Ю. І..pdf

Розмір файлу без підпису: 1.7 МБ

Результат перевірки підпису: Підпис створено та перевірено успішно. Цілісність даних підтверджено

Підписувач: МЕТЕЛИЦЯ ВОЛОДИМИР МИХАЙЛОВИЧ

П.І.Б.: МЕТЕЛИЦЯ ВОЛОДИМИР МИХАЙЛОВИЧ

Країна: Україна

РНОКПП: 2978215692

Організація (установа): ФІЗИЧНА ОСОБА

Час підпису (підтверджено кваліфікованою позначкою часу для підпису від Надавача): 18:28:41 07.02.2024

Сертифікат виданий: КНЕДП АЦСК АТ КБ "ПРИВАТБАНК"

Серійний номер: 5E984D526F82F38F04000000A3F8FC009F6DD004

Алгоритм підпису: ДСТУ 4145

Тип підпису: Удосконалений

Тип контейнера: Підписаний PDF-файл (PAdES)

Формат підпису: З повними даними для перевірки (PAdES-B-LT)

Сертифікат: Кваліфікований

Версія від: 2023.12.21 13:00

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1. Зміст кваліфікаційної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	25		
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	8		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	4		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	42		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	10		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
4. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	3		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	43		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	85		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підписи)
85	B	4 (добре)	05.02.2024	

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	3 (задовільно)
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	3 (задовільно)
35-49	FX	2 (незадовільно)

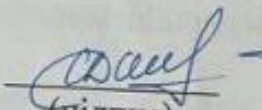
Факультету податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра обліку та консалтингу

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи (проєкту)
на академічний плагіат

№ п/п		
1.	ПІБ автора твору	Гонтар Юлія Ігорівна
2.	ПІБ наукового керівника	Гуріна Н. В.
3.	Тип роботи, що перевіряється (курсова, кваліфікаційна робота (проєкт))	Кваліфікаційна робота
4.	Тема роботи	Облік, аналіз та контроль розрахунків за виплатами працівникам
5.	Рік написання	2023
6.	Оригінальний текст у роботі складає %	100%
	Схожість %	0%
	Цитати%	9,91%

Відповідальна особа

Судак Д. Л.
(П.І.Б.)


(підпис)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту Кафедра обліку та консалтингу
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри О.П. Колісник

«24» 10.2022 р.

**Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Гонтар Юлії Ігорівні**

1. Тема роботи: **Облік, аналіз та контроль розрахунків за виплатами працівникам**

Затверджена наказом ректора від «30» листопада 2022 № 1254

2. Строк здачі закінченої роботи: 18.12.2023 р.

3. Цільова установка. Провести наукове дослідження за темою «Облік, аналіз та контроль розрахунків за виплатами працівникам».

Мета роботи. Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних, методологічних та практичних питань з обліку, контролю та аналізу розрахунків за виплатами працівникам, вивчення особливостей їх відображення базовим підприємством та надання пропозицій для їх удосконалення.

Об'єктом дослідження. Об'єктом дослідження виступає сукупність теоретичних, методологічних і практичних аспектів щодо обліку, аналізу та контролю розрахунків за виплатами працівникам базового підприємства.

Предметом дослідження. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних положень бухгалтерського обліку, аналізу та контролю операцій, пов'язаних зі здійсненням розрахунків за виплатами працівникам.

4. Вихідні дані до роботи. Законодавчі і нормативні документи, наукова й навчальна література, первинні документи, облікові регістри та форми звітності досліджуваного підприємства.

5. Перелік графічного матеріалу. Необхідні для кращого розуміння тексту кваліфікаційної роботи рисунки (схеми, діаграми тощо), які дозволяють більш наочно висвітлити процес наукового дослідження та його результати.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом).

Розділ 1. Виплати працівникам: теоретичні основи, міжнародна та вітчизняна практика бухгалтерського обліку

1.1. Економічна сутність виплат працівникам та їх структура відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку

1.2. Оцінка, визнання та класифікація виплат працівникам відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку

Висновки до першого розділу

Розділ 2. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам

2.1. Облікова політика підприємства щодо розрахунків за виплатами працівникам та її вплив на організацію обліку

2.2. Організація і методика бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам та шляхи його удосконалення

2.3. Вдосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам в умовах застосування сучасних інформаційних систем і комп'ютерних технологій

Висновки до другого розділу

Розділ 3. Теорія, практика та шляхи удосконалення аналізу і контролю розрахунків за виплатами працівникам:

3.1. Контроль розрахунків за виплатами працівникам: методичні аспекти, проведення та напрями його удосконалення

3.2. Аналіз розрахунків за виплатами працівникам та шляхи його удосконалення

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

7. Календарний план виконання роботи

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	2	3	4
1.	Вибір теми, вивчення літературних джерел та складання плану роботи	17.10.-20.10.2022 р.	
2.	Підготовка розділу роботи та подання його керівнику		
2.1	першого	15.05.2023 р.	
2.2	другого	25.09.2023 р.	
2.3	третього	01.12.2023 р.	
3.	Підготовка вступу та висновків	14.12.2023 р.	
4.	Доопрацювання з урахуванням зауважень керівника	18.12.2023 р.	
5.	Перевірка роботи на плагіат	15.01.2024 р.	
6.	Попередній захист роботи	17.01.2024 р.	
7.	Отримання відгуку керівника роботи	24.01.2024 р.	
8.	Отримання зовнішньої рецензії	26.01.2024 р.	
9.	Допуск до захисту зав. кафедрою	01.02.2024 р.	
10.	Захист роботи	05-06.02.2024 р.	

8. Дата видачі завдання «21» жовтня 2022 р.

9. Керівник кваліфікаційної роботи

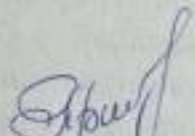
10. Гарант освітньо-професійної програми

11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти

Гонтар Ю. І.

(прізвище, ініціали)

(підпис)


(підпис)

Гуріна
(прізвище)


(підпис)

Коліс
(прізвище)

АНОТАЦІЯ
на кваліфікаційну роботу
на тему: «Облік, аналіз та контроль розрахунків за виплатами працівникам»

Мета кваліфікаційної роботи полягає у дослідженні теоретичних, методологічних та практичних питань з обліку, контролю та аналізу розрахунків за виплатами працівникам, вивчення особливостей їх відображення базовим підприємством та надання пропозицій для їх удосконалення.

Завданнями роботи є:

- дослідити економічну сутність, структуру, класифікацію виплат відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку;
- розкрити складові облікової політики та вивчити її вплив на організацію обліку розрахунків за виплатами працівникам;
- дослідити організацію та методику бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам та визначити шляхи його удосконалення;
- провести контроль і аналіз динаміки та структури виплат працівникам і запропонувати напрями їх удосконалення.

Об'єктом дослідження виступає сукупність теоретичних, методологічних і практичних аспектів щодо обліку, аналізу та контролю розрахунків за виплатами працівникам базового підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних положень бухгалтерського обліку, аналізу та контролю операцій, пов'язаних зі здійсненням розрахунків за виплатами працівникам.

Базою дослідження є товариство з обмеженою відповідальністю «Мішель» (далі – ТОВ «Мішель»), яке знаходиться у Київській обл., смт Калинівка. ТОВ «Мішель» є дилером полівінілхлоридних профілів, а також має власне виробництво і виступає на ринку ПВХ-профілів під ТМ «FRAMEX».

За результатами дослідження було уточнено трактування терміну «виплати працівникам», надано пропозиції щодо удосконалення відображення в бухгалтерському обліку нарахування сум виплат працівникам ТОВ «Мішель», зокрема запропоновано уточнити структуру рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» з метою оптимізації та удосконалення обліку виплат працівникам при їх звільненні, а також по закінченню ними своєї трудової діяльності.

Одержані результати можуть бути використані базовим підприємством при прийнятті управлінських рішень.

Кваліфікаційна робота містить 16 таблиць, 20 рисунків, додатки. Основний зміст викладено на 74 сторінках друкованого тексту.

Ключові слова: розрахунки за виплатами працівникам, заробітна плата, облік виплат працівникам, аналіз та контроль розрахунків за виплатами працівникам.

Рік виконання дипломної роботи 2022-2024 рр.

Рік захисту роботи 2024 р.

ANNOTATION
on qualifying work
on a theme: «Accounting, analysis and control of payments to employees»

The purpose of the thesis is to study theoretical, methodological and practical issues related to accounting, control and analysis of payments to employees, to study the peculiarities of their reflection by the base enterprise and to provide proposals for their improvement.

The tasks of the work are:

- investigate the economic essence, structure, classification of payments in accordance with national and international accounting standards;
- reveal the components of the accounting policy and study its influence on the organization of accounting for payments to employees;
- investigate the organization and methodology of accounting for payments to employees and determine ways to improve it;
- to control and analyze the dynamics and structure of payments to employees and suggest directions for their improvement.

The object of the research is a set of theoretical, methodological and practical aspects of accounting, analysis and control of payments to employees of the base enterprise.

The subject of the study is a set of theoretical, methodological and practical provisions of accounting, analysis and control of operations related to the implementation of calculations for employee benefits.

The basis of the research is the limited liability company "Michelle".

Based on the results of the study, the interpretation of the term "employee payments" was clarified, proposals were made to improve the accounting of the calculation of the amounts of payments to employees of "Michel" LLC, in particular, it was proposed to clarify the structure of account 66 "Calculations for employee payments" in order to optimize and improve the accounting of employee payments at their dismissal, as well as upon their termination of employment.

The obtained results can be used by the base enterprise when making management decisions.

The qualification work contains 16 tables, 20 figures, appendices. The main content is laid out on 74 pages of printed text.

Keywords: employee benefits calculations, wages, employee benefits accounting, analysis and control of employee benefits calculations.

The year of completion of the thesis is 2022-2024.

The year of job protection is 2024.

ЗМІСТ	Стор.
ВСТУП	7
Розділ 1. Виплати працівникам: теоретичні основи, міжнародна та вітчизняна практика бухгалтерського обліку	
1.1. Економічна сутність виплат працівникам та їх структура відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку	12
1.2. Оцінка, визнання та класифікація виплат працівникам відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку	20
Висновки до першого розділу	24
Розділ 2. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам	
2.1. Облікова політика підприємства щодо розрахунків за виплатами працівникам та її вплив на організацію обліку	25
2.2. Організація і методика бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам та шляхи його удосконалення	30
2.3. Вдосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам в умовах застосування сучасних інформаційних систем і комп'ютерних технологій	39
Висновки до другого розділу	46
Розділ 3. Теорія, практика та шляхи удосконалення аналізу і контролю розрахунків за виплатами працівникам:	
3.1. Контроль розрахунків за виплатами працівникам: методичні аспекти, практика проведення та напрями його удосконалення	48
3.2. Аналіз розрахунків за виплатами працівникам та шляхи його удосконалення	57
Висновки до розділу 3	64
ВИСНОВКИ	66
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	70
ДОДАТКИ	75

ВСТУП

На сьогодні заробітна плата є основним джерелом доходу для працездатного населення. У зв'язку зі складною економічною ситуацією багато громадян України втратили роботу та, відповідно, основне джерело свого доходу.

Трудові ресурси представляють собою одну з категорій економічних ресурсів країни. Кількість цих ресурсів може змінюватися під впливом демографічних та соціально-економічних чинників. Для ефективної діяльності в умовах ринкового середовища підприємство повинно мати достатній резерв трудових ресурсів, управляти ключовими кадрами, а також розвивати їх навички з метою досягнення поставлених цілей.

Праця – це свідома та спрямована діяльність людини, яка включає застосування розумових та фізичних зусиль для досягнення корисного результату, задоволення матеріальних і духовних потреб. Цей процес, хоча й керується людиною, проте, прямо залежить від зовнішніх та внутрішніх чинників. Як правило, оплата вартості праці найманого працівника здійснюється у вигляді виплати заробітної плати. Проте, в окремих випадках працівникам, крім суми заробітної плати, відповідно до законодавства, можуть бути передбачені різні доплати або надбавки, компенсації, наприклад, за невикористану відпустку, премії за підсумками року або по закінченню роботи над проектом тощо. Крім того, підприємство, при необхідності, зумовленою технологічними особливостями його діяльності, з метою виконання певних видів робіт, може залучати фізичних осіб, які не відображаються у штаті даного підприємства і оплачувати їх роботу відповідно до умов цивільних угод, укладених між особою та підприємством.

Актуальність теми дипломної роботи обумовлена тим, що виплати працівникам відіграють важливу роль у функціонуванні підприємства. З одного боку, ці виплати розглядаються як витрати підприємства, а з іншого боку – як зобов’язання. Помилки при нарахуванні виплат та відображенні інформації про них у бухгалтерському обліку сприятимуть виникненню цілої серії порушень. Саме це спонукає до ретельного дослідження питань щодо відображення в обліку, проведення контролю та аналізу розрахунків за виплатами працівникам підприємства.

Дослідженню проблемних питань щодо обліку, контролю та аналізу виплат працівникам присвячені роботи таких науковців, як: А. М. Герасимович, Л. В. Гуцаленко, Л. І. Жидєєва, К. Є. Нагірська, Н. В. Овсюк, В. Б. Садовська.

Ніскільки не применшуючи внесок науковців у вирішення питань щодо розрахунків за виплатами працівникам, варто відзначити, що ряд проблемних питань, які виникають на підприємстві потребують подальших досліджень.

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних, методологічних та практичних питань з обліку, контролю та аналізу розрахунків за виплатами працівникам, вивчення особливостей їх відображення базовим підприємством та надання пропозицій для їх удосконалення.

Відповідно до зазначеної мети були сформульовані **завдання**:

- дослідити економічну сутність, структуру, класифікацію виплат відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку;
- розкрити складові облікової політики та вивчити її вплив на організацію обліку розрахунків за виплатами працівникам;
- дослідити організацію та методику бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам та визначити шляхи його удосконалення;
- провести контроль і аналіз динаміки та структури виплат працівникам і запропонувати напрями їх удосконалення.

Об'єктом дослідження виступає сукупність теоретичних, методологічних і практичних аспектів щодо обліку, аналізу та контролю розрахунків за виплатами працівникам базового підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних положень бухгалтерського обліку, аналізу та контролю операцій, пов'язаних зі здійсненням розрахунків за виплатами працівникам.

Базою дослідження є товариство з обмеженою відповідальністю «Мішель» (далі – ТОВ «Мішель»), яке знаходиться у Київській обл., смт Калинівка. ТОВ «Мішель» є дилером полівінілхлоридних профілів, а також має власне виробництво і виступає на ринку ПВХ-профілів під ТМ «FRAMEX».

Ринок віконної продукції в Україні стає все більш конкурентним і продовжує розвиватися. Зростаючі вимоги до вікон, як структурних елементів будівель, стимулюють появу нових продуктів. Результативність діяльності, ділова активність та конкурентоспроможність ТОВ «Мішель» ТМ «FRAMEX» напряду залежить від оновлення асортименту.

Основні економічні показники діяльності ТОВ «Мішель» ТМ «FRAMEX» за 2021-2022 роки наведено у табл. 1.

Таблиця 1

**Основні економічні показники діяльності
ТОВ «Мішель» ТМ «FRAMEX»
за 2021-2022 роки**

Показники	Роки		Абсолютне відхилення (+;-), тис. грн.	Відносне відхилення , %
	2021	2022		
Зареєстрований капітал, тис. грн.	28705	28705	0	0
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	76178	18330	-57848	-75,9
Чистий фінансовий результат (прибуток) тис., грн	4056	115	-3941	-97,2
Залишкова вартість основних засобів, тис. грн.	55575	52866	-2710	-4,9

Витрати на оплату праці, тис. грн.	11978	5245	-6733	-56,2
Середня кількість працівників, чол.	92	47	-45	-48,7

Джерело: розраховано автором, використовуючи дані досліджуваного підприємства

Проаналізувавши показники таблиці 1 можна відмітити погіршення результатів роботи досліджуваного підприємства у 2022 році. Так, спостерігається значне зменшення (на 75,9 %) суми чистого доходу від реалізації продукції, порівняно з 2021 роком, що, у свою чергу, мало негативний вплив і на прибуток, отриманий ТОВ «Мішель» у 2022 році, який знизився на 97,2 %. Зменшення кількості працівників підприємства майже удвічі (на 48,7 %) призвело до зниження суми витрат на оплату праці, які у 2022 році зменшилися на 56,2 %, порівняно з 2021 роком. Погіршення показників діяльності досліджуваного підприємства – це наслідки складної економічної ситуації в державі, викликані повномасштабним вторгненням РФ на територію України.

Методи дослідження. При написанні дипломної роботи були використані наступні методи дослідження: системний аналіз застосовувався з метою деталізації інформації, яка стосується розрахунків за виплатами працівникам у розрізі даних виплат; синтез був задіяний при узагальненні інформації щодо розрахунків за виплатами працівникам; конкретизація – при обґрунтуванні застосування первинної документації, регістрів обліку та форм звітності, де фіксується інформація щодо розрахунків за виплатами працівникам; методи порівняння використовувалися для зіставлення даних обліку та аналізу; конструктивний – для надання пропозицій щодо удосконалення та покращення обліку, контролю та аналізу теоретичних та методологічних підходів щодо розрахунків за виплатами працівникам досліджуваного підприємства; графічний метод застосовувався при представленні результатів дослідження, а метод абстрагування – при формуванні висновків.

Наукова новизна результатів, одержаних при виконанні дипломної роботи, полягає в аналізі та систематизації інформації наукової і методичної літератури та наданні пропозицій щодо комплексного підходу до обліку, аналізу та контролю у частині розрахунків за виплатами працівникам.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку, контролю та аналізу розрахунків за виплатами працівникам базового підприємства.

Джерела інформації. Основою при виконанні дипломної роботи виступили: наукові публікації вітчизняних та іноземних вчених-економістів, законодавчо-нормативні акти, первинна документація, реєстри обліку та звітність досліджуваного підприємства.

Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків до кожного розділу, загальних висновків, списку 38 джерел літератури, 16 таблиць, 20 рисунків, 5 додатків. Основний зміст викладено на 74 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ: ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ, МІЖНАРОДНА ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Економічна сутність виплат працівникам та їх структура відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку

Розрахунки за виплатами працівникам варто вважати одним з важливих об'єктів обліку. «Відповідно до нормативних документів зобов'язання слід розглядати як заборгованість, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої призведе до зменшення ресурсів, які втілюють в собі економічні вигоди» [15]. Варто зазначити, що лише МСБО 19 надає трактування терміну «виплати працівникам» під яким розуміють «всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками» [15]. У той час, як у нормативно-правових актах, які регламентують облік виплат працівникам в Україні, визначення даного поняття відсутнє. НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» лише деталізує перелік виплат із зазначенням які виплати до якої саме групи належать.

Саме тому варто розглянути думки науковців щодо термінології, яка характеризує розрахунки за виплатами працівникам. На думку О. Ф. Ярмолюк під виплатами працівникам варто розуміти «компенсаційні платежі за надані послуги працівниками, що акумулюються у складі довгострокових та поточних зобов'язань та забезпечень підприємства» [38]. І. В. Орлов визначає виплати працівникам «як сукупність оплати праці і доходів працівників» [21].

З метою визначення поняття «виплати працівникам» доцільно розглянути їх структуру відповідно до МСБО 19 та НП(С)БО 26 (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Структура виплат працівникам відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам» та НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»

Джерело: систематизовано автором, опрацювавши джерела [13]

Як видно з рис. 1.1 МСБО 19 та НП(с)БО 26 виплати працівникам поділяють на 4 ідентичні категорії.

Погоджуємося з думкою Л. І. Жидєєвої, В. С. Леня та М. П. Штупун, що дослідивши основні ознаки розрахунків за виплатами працівникам, їх «можна розглядати як усі форми поточної та майбутньої компенсації і додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання працівнику та/або членам його родини

відповідно до законодавства в обмін на послуги в рамках трудових відносин» [4, 13].

Проаналізувавши структуру витрат ТОВ «Мішель» видно, що пріоритетне місце у загальній сумі належить заробітній платі. Вчені-економісти та нормативно-законодавчі акти по-різному трактують поняття терміну «заробітна плата». Основні визначення наведені у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Дефініції терміну «заробітна плата» та «виплати працівникам»

Джерело 1	Трактування терміну 2
Закон України «Про оплату праці» Кодекс законів про працю України	«Заробітна плата – це винагорода, обчислена найчастіше у грошовому виразі, яку згідно з трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [9, 34].
Податковий кодекс України	«Заробітна плата – це основна і додаткова заробітна плата, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються платнику податку у зв'язку з трудовими відносинами відповідно до законодавчих актів» [26]
Лепьохіна І. О.	«Заробітна плата - це обсяг основної частини життєвих засобів, яка виражена у грошовій формі і яка зростає пропорційно підвищенню ефективності праці працівника підприємства» [14]
Лень В. С., Штупун М. П.	«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 з законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги та у зв'язку з фактом поточних та минулих трудових відносин» [13]
МСБО 19 «Виплати працівникам»	«виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками» [15].

Джерело: узагальнено автором, опрацювавши джерела [9, 13 - 16, 26, 34]

У наукових дослідженнях визначено чотири основні категорії стимулів до праці: матеріальні, моральні, духовні та умови праці. Мотиваційний механізм праці є характерним для будь-якої економічної системи і включає як загальнолюдські, так і специфічні елементи. Заробітна плата виступає як один із провідних факторів, що підтримують високий рівень продуктивності праці.

Задоволення потреб людей настає, коли вони отримують винагороду у вигляді заробітної плати за свою працю. Оплата праці представляє собою дохід

працівника, розмір якого залежить від обсягу та якості вкладеної праці. Цей дохід видається юридичною або фізичною особою у формі грошей або натуральних вигід. Розмір заробітної плати залежить від різних факторів, таких як кількість та якість виробленої продукції або наданих послуг, а також витрачений на виконання роботи час.

Система заробітної плати визначає відношення між обсягом виконаної праці та винагородою за цю працю. Заробітна плата є відображенням взаємин між власниками підприємства та найманими працівниками, і зазвичай виражена у грошовій формі. Згідно з умовами трудового договору роботодавець виплачує працівнику заробітну плату за виконану роботу. Такий спосіб визначення заробітної плати вказує на ринкову вартість праці найманих працівників.

Отримана найманим працівником заробітна плата формує його трудовий дохід, спрямований на необхідне відтворення робочої сили. Для підприємства це є складовою частиною витрат, а тому, відповідно, розглядається як об'єкт обліку, контролю і аналізу, та включає в себе такі аспекти, як встановлення умов (норм) оплати праці, визначення норм трудових затрат (трудових обов'язків працівника), розробка системи оплати праці, організація змін в оплаті праці та врахування інтересів різних зацікавлених сторін, включаючи внутрішні та зовнішні користувачі бухгалтерської інформації для подальшого аналізу.

Економічна сутність заробітної плати виявляється у різних функціях, які вона виконує. Функції заробітної плати узагальнені на рис. 1.2 та наведені у дод. Б 1. Функція відтворення полягає в тому, щоб забезпечити працівників і членів їх сімей товарами та послугами, необхідними для відновлення робочої сили та забезпечення відтворення поколінь. Стимулююча функція проявляється у залежності розміру зарплати від якості, ефективності та обсягу праці, яку вкладає працівник, від його трудового внеску у загальний результат роботи підприємства.

Регулююча (ресурсно-розміщувальна) функція полягає в оптимізації розміщення робочої сили, враховуючи специфіку регіонів, галузей та

підприємств з урахуванням ринкової кон'юнктури. Функція формування платоспроможного попиту населення має на меті узгодження платоспроможного попиту. На жаль, у сучасних умовах заробітна плата, за нашим переконанням, не відповідає жодній з розглянутих функцій. Важливим є розрізнення між номінальною та реальною заробітною платою. Номінальна заробітна плата (грошова) представляє суму грошових коштів, яку отримують працівники за виконану роботу в залежності від обсягу та якості їхньої праці.

Відповідно до досліджень вчених-економістів, унаслідок існування системи товарного виробництва та обміну товарів через торгівлю, заробітна плата набуває форми грошей, оскільки працівники отримують товари через обмін на їхню заробітну плату.

Реальна заробітна плата охоплює матеріальні і духовні блага, а також послуги, що представляють собою еквівалент номінальної заробітної плати. Вона залежить від розміру номінальної заробітної плати і рівня цін на товари та послуги. Взаємозв'язок між номінальною та реальною заробітною платою виражається через індекс цін.

За думкою експертів, середні доходи, розраховані на основі середньої заробітної плати, недостатні для забезпечення навіть базових потреб, не враховуючи розширеного відтворення робочої сили. На жаль, протягом багатьох років заробітна плата громадян України залишається на соціально низькому рівні. Цей низький рівень зарплати є не лише наслідком, але й однією з основних причин тривалої кризової ситуації в економіці України.

Механізми регулювання оплати праці працівників узагальнено на рис. 1.3. та наведені у дод. Б 2.

В наш час в Україні витрати на заробітну плату, обчислені в розрахунку на одиницю валового національного продукту, майже вдвоє менші, ніж у країнах з високорозвинутою ринковою економікою. Існують різні проблеми в організації системи оплати праці: низькі рівні заробітної плати, недостатня диференціація оплати праці на підприємствах і відсутність чіткого визначення ролі мінімальної зарплати. Відзначається, що сучасна соціально-економічна

ситуація в галузі оплати праці є кризовою і вимагає негайних конструктивних змін з боку держави.

Фонд оплати праці у ТОВ «Мішель» включає в себе: основну, додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Структура фонду заробітної плати ТОВ «Мішель» узагальнена на рис. 1.4.

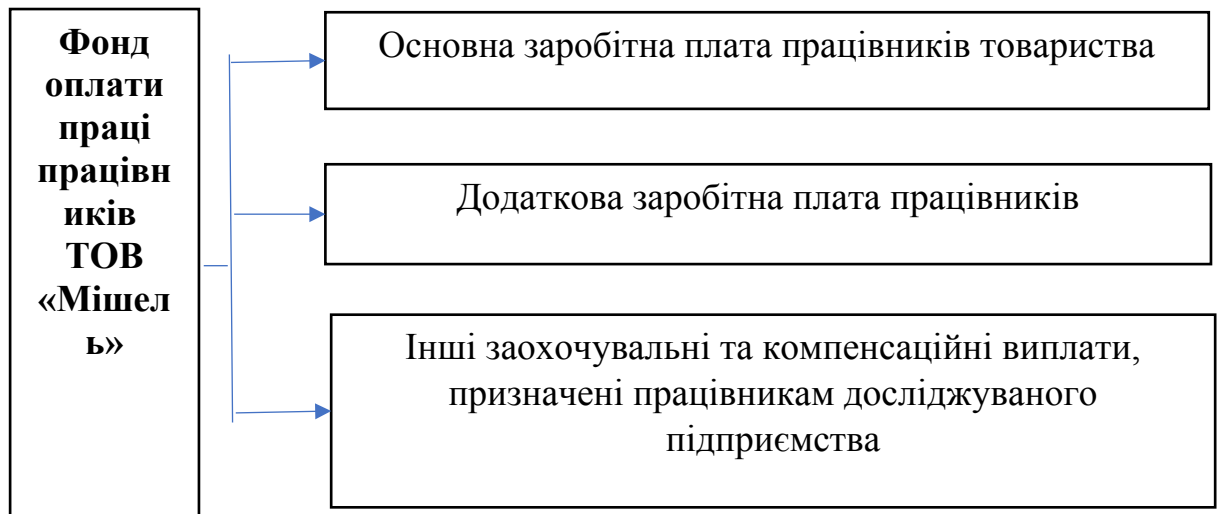


Рис. 1.4. Структура фонду заробітної плати ТОВ «Мішель»

Джерело: узагальнено автором, опрацювавши матеріал [34]

Основна заробітна плата представляє собою винагороду за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці. Ця форма винагороди регулюється тарифними ставками (або окладами для службовців). Фонд основної заробітної плати охоплює нарахування та винагороди за виконану основну роботу, розраховані на основі норм часу, обсягу виробітку та посадових окладів.

Відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати [31] до складу основної заробітної плати на підприємствах відносяться:

«винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво;

суми відсоткових або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (виручки), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), у разі, якщо вони є основною заробітною платою;

оплата при переведенні працівника на нижчеоплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених чинним законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком, не з вини працівника;

плата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників;

оплата праці за час перебування у відрядженні (не включає відшкодування витрат у зв'язку з відрядженням: добових, вартості проїзду, витрат на наймання житлового приміщення);

вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці;

оплата праці (включаючи гонорари) працівників, які не перебувають у штаті підприємства (за умови, що розрахунки проводяться підприємством безпосередньо з працівниками), за виконання робіт:

згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду (за винятком фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності);

згідно з обов'язками особам, які є членами спостережної ради або ревізійної комісії акціонерного товариства;

згідно з договорами між підприємствами про надання робочої сили (безробітним за виконання громадських робіт, учням та студентам, які проходять виробничу практику на підприємстві чи залучені на тимчасову роботу на період канікул)» [31]

Додаткова заробітна плата – це винагорода за ту роботу, яка була виконана понад встановлені та затверджені норми, за певні досягнення і проявлену винахідливість, а також дана винагорода сплачується за особливі умови праці. Вона включає в себе доплати, надбавки, різні компенсаційні виплати, встановлені відповідно до діючого законодавства; а також суми

премій за належне виконання поставлених перед працівником завдань. Так, додаткова заробітна плата включає в себе доплати за суміщення посад, роботу в нічний час, знання іноземної мови та застосування цих знань при виконанні своїх службових обов'язків, наявність наукового ступеня та вченого звання, оплату за невідпрацьований час та ін. Перелік усіх складових додаткової заробітної плати наведений в Інструкції зі статистики заробітної плати [31]

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат працівникам відносяться винагороди за річні результати роботи, премії, що розраховуються за спеціальними системами та положеннями, а також компенсації та інші виплати в грошовій та матеріальній формі, які не передбачені чинним законодавством або проводяться понад встановлені законодавством норми. Так, наприклад, до складу інших заохочувальних та компенсаційних виплат у ТОВ «Мішель» ТМ «FRAMEX» відносять: винагороди працівникам, які виплачуються за підсумками роботи за рік, або винагороди за вислугу років, виплата яких здійснюється один раз на рік, премії, одноразові заохочення та ін.

Отже, у ТОВ «Мішель» ТМ «FRAMEX» до фонду оплати праці його працівників включають:

фонд основної заробітної плати працівників досліджуваного товариства включає в себе суми заробітної плати, які нараховуються за виготовлену продукцію, надані послуги, відпрацьований час та виконання певних обов'язків;

фонд додаткової заробітної плати, до складу якого включаються: різні встановлені надбавки і доплати до тарифних ставок та посадових окладів; суми нарахованих та виплачених премій і винагород, за умови, що вони носять систематичний характер; суми матеріальної допомоги, певні встановлені соціальні пільги, які носять індивідуальний характер, а також оплата за невідпрацьований час та компенсація за невикористану відпустку.

Отже, питання нарахування заробітної плати є однією з ключових аспектів роботи бухгалтерії промислового підприємства чи товариства. З одного боку, це пов'язано із відносинами з працівниками, для яких заробітна

плата є основним засобом отримання матеріальних благ. З іншого боку, грошові кошти, що виступають як заробітна плата, є мірою, яка визначає надходження податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджету.

1.2. Оцінка, визнання та класифікація виплат працівникам відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку

Суми, які передбачені як виплати працівникам входять до складу витрат підприємства та становлять одну з найбільших складових у загальній сумі усіх витрат, понесених підприємством протягом звітного періоду. Основним нормативними документами, які регламентують відображення в обліку виплат працівникам, є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» і Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 19 «Виплати працівникам».

На думку Н. В. Овсяк, «однією з основних принципових відмінностей НП(С)БО від МСФЗ (IFRS; IAS) є жорстка регламентація дій бухгалтера й те, що НП(С)БО традиційно орієнтуються на запити регулюючих органів (податкова служба, Державний комітет статистики), в той час як МСФЗ (IFRS;IAS) головним чином орієнтовані на користувачів, які мають дійсний чи потенційний фінансовий інтерес до суб'єкта звітності: акціонерів, інвесторів, контрагентів» [20].

На нашу думку, погляди вчених-економістів щодо спільних чи відмінних моментів, викладених у МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам» та НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» можна умовно розділити на дві групи: науковці, які належать до першої групи, не вбачають кардинальних розбіжностей між цими двома стандартами, а другі - наголошують на певних моментах, які кардинально відрізняються.

Так, наприклад, С. Голов зазначає, що «ступінь розбіжності двох стандартів є помірною» [1, с. 204]. І. Жолнер схиляється до думки, що вищенаведені стандарти «практично не мають відмінностей» [5, с. 336]. Тоді як Н. Овсюк вважає, що в «НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» «інформація представлена у більш стислому вигляді, що дозволяє скоротити час на вивчення стандарту, але це не завжди полегшує роботу бухгалтера, адже все, що не описано в даному стандарті можна тлумачити по-різному, що може в подальшому призвести до неоднозначності обліку та виникнення помилок» [20].

З метою визначення спільних та відмінних рис МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам» та НП(С)БО «Виплати працівникам» проведемо аналіз цих двох стандартів, результати якого будуть викладені у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика НП(С)БО 26 і МСФЗ (IAS)19

НП(С)БО 26	МСФЗ (IAS) 19
1	2
Мета	
Визначає методологічні засади формування в обліку інформації щодо видів виплат працівникам за виконану певну роботу та розкриває порядок узагальнення інформації про них у фінансовій звітності;	Визначає відображення в обліку та звітності інформації про виплати працівникам;
Сфера застосування	
Обов'язковий до застосування будь-якими юридичними особами (крім бюджетних установ);	Використовується роботодавцями незалежно від виду та сфери діяльності;
Щодо яких виплат може застосовуватися	
Усі виплати, передбачені працівнику відповідно до законодавства;	Застосовується роботодавцем з метою відображення в обліку інформації щодо усіх виплат, за винятком тих, які регламентуються МСФЗ (IAS) 2 «Платіж на основі акцій»;
Визначення сутності терміну «виплати працівникам»	
не наводиться;	Виплати працівникам трактуються як «всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками» [15];
Склад виплат працівникам	
«поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченню трудової діяльності,	«короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності,

виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати працівникам» [18];	інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні» [15];
Короткострокові (поточні) виплати	
«заробітна плата за окладами та тарифами; інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати» [18];	«зарплати робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення; короткострокові компенсації за відсутність (оплачена щорічна відпустка та оплачена відпустка у зв'язку з хворобою); негрошові пільги (медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників» [15];

Продовження табл. 1.2

1	2
Виплати, пов'язані із закінченням трудової діяльності	
«різні види пенсійного забезпечення працівників (крім державного); інші зобов'язання підприємства, які воно бере на себе щодо своїх колишніх працівників» [18];	«пенсійне забезпечення; страхування життя після закінчення трудової діяльності та медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності» [15];
Інші довгострокові виплати працівникам	
«інші довгострокові виплати працівникам» [18];	«додаткова відпустка за вислугу років, оплачувана академічна відпустка, виплата до ювілеїв і за вислугу років, виплати пов'язані із тривалою непрацездатністю, виплати частки прибутку та премії, відстрочені компенсації» [15].

Джерело: узагальнено автором на основі: [15, 18]

Це пояснюється тим, що національні стандарти не суперечать міжнародним стандартам. Проте, варто відзначити, що, порівняно з НП(С)БО 26, МСБО 19 наводить більш детальний, хоча й далеко не вичерпний перелік виплат. У МСБО 19 до складу короткострокових виплат зазначено внески на соціальне забезпечення, виплати, пов'язані з участю працівників у прибутках підприємства, а також різні винагороди, що виплачуються в негрошовій формі (до них належать: медичне обслуговування, надання службового житла, автомобілів та видача безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг).

Такий підхід зумовлений тим, що відповідно до міжнародної практики «заробітна плата обліковується за методом «нетто», тобто утримання за дебетом заробітної плати не нараховують, а проводять за дебетом спеціального відведеного для цієї мети витратного рахунка «Витрати на соціальне страхування за рахунок працівників» і кредитом рахунка зобов'язань зі страхування працівників. Для відповідних утримань із боку власника підприємства окремо відводиться рахунок «Витрати на соціальне страхування за рахунок працедавця», аналогічний принцип відрахувань здійснюється за кожним видом страхування (соціального, пенсійного, медичного, безробіття)» [38].

Крім того, варто відзначити, що МСФЗ (IAS) 19 не у повній мірі розкриває інформацію щодо виплат працівникам у примітках до фінансової звітності, а НП(С)БО 26 не пояснює економічну сутність поняття «виплати працівникам».

При порівняльному аналізі складу короткострокових виплат працівникам було встановлено, що на відміну від національного стандарту, Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 19, регламентує не лише порядок нарахування заробітної плати, розрахунок виплат за невідпрацьований час і порядок нарахування премій, він також враховує виплати, які безпосередньо пов'язані з участю працівників у прибутках підприємства, різні негрошові винагороди та внески на соціальне забезпечення. Усі ці виплати визнаються як поточні, якщо їх виплата здійснюється регулярно або якщо вони плануються до виплати не пізніше, ніж через 12 місяців від періоду, в якому такі зобов'язання були нараховані. В іншому випадку їх відносять до складу довгострокових виплат [20].

Відповідно до НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» під іншими виплатами розуміють певні виплати, які призначені працівнику. За винятком виплат, що виплачуються при звільненні, виплат, які підлягають виплаті по закінченню трудової діяльності. Тобто тих, що не підлягають погашенню у повному обсязі протягом дванадцяти місяців від того місяця, у якому працівник виконував певний вид робіт [18]. Таким чином, бачимо, відсутність конкретизації що саме відноситься до даного виду виплат. Саме тому, на нашу думку, цей момент доцільно розкрити у документі про облікову політику.

Отже, порівнявши НП(С)БО 26 та МСБО 19, доцільною, на нашу думку, є пропозиція щодо трактування терміну «виплати працівникам» і конкретизація переліку короткострокових (поточних) та інших виплат. Це забезпечить формування прозорості інформації у бухгалтерському обліку щодо виплат працівникам і сприятиме гармонізації вітчизняного та міжнародного обліку у частині розрахунків за виплатами працівникам.

Висновки до першого розділу:

1. Виплати працівникам є однією з найбільш вагомих складових витрат підприємства, тому відображення інформації про них у бухгалтерському обліку є однією з найважливіших сторін облікового процесу. 2. Визначення терміну «виплати працівникам» міститься лише в Міжнародному стандарті фінансової звітності (IAS) 19 «Виплати працівникам». Згідно з цим стандартом дані виплати розглядаються як форми компенсації, які надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. У нормативно-правових документах України, що регулюють облік виплат працівникам, визначення цього поняття відсутнє.

3. Основні ознаки виплат працівникам, які були встановлені у результаті дослідження, дозволяють їх розглядати як будь-які форми актуальної чи майбутньої компенсації та додаткових пільг, що надаються працівнику та/або членам його сім'ї безпосередньо роботодавцем, чи через третю сторону відповідно до законодавства в обмін на послуги на підставі трудових відносин, що регламентуються трудовим договором між особою, яка надає ці послуги та суб'єктом господарювання.

4. Проведені дослідження свідчать про те, що міжнародний та національний стандарт усі виплати, які передбачені для працівників, поділяють на чотири однакові групи. Це пояснюється тим, що національні стандарти не суперечать міжнародним стандартам. Проте, варто відзначити, що, порівняно з НП(С)БО 26, МСБО 19 наводить більш детальний, хоча й далеко не вичерпний перелік виплат. У МСБО 19 до складу короткострокових виплат зазначено внески на соціальне забезпечення, виплати, пов'язані з участю працівників у прибутках підприємства, а також різні винагороди, що виплачуються в негрошовій формі (до них належать: медичне обслуговування, надання службового житла, автомобілів та видача безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг). Ще на що варто звернути увагу, це те, що МСФЗ (IAS) 19 не наводить у примітках до фінансової звітності повної інформації щодо виплат

працівникам, а у національних стандартах відсутнє трактування терміну «виплати працівникам».

РОЗДІЛ 2

Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам

2.1. Облікова політика підприємства щодо розрахунків за виплатами працівникам та її вплив на організацію обліку

Проведення реформ у системі бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності надає підприємствам більшу автономію у визначенні структури та методів ведення бухгалтерського обліку. Така автономність реалізується шляхом формування облікової політики підприємства, яка має здійснюватися відповідно до вимог чинного законодавства [12].

Одним із важелів управління розрахунками за виплатами працівникам є облікова політика, яка надає можливість поєднати державне регулювання з ініціативою окремого підприємства, враховуючи особливості його діяльності.

Формування такої облікової політики, яка забезпечить урахування всіх нюансів відображення в обліку інформації щодо розрахунків за виплатами працівникам є необхідністю для підприємства, оскільки це забезпечуватиме формування інформаційної бази щодо його зобов'язань та забезпечень і вірного представлення цієї інформації у всіх видах звітності [38].

Варто розглянути думки науковців щодо формування документу про облікову політику. Так, на багатьох підприємствах таким документом виступає Наказ про облікову політику, який вводиться в дію наказом керівника підприємства. Проте, в такому випадку виникає ситуація, коли необхідно визначити пріоритетність наказів, оскільки один наказ вводиться в дію іншим наказом. Саме тому науковці пропонують вирішити це питання таким чином, щоб розробити Положення про облікову політику. Так, П. Є. Житний, Т. М.

Сторожук пропонують розробку документу, який буде мати розпорядчі характеристики та називатиметься Положення або стандарт підприємства про облікову політику [35].

«Визначальним фактором при виборі типу документа для оформлення облікової політики є величина підприємства. Так, на малих (у деяких випадках і на середніх) підприємствах оформлення облікової політики слід здійснювати у вигляді наказу керівника або розпорядження власника. На великих підприємствах доцільно розробляти документ про облікову політику у вигляді положення» [35, с.48]. ТОВ «Мішель» у якості документа, що регламентує основні положення облікової політики використовує Наказ про облікову політику (дод. В1).

Ефективне управління підприємством вимагає організації обліку у всіх структурних підрозділах ТОВ «Мішель», тому дуже важливо насамперед визначитися з етапами формування облікової політики. На думку П. Є. Житного формування облікової політики і розробка документу, у якому будуть узагальнюватися її норми, варто проводити у сім етапів: «організаційний, підготовчий, визначення зовнішніх умов і процесів, формування чинників внутрішнього середовища, вибору елементів облікової політики за об'єктами, інформаційного забезпечення та заключний етап» [35]. Л. В. Городянська виокремлює «три етапи: організаційний, технологічний та заключний» [35, с.140–146].

У результаті дослідження, враховуючи думку науковців, нами виокремлено елементи облікової політики щодо розрахунків за виплатами працівникам та запропоновано формування документи про облікову політику здійснювати у три етапи: організаційно-технічним, методичним та підсумковим (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Організаційна схема відображення в обліковій політиці інформації щодо виплат працівникам ТОВ «Мішель»

Джерело: запропоновано автором

З метою ефективної організації обліку розрахунків за виплатами працівникам необхідно керуватися документами, які регламентують це питання на нормативно-законодавчому рівні. Нормативна база ТОВ «Мішель» з питань регулювання обліку виплат працівникам узагальнена та наведена на рис.2.2.



Рис. 2.2. Перелік основних нормативно-правових актів, які регулюють порядок здійснення виплат працівникам ТОВ «Мішель»

Джерело: сформовано автором

Також варто відзначити, що нормами облікової політики підприємства регламентуються і програми виплат працівникам, які обираються серед програм, представлених у НП(С)БО 26 «Виплати працівникам». До зазначених видів програм належать: «програми виплат за участі кількох роботодавців; програми виплат інструментами власного капіталу; програми виплат після закінчення трудової діяльності» [18].

Перелік і склад зобов'язань та забезпечень підприємство здійснює самостійно, орієнтуючись на власні потреби і особливості своєї діяльності. «Забезпеченнями є зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу, які в аспекті до виплат працівникам формуються для

відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення тощо» [17]. Облікова політика щодо забезпечень надає детальну інформацію про формування та використання резервів для майбутніх платежів, включаючи процес їх створення та використання.

З метою врегулювання облікової політики ТОВ «Мішель» та забезпечення розкриття її елементів у частині розрахунків за виплатами працівникам пропонуємо у документі, який регламентує облікову політику досліджуваного товариства зазначати наступну інформацію:

«склад поточних виплат працівникам; порядок визнання поточних виплат працівникам зобов'язаннями; визнання виплат при звільненні, по закінченні трудової діяльності; визнання актуарних прибутків (збитків); інші виплати працівникам; форми, системи, розміри заробітної плати та інших виплат; створення фондів для виплати щорічної винагороди за вислугу років та за підсумками роботи за рік, напрями їх використання; порядок створення резерву на виплату відпускних працівникам; проведення інвентаризації розрахунків з оплати праці; форми внутрішньої звітності щодо розрахунків з виплат працівникам; порядок зберігання первинних документів і реєстрів обліку виплат працівникам» [37].

Варто відзначити, що для підприємства є важливою технічна складова облікової політики, яка регламентує «питання, пов'язані із документацією, системою рахунків щодо різних виплат працівникам; формами, порядком та строками формування внутрішньої звітності; інформаційним та програмним забезпеченням ведення бухгалтерського обліку» [37].

Таким чином, облікова політика є важливою для різних видів підприємницької діяльності, таких як виробнича, комерційна, грошово-кредитна, банківська, страхова, і для різних галузей господарювання. Проте, кожен випадок має свої особливості. Саме тому надані пропозиції по формуванню елементів та норм облікової політики мають суттєвий вплив на організацію бухгалтерського обліку в частині розрахунків за виплатами

працівникам та на ефективність управління господарською діяльністю підприємства і його стратегію розвитку у майбутньому.

2.2. Організація і методика бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам та шляхи його удосконалення

Основним завданням бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам ТОВ «Мішель» є дотримання правильності нарахування сум виплат, проведення утримань з них та своєчасне їх погашення.

Організація обліку розрахунків за виплатами працівникам проводиться відповідно до штатного розпису, трудових та цивільних угод, укладених відповідно до норм чинних нормативних та законодавчих актів [34], а також внутрішніх документів, розроблених самим підприємством таких як: Положення про оплату праці, колективний договір, Положення про преміювання працівників підприємства та ін. З метою налагодження ефективної організації бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам досліджуваного підприємства необхідним є розробка проекту організації зобов'язань (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Проект організації обліку виплат працівникам ТОВ «Мішель»

Складові	Зміст складових проекту
Загальні положення	Розробка внутрішніх та вивчення зовнішніх нормативно-законодавчих актів з обліку виплат працівникам.
Організаційна складова	Розробка та затвердження робочих інструкцій щодо правильності заповнення документів
Первинний облік розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві	Організація первинного обліку та затвердження графіків документообігу на підприємстві
Синтетичний та аналітичний облік виплат працівникам підприємства	Організація аналітичного та синтетичного обліку виплат у розрізі кожного працюючого.
Формування звітності	Узагальнення інформації у формах фінансової, податкової та статистичної звітності, а також розробка внутрішньогосподарських форм звітності (за потреби).

Джерело: розроблено автором

ТОВ «Мішель», як правило, здійснює нарахування поточних виплат працівникам до складу яких належать:

- суми винагород, які виплачуються працівникам за виконану роботу, що розраховуються відповідно до встановлених законодавством норм праці. Дані виплати належать до основної заробітної плати;

- додаткові виплати до складу яких включаються суми винагород за виконану понаднормову роботу, або за особливі умови праці, за суміщення посад працівником, за досягнення трудових успіхів і т.д. Ці виплати формують фонд додаткової заробітної плати;

- інші заохочувальні та компенсаційні виплати до складу яких входять суми премій, винагороди за підсумками певного звітного періоду, різного роду компенсаційні виплати, які можуть здійснюватися як у грошовому, так і у натуральному вигляді.

На рис. 2.3 систематизований перелік поточних виплат ТОВ «Мішель» відповідно до НП(с)БО 26 «Виплати працівникам».

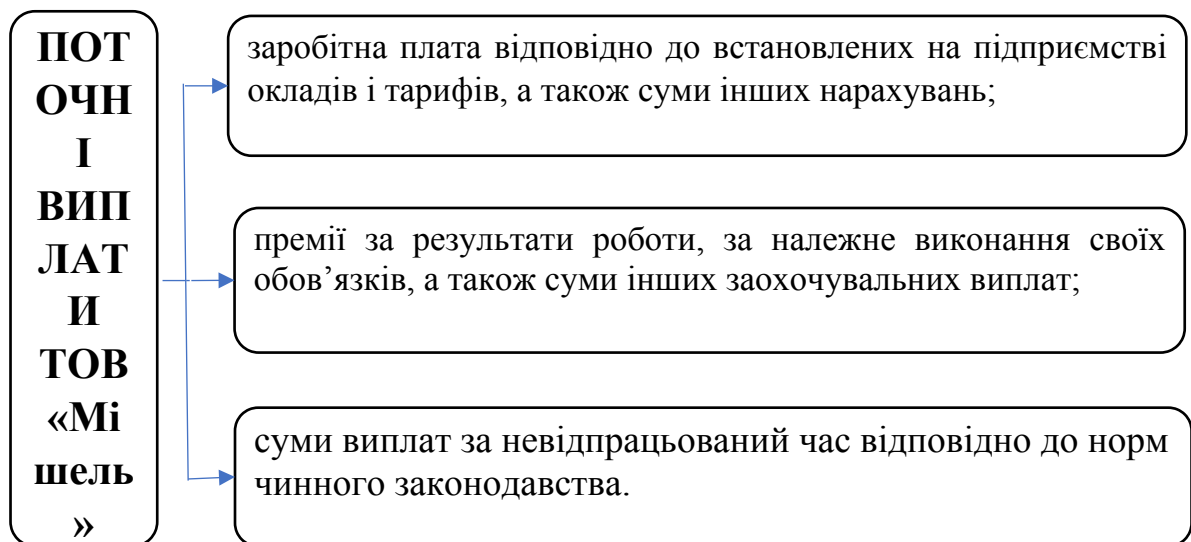


Рис. 2.3. Структура поточних виплат працівникам ТОВ «Мішель»

відповідно до НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»

Джерело: узагальнено автором на основі [18]

У ТОВ «Мішель» найбільша частка у загальній сумі поточних виплат належить основній заробітній платі.

Варто відзначити, що перш, ніж розглядати порядок нарахування виплат працівникам ТОВ «Мішель» необхідно приділити увагу початковому етапу, тобто правильності оформлення осіб у якості працівників даного підприємства. Тобто прийняття працівника на роботу, призначення на певну посаду, правильність оформлення відповідних документів, які у подальшому будуть розглядатися як підстава для проведення нарахувань усіх виплат.

Організацією особового складу базового підприємства займається відділ кадрів, який відповідає за правильність оформлення усіх документів на підставі яких здійснюється прийняття працівника на роботу, призначення на посаду або звільнення з неї, переведення в інший структурний підрозділ і т.д. Так, на рис. 2.4 наведена блок-схема формування документів при прийнятті працівника на роботу.

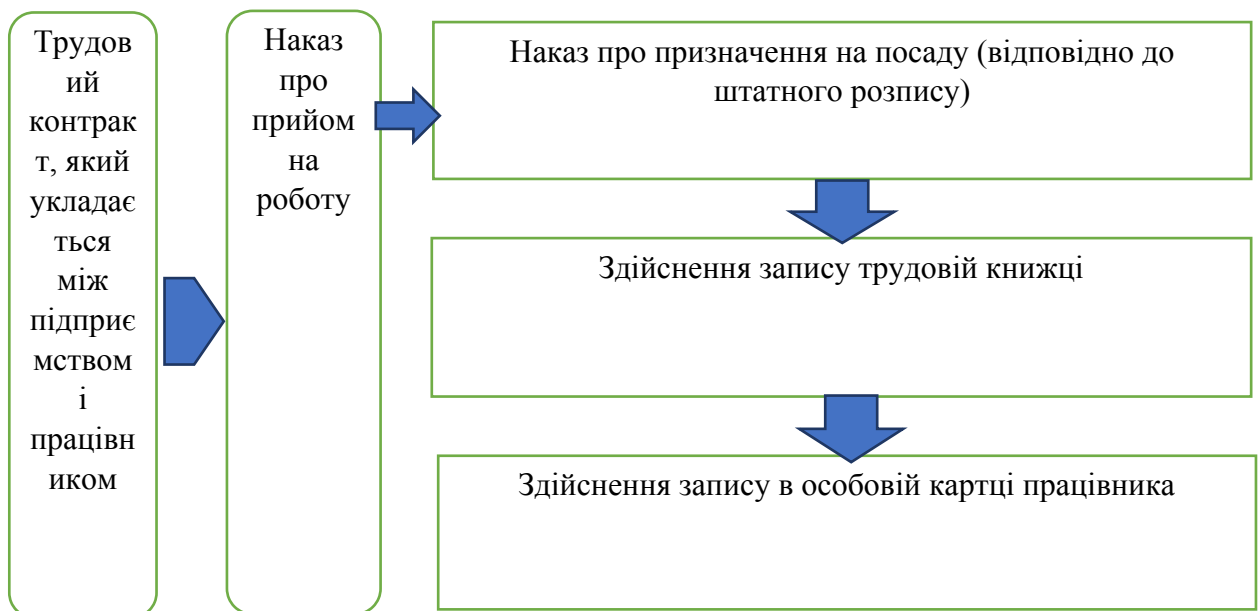


Рис. 2.4. Блок-схема формування документів при прийнятті працівника на роботу у ТОВ «Мішель»

Джерело: сформовано автором

При формуванні особової картки працівника до неї обов'язково додаються копії підтверджуючих документів.

Крім того, для первинного обліку чисельності персоналу у ТОВ «Мішель» використовують такі документи, як:

«наказ про переведення на іншу роботу;
наказ про звільнення;
наказ про надання відпустки і т. д» [14].

Первинні документи, які використовуються на досліджуваному підприємстві та порядок їх узагальнення в регістрах аналітичного обліку наведені на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Схема документообігу з нарахування поточних виплат ТОВ «Мішель»

Джерело: узагальнення автором

Розглянемо основні первинні документи, на підставі яких здійснюється нарахування заробітної плати. Так, табель обліку використання робочого часу використовується базовим підприємством з метою нарахування заробітної плати працівникам, яким нараховується погодинна оплата праці.

Оперограму табеля обліку використаного робочого часу наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

**Оперограма руху табелю обліку використаного робочого часу
ТОВ «Мішель»**

Вид робіт	Виконавці			
	Табельник	Керівник структурного підрозділу,	Бухгалтер	Архів
1	2	3	4	5
Складання документу із зазначенням усіх необхідних реквізитів				
Перевірка інформації, зазначеної у документі				
Перевірка правильності заповнення документа				
Нарахування заробітної плати				
Передача до архіву				

Джерело: узагальнено автором [22]

Для того, щоб нарахувати відрядну заробітну плату робітникам необхідно мати інформацію не лише про відпрацьований час, але й володіти інформацією про обсяг виконаної роботи. З цією метою застосовують спеціальні форми документів. Так, в індивідуальному виробництві для робітника-відрядника одним із первинних документів на підставі якого проводиться нарахування виплат, є наряд. У серійних виробництвах - маршрутний лист, який ще може бути об'єднаний із змінним рапортом.

Оперограма наведена у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Оперограма наряду на відрядну роботу, який складається

ТОВ «Мішель»

Зміст роботи	Відповідальні виконавці				
	Обліковець цеху, бригади	Нормувальник	Майстер	Бухгалтер	Старший бухгалтер відділу
Заповнення реквізитів документа: - назва виконуваних робіт, операції, які формують процес, код витрат;					
- розряд роботи, розцінки, встановлена норма часу для виконання завдання, підписи;					
- ПІБ, табельний номер працівника, дата початку виконання роботи, встановлені терміни виконання					
Ознайомлення з нарядом та підписання його працівником, який займатиметься виконанням роботи					
Виконання видів робіт, зазначених у наряді					
Опрацювання даних наряду					
Передача до архіву					

Джерело: узагальнено автором [22]

Графік руху наряду на відрядну роботу ТОВ «Мішель» наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Графік руху наряду на відрядну роботу у ТОВ «Мішель»

Зміст операції	Час складання та переміщення документа	Місце, де відбувається формування або обробки документа	Особа, відповідальна за виконання вказаних робіт
1	2	3	4
Заповнення реквізитів документа: - назва виконуваних робіт, операції, які формують процес, код витрат;	У день, який передуює дню початку робіт, зазначених в наряді.	Цех, бригада	Начальник, цеху, бригадир

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4
- розряд роботи, розцінки, встановлена норма часу для виконання завдання, підписи;	Протягом трьох годин з моменту одержання завдання	Розрахунковий відділ	Нормувальник
- ПІБ, табельний номер працівника, дата початку виконання роботи, встановлені терміни виконання	Протягом зміни	Цех	Начальник, цеху, бригадир
Ознайомлення з нарядом та підписання його працівником, який займатиметься виконанням роботи	По закінченню зміни	Робоче місце робітника цеху	Майстер, бригадир
Виконання робіт, зазначених в наряді	Протягом зміни	Робоче місце робітника цеху	Майстер, бригадир
Опрацювання даних наряду	По закінченню зміни	Бухгалтерія	Бухгалтер
Передача до архіву	Після виконання	Бухгалтерія	Старший бухгалтер сектора

Джерело: узагальнено автором [22]

Зведений графік руху носіїв з обліку виплат працівникам наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Зведений графік руху носіїв з обліку праці та її оплати у

ТОВ «Мішель»

Назва документа	Складання та передання		Прийом та перевірка		Обробка даних і їх подальша фіксація		Архівація носіїв інформації	
	викона- вець	строк	викона- вець	строк	викона- вець	строк	викона- вець	строк
Табель обліку використання робочого часу	табель- ник	2 числа поточного місяця	бухгал- тер	2 числа поточного місяця	бухгал- тер	2 числа поточного місяця	бухгал- тер	9 числа поточн ого місяця
Наряд на відрядну роботу	майс- тер	Щодня за попередн ій день	бухгал- тер	Щодня на другий день після одержання	бухгал- тер	Щодня після одержання	бухгал- тер	9 числа поточн ого місяця
Рапорт про виробіток	майс- тер	2, 12, 22 числа	бухгал- тер	3, 13, 23 числа	бухгал- тер	4, 14, 24 числа	бухгал- тер	9 числа поточн ого місяця

місяця

Джерело: складено автором

Перед нарахуванням заробітної плати бухгалтер повинен перевірити правильність даних, наведених у первинних документах, а потім переходити до безпосереднього розрахунку виплат працівникам.

Графік роботи бухгалтера з обліку виплат працівникам ТОВ «Мішель» зображено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Графік роботи бухгалтера, який відповідає за розрахунки за виплатами працівникам ТОВ «Мішель»

Вид робіт	Термін	Час	Особа, якій передається документ
Приймання документів з обліку погодинної оплати праці	Вт., чт	10.00 – 12.00	Бухгалтер
Приймання документації, на підставі якої здійснюється нарахування відрядної зарплати	Вт., чт	10.00 – 12.00	Бухгалтер

Джерело: розроблено автором

Інформація щодо розрахунків за виплатами працівникам накопичується на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [6].

«По кредиту рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються суми нарахованої заробітної плати. По дебету рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються утримання із заробітної плати, суми виплаченої заробітної плати, а також депонована заробітна плата» [25]. У ТОВ «Мішель» до субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» додаткові аналітичні рахунки не ведуться. Саме тому вся сума заробітної плати, яка була нарахована списується на рах. 661 не виокремлюючи суму основної, додаткової заробітної плати чи інших виплат, які відображаються на субрахунку 663, що спричиняє плутанину при відображенні інформації щодо різного роду виплат. Саме тому ТОВ «Мішель» запропоновано відкрити наступні субрахунки, які зображені на рис. 2.5.



Рис. 2.6. Модель аналітичного обліку поточних виплат працівникам, запропонована для ТОВ «Мішель»

Джерело: запропоновано автором

На нашу думку, використання ТОВ «Мішель» запропонованих субрахунків забезпечить оптимізацію та удосконалення обліку виплат працівникам, які передбачені при звільненні або по закінченню трудової діяльності, а також інших виплат; дасть можливість підвищити ефективність взаємодії користувачів різних рівнів та забезпечить необхідною інформацією з метою проведення аналітики розрахунків за виплатами працівникам.

Щодо узагальнення інформації щодо виплат працівникам у формах звітності, то варто зазначити, що «у Балансі для відображення інформації щодо стану розрахунків підприємства за заробітною платою і єдиним соціальним внеском призначені такі рядки: 1155 «Інша поточна дебіторська заборгованість», 1625 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування», 1630 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками із

оплати праці». В Звіті про фінансові результати вищезазначена інформація наводиться у розділі III «Елементи операційних витрат» в таких рядках: 2505 «Витрати на оплату праці», 2510 «Відрахування на соціальні заходи», 2520 «Інші операційні витрати» (у частині витрат на оплату праці й нарахувань на соціальні заходи, що включають до інших операційних витрат). В Звіті про грошових коштів відображають витрачання коштів на виплати працівникам за рядком 3105, із рядку 3110 «Відрахування на соціальні заходи» вказують сплату єдиного соціального внеску» [5].

Дослідивши організацію і методику бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам доцільно буде розглянути Вдосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам в умовах застосування сучасних інформаційних систем і комп'ютерних технологій

2.3. Вдосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам в умовах застосування сучасних інформаційних систем і комп'ютерних технологій

Вплив комп'ютерної техніки на сферу обліку суттєво змінив підходи до організації бухгалтерського обліку, що проявляється у підвищенні швидкості обробки даних та наданні користувачам звітної інформації.

Згідно з чинним законодавством, підприємство самостійно обирає форму ведення бухгалтерського обліку. У контексті комп'ютеризації цей підхід призводить до розширення та уточнення змісту обраної форми. Вона включає не лише методи, але також і інформаційні та технологічні аспекти організації обліку на підприємстві та обробки облікових даних.

Основним перевагами ведення обліку із застосуванням комп'ютерних технологій та інформаційних систем є:

наявність в бухгалтерській програмі основ для формування бухгалтерських записів господарських операцій, які відбулися протягом звітного періоду;

ураховуючи вимоги сучасності та потребу для деяких підприємств переходити на ведення обліку з використанням міжнародних стандартів, застосування комп'ютерних технологій дозволяє одночасно вести облік за кількома видами стандартів. Навіть у випадку використання тільки національних стандартів існує можливість отримання результатів і показників, розрахованих за різними методиками;

можливість формування внутрішньогосподарської звітності відповідно до форм, розроблених підприємством. Крім того, застосування комп'ютерних продуктів забезпечує можливість представлення користувачам інформації з будь-яким ступенем деталізації, за необхідний звітний період;

Використання комп'ютерних технологій призводить до змін у структурі організації бухгалтерського обліку. Особливо важливим є те, що комп'ютерна техніка перетворюється з допоміжного інструменту в ключовий фактор, який відіграє провідну роль у процесах обліку.

Одним з ключових шляхів удосконалення систем управління є інтеграція нових інформаційних технологій, під якою, як правило, розуміють комплекс методів та процедур, які забезпечують ефективне виконання функцій, пов'язаних зі збором, обробкою, передачею, зберіганням і представленням інформації, яка необхідна користувачам.

Автоматизоване ведення обліку розрахунків за виплатами працівникам виступає одним із головних та найбільш важливих напрямків удосконалення бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві. Можна виділити наступні етапи організації обліку розрахунків за виплатами працівникам з використанням інформаційних технологій:

обробка вхідної документації, тобто первинних документів, які є підставою для нарахування виплат працівнику;

нарахування сум, які підлягають виплаті працівнику за виконану ним роботу, надані послуги або, враховуючи інші підстави, передбачені законодавством;

відображення на рахунках бухгалтерському обліку сум нарахованих виплат у розрізі кожного окремого працівника;

розрахунок сум обов'язкових та необов'язкових утримань.

При вирішенні завдань з обліку додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат використовується аналогічний підхід, який описаний вище. Зокрема, розрахунок додаткової заробітної плати для працівника протягом усього розрахункового періоду базується на первинних документах, які включають в себе інформацію про виробіток та відпрацьований час, нарахування, а також підрахунок різних видів утримань і визначення суми, яку необхідно виплатити працівнику підприємства.

Інформаційні продукти, які використовуються ТОВ «Мішель» можна умовно розділити на групи в залежності від призначення: для організації електронного документообігу ("М.Е.Doc", "ЕСМ-система"); як інформаційно-правове забезпечення (Ліга-закон, Інтернет-консультант), а також спеціалізовані програми для ведення обліку. До недавнього часу товариство використовувало програму «1С:Бухгалтерія», але, на даний момент, для ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності застосовується програмний продукт «BAS Бухгалтерія», який включає в себе технологічну платформу та прикладну частину (конфігурацію), яка дозволяє вести облік виплат працівникам «з можливістю використання спрощеного режиму обліку нарахувань і спрощеного кадрового обліку без створення документів, а також формувати бухгалтерські записи по нарахуванню заробітної плати в 2-х режимах» [19].

Після проведеного опрацювання інформації, зазначеної у первинних документах бухгалтер проводить розрахунок суми виплат працівнику. Для нарахування працівникам заробітної плати призначений документ, у якому узагальнено необхідну інформацію.

Програма BAS Бухгалтерія дозволяє виконувати прості розрахунки заробітної плати, враховуючи оклад працівника, кількість робочих днів у місяці і кількість відпрацьованих днів працівником за цей період. Однак вона не включає функцію розрахунку відрядної оплати праці. Тому, припускається, що бухгалтер вручну обчислює заробітну плату кожного працівника, і в кінці місяця формується список зарплати для нарахування.

Для зберігання відомостей, які використовуються бухгалтером для нарахування заробітної плати призначений довідник «Співробітники». Для введення в довідник інформації щодо нового співробітника або зміни інформації про раніше прийнятих на роботу співробітників, рекомендується використовувати документи типової конфігурації - кадрові накази (рис. 2.7).

Рис. 2.7. Формування довіднику «Співробітники» у ПП «BAS Бухгалтерія»

Джерело: сформовано з використанням програмного продукту «BAS Бухгалтерія»

Операції з нарахування та виплати заробітної плати працівникам підприємства оформлюються за допомогою документів типової конфігурації (рис. 2.8).

Демонстраційна база - BAS Бухгалтерія, редакція 2.1 (BAF)

Початкова сторінка

Нарахування зарплати x

Нарахування зарплати ДОО-000002 від 30.09.2021 12:00:00

Провести та закрити

Зарплати

Місяць нарахування: **Вересень, 2021** | Організація: **Добро** | Дата: **30.09.2021 12:00** | Номер: **ДОО-000002**

Підрозділ: **Адміністрація**

Заповнити | Підбір | Перерахувати

Попередній розрахунок: ☐ | Перерахунок ПДФО з початку року: ☐

Підсумки по документу

Нарахування | Утримання | Внески | ПДФО | Внески ФОП

N	Співробітник	Підрозділ	Нарахування	Розмір	Дата початку	Результат	Відпрацьовано днів	Норма днів	Норма днів за місяць	Календарні дні
1	Абдулов Юрій Володимирович (осн.)	Адміністрація Бухгалтер	Оклад по днях	9 500,000	01.09.2021	9 500,00	22,00	22,00	22,00	30
2	Абдулов Юрій Володимирович (осн.)	Адміністрація Бухгалтер	Індексація зарплати	1,000	01.09.2021	80,89				
3	Аксенов Артур Петрович (осн.)	Адміністрація Бухгалтер	Оклад по днях	9 800,000	01.09.2021	9 800,00	22,00	22,00	22,00	30
4	Аксенов Артур Петрович (осн.)	Адміністрація Бухгалтер	Індексація зарплати	1,000	01.09.2021	80,89				

Докладніше див. Розрахунковий листок

Коментар: | Відповідальний: **Админенко Віктор Сергійович**

Рис. 2.8 Формування журналу «Заробітна плата» у ПП «BAS Бухгалтерія»

Джерело: сформовано з використанням програмного продукту «BAS Бухгалтерія»

На суму виплаченої заробітної плати, зазначеної в платіжній відомості, необхідно виписати видатковий касовий ордер, якщо виплати здійснюються через касу підприємства. По завершенні розрахунку заробітної плати можуть бути сформовані розрахункова відомість і розрахункові листки. Ці документи генеруються на основі журналу обліку заробітної плати. Порядок формування документів у програмному продукті «BAS Бухгалтерія», відповідно до яких буде здійснюватися виплата заробітної плати наведений на рис. 2.9.

Демонстраційна база - BAS Бухгалтерія, редакція 2.1 (BAF)

Початкова сторінка

Відомість в касу ДОО-000001 від 06.09.2021 x

Виплата зарплати видатковими ордерами x

Виплата зарплати видатковими ордерами

Платіжна відомість: **Відомість в касу ДОО-000001 від 06.09.2021**

Стаття руху грошових коштів: **Виплата зарплати**

Дата видаткових ордерів: **06.09.2021 00:00:00**

Видаткові ордери

Працівник	Рахунок	Сума	ВКО
☐ Любимов Геннадій Володимирович	661	3 503,40	Видатковий касовий ордер ДОО-000001 від 06.09.2021 00:00:00
☐ Максимов Юрій Олегович	661	4 041,55	Видатковий касовий ордер ДОО-000002 від 06.09.2021 00:00:00
☐ Титов Артур Володимирович	661	3 250,39	Видатковий касовий ордер ДОО-000003 від 06.09.2021 00:00:00

Створити документи | Провести документи

Рис.2.9. Виплата зарплати з каси у ПП «BAS Бухгалтерія»

Джерело: сформовано з використанням програмного продукту «BAS Бухгалтерія»

Якщо ж підприємство здійснює виплату через установу банку, перераховуючи кошти на карт-рахунки працівників, то формується окрема платіжна відомість на підставі якої і зараховуються визначені суми вказаним у відомості працівникам (рис. 2.10).

Демонстраційна база - BAS Бухгалтерія, редакція 2.1 (BAF)

Початкова сторінка

Відомість в банк ДОО0-000003 від 06.09.2021 * x

Відомість в банк ДОО0-000003 від 06.09.2021 *

Провести та закрити | Записати | Провести | Документи за податками | Створити на підставі | Друк

Організація: Добро | Дата: 06.09.2021 | Номер: ДОО0-000003

Підрозділ: Адміністрація

Зарплатний проект:

Виплачувати: Чергова виплата

Місяць виплати: Серпень 2021

Заповнити | Змінити | Без округлення

Виплата зарплати | ПДФО | Фізичні особи

N	Фізична особа	До виплати	Номер особового рахунку
1	Адапов Юрій Володимирович	4 070.96	123456789103
2	Аксьонов Артур Петрович	4 197.45	123456789102
3	Богословський Федір Михайлович	3 607.12	123456789101
4	Іванцова Лілія Євгенівна	4 576.95	123456789132
		16 452.48	

Підписи

Коментар: | Відповідальний: Админенко Віктор Сергійович

**Рис.2.10. Формування документів у ПП «BAS Бухгалтерія»
на виплату заробітної плати через установу банку**

Джерело: сформовано з використанням програмного продукту «BAS Бухгалтерія»

Для отримання комплексної і деталізованої інформації про розрахунки з оплати праці персоналу можна скористатися звітами стандартного формату, сформувавши, наприклад, оборотно-сальдову відомість за субрахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою» (рис. 2.11).

Розрахунки за виплатами працівникам посідають одне з основних місць у загальній сумі витрат підприємства. Значна частина цих витрат вимагає особливого контролю зі сторони бухгалтерської служби. Особливо це

стосується управлінського обліку, оскільки цей облік повинен включати в себе вирішення питань, таких як: визначення переліку виплат працівникам, уточнення структури кожного виду виплат, а також розробка форм внутрішньогосподарської звітності з урахуванням інформації про виплати працівникам.

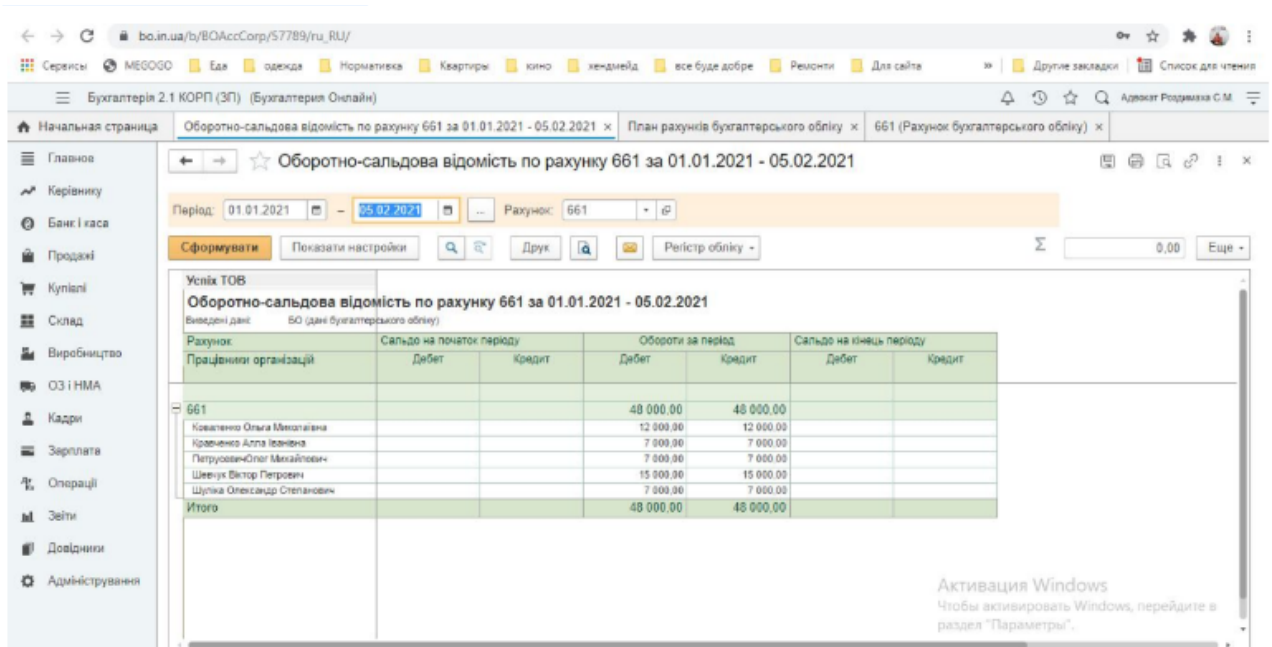


**Рис.2.11. Формування оборотно-сальдової відомості у
ПП «BAS Бухгалтерія»**

Джерело: сформовано з використанням програмного продукту «BAS Бухгалтерія»

Враховуючи той факт, що виплати працівникам формують витрати товариства, за матеріалами якого виконувалася кваліфікаційна робота, тому на нашу думку, їх облік доцільно здійснювати в два самостійних етапи:

- чіткий розрахунок сум, які підлягають виплаті працівникам у залежності від їх призначення, а також обрахування податків та зборів, утримання яких передбачено законодавством;
- розподіл вказаних витрат на рахунки накладних витрат та рахунки виробництва (облік витрат на робочу силу).

У зв'язку з тісним зв'язком між витратами на оплату праці та виплатами працівникам і кількістю працюючих осіб, у ТОВ «Мішель» важливо

здійснювати планування необхідної кількості робітників. Даним товариством застосовується система погодинної та відрядної оплати праці.

Крім того, пропонуємо використовувати систему акордної оплати праці. Особливість цієї системи полягає в тому, що завдання повинно бути виконане у визначені строки, що впливає на оплату. Основним документом для обліку заробітної плати при використанні акордної системи є акордний наряд. Таким чином, разом із відповідною формою оплати праці, цей документ може бути широко застосований на практиці досліджуваного підприємства.

Висновки до другого розділу:

1. Важливим інструментом управління виплатами працівникам є облікова політика, яка дозволяє поєднувати державне регулювання з ініціативою конкретного підприємства. Створення чіткої облікової політики та ефективної організації обліку розрахунків за виплатами працівникам визначено тим, що цей аспект бухгалтерського обліку виступає як джерело інформації для управлінських рішень щодо зобов'язань та забезпечень підприємства, а також надає фінансову звітність для зовнішніх користувачів.

2. З метою забезпечення повною, достовірною та своєчасною інформацією управлінський персонал для прийняття ефективних рішень пропонується оптимізувати формування документу, який регламентує облікову політику підприємства та здійснювати його формування за наступними етапами: організаційно-технічним, методичним і підсумковим.

3. З метою ефективної організації бухгалтерського обліку виплат працівникам ТОВ «Мішель» запропоновано деталізувати у документі про облікову політику: перелік поточних виплат працівникам товариства; «порядок визнання поточних виплат працівникам зобов'язаннями; визнання виплат при звільненні, по закінченні трудової діяльності; визнання актуарних прибутків (збитків); інші виплати працівникам; форми, системи, розміри заробітної плати та інших виплат; створення фондів для виплати щорічної винагороди за вислугу років та за підсумками роботи за рік, напрями їх використання; порядок

створення резерву на виплату відпускних працівникам; проведення інвентаризації розрахунків з оплати праці; форми внутрішньої звітності щодо розрахунків з виплат працівникам; порядок зберігання первинних документів і реєстрів обліку виплат працівникам» [35].

4. Запропоновано відкривати відповідні субрахунки у розрізі видів виплат працівникам до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Це забезпечить оптимізацію та удосконалення обліку виплат працівникам, які передбачені при звільненні або по закінченню трудової діяльності, а також інших виплат; дасть можливість підвищити ефективність взаємодії користувачів різних рівнів та забезпечить необхідною інформацією з метою проведення аналітики розрахунків за виплатами працівникам.

РОЗДІЛ 3

ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

3.1. Контроль розрахунків за виплатами працівникам: методичні аспекти, практика проведення та напрями його удосконалення

Основним джерелом доходу працівників, як правило, є заробітна плата, яку вони отримують. Відображення в обліку інформації щодо виплат працівникам, які передбачені законодавством, є пріоритетним для підприємства, оскільки сприяє ефективному управлінню та контролю за своєчасним здійсненням розрахунків та ефективністю використання трудових ресурсів.

Контроль розрахунків за виплатами працівникам є досить відповідальним аспектом діяльності будь-якого підприємства, оскільки правильність його оцінок та ухвалені на їхній основі управлінські рішення впливають на витрати підприємства, на формування його доходів та результативність роботи його працівників. Основна мета контролю при дослідженні питань, пов'язаних з виплатами, передбаченими для працівників, полягає у визначенні сильних сторін контролю, щоб переконатися у відсутності суттєвих помилок.

Систему внутрішнього контролю можна вважати ефективною, якщо вона здатна вирішувати поставлені завдання:

- забезпечувати мінімізацію ризиків для підприємства;
- сприяє ефективному використанню ресурсів та збереженню майна підприємства;
- сприяє об'єктивному розподілу прибутку, у т. ч. з метою заохочення працівників, забезпечуючи соціальний захист працюючих.

Основні завдання внутрішньогосподарського контролю розрахунків за виплатами працівникам узагальнено на рис. 3.1.

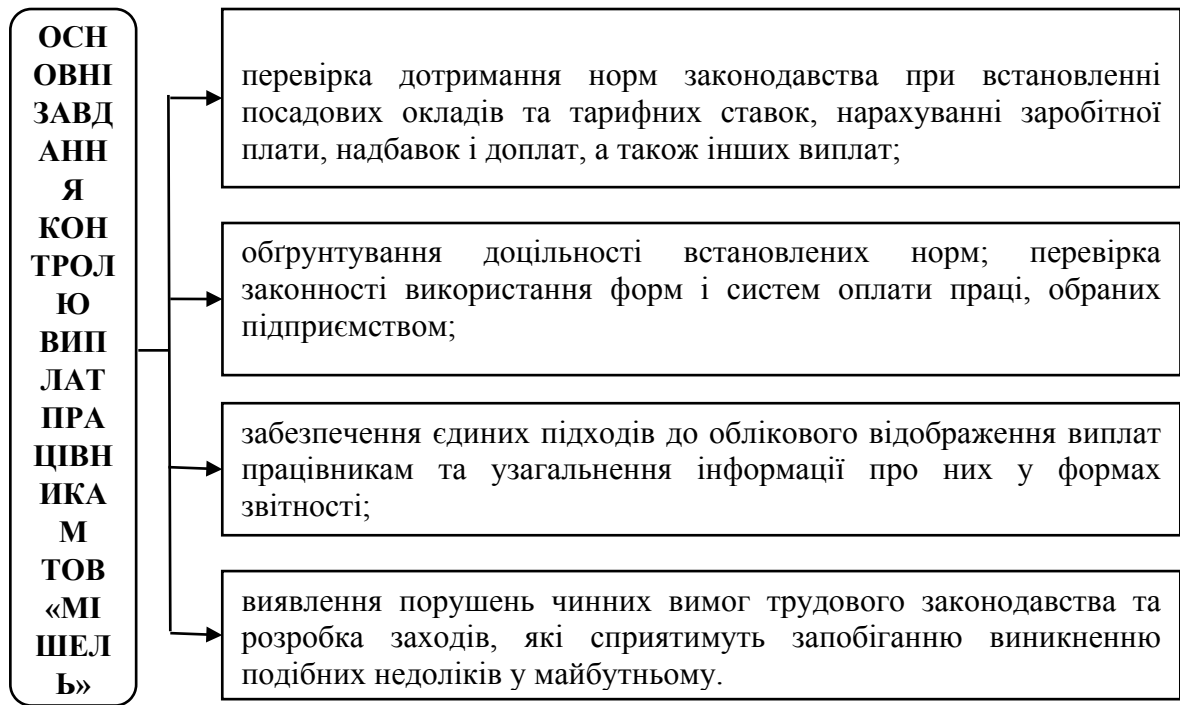


Рис. 3.1. Основні завдання контролю розрахунків за виплатами працівникам

Джерело: узагальнено автором

Також варто відзначити, що ефективність функціонування системи в значній мірі залежить від якості інформаційного забезпечення, яке надає суб'єктам контролю можливість отримувати якісну та своєчасну інформацію про стан діяльності. Це, у свою чергу, обумовлено надійністю комп'ютерних програм, що відповідають за збір, вимірювання, реєстрацію, обробку, зберігання і передачу різних видів інформації. Таким чином, проблеми в системі внутрішнього контролю завжди повинні розглядатися в контексті проблем організації бухгалтерського обліку.

Науковець Д. К. Робертсон вважає, що система внутрішнього контролю включає в себе визначені процедури і політику компанії, які спрямовуються на запобігання, виявлення і виправлення допущених помилок чи викривлень інформації, які можуть бути відображені у формах звітності [1, с. 56-57].

На думку В. А. Прівезенцева «внутрішній контроль – це внутрішньовиробничий, внутрішньо організаційний, внутрішньо фірмовий контроль. Він організовується керівництвом підприємства для контролю своїх

структурних підрозділів і слугує забезпеченню функціонування та управління суб'єктом господарювання» [27, с. 95].

На думку В. Ф. Максимова «метою господарського контролю є забезпечення збереження коштів і товарно-матеріальних цінностей; виконання виробничих та фінансових планів; недопущення перевитрат матеріальних, енергетичних та фінансових ресурсів; виконання планів впровадження нових методів праці і новітніх технологій; забезпечення випуску та реалізації продукції високої якості та активного попиту» [1, с. 25].

При проведенні контролю варто оперувати інформацією, наведеною у законодавчо-нормативних актах (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Перелік основних законодавчо-нормативних актів, які використовуються
при проведенні контролю розрахунків
за виплатами працівникам**

Назва документу	Зміст та призначення інформації, наведеної у законодавчо-нормативному акті
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Визначає правові засади організації обліку на підприємстві, формування та подання фінансової звітності в Україні.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Регламентує мету, склад і принципи фінансової звітності, а також та вимоги до визнання і розкриття її елементів, а також визначає зміст основних термінів, якими оперує бухгалтерський облік.
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	Розглядаються особливості розкриття інформації у формах звітності.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»	Розкриває методологічні засади відображення в обліку інформації про виплати працівникам підприємств та узагальнення даних у фінансовій звітності.
Інструкція зі статистики заробітної плати	Розкриває порядок формування статистичної звітності, яка стосується нарахування заробітної плати та проведення утримань з неї.

Джерело: узагальнено автором, опрацювавши [17, 18, 29, 31]

Ураховуючи той факт, що виплати працівникам відіграють важливу роль при формуванні витрат підприємства, тому початковим етапом проведення контролю за правильністю нарахування та своєчасністю їх погашення є

перевірка наявності та достовірності документів, на підставі яких працівники, які отримували виплати були прийняті на роботу або звільнені із займаних посад.

Особлива увага при перевірці приділяється доцільності нарахування таких виплат, а наступним етапом є перевірка правильності оформлення документів, які були підставою для встановлення певного виду виплат, наприклад, надбавок чи доплат. Далі доцільною буде проведення перевірки штатного розпису, що особливо актуальним є для ТОВ «Мішель», оскільки воно іноді залучає до виконання певних видів робіт т. з. працівників «зі сторони», які не включаються до штатного розпису. Це зумовлює необхідність проведення перевірки дотримання штатної та трудової дисципліни. Подібна перевірка здійснюється шляхом співставлення фактично відпрацьованого часу з плановим, а також контролем за завантаженням працівників підприємства. Основним документом, на підставі якого робляться висновки є таблиць обліку використання робочого часу. У табл. 3.1 узагальнені результати проведення контролю первинних документів, на підставі яких відбувалися нарахування виплат працівникам, передбачених законодавством.

Проаналізувавши інформацію, наведену у табл. 3.1, варто зазначити про відсутність розбіжностей, що дає можливість зробити висновок, що ТОВ «Мішель» використовує первинні документи, передбачені чинними нормативними актами.

Наступним кроком при здійсненні контролю є організація вибіркової перевірки правильності нарахування сум виплат працівникам за видами, зазначеними у НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та правильність проведених утримань із нарахованих сум майбутніх виплат.

Перевірка виплат працівникам на ТОВ «Мішель» також передбачає дослідження даних аналітичного обліку та встановлення їх відповідності інформації синтетичного обліку.

Таблиця 3.1

Результати проведення контролю первинних документів
на підставі яких проводиться нарахування виплат працівникам

ТОВ «Мішель»

Види виплат працівникам	Первинний документ згідно вимог чинного законодавства	Первинний документ, що використовується на підприємстві	Відхилення
Поточні виплати	Наряд на відрядну роботу	Наряд на відрядну роботу	Не виявлено
	Табель обліку використання робочого часу	Табель обліку використання робочого часу	
	Акт виконаних робіт (наданих послуг)	Акт виконаних робіт (наданих послуг)	
	Рапорт про виробіток	Рапорт про виробіток	
	Лікарняний	Лікарняний	
	Наказ про надання відпустки	Наказ про надання відпустки	
	Наказ про преміювання та заохочення працівників, підписаний керівником.	Наказ про преміювання працівників та заохочення працівників, підписаний керівником.	
	Наказ керівника про надання матеріальної допомоги працівнику(-ам) підприємства	Наказ керівника про надання матеріальної допомоги працівнику(-ам) підприємства	
	Наказ (розпорядження) керівника підприємства про відправлення працівника у відрядження	Наказ (розпорядження) керівника підприємства про відправлення працівника у відрядження	
Виплати при звільненні	Колективний договір	Колективний договір	Не виявлено
	Штатний розпис	Штатний розпис	
	Заява працівника про звільнення із займаної посади	Заява працівника про звільнення із займаної посади	
	Наказ керівника про звільнення працівника із займаної посади	Наказ керівника про звільнення працівника із займаної посади	

Джерело: розроблено автором, використовуючи дані досліджуваного підприємства

З цією метою перевіряючий може вивчити інформацію, наведену в Оборотно-сальдовій відомості та формою 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» на одну й ту ж дату, наприклад, на 1-ше число відповідного місяця

(сальдо по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»), суму, наведену у формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» співставляють із підсумками розрахунково-платіжних відомостей).

Перелік об'єктів контролю та джерел інформації наведений у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Об'єкти і джерела контролю розрахунків за виплатами працівникам
ТОВ «Мішель»**

Об'єкти контролю	Джерела інформації для проведення контролю
Трудова дисципліна та дотримання норм чинного трудового законодавства	Колективний договір товариства, табель обліку використання робочого часу, особові картки працівників, положення про графік роботи, графік відпусток.
Обрана політика оплати праці та матеріального заохочення і стимулювання	Колективний договір товариства, положення про оплату праці, положення про преміювання працівників підприємства.
Система внутрішнього контролю за відображенням в обліку операцій, пов'язаних з виплатами працівникам підприємства	Первинні документи, на підставі яких здійснюється нарахування та виплата сум, посадові інструкції працівників підприємства, документ про облікову політику.
Зобов'язання щодо розрахунків за виплатами працівникам	Довідки бухгалтерії, де наведений розрахунок середньої заробітної плати, розрахункова відомість працівника, платіжна відомість на виплату заробітної плати, реєстри обліку, де відображається інформація по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», оборотна відомість по рахунку 66, Головна книга, реєстр депонованої зарплати (якщо виплата здійснюється через касу підприємства), розділ III пасиву Балансу.
Розрахунки з бюджетом за ПДФО та військовим збором	Розрахункова відомість, платіжна відомість, особові картки працівників, заяви на отримання податкової соціальної пільги, платіжні доручення на перерахування податків та зборів, утриманих із заробітної плати, оборотна відомість по рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами»

Джерело: сформовано автором

З метою зібрання інформації при проведенні контролю можуть застосовуватися різні методи й методичні прийоми: оцінка, перерахунок, зіставлення, оцінка фактичної наявності, перегляд.

Так, з метою перевірки розрахунків за виплатами працівникам використовують такі методи, як: співставлення інформації, відображеної в бухгалтерському обліку з даними, зафіксованими у первинних документах (зафіксовані у штатному розписі оклади із фактичними нарахуваннями, даними табеля обліку використання робочого часу із, наприклад, довідкою (розрахунком) бухгалтерії, де видно порядок розрахунку суми заробітної плати працівнику підприємства).

Також можна скористатися методом проведення перерахунків, тобто коли бухгалтер проведе перерахунок суми утримань із заробітної плати і порівняє їх із чинними законодавчими нормами.

Також варто звернути увагу й на способи перевірки документів. Наприклад, первинні документи, на підставі яких здійснюється нарахування заробітної плати (табелі обліку використання робочого часу, наряд на відрядну роботу, маршрутний лист, наказ на відправлення працівника у відрядження з метою виконання ним певних службових завдань) вивчаються комбіновано, тобто частину документів буде перевірено суцільним способом, але й будуть документи, перевірені вибіркоvim способом. Так, якщо бухгалтер перевірів кілька однотипних первинних документів і не знайшов помилок, то можна припустити, що документи з обраного переліку всі сформовані без помилок. Розпочинаючи перевірку розрахунків за виплатами працівникам, необхідно:

- з'ясувати які форми та системи оплати праці використовуються даним підприємством,

- встановити:

- чи має підприємство розроблені внутрішні положення про оплату праці робітників;

- чи затверджений штатний розпис та список працюючих;

- чи є колективний трудовий договір;

- ознайомитися з особливостями організації обліку розрахунків за виплатами працівникам, уточнивши інформацію щодо кваліфікації бухгалтерів, забезпеченості нормативними матеріалами, хто здійснює контроль за роботою

облікового персоналу, які програмні продукти використовуються досліджуваним підприємством. Також необхідно з'ясувати список працівників, які отримують готівку на господарські та інші потреби, чи здійснюється видача позик працівникам підприємства або продаж товарів у кредит, і чи є відповідні документи, у яких зафіксований порядок здійснення подібних операцій.

Порядок правильності нарахування виплат працівникам (суми нарахованої заробітної плати, матеріальної допомоги, премій і т.д.) перевіряються зазвичай вибірково. З цією метою у вибірку включають дані за декількома категоріями працівників, наприклад, звільнених працівників у розрізі таких категорій: керівники, спеціалісти, робітники; за основними видами нарахувань та за декількома звітними періодами, як правило, орієнтуються на один місяць кожного кварталу. Перевіряються дані розрахункових та платіжних відомостей, особових рахунків працівників, первинних документів. При цьому особлива увага звертається на правильність заповнення цих документів, наявність усіх обов'язкових реквізитів та відповідність їх заповнення чинному законодавству.

Результати перевірки суми нарахованої заробітної плати (досліджувалася саме ця категорія виплат, оскільки вона становить значну частку в загальній сумі витрат підприємства) наведені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Контроль за нарахуванням заробітної плати працівникам

ТОВ «Мішель» у III кварталі 2022 року

Прізвище, ім'я, по-батькові працівника	Посада, яку займає працівник	Сума нарахованої заробітної плати, визначена відповідно до первинних документів		
		За даними:		Відхилення (+,-)
		товариства	перевірки	
Гришук К. С.	директор	28346,43	28346,43	Не виявлено
Нетребко Д.П.	заступник головного бухгалтера	16074	16074	Не виявлено
Устименко К.О.	головний бухгалтер	25526,43	25526,43	Не виявлено
Разом:	х	69946,86	69946,86	Не виявлено

Джерело: складено автором на основі даних бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства

Отже, у результаті проведеного контролю із застосуванням методу вибіркової перевірки встановлено правильність обрахування сукупного оподаткованого доходу трьох працівників ТОВ «Мішель».

Проте, не менш важливим є контроль за правильністю розрахунку сум обов'язкових утримань із заробітної плати (податку з доходів фізичних осіб та військового збору) результати якого наведені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Контроль за правильністю розрахунку суми утриманого та сплаченого до
бюджету податку з доходів фізичних осіб
ТОВ «Мішель» за III квартал 2022 року

Прізвище, ім'я, по-батькові	Сума нарахованої заробітної плати	Утримання ПДФО			Відхиленн я
		Ставка	За даними товариств а	За даними перевірки	
Гришук К. С.	28346,43	18%	5102,357	5102,357	-
Нетребко Д.П.	16074	18%	2893,32	2893,32	-
Устименко К.О.	25526,43	18%	4594,757	4594,757	-
Разом:	69946,86	18%	12590,43	12590,43	-

Джерело: складено автором на основі даних бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства

Проаналізувавши дані табл. 3.4 варто відмітити, що утримання податку з доходів фізичних осіб в III кварталі 2022 року у ТОВ «Мішель» проводилося відповідно до чинного законодавства. Тобто, в результаті проведеного контролю розрахунків за виплатами працівникам встановлено, що у ТОВ «Мішель» у III кварталі 2022 року порушення відсутні.

3.2. Аналіз розрахунків за виплатами працівникам та шляхи його удосконалення

Завершальним етапом вивчення особливостей трудових ресурсів є аналіз розрахунків за виплатами працівникам, який вважається одним із ключових чинників, що виступають у ролі стимулу підвищення продуктивності праці та, як наслідок, сприяють зростанню обсягу виробленої продукції. Мета цього аналізу є дослідження складу, структури фонду оплати праці досліджуваного підприємства та динаміки виплат, а також середнього рівня оплати праці.

Важливим є проведення аналізу показників, що характеризують забезпеченість підприємства трудовими ресурсами, руху особового складу з вивченням причин, оскільки подібна інформація є необхідною для дослідження стану розрахунків базового підприємства з метою виявлення резервів, які допоможуть збільшити обсяг виробництва та підвищити рентабельність продукції.

Основні завдання аналізу розрахунків за виплатами працівникам, визначені при написанні кваліфікаційної роботи, наведені на рис. 3.2.

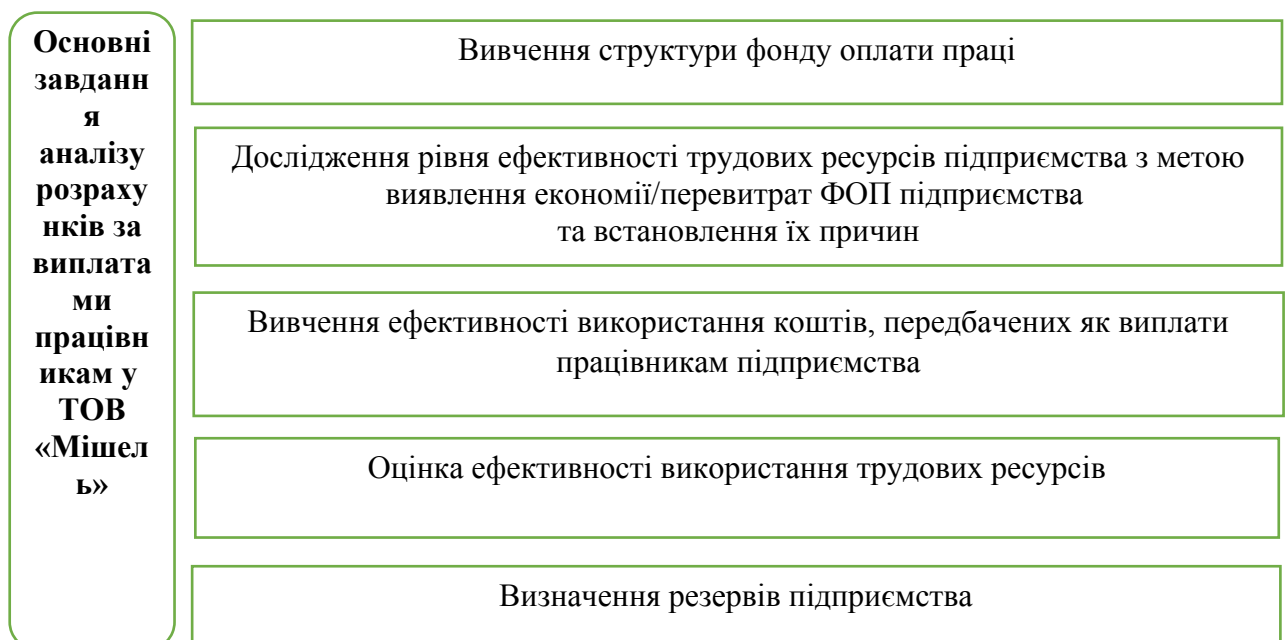


Рис. 3.2. Основні завдання аналізу розрахунків за виплатами працівникам у ТОВ «Мішель»

Джерело: сформовано автором

Досліджуване підприємство регулярно аналізує показники своєї діяльності у розрізі всіх господарських операцій і розрахунки за виплатами працівникам не є виключенням. При здійсненні аналізу розрахунків за виплатами працівникам ТОВ «Мішель» використовує інформаційне забезпечення, яке систематизоване та наведене на рис. 3.3.

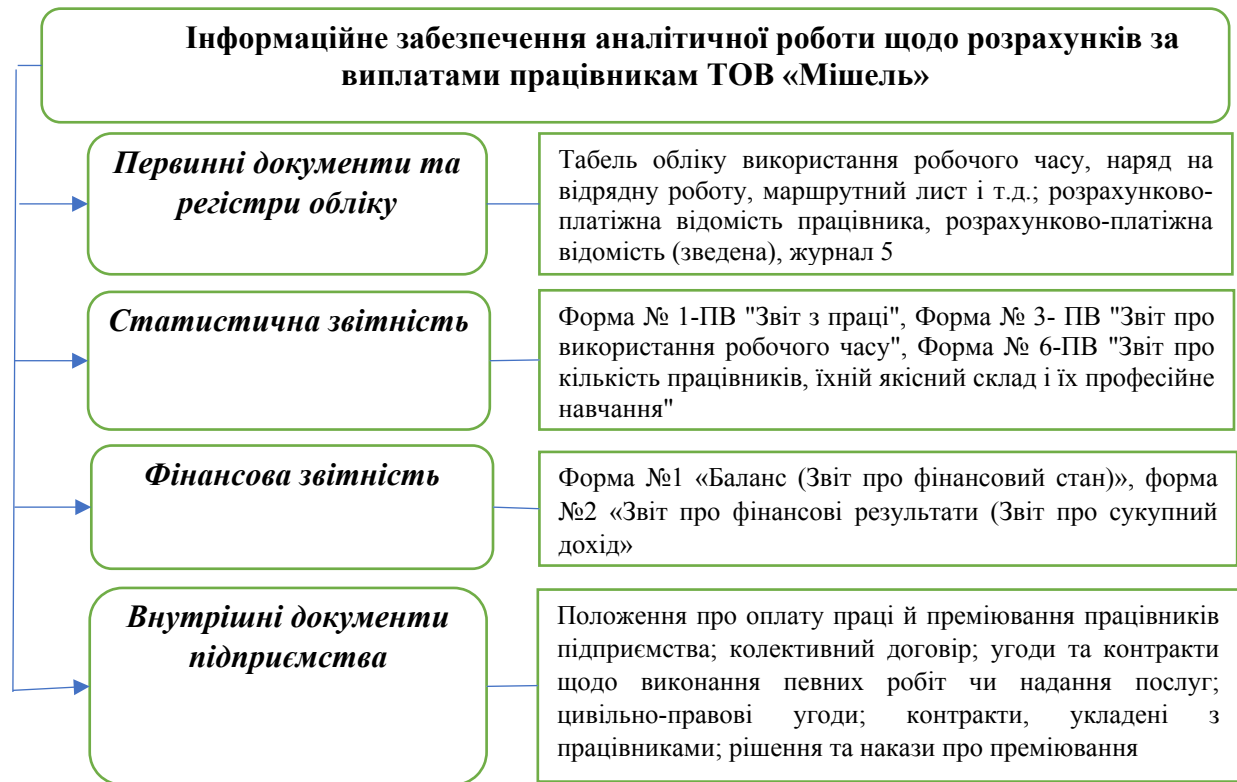


Рис. 3.3. Інформаційне забезпечення аналітичної роботи щодо розрахунків за виплатами працівникам ТОВ «Мішель»

Джерело: сформовано автором

Весь аналіз розрахунків за виплатами працівникам доцільно проводити за певними етапами, зокрема, на першому етапі варто звернути увагу на виплати, які здійснюються на суму мінімальної заробітної плати та відповідність їх чинному законодавству.

Наступним етапом – необхідно проаналізувати чисельність працівників, рух особового складу та дослідити їх вплив на фонд оплати праці підприємства. Оскільки проводиться аналіз розрахунків за виплатами працівникам, тому варто

обов'язково звернути увагу на доцільність та законність нарахувань і виплат премій та інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Усі перераховані заходи та дії направлені на виявлення резервів з метою ефективного використання коштів підприємства та оптимізацією витрат його у частині витрат на оплату праці.

Значну частку фонду оплати праці ТОВ «Мішель» становить основна, додаткова заробітна плата й інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Саме тому аналітичне дослідження варто розпочати з аналізу динаміки фонду оплати праці базового підприємства. Результати дослідження наведені у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Динаміка фонду оплати праці ТОВ «Мішель»

Складові фонду оплати праці (тис. грн.)	Роки			Абсолютне відхилення, +, -		Відносне відхилення, %		
	2020	2021	2022	2021 - 2020	2022 - 2021	2021 - 2020	2022 - 2021	2022 - 2020
Фонд основної заробітної плати	13762,1	7889,0	3635,5	-21651,0	-4253,5	-42,7	-53,9	-73,6
Фонд додаткової заробітної плати	4646,2	2979,8	1071,6	-7626,0	-1908,2	-35,9	-64,0	-76,9
Інші заохочувальні (компенсаційні) виплати	1418,7	1109,2	538,2	-2527,9	-571,1	-21,8	-51,5	-62,1
Загальна сума фонду оплати праці підприємства	19827,0	11978,0	5245,2	-31804,9	-6732,8	-39,6	-56,2	-73,5

Джерело: розраховано автором за даними досліджуваного підприємства

Відповідно до даних табл. 3.5 у 2022 році спостерігається тенденція до зменшення усіх складових фонду оплати праці, порівняно з показниками за 2020 та 2021 роки. Так, сума основної заробітної плати у 2022 році зменшилася на 73,6%, порівняно з 2020 роком. Сума додаткової заробітної плати по підприємству теж знизилася на 76,9%, а інші заохочувальні та компенсаційні

виплати працівникам базового підприємства у 2022 році стали меншими на 62,1%, ніж були у 2020 році. Таке зменшення складових призвело до зниження величини фонду оплати праці ТОВ «Мішель» у 2022 році, зокрема, у 2022 році фонд оплати праці зменшився на 73,5%, порівняно з 2020 роком. З метою демонстрації питомої ваги кожної складової фонду оплати праці, на підставі даних таблиці 3.5, побудовані діаграми, які представлені на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Складові фонду оплати праці ТОВ "Мішель" за 2020 - 2022 роки
Джерело: побудовано автором за даними досліджуваного підприємства

Щоб зробити висновки щодо причин зниження величини фонду оплати праці на підприємстві необхідно дослідити показники, які могли на це вплинути. Так, одним із факторів, який має безпосередній вплив на фонд оплати праці, є чисельність працівників підприємства та суми виплат, які були їм нараховані. Результати аналізу наведені у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

**Аналіз чисельності працівників та нарахованих виплат
ТОВ «Мішель» за 2021-2022 роки**

Показник	Роки		Основна оплата праці (тис. грн.)		
	2021	2022	2021 р.	2022 р.	У % до 2022 р.
Середньооблікова чисельність працівників ТОВ «Мішель»	92	47	7888,95	3635,45	46,1
В т. ч. промислово-виробничі працівники:	59	33	5056,965	2544,82	50,3
З них: робітники	59	33	5056,965	2544,82	50,3
Непромисловий персонал в т. ч.	33	14	2831,985	1090,64	38,5
З них: Керівники, спеціалісти	21	9	1820,545	727,09	39,9
Робітники (які обслуговують виробництво)	12	5	1011,44	363,55	35,9

Джерело: розраховано автором за даними досліджуваного підприємства

У результаті дослідження даних, наведених у табл. 3.6 видно, що на зменшення величини фонду оплати праці ТОВ «Мішель» вплинуло зменшення кількості працівників у 2022 році.

Крім чисельності працівників на формування величини фонду оплати праці підприємства має значний вплив середня заробітна плата працівників ТОВ «Мішель», тому доцільним буде провести аналіз причин зміни суми середньої заробітної плати (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Аналіз сум середньої заробітної плати працівників ТОВ «Мішель»

Найменування показника	Роки			Абсолютне відхилення, +, -		Відносне відхилення	
	2020	2021	2022	2021-2020	2022-2021	2021-2020	2022-2021
Фонд оплати праці працівників, тис. грн.	19827,0	11978,0	5245,2	-7849,0	-6732,8	-39,6	-56,2
Середньооблікова чисельність працюючих, осіб	172	92	47	-80	-45	-47	-49
Середньорічна зарплата, тис. грн.	271,6	307,1	262,3	35,5	-44,9	13,1	-14,6
Середньомісячна зарплата, грн.	22634,5	25593,4	21855,0	2958,9	-3738,4	13,1	-14,6

Джерело: розраховано автором на основі даних фінансової звітності досліджуваного підприємства

Інформація з таблиці 3.7 свідчить про те, що починаючи з 2021 року спостерігається тенденція до зменшення кількості працівників досліджуваного підприємства, яка посилилася у 2022 році. Так, кількість працівників у 2021 році, порівняно з 2020 роком зменшилася на 80 осіб, а у 2022 році, порівняно з 2020 роком - на 125 працівників. Це стало основною причиною зменшення показників фонду оплати праці у 2022 році на 56,2%. Графік зміни суми середньомісячної заробітної плати протягом 2020 – 2022 років наведений на рис.3.5.

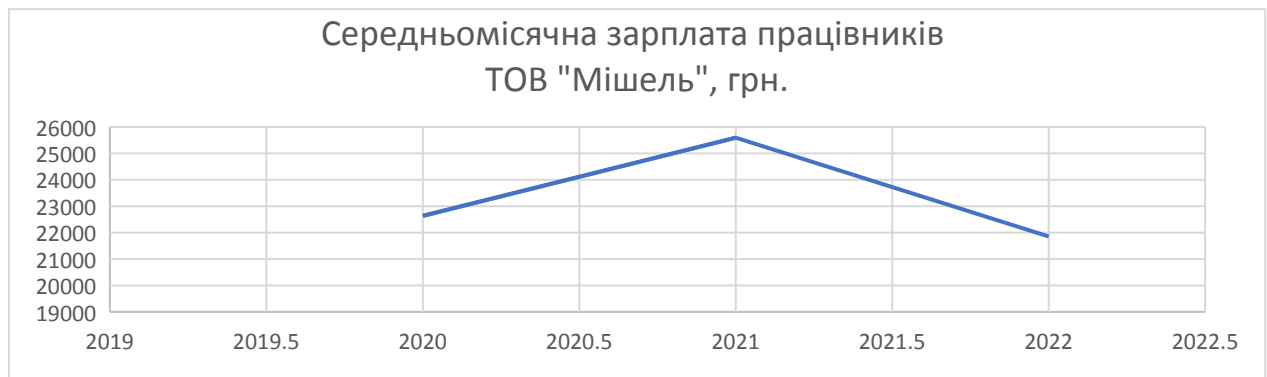


Рис. 3.5. Графік зміни суми середньомісячної заробітної плати працівників ТОВ «Мішель» протягом 2020 – 2022 років

Джерело: сформовано автором на підставі даних базового підприємства

Враховуючи, що основна частка у загальній сумі виплат працівникам досліджуваного товариства належить саме поточним виплатам, тому проаналізуємо їх склад та структуру (табл. 3.8).

За результатами проведеного аналізу необхідно відзначити, що зменшення фонду оплати праці було зумовлене зниженням ряду інших показників, зокрема: зменшилася сума основної заробітної плати на 46,1% у 2022 році, порівняно з 2021 роком, знизилася сума додаткової заробітної плати на 36,0% у зв'язку зі зменшенням надбавок і премій працівникам підприємства, а також на 48,5% зменшилися виплати за іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами.

Таблиця 3.8

Аналіз складу нарахованих поточних виплат працівникам**ТОВ «Мішель» за 2021 – 2022 роки**

Показники	Роки		Абсолютне відхилення, +,-	Відносне відхилення, %
	2021	2022		
Середньооблікова чисельність працівників підприємства, чол.	92	47	-45	51,3
Фонд оплати праці. У т. ч.: заробітна плата:	11978	5245,2	-6732,8	43,8
Основна	7889	3635,5	-4253,5	46,1
Додаткова, з якої:	2980	1071,6	-1908,2	36,0
Надбавки і доплати до встановлених посадових окладів	2468	895,4	-1572,2	36,3
Премії і винагороди працівникам підприємства	512	176,3	-336,1	34,4
Заохочувальні та компенсаційні виплати працівникам. У т.ч.:	1109	538,2	-571,1	48,5
Сума матеріальної допомоги	928	451,2	-477,1	48,6
Сума, виплат працівникам за невідпрацьований час	181	87,0	-94,0	48,1

Джерело: розраховано автором на основі даних фінансової звітності досліджуваного підприємства

Отже, підсумовуючи результати проведеного аналізу виплат працівникам ТОВ «Мішель» варто відзначити, що у 2022 році відбулося значне погіршення показників його діяльності в цілому і у частині розрахунків за виплатами працівникам, зокрема. З метою покращення показників у частині розрахунків за виплатами своїм працівникам, спираючись на результати проведеного дослідження, базовому підприємству рекомендовано підвищити продуктивність праці, досягнути яке можна за рахунок удосконалення системи мотивації для працівників, розробивши комплекс заходів, які будуть побудовані на взаємозалежності суми нарахованих виплат працівникам (заробітної плати, премій) та результатів роботи. Досягнути покращення продуктивності можна за рахунок підвищення соціально-побутових умов праці та розробки і впровадження нових способів стимулювання.

Висновки до третього розділу:

1. ТОВ «Мішель» рекомендовано розробити таку систему внутрішнього контролю, яка дасть можливість мінімізувати ризики підприємства, сприятиме ефективному використанню ресурсів підприємства, що забезпечить збереження та раціональне застосування його майна. Крім того, це дасть можливість ефективно розподіляти кошти підприємства та забезпечить соціальний захист його працівників.

2. Враховуючи, що виплати працівникам мають безпосередній вплив на формування витрат досліджуваного підприємства, тому здійснення контролю за розрахунками щодо даних виплат доцільно розпочинати з перевірки документів, на підставі яких працівники були призначені на відповідні посади, прийняті на роботу або звільнені, розпорядження, відповідно до яких відбувалося преміювання чи заохочення працівників.

3. У результаті проведеного дослідження було виявлено, що у 2022 році спостерігається тенденція до зменшення усіх складових фонду оплати праці, порівняно з показниками за 2020 та 2021 роки. Так, сума основної заробітної плати у 2022 році зменшилася на 73,6%, порівняно з 2020 роком. Сума додаткової заробітної плати по підприємству теж знизилася на 76,9%, а інші заохочувальні та компенсаційні виплати працівникам базового підприємства у 2022 році стали меншими на 62,1%, ніж були у 2020 році. Таке зменшення складових призвело до зниження величини фонду оплати праці ТОВ «Мішель» у 2022 році, зокрема, у 2022 році фонд оплати праці зменшився на 73,5%, порівняно з 2020 роком. Зменшення фонду оплати праці було зумовлене зниженням ряду інших показників, зокрема: зменшилася сума основної заробітної плати на 46,1% у 2022 році, порівняно з 2021 роком, знизилася сума додаткової заробітної плати на 36,0% у зв'язку зі зменшенням надбавок і премій працівникам підприємства, а також на 48,5% зменшилися виплати за іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами.

4. Починаючи з 2021 року спостерігається тенденція до зменшення кількості працівників досліджуваного підприємства, яка посилилася у 2022 році. Так, кількість працівників у 2021 році, порівняно з 2020 роком зменшилася на 80 осіб, а у 2022 році, порівняно з 2020 роком - на 125 працівників. Це стало основною причиною зменшення показників фонду оплати праці у 2022 році на 56,2%.

5. Окремий відділ контролю чи аналітичний відділ у ТОВ «Мішель» відсутні, тому нами була розроблена методика впровадження системи ефективного контролю та проведення аналітичної роботи, що забезпечить раціональне використання ресурсів досліджуваного підприємства.

ВИСНОВКИ

Актуальність теми дипломної роботи обумовлена тим, що виплати працівникам відіграють важливу роль у функціонуванні підприємства. З одного боку, ці виплати розглядаються як витрати підприємства, а з іншого боку – як зобов'язання. Помилки при нарахуванні виплат та відображенні інформації про них у бухгалтерському обліку сприятимуть виникненню цілої серії порушень. Саме це спонукає до ретельного дослідження питань щодо відображення в обліку, проведення контролю та аналізу розрахунків за виплатами працівникам підприємства.

Помилка при обчисленні виплат працівникам автоматично призводить до цілої серії помилок та порушень у бухгалтерському обліку. І лише правильна організація обліку дає можливість уникнути цих помилок.

Питання нарахування виплат працівникам є однією з ключових аспектів роботи бухгалтерії промислового підприємства чи товариства. З одного боку, це пов'язано із відносинами з працівниками, для яких заробітна плата є основним засобом отримання матеріальних благ. З іншого боку, грошові кошти, що виступають як заробітна плата, є мірою, яка визначає надходження податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджету.

Було встановлено, що визначення терміну «виплати працівникам» міститься лише в Міжнародному стандарті фінансової звітності (IAS) 19 «Виплати працівникам». У нормативно-правових документах України, що регулюють облік виплат працівникам, визначення цього поняття відсутнє.

При дослідженні економічної сутності терміну «виплати працівникам» дійшли висновку, що під виплатами працівникам варто розуміти будь-які форми компенсацій та додаткових благ, що будуть надані роботодавцем працівнику або членам його родини відповідно до чинного законодавства. Також встановлено, що і МСБО 19, і НП(с)БО 26 виплати працівникам поділяють на 4 ідентичні категорії.

Варто відзначити, що, порівняно з НП(С)БО 26, МСБО 19 наводить більш детальний, хоча й далеко не вичерпний перелік виплат. У МСБО 19 до складу короткострокових виплат зазначено внески на соціальне забезпечення, виплати, пов'язані з участю працівників у прибутках підприємства, а також різні винагороди, що виплачуються в негрошовій формі (до них належать: медичне обслуговування, надання службового житла, автомобілів та видача безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг). Ще на що варто звернути увагу, це те, що МСФЗ (IAS) 19 не наводить у примітках до фінансової звітності повної інформації щодо виплат працівникам, а у національних стандартах відсутнє трактування терміну «виплати працівникам».

Важливим інструментом управління виплатами працівникам є облікова політика, саме тому з метою забезпечення повною, достовірною та своєчасною інформацією управлінський персонал для прийняття ефективних рішень пропонується оптимізувати формування документу, який регламентує облікову політику підприємства та здійснювати його формування за наступними етапами: організаційно-технічним, методичним і підсумковим та деталізувати перелік поточних виплат працівникам досліджуваного підприємства.

ТОВ «Мішель» не відображається інформація за аналітичними рахунками по субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою». Вся сума нарахованих поточних та довгострокових виплат працівникам списується на рахунок 661 не виокремлюючи із неї суму основної заробітної плати чи додаткової або інших заохочувальних та компенсаційних виплат. Також базове підприємство не виокремлює складові виплат працівникам у розрізі їх видів, так як рекомендує НП(С)БО 26 «Виплати працівникам». Ураховуючи зазначене, базовому підприємству запропоновано уточнити структуру рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» з метою оптимізації та удосконалення обліку виплат працівникам при їх звільненні, а також по закінченню ними своєї трудової діяльності. Крім того, такий підхід до удосконалення обліку виплат працівникам підсилить інформаційну, управлінську, аналітичну та контрольну функції, розширить можливості

застосування облікової інформації при прийнятті управлінських рішень та підвищить ефективність результатів аналітичних досліджень.

Характеризуючи фінансовий стан ТОВ «Мішель» можна відмітити погіршення результатів роботи досліджуваного підприємства у 2022 році. Так, спостерігається значне зменшення (на 75,9 %) суми чистого доходу від реалізації продукції, порівняно з 2021 роком, що, у свою чергу, мало негативний вплив і на прибуток, отриманий ТОВ «Мішель» у 2022 році, який знизився на 97,2 %. Зменшення кількості працівників підприємства майже удвічі (на 48,7 %) призвело до зниження суми витрат на оплату праці, які у 2022 році зменшилися на 56,2 %, порівняно з 2021 роком. Погіршення показників діяльності досліджуваного підприємства – це наслідки складної економічної ситуації в державі, викликані повномасштабним вторгненням РФ на територію України.

У результаті проведеного дослідження було виявлено, що у 2022 році спостерігається тенденція до зменшення усіх складових фонду оплати праці, порівняно з показниками за 2020 та 2021 роки. Так, сума основної заробітної плати у 2022 році зменшилася на 73,6%, порівняно з 2020 роком. Сума додаткової заробітної плати по підприємству теж знизилася на 76,9%, а інші заохочувальні та компенсаційні виплати працівникам базового підприємства у 2022 році стали меншими на 62,1%, ніж були у 2020 році. Таке зменшення складових призвело до зниження величини фонду оплати праці ТОВ «Мішель» у 2022 році, зокрема, у 2022 році фонд оплати праці зменшився на 73,5%, порівняно з 2020 роком. Зменшення фонду оплати праці було зумовлене зниженням ряду інших показників, зокрема: зменшилася сума основної заробітної плати на 46,1% у 2022 році, порівняно з 2021 роком, знизилася сума додаткової заробітної плати на 36,0% у зв'язку зі зменшенням надбавок і премій працівникам підприємства, а також на 48,5% зменшилися виплати за іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами.

Також суттєво вплинуло на зниження суми виплат зменшення кількості працівників, тенденція до якої прослідковується ще з 2021 року. Так, кількість

працівників у 2021 році, порівняно з 2020 роком зменшилася на 80 осіб, а у 2022 році, порівняно з 2020 роком - на 125 працівників. Це стало основною причиною зменшення показників фонду оплати праці у 2022 році на 56,2%.

Варто відзначити, що окремий відділ контролю чи аналітичний відділ у ТОВ «Мішель» відсутні, тому була запропонована методика впровадження системи ефективного контролю та проведення аналітичної роботи, що забезпечить раціональне використання ресурсів досліджуваного підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. К.: Центр учбової літератури, 522 с.
2. Грішнова О. А. Людський, інтелектуальний і соціальний капітал України: сутність, взаємозв'язок, оцінка, напрями розвитку. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/stvttp_2014_1_5 (дата звернення: 28.12.2023 р.).
3. Демченко М.М. Контроль виплат працівникам підприємства. Молодий вчений. 2016. № 3 (30). С. 70-74.
4. Жидєєва Л.І., Стародуб І. Облік виплат працівникам: проблеми теорії та практика використання ПСБО 26 та МСБО 19. Економіка та суспільство: Електронне наукове фахове видання. Вип. 9. Мукачєво: Мукачівський державний університет, 2017. с. 1122-1126.
5. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2019. 364 с.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 21 грудня 1999 року № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 15.07.2023 р.).
7. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. для ВНЗ. Київ: Центр учб літ. 2014. 600с.
8. Ковтун Н. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. для студентів ВНЗ. Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. Київ : Київський університет, 2017. 527 с.
9. Кодекс законів про працю України: *закон*, від 10.12.1971 р. № 322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text> (дата звернення: 18.12.2023 р.).

10. Конституція України: Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 18.12.2023 р.).

11. Лега О. В., Яловега Л. В., Прийдак Т. Б. Відпустка: види, порядок надання, методика розрахунку та облікові аспекти. Ефективна економіка. 2019. № 9. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7268> (дата звернення: 08.01.2024).

12. Кулик В.А. К Облікова політика підприємства. URL : <https://dspace.pdau.edu.ua/server/api/core/bitstreams/73c442af-982f-43d0-9537-832e28664cce/content> (дата звернення: 18.11.2023).

13. Ленъ В. С., Штупун М. П. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. Проблеми і перспективи економіки та управління, (2(2), 2021. URL: <http://ppau.stu.cn.ua/article/view/68612> (дата звернення: 13.11.2023 р.).

14. Лепьохіна І. О. Теоретичні аспекти формування заробітної плати та її функції. «Вісник ЖДТУ»: Економіка, управління та адміністрування, (2(56) Ч.2), URL: <https://doi.org/10.26642/jen>.

15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» редакція від 01.01. 2013 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text (дата звернення: 18.11.2023).

16. Мельянюкова Л. Удосконалення обліку натуральної оплати праці. Економіка АПК. URL: http://www.nbuu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/E_apk/2011_5/11_05_18.pdf.

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 17.10.2022 р.).

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 601 від 28.10.2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> (дата звернення: 18.11.2023).

19. Нова бухгалтерія (комплекс бухгалтерських програм). URL: <http://proaudit.com.ua/prog/nova-buxgalteriya.phtml>.

20. Овсяук Н.В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/42680/39350> (дата звернення: 18.11.2023).

21. Орлов І.В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18\(1\)24.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18(1)24.pdf) (дата звернення: 13.11.2022 р.).

22. Островерха Р.Е. Організація обліку. Центр Навчальної Літератури. Київ. 2017. 568 с.

23. Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник. Київ:, «Центр учбової літератури», 2020. 647 с.

24. Пивовар М. Використання інформаційних технологій в управлінні підприємством. URL: http://sophus.at.ua/publ/2016_12_14_kampodilsk/sekcija_section_6_2016_12_14/vikoristannja_informacijnikh_tekhnologij_v_upravlinni_pidpriemstvom/139-1-0-2216 (дата звернення: 28.11.2023).

25. Плахтій Т. Удосконалення моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_1_2_32 (дата звернення: 18.11.2023).

26. Податковий Кодекс України: затверджений Верховною Радою України від 20.09.2019 року № 2628. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (дата звернення: 13.11.2022 р.).

27. Подмешальська Ю.В. Удосконалення методики внутрішнього аудиту заробітної плати як засобу внутрішнього контролю на підприємстві. Агросвіт. 2019. №4. С. 88-96.

28. Покатаєва О. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві. Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. 2010. № 3. С. 139–141.

29. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 22.12.2011. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 5.04.2023).

30. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 13.11.2022 р.).

31. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати: Наказ від 13.01.2004 р. №5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text> (дата звернення: 5.04.2023).

32. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України. Наказ МФУ 27.06.2013 р. № 635. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. Дата оновлення: 27.06.2013 р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 5.04.2023)

33. Про колективні договори і угоди: Закон України від 01.07.1993 р. № 3356-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3356-12#Text> (дата звернення: 13.11.2022 р.).

34. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 13.11.2022 р.).

35. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 240 с.

36. Ткаченко Н.А. Напрями удосконалення організації облікового відображення оплати праці в регістрах журнально-ордерної форми. Економіка АПК. URL : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv

37. Шоляк О.Ю. Облік, аналіз і внутрішньогосподарський контроль виплат працівникам: організація і методика. URL :

<http://194.44.12.92:8080/xmlui/handle/123456789/703?show=full> (дата звернення: 28.11.2022 р.).

38. Ярмолюк О.Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2947> (дата звернення: 13.11.2023 р.).