

Державний вищий навчальний заклад
«Українська академія банківської справи Національного банку України»
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

к.е.н., доцент

_____ Ю.Б.Слободяник

« ___ » _____ 2009 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня магістр
за спеціальністю 8.050106 «Облік і аудит»

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ
ПРАЦІВНИКАМ (на прикладі ЗАТ «Український мобільний зв'язок», м.
Київ)

Виконав студент 5 курсу, група – МОА-41 _____ Загребельна В. .Ю.
« ___ » _____ 2009 р.

Керівник дипломної роботи _____ Овчарова Н.В.
« ___ » _____ 2009 р.

Суми – 2009

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ.....	7
1.1. Науково-методичні підходи до трактування сутності та значення розрахунків за виплатами працівникам	7
1.2. Сутність та значення заробітної плати, як основного з видів короткострокових виплат працівникам	14
1.3. Методологічні аспекти аудиту дотримання трудового законодавства і розрахунків за виплатами працівникам.....	18
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ НА ПІДПРИЄМСТВІ	27
2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства ...	27
2.2. Загальна характеристика системи виплат працівникам	34
2.3. Особливості первинного, аналітичного і синтетичного обліку виплат працівникам на підприємстві	38
2.4. Аналіз системи внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам	47
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ	52
3.1. Удосконалення методичних основ організації обліку розрахунків за виплатами працівникам на основі міжнародних стандартів	52
3.2. Удосконалення організації обліку преміювання та інших програм матеріального стимулювання на ЗАТ «Український мобільний зв'язок»	64
ВИСНОВКИ	75
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	79
ДОДАТКИ	86

ВСТУП

Облік виплат працівникам займає одне з центральних місць у системі бухгалтерського обліку, тому що є невід'ємною частиною діяльності будь-якої організації. Саме праця є одним з найважливіших елементів витрат виробництва та обігу. Виплати є основним джерелом прибутків робітників компанії, і за їх допомогою здійснюється контроль за мірою праці та споживання, вони використовуються як найдієвіший важіль управління економікою.

Розвиток соціально-трудових відносин багато в чому залежить від рівня виплат працівникам, удосконалення цих відносин, політика грошових доходів населення повинна ґрунтуватися на реальній вартості праці, щоб усунути існуючі, сьогодні, диспропорції на споживчому ринку, і в мотиваціях до праці.

Виплати працівникам були, є і ще тривалий час будуть важливим якісним показником економічного господарювання. Розмір виплат залежить безпосередньо від ефективності виробництва, продуктивності праці, конкурентоспроможності продукції, і є не лише індикатором, що визначає загальний життєвий рівень працівників, бо від їх стану та форм реалізації, частки у валовому національному продукті багато в чому залежать можливості розвитку економіки взагалі

В умовах сучасного ринкового механізму через формування сукупного попиту виплати працівникам забезпечують не лише основи відтворення робочої сили, вони стають дедалі вагомішим чинником відтворення суспільного виробництва.

Саме тому удосконалення організації обліку та аудиту розрахунків за виплатами працівникам є актуальною проблемою сьогодення.

Метою написання даної дипломної роботи є висвітлення теоретичних і практичних проблем та розробка шляхів удосконалення організації обліку і

аудиту розрахунків за виплатами працівникам.

Для досягнення мети в роботі поставлені наступні задачі:

- охарактеризувати методичні підходи до трактування сутності та значення розрахунків за виплатами працівникам;
- з'ясувати роль заробітної плати, як основного виду короткострокових виплат працівникам;
- простежити основні методологічні аспекти аудиту дотримання трудового законодавства і розрахунків за виплатами працівникам;
- надати організаційно-економічну характеристику підприємства;
- охарактеризувати систему організації праці та виплат працівникам;
- з'ясувати особливості первинного, синтетичного та аналітичного обліку виплат працівникам;
- ознайомитися з організацією системи внутрішнього контролю в компанії.
- запропонувати шляхи удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Об'єктом дипломної роботи виступає закрите акціонерне товариство «Український мобільний зв'язок». Предметом дослідження є організація обліку та аудиту розрахунків за виплатами працівникам.

При написанні дипломної роботи були використані наступні методи: метод спостереження, методи аналізу та синтезу, монографічний метод, діалектичний метод, метод порівняння, методи індукції та дедукції, а також метод узагальнення.

Теоретичною та методологічною основою написання дипломної роботи є джерела навчальної, монографічної та періодичної літератури з обраної теми, а також нормативно-правові документи присвячені організації обліку розрахунків за виплатами працівникам. Практична частина дипломної роботи виконана на базі внутрішніх нормативних документів, облікових реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, фінансової звітності та іншої документації, яка характеризує особливості розрахунків за виплатами працівникам ЗАТ «Український мобільний зв'язок».

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

1.1 Науково-методичні підходи до трактування сутності та значення розрахунків за виплатами працівникам

Розвиток господарського життя суспільства – поділ праці та виконання праці різної складності – спричинив необхідність виникнення обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Саме в давні часи зародилися основні принципи обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Ще в Давньому Єгипті в III тис. до н.е. вівся облік робочої сили, що починався з оформлення працівників за місцями робіт. Облік працівників вели за головами та руками. Облік персоналу доповнював облік використання робочої сили. З цією метою застосовували поіменні списки із зазначенням в них неявок за причинами.

За часів елліністичного Єгипту у військових частинах складали платіжні відомості, які передавали у фінансове відомство. Під кожним підсумком платіжної відомості фінансовий чиновник робив позначку про необхідність виплатити, потім передавав відомість в банк. Одержувач грошей, представник військової частини, повинен був пред'явити доручення у вигляді квитанції антисимбол, що звірялась з платіжною відомістю і служила підставою для виплати грошей [23, С.137].

У Вавилоні в VIII ст. до н.е. вівся облік персоналу, робочого часу і використання робочої сили, а також витрат на утримання. Для обліку використання робочого часу і робочої сили були призначені поіменні списки із зазначенням в них неявок за причинами. Але такі своєрідні табелі не могли забезпечити повного контролю за процесом праці. Саме тому виникає новий

документ, який за характером запису був аналогічний наряду. Існували групові та індивідуальні наряди з показниками видів та сортів виробів, норм виробітку та їх виконання, відпрацьованих людино-днів, загальної маса виробленої продукції.

Саме в Вавилоні проводилось планування, нормування та контроль витрат на оплату праці. Норми утримання робочої сили складали залежно від: категорій працівників, їх кваліфікації, посад, терміну використання найманих працівників, оцінки робочої сили [34, С.256].

Вперше елементи документування розрахунків за виплатами працівникам відслідковується в Персії (522 – 486 рр. до н.е.). Виплати супроводжувались заповненням такого документу, як «вимога-наряд», що оформлявся в конторі, а далі працівник пред'являв його казначею; казначей свою чергу вів платіжну відомість, в якій робив відмітки про видачу грошей. По цьому ж документу працівник міг отримати і продукти.

В часи Римської імперії систематичний запис витрат на персонал отримав широкий розвиток. Так в регіонах для розрахунку з кожним військовим відкривався окремий особовий рахунок. Виплати працівникам нараховувалась три рази на рік, і могли виплачуватись грошима або харчами, одягом, взуттям, сіном. Вартість запропонованого майна та харчів вираховувалась з нарахованих сум платні. Сума, що призначалась для виплати, фіксувалась наростаючим підсумком [17, С.189].

Першим літературним джерелом, в якому знаходимо згадку про облік виплат працівникам є робота Луки Пачолі «Трактат про рахунки та записи» (1494р.), де глава 22 містить інформацію про облік витрат на жалування помічникам та службовцям. В своєму трактаті італійський математик розкриває необхідність ведення окремого рахунку для відображення витрат на оплату праці [26, С.127].

Над проблемами обліку розрахунків за виплатами працівникам працювали вчені різних шкіл та течій бухгалтерського обліку в період XIX –

XX століття, до них можна віднести італійську, французьку, німецьку, російську та українську радянську школи.

В середині XIX століття у Франції виникає два напрямки в обліку виплат працівникам: матеріальний (дебет рахунку Готової продукції) та фінансовий (дебет рахунку Збитків і прибутків), а кредитували рахунок Каси, бо рахунок Розрахунків з оплати праці робітників був не потрібним, тому що витратами вважались тільки фактично виплачені кошти, а не нараховані [23, С.138].

В Німецькій бухгалтерській школі в теорії і на практиці існувало чотири варіанти нарахування виплат працівникам:

- дебет рахунку Збитків та прибутків;
- дебет рахунку виробництва;
- по дебету рахунків, до яких відноситься оплата праці (матеріали, основне виробництво, допоміжне виробництво, збут);
- за допомогою спеціально введеного збирально-розподільного рахунку заробітної плати.

У всіх випадках кредитувався рахунок Розрахунки з оплати праці робітників.

Великим поштовхом для подальшого розвитку обліку розрахунків за виплатами працівникам став внесок англомовних країн зі щотижневою формою розрахунку з робітниками, використанням нормування праці [24].

Якщо ж говорити про облік оплати праці в Росії, то у кінці XIX ст. під час здійснення розрахунків з працівниками та службовцями конкурувало два способи: табель, прихильниками якого були А. Дікштейн, К. Білецький, Д. Хон, а також щоденний розрахунок за допомогою чеків, який пропагував І. Федерченко. Він вбачав у цьому методі ряд переваг – без табелю немає відомості, таким чином, зменшувалася кількість документації; підсилювався контроль, так як ускладнювалася можливість залучення підставних осіб, змова між табельщиком і працівником, касиру було складніше спотворити підсумки касового журналу та вилучити частину грошей; полегшувалася

техніка видачі заробітної плати. Але такий метод розрахунків не отримав підтримку з боку багатьох бухгалтерів і був заборонений законодавчо [23].

Вагомий внесок у розвиток обліку розрахунків за виплатами працівникам зробили і українські вчені такі, як: Горелкін В.Г., Лозовський М.В., Фаріон І.Д., Швець В.Г, Пушкар М.С., Волошина О.В, Галузевський Г., Бутинець Ф.Ф., Лишиленко О.В., Малькова Т.Н. Ними були написані роботи, в яких розкривалися проблемні питання оптимізації використання робочої сили, підвищення продуктивності праці, покращення умов праці та нормування праці.

На сучасному етапі розвитку бухгалтерської думки як в міжнародній практиці, так і у національній теорії бухгалтерського обліку, велика увага приділяється питанням класифікації та характеристиці видів виплат працівникам.

В Україні на основі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» розроблене Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 з аналогічною назвою. вітчизняний стандарт містить лише поверхневу інформацію в порівнянні з зарубіжним аналогом. В П(С)БО 26 можна знайти поділ виплат працівникам на певні категорії, але щодо правил визнання, оцінки та відображення в обліку, то ці питання освітлені досить поверхнево, завуальовано і незрозуміло для пересічного бухгалтера. Слід зазначити, що деякі виплати, а саме виплати по закінченню трудової діяльності та компенсаційні виплати інструментами власного капіталу, в Україні надаються лише на одиницях підприємств, які засновані на іноземному капіталі. Саме тому П(С)БО 26 є складним для використання в бухгалтерській практиці.

Відповідно до МСБО 19, виплати працівникам – це всі форми компенсації, які працедавець надає працівникам в обмін на їхні послуги підприємству. При цьому працівник може надавати послуги підприємству на основі повного або неповного робочого дня, постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі [26].

Вагомий внесок у розвиток, трактування та адаптацію положень міжнародного стандарту 19, у вітчизняній бухгалтерській практиці, зробили такі українські науковців, як: Голов С. Ф., Костюченко В. М., Губіна І., Пархоменко В., а також російські фахівці: Мисливська Н. А., Вахрушина М. А., Мельникова Л. А. та Пласкова Н. С.

МСБО 19 поділяє виплати працівникам на чотири категорії:

- короткострокові виплати;
- виплати по закінченні трудової діяльності;
- інші довгострокові виплати працівникам;
- виплати при звільненні.

Короткострокові виплати працівникам – виплати (окрім виплат при звільненні та компенсаційних виплат інструментами власного капіталу), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги. Склад короткострокових виплат наведено на рисунку 1.1.

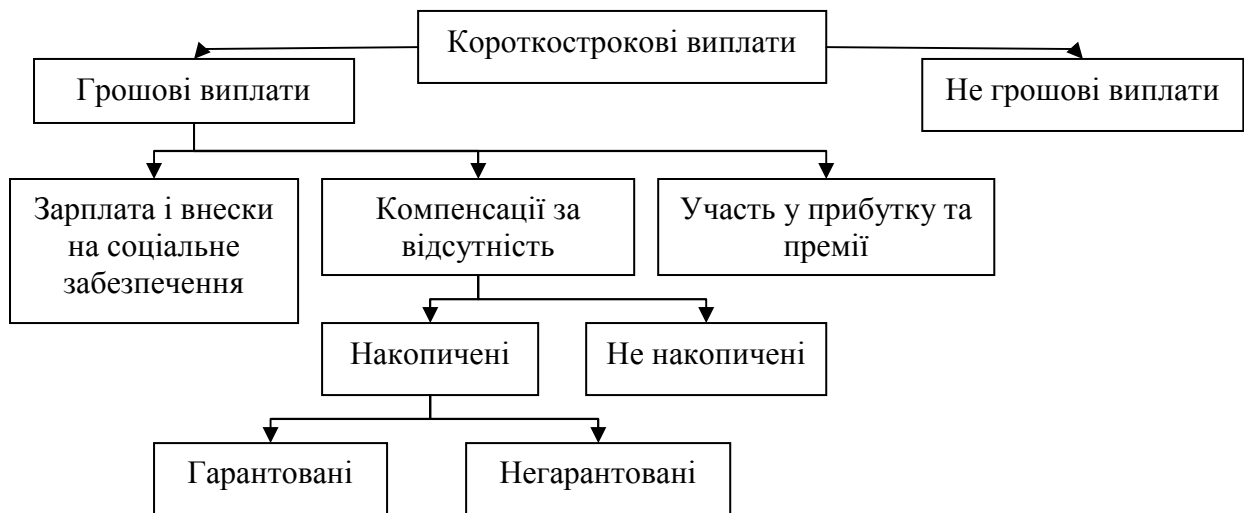


Рисунок 1.1 – Класифікація короткострокових виплат працівникам

Виплати по закінченні трудової діяльності – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні та компенсаційних виплат інструментами власного капіталу), які підлягають сплаті після закінчення трудової

діяльності. Різновиди програм виплат по закінченні трудової діяльності наведено на рисунку 1.2.

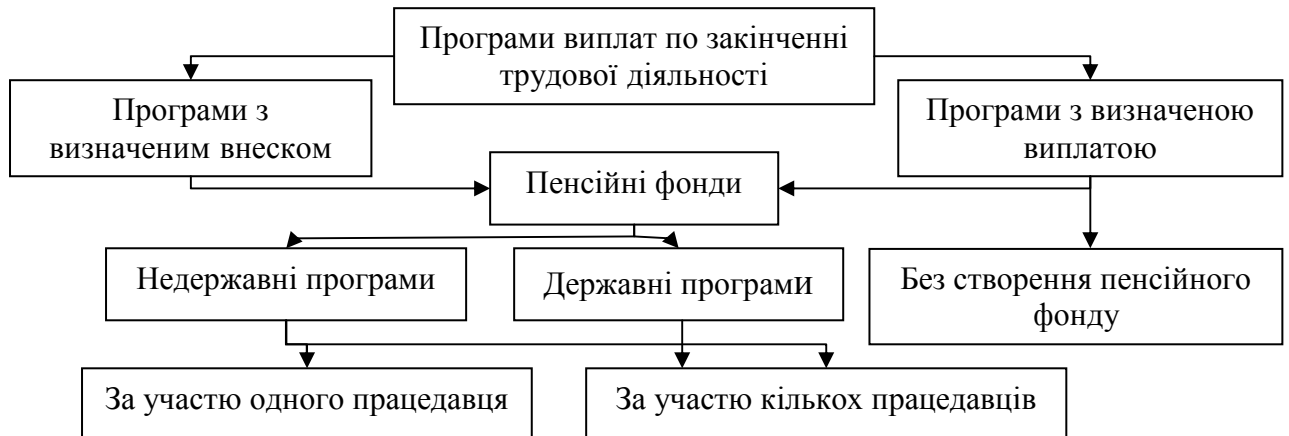


Рисунок 1.2 – Класифікація виплат по закінченні трудової діяльності

Інші довгострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні та компенсаційних виплат інструментами власного капіталу), які не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги. До таких виплат належать, зокрема:

- компенсація за періоди відсутності (додаткова відпустка за вислугу років, оплачувана академічна відпустка тощо);
- виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;
- виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;
- виплати частки прибутку та премії, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців з дати закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
- відстрочені компенсації, сплачені після дванадцяти місяців з дати закінчення періоду, в якому вони зроблені.

Виплати при звільненні – це одноразові компенсації працівникам, які:

- встановлені законодавством;
- передбачені контрактом з працівником або колективним договором.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Платіж на основі акцій», а також вітчизняне П(С)БО 34 з аналогічною назвою. Розроблене на його основі, передбачають здійснення компенсаційних виплат працівникам інструментами власного капіталу підприємства – це виплати працівникам у формі права на отримання фінансових інструментів капіталу, випущених підприємством, або коштів, сума яких залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів капіталу, випущених підприємством. Компенсаційні виплати інструментами власного капіталу підприємства включають:

- акції, опціони на акції та інші інструменти капіталу, випущені для працівників за вартістю, нижчою від справедливої вартості, за якою ці інструменти були б випущені для третьої сторони;
- виплати грошовими коштами, сума яких залежатиме від майбутньої ринкової ціни акції підприємства [27].

У вітчизняній бухгалтерській практиці для оцінки розміру виплат працівникам, згідно Інструкції зі статистики заробітної плати №5, застосовується показник фонду оплати праці, що складається з:

- фонду основної заробітної плати;
- фонду додаткової заробітної плати;
- інших заохочувальних та компенсаційних виплат [4].

Основна заробітна плата — це винагорода за виконану роботу відповідно до установлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і підрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата — це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати (за сумісництво професій, роботу в понаднормовий час, роботу в святкові і неробочі дні, роботу в нічний час), надбавки, гарантійні і компенсаційна виплати, передбачені чинним

законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за весь рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсації та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені чинним законодавством, або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми [6].

Таким чином, облік виплат працівникам є дуже багатограним процесом, що зародився ще в давні часи і знаходиться весь час у процесі розвитку. Питаннями праці, її оплати, використанням робочого часу займалася багато науковців різних бухгалтерських шкіл. Велику увагу було приділено формам документування розрахунків з оплати праці, методам нарахування виплат працівникам. Виплати працівникам – це широка система, що складається з поточних виплат, виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні, виплат інструментами власного капіталу та інших довгострокових виплат. Для оцінки та обліку розміру виплат працівникам застосовується такий показник як фонд оплати праці.

1.2 Сутність та значення заробітної плати, як основного з видів короткострокових виплат працівникам

На сучасному етапі розвитку економіки, термін заробітна плата наповнюється новим змістом і охоплює всі різновиди виплат (різноманітні премії, доплати, надбавки, відпускні, соціальні пільги та інші форми виплат).

Саме тому, в нормативних та літературних джерелах можна знайти різні трактування терміну «заробітна плата».

Відповідно до Закону України «Про оплату праці», заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим

договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану роботу [3].

Зміст терміну «заробітна плата» з точки зору різних науковців наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Підходи вчених до трактування змісту заробітної плати

Вчений	Визначення
Адамчук В.В.	заробітна плата – елемент доходу найманого працівника, форма економічної реалізації права власності на належний йому ресурс праці [].
Азрим'ян А.Н.	заробітна плата – кількість грошей або товару, яку отримує робітник за одиницю робочого часу [].
Бутинець Ф.Ф.	заробітна плата – це форма розподілу фонду особистого споживання між працівниками, відповідно до частки їх участі у сукупній праці, кількості та якості затрачених ними зусиль [18].
Маркс К.	заробітна плата – оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили [].
Мочерний С.В.	заробітна плата – це частина собівартості продукції (робіт, послуг), яка відображає витрати на оплату вартості робочої сили, залежно від результативності праці, кон'юнктури ринку та кваліфікаційних характеристик працюючого [19, с.104].
Носова С.С.	заробітна плата – ціна за працю людини [].
Пасс Х.	заробітна плата – це оплата найманого працівника за використання його праці як фактора виробництва [25].
Розенберг Б.А.	заробітна плата – частина вартості створеного працею продукту, доходу від його продажу, яка видається працівнику керівником підприємства, в якому він працює [].

Таким чином, можна сформулювати наступні положення, які у сукупності розкривають сутність заробітної плати:

- заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості;
- заробітна плата – це елемент ринку праці, що виступає як ціна, за яку найманий працівник продає свою робочу силу;
- для найманого працівника заробітна плата – це його трудовий дохід, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці;

- для підприємства заробітна плата – це елемент витрат на виробництво, що включається до собівартості продукції, та водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.

Сутність та значення будь-якої економічної категорії розкриває через свої функції. Якщо ж говорити про заробітну плату, то суспільством на неї покладено визначні функції, щодо розвитку та вдосконалення робочої сили людини – відтворювальну, стимулюючу та регулюючу. Характеристика кожної з функцій схематично зображена в додатку А.

Основними елементами організації розрахунків з оплати праці, згідно з Кодексом законів про працю України, є: нормування праці, тарифна система, форми та системи оплати праці.

Нормування праці дає змогу встановлювати науково обґрунтовані затрати праці та її результати – норми часу, виробітку, чисельності, обслуговування, нормовані завдання. Тарифна система оплати праці – це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, значення галузі та інших факторів, що характеризують якісну сторону праці [1].

Форми та системи оплати праці визначають порядок нарахування і виплати заробітної плати, встановлюють тісний зв'язок заробітку працівників з кількісними та якісними результатами їхньої праці. Відомі й широко випробувані світовою практикою дві форми заробітної плати: погодинна й відрядна.

Ткаченко Н.М. виділяє такі системи погодинної форми оплати праці, як: проста погодинна та погодинно-преміальна, а до відрядної включає: пряму відрядну, прогресивно-відрядну, акордну, відрядно-преміальну. Системи відрядної форми можуть мати як індивідуальний так і бригадний характер [35, С.437].

Якщо ж звернутися до Лишиленка О.В., то він окрім вище вказаних видів відрядної форми оплати праці, виділяє ще й акордно-преміальну, а

такий вчений як Бутинець Ф.Ф., об'єднує всі вище зазначені системи відрядної форми оплати праці додаючи бригадну, що наведено на рисунку 1.3 [18, С.369].

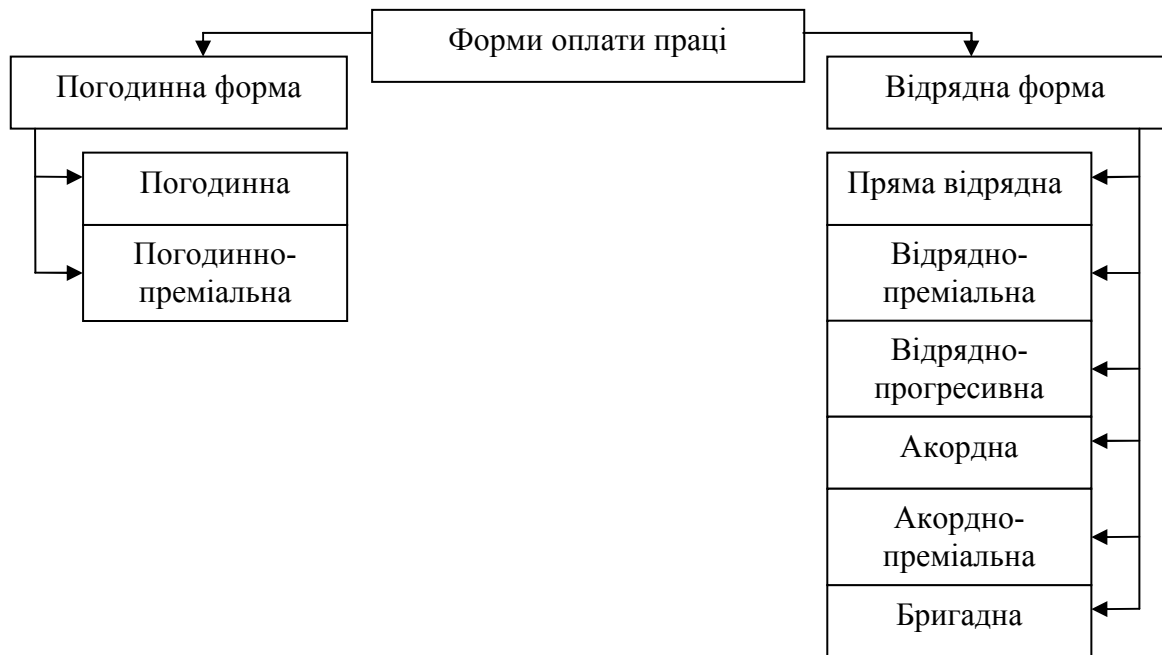


Рисунок 1.3 – Форми та системи оплати праці

Погодинна заробітна плата — форма оплати праці, коли обсяг виконаної роботи не піддається обліку та нарахуванню. Відомі дві форми погодинна оплати праці — проста погодинна та погодинно-преміальна.

При простій погодинній оплаті праці заробітна плата працівника має пряму залежність від встановленого для відповідного виду праці тарифної ставки та кількості відпрацьованого робочого часу. Застосування погодинно-преміальної оплати праці передбачає отримання працівником окрім тарифного заробітку премії за досягнення кращих результатів.

Відрядна форма виражає пряму залежність заробітку від кількості та якості виробленої продукції. При відрядно-преміальній системі оплати праці, окрім оплати за звичайними розцінками, здійснюється ще й преміювання працівників за перевиконання завдання, поліпшення якості продукції. Щодо відрядно-прогресивної системи, то при перевиконанні завдання понад установлену норму, на підприємстві можуть використовуватися прогресивно

зростаючі розцінки. Застосування бригадної оплати праці базується на тому, що заробітна плата робітника бригади залежить від результату всього колективу, а премії розраховуються відповідно до коефіцієнта трудової участі. При акордній системі – заробіток працівників встановлюється не за кожною окремою операцією, а за весь комплекс робіт [22, С.273].

Таким чином, заробітна плата як економічна категорія належить до числа найскладніших категорій, тому що вона є основним джерелом грошових доходів працівників і її величина здебільшого характеризує рівень добробуту всіх членів суспільства та спонукає працівників підвищувати ефективність виробництва, а отже, безпосередньо впливає на темпи й масштаби економічного розвитку країни. Основними елементами організації розрахунків з оплати праці є: нормування праці, тарифна система, форми та системи оплати праці.

1.3 Методологічні аспекти аудиту дотримання трудового законодавства і розрахунків за виплатами працівникам

Аудит дотримання трудового законодавства та розрахунків за виплатами працівникам відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що облік праці і виплат працівникам є трудомістким, потребує уваги за швидкою зміною нормативно-правових актів в цій сфері, вимагає сконцентрованості, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу.

Аудит виплат працівникам поєднує в собі елементи фінансового аудиту та аудиту на відповідність, що пов'язано з прямим впливом трудового й податкового законодавства та формування фінансової інформації про зобов'язання з оплати праці та інших виплат працівникам. Формування мети,

завдань об'єктів дослідження та оцінки отриманої інформації щодо розрахунків за виплатами працівникам на сучасному етапі розвитку соціально-економічних відносин, пов'язаних з оплатою праці, має ґрунтуватися на врахуванні інтересів сторін – працедавця, працівника і держави.

Аудит виплат працівникам охоплює практично всі елементи трудових відносин, що спричиняє розширення функцій аудиту в цій сфері. Особливого значення набуває оціночна функція. Це викликано варіативністю національного законодавства, специфікою діяльності окремих підприємств, різними підходами до організації і розвитку системи трудових відносин та загальнодержавними проблемами в галузі оплати праці та підвищення її продуктивності, що відбивається на меті та завданнях аудиторської перевірки [27].

Метою аудиту дотримання трудового законодавства та розрахунків за виплатами працівникам є:

- установлення достовірності інформації, відображеної у фінансовій звітності, обліку та первинних документах з питань дотримання законодавства і порядку розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам;
- загальна оцінка діючої системи формування інформації щодо виплат працівникам, її відповідності визначеній стратегії підприємства і державним цілям побудови соціально орієнтованої ринкової економіки та підвищення продуктивності праці [15].

Таким чином, мета аудиту полягає у встановленні об'єктивної істини про інформацію відображену у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, первинних документах, щодо повноти, достовірності, своєчасності та законності з питань дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам.

Виходячи із сутності, функцій та мети аудиту розрахунків з оплати праці, завдання аудиту виплат працівникам виділяють наступні:

- оцінити внутрішню регламентовану документацію щодо організації системи виплат працівникам на підприємстві відповідно до норм чинного законодавства та цілей управління трудовими ресурсами підприємства (наявність колективної угоди, положення про виплати працівникам, затвердженого штатного розкладу, тарифів, розцінок);
- перевірити й оцінити систему внутрішнього контролю за дотриманням трудового, податкового та бухгалтерського законодавства щодо порядку розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам;
- перевірити та оцінити організацію та стан обліку особового складу працівників, оперативного обліку робочого часу, синтетичного й аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам (наявність первинних документів з обліку робочого часу та виплат працівникам);
- перевірити повноту, правильність і відповідність відображення інформації щодо виплат працівникам у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності та нарахувань, пов'язаних з ними, реальному стану розрахунків за виплатами працівникам;
- оцінити організацію і стан розрахунків за виплатами працівникам та своєчасності їх здійснення;
- оцінити правильність нарахування компенсацій за відсутність працівників, премій та інших короткострокових виплат, довгострокових виплат працівникам (виплат у зв'язку з тривалою непрацездатністю, виплат за вислугу років), виплат при звільненні;
- перевірити правильність проведення розрахунків з персоналом інструментами власного капіталу, якщо таке має місце;
- оцінити організацію і стан розрахунків за виплатами по закінченні трудової діяльності;
- перевірити дотримання податкового законодавства при оподаткуванні доходів фізичних осіб і віднесення витрат на оплату праці та інші виплати працівникам на валові витрати підприємства;

- перевірити дотримання чинного законодавства за розрахунками з позабюджетними фондами щодо соціального страхування;
- оцінити політику управління витратами на оплату праці та інші виплати працівникам на предмет її ефективності та соціальності;
- розрахувати узагальнені показники ефективності використання трудових ресурсів для можливості виконання подальшого просторового аналізу на галузевому та міжгалузевому рівнях [16].

Для ефективного виконання поставлених задач в процесі аудиторського дослідження розрахунків за виплатами працівникам використовується ряд методичних прийомів проведення та організації перевірки.

Класифікація методів аудиту дотримання трудового законодавства та розрахунків за виплатами працівникам наведено на рисунку 1.4.

Під таким методичним прийомом проведення аудиту як фактична перевірка розуміють перевірку кількісного і якісного стану розрахунків за виплатами працівникам, який встановлюється шляхом обчислення, перерахунку та інших способів перевірки.



Рисунок 1.4 – Класифікація методів аудиту розрахунків за виплатами працівникам

Формальна документальна перевірка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів, у виявленні безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у цифрах, у перевірці достовірності підписів на документах, що регулюють питання організації праці та виплат працівникам.

Арифметична перевірка полягає в перевірці правильності розрахунків у документах, облікових регістрах та інших документах по розрахунках за виплатами працівникам.

Документальна перевірка по суті дозволяє встановити законність і доцільність здійснення виплат працівникам, правильність відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку та включення до статей затрат.

Спостереження дає можливість одержати загальну характеристику умов праці на підприємстві.

Опитування – це одержання письмової або усної інформації від підприємства або інших осіб про питання, які стосуються розрахунків за виплатами працівникам на підприємстві.

Перевірка механічної точності передбачає перевірку підрахунків у розрахункових документів з виплат працівникам.

Аналітичні тести – методи порівняння як в абсолютних одиницях, так і відносних (індекси, коефіцієнти виробітку, відсотки).

Сканування – безперервний, по елементний перегляд інформації (перегляд первинних документів, на основі якого здійснюється нарахування виплат працівникам).

Суцільна перевірка включає в себе перевірку всього масиву інформації, що стосується питань дотримання трудового законодавства та розрахунків за виплатами працівникам за період, що перевіряється.

Вибіркова перевірка полягає у дослідженні окремих ділянок розрахунків за виплатами працівникам (вибірка працівників, по яких здійснюватиметься перевірка правильності нарахувань та утримань з виплат, що їм належать). В даному випадку вибірка має бути репрезентативною, тобто відображати всі основні властивості генеральної сукупності.

Аналітична перевірка – це оцінка показників, які характеризують продуктивність праці, рівень виплат працівникам у порівнянні з минулими роками або в порівнянні із середньогалузевими.

Комбінована перевірка полягає у поєднанні окремих елементів суцільної, вибіркової та аналітичної перевірок.

Відправною точкою аудиту дотримання трудового законодавства та розрахунків за виплатами працівникам є вивчення особливостей нормативно-правової бази і окреслення предметної області аудиторського дослідження з визначенням всіх першоджерел інформації, які мають бути переглянуті аудитором під час перевірки.

Характеристика основних нормативно-правових джерел обліку та аудиту розрахунків за виплатами працівникам наведена в додатку Б.

Розглянута законодавча база встановлює високий рівень умов праці, гарантії та всебічну охорону трудових прав працівників в Україні.

Основними першоджерелами інформації для проведення аудиторського дослідження є внутрішні нормативні документи, що регулюють організацію праці та виплати працівникам, а також трудові відносини на підприємствах наведені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Документи, що регулюють організацію праці та виплати працівникам на підприємстві

№ з/п	Назва документа	Ким приймається	Інформація, що міститься в документі
1	Колективний договір	Власником (адміністрацією) і профспілкою (колективом) СГ. Реєструється в місцевих органах самоврядування.	Встановлюються взаємні зобов'язання сторін щодо регулювання виробничих, трудових, соціально-економічних відносин, зокрема: нормування і оплата праці, визначення форм, систем заробітної плати і інших трудових виплат, встановлення пільг, гаражній, режиму роботи, відпочинку тощо.
2	Правила внутрішнього трудового розпорядку	Керівником з можливою візою юриста, узгоджується з радою трудового колективу.	Організація роботи підприємства, внутрішньо об'єктний режим роботи, взаємні обов'язки підприємства та працівників, порядок відправлення працівників у відрядження, відпустки.

Продовження таблиці 1.2.

3	Штатний розпис	Складається відповідно до структури підприємства. Оформлюється наказом керівника підприємства.	Визначається посадовий і кількісний склад СГ із зазначенням ФОП. Виконує функції: фіксації структури управління, нормативну кількість працівників, регулювання співвідношення головних, старших та рядових спеціалістів, контроль за дотриманням адміністративно-управлінських витрат.
4	Посадова інструкція	Керівником, керівниками підрозділів	Визначаються завдання, права, обов'язки і відповідальність посадових осіб.

Інформація про рух кадрового складу, етапи трудової діяльності працівників на підприємстві оформлюється відповідними документами і за єдиним порядком, що в сукупності складає кадрову документацію, яка обов'язково має бути переглянута аудитором під час перевірки. Перелік кадрової документації наведено на рисунку 1.5.

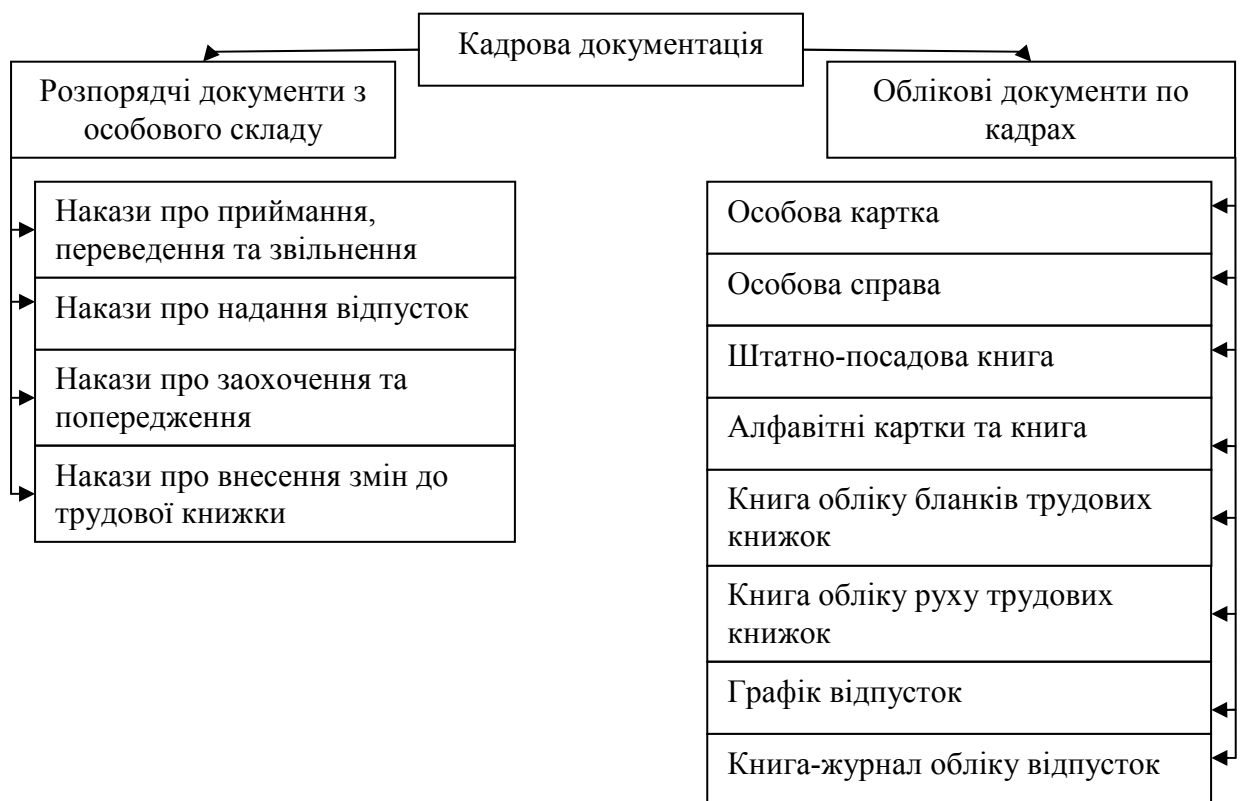


Рисунок 1.5 – Види кадрової документації

Інформаційні джерела аудиту дотримання трудового законодавства та розрахунків за виплатами працівникам можна розподілити відносно об'єктів аудиту. Даний розподіл наведено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Об'єкти і джерела аудиту розрахунків за виплатами працівникам

Об'єкти аудиту	Джерела інформації
Трудова дисципліна та дотримання трудового законодавства	Колективний договір, таблиць обліку робочого часу, графік змінності, особові картки, положення про робочий час
Політика оплати праці та стимулювання	Колективний договір, положення про оплату праці, положення про преміювання
Система внутрішнього контролю операцій з оплати праці	Первинна та інша бухгалтерська документація, посадові інструкції, наказ про облікову політику
Зобов'язання з оплати праці та інших виплат працівникам	Розрахункова відомість, платіжна відомість, бухгалтерські довідки розрахунку середньої заробітної плати, синтетичні регістри за рахунком 66, Головна книга, реєстр депонованої зарплати, реєстр авансових виплат працівникам, розділ IV пасиву Балансу
Розрахунки за виплатами працівникам	Розрахункова відомість, платіжна відомість, ВКО, реєстр депонованої зарплати, , реєстр авансових виплат працівникам, оборотна відомість за рахунком 66
Розрахунки з бюджетом за ПДФО	Розрахункова відомість, платіжна відомість, особові картки, заяви на отримання ПСП, платіжні доручення, оборотна відомість за рахунком 64
Розрахунки з позабалансовими фондами за соціальними внесками	Розрахункова відомість, платіжна відомість, особові картки, звітні форми до фондів, платіжні доручення, оборотна відомість за рахунком 65

Таким чином, основним завданням аудиту розрахунків за виплатами працівникам є перевірка дотримання нормативно-правових актів при здійсненні обліку працівників, їх робочого часу, проведення нарахування та утримання з виплат працівникам, а також правильності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. В процесі аудиторського дослідження розрахунків за виплатами працівникам використовується велика кількість методичних прийомів проведення та організації перевірки. До основних нормативно-правових актів, що регулюють питання праці та її оплати відносяться: Конституція України,

Кодекс законів про працю, закони, Постанови Кабінету Міністрів України, інструкції, які затверджуються Міністерством статистики України. Основними першоджерелами аудиторського дослідження на підприємстві є: облікова політика, колективний договір, штатний розпис, посадові інструкції та ряд іншої кадрової документації, а також первинні документи та облікові реєстри, які відображають процес здійснення розрахунків за виплатами працівникам в обліку.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ НА ЗАТ «УКРАЇНСЬКИЙ МОБІЛЬНИЙ ЗВ'ЯЗОК»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Компанія «Український мобільний зв'язок» з 1992 року офіційно зареєстрована як закрите акціонерне товариство, вона була створена як підприємство для розробки, впровадження та експлуатації спеціалізованої стільникової бездротової мережі в Україні. Дане підприємство входить до групи компаній «Мобільні ТелеСистеми».

Предметом діяльності компанії є:

- забезпечення бездротового зв'язку;
- надання послуг роумінгу;
- реалізація мобільних телефонів для використання в мережі;
- надання послуг інтерконекту;
- реалізація ефірного часу.

ЗАТ «Український мобільний зв'язок» надає широкий спектр телекомунікаційних послуг, і задовольняє потреби всіх замовників: від великих підприємств, організацій до фізичних осіб.

Для безперебійного і якісного надання послуг компанія «Український мобільний зв'язок» має злагоджену організаційно-управлінську структуру, кожен елемент знаходиться у взаємозв'язку один з одним

Однією з головних дирекцій компанії є фінансова дирекція, яка займається питаннями організації, обліку та контролю фінансово-господарської діяльності

У складі фінансової дирекції одним з ключових департаментів є департамент бухгалтерської звітності і обліку.

Так як даний департамент здійснює бухгалтерський облік діяльності компанії, то він тісно пов'язаний зі всіма відділами та підрозділами і здійснює безпосередній вплив на виконання планів постачання, надання послуг, збуту, рентабельності та інших показників діяльності компанії. Від раціоналізації роботи бухгалтерського апарату залежить ефективність управління ЗАТ «Український мобільний зв'язок» в цілому.

Бухгалтерський облік в компанії «Український мобільний зв'язок» ведеться під керівництвом головного бухгалтера, силами 49 працівників бухгалтерії.

Департамент бухгалтерського обліку та звітності досліджуваної компанії має досить складну організаційну побудову, яка наведена на рисунку 1.1.

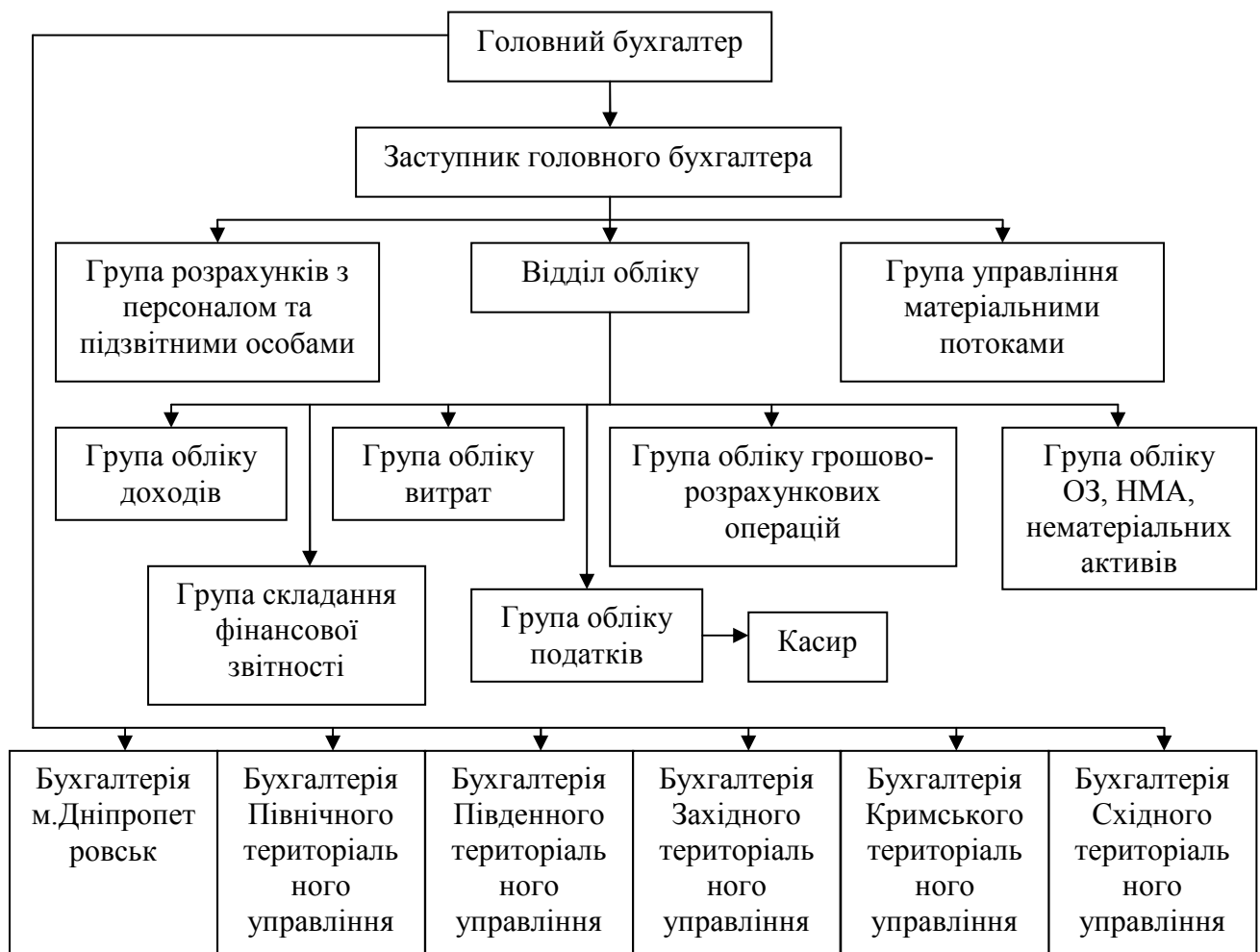


Рисунок 1.1 – Організаційна побудова Департаменту бухгалтерського обліку та звітності ЗАТ «Український мобільний зв'язок»

На ЗАТ «Український мобільний зв'язок» управління обліковими процесами займає ключове місце. Саме тому, у структурі фінансової дирекції шість департаментів займається реалізацією управлінських функцій.

Відділи департаменту планування, управлінської звітності та аналізу займаються плануванням та бюджетуванням витрат компанії, комплексним аналізом минулих подій та здійсненням прогнозів, складанням управлінської та корпоративної звітності, необхідної для прийняття керівництвом компанії зважених економічних рішень.

Департамент функціонального контролінгу займається операційним та технологічним комерційним контролінгом діяльності компанії.

На департамент управління закупівлею покладені функції контролю за вчасністю і оптимізацією здійснення закупівель матеріально-технічного забезпечення компанії.

Департамент управління доходами займається гарантуванням доходів та попередженням шахрайства з боку клієнтів.

Працівники групи податкового адміністрування займаються управлінням і контролем за повнотою і вчасністю сплати всіх обов'язкових податків, платежів і зборів.

На ЗАТ «Український мобільний зв'язок» велику увагу приділено системі внутрішнього контролю. Для здійснення цих функцій у складі фінансової дирекції виділено окремий департамент системи внутрішнього контролю. Саме відділи цього департаменту займаються проведенням внутрішнього аудиту діяльності компанії за окремими об'єктами обліку.

Річна фінансова звітність ЗАТ «Український мобільний зв'язок» перед опублікуванням у засобах масової інформації, обов'язково засвідчується висновком незалежної аудиторської компанії ЗАТ «Делойт енд Туш ЮркейніанСервісез Компані».

Діяльність фінансової дирекції, а саме принципи, методи і процедури, які використовує компанія для складання і надання фінансової звітності, регламентується Наказом про облікову політику на підприємстві, яка

розроблена з врахуванням особливостей викладених в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, у відповідності із міжнародними стандартами обліку US GAAP, так як ЗАТ «Український мобільний зв'язок» є компанією транснаціонального масштабу.

ЗАТ «Український мобільний зв'язок» використовує комп'ютерну (автоматизовану) форму обліку, що базується на програмі SAP R/3. Комп'ютерна форма ведення обліку дає можливість автоматично вирішувати проблеми оперативної підготовки облікової інформації та бухгалтерської звітності, здійснювати контроль і аналіз діяльності компанії.

Основні складові системи фінансового обліку за звітності (FI) зображені на рисунку 2.2.

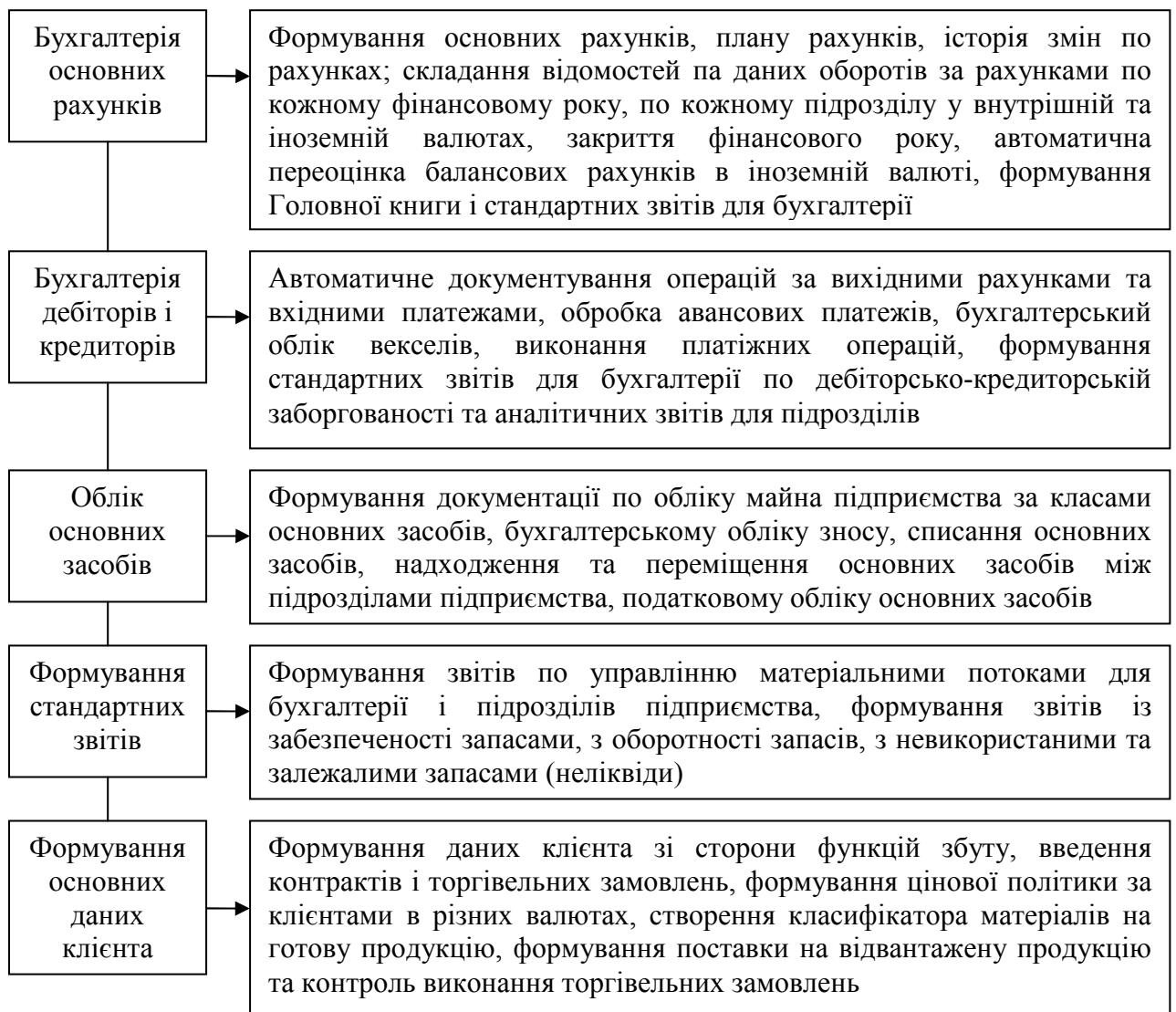


Рисунок 2.2 – Складові системи фінансового обліку та звітності у SAP R/3

Дворівнева система інформаційної бази, дозволяє забезпечити оперативність і достовірність інформації, що вводиться, на основі якої формуються показники для оперативного прийняття рішень по управлінню бізнес-процесами підприємства.

Заключним етапом облікового процесу є складання фінансової звітності, на підставі якої можна зробити фінансовий аналіз підприємства.

Розрахунок основних показників майнового стану, ліквідності, платоспроможності (фінансової стійкості), ділової активності та рентабельності ЗАТ «Український мобільний зв'язок» за період з 2006 по 2008 роки наведено в додатку В.

На підставі розрахунків проведених у таблиці В.1, можна зробити висновок, що майновий стан компанії є задовільним, про що свідчить значення коефіцієнта зносу, який в середньому за аналізований період становить 0,283, достатньо високий рівень коефіцієнта оновлення, який у 2007 році становить аж 0,37 і показує відношення вартості нововведених основних засобів до первісної вартості всіх ОЗ компанії. А також незначний розмір коефіцієнта вибуття (в середньому за аналізований період – 0,009), свідчить про нарощення основних фондів компанії, шляхом перевищення темпів оновлення над темпами вибуття.

Ліквідність компанії можна проаналізувати, виходячи з даних наведених в таблиці В.2. В цілому розраховані показники свідчать про неспроможність підприємства вчасно розраховуватись за своїми поточними зобов'язаннями, а значення коефіцієнта покриття є цьому підтвердженням – за весь аналізований період він значно менший за нормативне значення і в середньому за три роки становить 0,406. А щодо платіжних можливостей підприємства за умови проведення розрахунків з дебіторами, тобто коефіцієнта швидкої ліквідності, то спостерігається його нестабільна тенденція до зростання у 2007 році, а потім знову спад до рівня 0,33 у 2008 році, що також є відхиленням від норми. Коефіцієнт абсолютної ліквідності у період з 2006 по 2008 роки також не мав постійної тенденції і є доказом

неможливості підприємства до негайних розрахунків зі своїми кредиторами. Щодо чистого оборотного капіталу, то його негативне значення є підтвердженням того, що поточні зобов'язання компанії значно перевищують її оборотні активи.

Аналіз платоспроможності ЗАТ «Український мобільний зв'язок», який наведений у таблиці В.3, дає можливість охарактеризувати структуру джерел фінансування ресурсів підприємства, ступінь фінансової стійкості і незалежності від зовнішніх джерел. Коефіцієнт платоспроможності протягом аналізованого періоду значно перевищує нормативне значення і становить у середньому 0,72, що свідчить про достатню питому вагу власних засобів у загальній сумі авансованих у діяльність компанії коштів. Щодо коефіцієнта фінансування, то він знижується і відповідає нормативній тенденції. Його значення показує, що компанія в середньому за аналізований період лише на 37% залежить від залучених коштів. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами не розраховується, бо виходячи з даних таблиці В.2 видно, що компанія не забезпечена власними оборотними коштами. Це стосується і коефіцієнта маневреності власного капіталу.

Для аналізу ефективності основної діяльності підприємства, що характеризується швидкістю обертання фінансових ресурсів, розраховані показники ділової активності і наведені у таблиці В.4. Ефективність використання компанією усіх наявних ресурсів, характеризується показником оборотності активів і за аналізований період має змінну тенденцію: у 2007 році спостерігається зростання в порівнянні з 2006 роком на 0,06, а у 2008 році – спад на 0,08, і в середньому за аналізований період становить 0,803. Швидкість обертання кредиторської заборгованості компанії за аналізований період зменшується і у 2008 році становить 6,86, що свідчить про збільшення обсягів комерційних кредитів, які надаються підприємству. А зростання швидкості обертання дебіторської заборгованості (у 2008 році до 20,84), свідчить про зниження обсягів комерційних кредитів, які надаються компанією своїм контрагентам.

Порівнюючи середні періоди погашення дебіторської і кредиторської заборгованостей, слід відмітити, що погашення дебіторської заборгованості відбувається практично в два рази швидше ніж кредиторської. Щодо швидкості реалізації товарно-матеріальних запасів на підприємстві, то у 2008 році коефіцієнт оборотності ТМЦ зріс більше ніж у 5 разів в порівнянні з 2006 роком. Якщо ж говорити про коефіцієнт фондівдачі, то спостерігається його зменшення за аналізований період, що є протилежним до нормативної тенденції, але не дивлячись на це розмір показника говорить про ефективність використання основних засобів компанією. Щодо коефіцієнта оборотності власного капіталу, то його тенденція є нестабільною, але величина, що перевищує 1, свідчить про достатню ефективність використання власного капіталу підприємством.

Щоб визначити ефективність вкладення коштів у підприємство та раціональність їхнього використання, необхідно проаналізувати показники розраховані у таблиці В.5. Щодо коефіцієнта рентабельності активів компанії, то за аналізований період спостерігається тенденція до його спаду з 0,24 у 2006 році до 0,16 у 2008 році, що свідчить про зниження ефективності використання активів. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу також має негативну тенденцію, і в середньому за аналізований період становить 30%, який означає, що на кожну гривню вкладеного капіталу припадає 30 копійок прибутку. Характеристику ефективності господарської діяльності компанії дає показник рентабельності діяльності, який з 2006 до 2008 року скоротився на 0,09 і становить 0,21. Говорячи про коефіцієнт рентабельності продукції, треба відмітити, що його значення у 2006 році становило аж 73%, що свідчить про значну прибутковість господарської (основної) діяльності компанії. Але як і всі показники рентабельності, так і даний коефіцієнт має тенденцію до спаду, і за аналізований період скоротився на 27%.

Використовуючи дані Звіту про фінансові результати ЗАТ «Український мобільний зв'язок», можна зробити висновок, що витрати на

оплату праці в середньому за три роки становлять 4,51% загальних витрат компанії.

Таким чином, основною метою діяльності ЗАТ «Український мобільний зв'язок» є надання телекомунікаційних послуг. Питаннями організації, обліку та контролю фінансово-господарської діяльності компанії займається фінансова дирекція, яка включає департамент бухгалтерської звітності та обліку, департамент системи внутрішнього контролю та шість департаментів, на які покладено виконання функцій управлінського обліку. Компанія використовує наймасштабнішу програму автоматизації обліку – SAP R/3.

В цілому фінансовий стан компанії є задовільним, про свідчать показники майнового стану, які відповідають нормативним вимогам, показники ефективності основної діяльності компанії та показники, що характеризують, що характеризують ефективність вкладення коштів у підприємство і їх використання. Але досить негативним є відсутність чистого оборотного капіталу, що підриває платоспроможність і ліквідність підприємства. Щодо витрат на оплату праці, то вони займають незначне місце у загальних витратах підприємства.

2.2 Загальна характеристика системи виплат працівникам

Трудовий колектив ЗАТ «Український мобільний зв'язок» складають всі громадяни, які вкладають свою працю у його діяльність та отримують винагороду на основі трудового договору.

До витрат компанії на виплати працівникам включаються будь-які нарахування в грошовій формі, в тому числі заохочувальні, стимулюючі, компенсаційні і інші види здійснених на користь працівників виплат, передбачених діючим законодавством України, локальними нормативними

актами компанії чи трудовими договорами. Джерелом коштів на здійснення виплат працівникам є фонд оплати праці компанії.

В компанії встановлена погодинно-преміальна система оплати праці з оплатою фактично відпрацьованого робітниками часу.

Розмір виплат працівникам в компанії залежить від грейду посади, особистої кваліфікації, професійного досвіду, складності виконуваної роботи, кількості та якості затраченої праці.

Нарахування виплат працівникам ЗАТ «Український мобільний зв'язок» здійснюється у розрізі п'яти категорій:

- виробничий персонал;
- загальновиробничий персонал;
- управлінський персонал;
- персонал, що займається збутом;
- персонал, що займається кадрами.

Виплати персоналу компанії складається із:

- фіксованої частини, яка розраховується на основі місячної ставки (посадового окладу);
- змінної частини, яка включає в себе квартальні і щорічні премії, а також премії працівникам, що здійснюють продажі та абонентське обслуговування;
- інших виплат.

Фіксована частина виплат працівникам базується на використанні системи розрядів-грейдів. В компанії встановлена система з 21 грейду. Найнижчий – восьмий, найвищий – двадцять перший. В шкалі посадових окладів кожному грейду відповідає 9 ступенів заробітних плат для Києва і регіональний коефіцієнт для великих регіонів і малих філіалівсистемба посадових розрядів передбачає, що розмір окладу працівника має відповідати одному зі ступенів грейду. Розмір окладів встановлюється в трудових договорах і не може бути нижчим встановленого законодавством мінімального розміру заробітної плати.

Зміна окладів проводиться на основі:

- річної оцінки результатів діяльності працівника;
- призначення працівника на посаду, що відноситься до іншого грейду.

Зміна окладу проводиться тільки у бік збільшення і визначається безпосереднім керівником на основі рекомендації департаменту з управління персоналом. При цьому розмір підвищення окладу не може перевищувати 30%.

Змінна частина виплат регламентується Політикою оплати праці ЗАТ «Український мобільний зв'язок». Умови і порядок виплати премій працівникам, що здійснюють продажі та абонентське обслуговування, для яких встановлена система щомісячного преміювання визначається Положенням про преміювання спеціалістів територіальних управлінь і філіалів за виконання виробничих показників. Структура змінної частини доходу працівників компанії наведена в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Структура змінної частини доходу

№ з/п	Перелік посадових позицій ЗАТ «УМЗ»	Рівень посади	Розмір премії до річного окладу	Квартальні премії, всього	Річна премія
1.	Заступник ген. директора	21	67%	25%	42%
2.	Директор з продажу				
3.	Директор із зовнішніх зв'язків				
4.	Технічний директор				
5.	Фінансовий директор				
6.	Директор з фіксованого зв'язку				
7.	Директор з людський ресурсів				
8.	Директор з адміністративних питань				
9.	Начальники департаментів	20	67%	25%	42%
10.	Начальники відділів	19	67%	25%	42%
11.	Директори територіальних управлінь	19	54%	23%	31%
12.	Замісники директорів територіальних управлінь	18	43%	21%	22%
13.	Керівники центрів обслуговування абонентів				
14.	Керівники груп	16-17	33%	20%	13%
15.	Провідні спеціалісти				
16.	Керівники груп ЦОА	8-15	18%	9%	9%
17.	Провідні спеціалісти				
18.	спеціалісти				

Продовження таблиці 2.1.

19.	Керівники відділів продажу в приватному сегменті ТУ	8-17	18%	9%	9%
20.	Керівники відділів продажу в корпоративному сегменті ТУ				
21.	Провідні експерти з маркетингу				
22.	Експерти				
23.	Адміністратори				

Квартальна премія нараховується всім працівникам компанії. Цільовий розмір квартальних і щорічних премій визначається затвердженою в ЗАТ «Український мобільний зв'язок» структурою доходу за посадами.

Квартальна премія нараховується за результатами роботи за звітний квартал. З метою квартального преміювання результати діяльності компанії підводять поквартально наростаючим підсумком. Критерієм нарахування премії є досягнення цільових показників бюджету компанії за підсумками кварталу. При невиконанні хоча б одного показника премія не нараховується, і може бути нарахована в наступному кварталі, якщо бюджетні показники буде досягнуто.

Річна премія нараховується в разі досягнення цільових значень бюджетних показників за підсумками року. Шкала преміювання залежно від ступеня виконання бонусного плану визначається локальними нормативними актами.

Квартальна та щорічна премія нараховується працівникам, які пропрацювали в компанії не менше 3-х календарних місяців. Річна премія нараховується пропорційно відпрацьованому часу у звітному році. Час перебування працівника у відпустці по догляду за дитиною до 3 років не включається у період фактичної роботи у звітному році для розрахунку премій.

До інших виплат у ЗАТ «Український мобільний зв'язок» відносять виплати за невідпрацьований час: щорічна відпустка (24 календарні дні та 7 календарних днів за ненормований робочий день), навчальна відпустка, додаткова відпустка матерям, які мають 2-х і більше дітей (14 календарних

днів), в разі настання тимчасової непрацездатності, а також у зв'язку з відпусткою по вагітності та пологам.

Інші виплати також включають і матеріальну допомогу у розмірі 1010 гривень, які виплачуються працівникам у випадках:

- жінкам при народженні дитини;
- працівникам, у яких помер родич;
- на лікування працівника;
- у зв'язку з тяжким фінансовим станом та в інших випадках.

За досягнення високих результатів в роботі, передбачені наступні компенсаційні та заохочувальні виплати працівникам:

- доплата за наставництво;
- премія за перевиконання виробничих показників.

Виплати працівникам здійснюються не рідше, ніж кожні пів місяця, шляхом перерахунку відповідних сум на банківські рахунки працівників. Щодо виплати квартальних премій, то вона проводиться до 25 числа місяця наступного за звітним кварталом. Виплата премій за підсумками роботи протягом року проводиться не пізніше 10 травня року, наступного за звітним.

Таким чином, у ЗАТ «Український мобільний зв'язок» встановлена погодинно-преміальна система оплати праці. Нарахування виплат здійснюється у розрізі п'яти категорій працівників. Сукупні виплати у компанії складаються із фіксованої і змінної частин та інших виплат.

2.3 Особливості первинного, аналітичного та синтетичного обліку виплат працівникам на підприємстві

В бухгалтерському обліку поняття документ є центральним, фундаментальним, відправною точкою обліку. Він відображає реальність проведення тих чи інших операцій, їх достовірність. Первинні документи

мають складатися в момент здійснення операції, або ж безпосередньо після її закінчення. І саме додержання цього правила дає можливість обліку бути своєчасним, достовірним, доступним і співставним.

Трудові правовідносини підприємства і працівника, згідно з Кодексом Законів про працю України, мають оформлюватися відповідними документами і за єдиним порядком.

Відповідно до Статуту, ЗАТ «Український мобільний зв'язок» розробляє правила внутрішнього трудового розпорядку (положення про персонал), визначає штатний склад та кількість робітників, що оформлюється спеціальним документом, на підставі якого складається штатний розпис.

Він складається на бланку товариства і містить перелік посад, відомості про кількість штатних одиниць, посадові оклади, премії та місячний фонд заробітної плати. Штатний розклад погоджується з фінансовим директором і затверджується генеральним директором компанії кожного року.

Для контролю за використанням трудових ресурсів ведеться поточний облік чисельності персоналу та затрат робочого часу. Оперативний облік чисельності персоналу на ЗАТ «Український мобільний зв'язок» ведеться у Дирекції по управлінню персоналом та допомагає контролювати склад та рух чисельності робітників по підприємству. Для цього використовується єдина документація по прийому, звільненню та переміщенню робітників та уніфіковані реєстри обліку особистого складу.

Для обліку прийняття на роботу працівників у компанії застосовується «Наказ (розпорядження) про прийом на роботу» (форма №П-1), де зазначається посада, структурний підрозділ, дата прийняття та вид прийняття і підписується генеральним директором компанії. Після підписання наказ реєструється у книзі реєстрації наказів. На основі наказу складається реєстр обліку особистого складу – «Особова картка» (форма №П-2), а також робляться відповідні записи у трудовій книжці робітника. При прийнятті працівника в штат або переведенні на іншу посаду, окрім Наказу ще

формується службова записка, що використовується як внутрішній документ, на основі якого вносяться зміни в штатний розпис.

Трудова книжка є основним документом, що засвідчує трудову діяльність працівника. Трудові книжки ведуться на всіх працівників, які працюють на ЗАТ «Український мобільний зв'язок» понад п'ять днів. Працівникам, що стають на роботу вперше, трудова книжка оформляється не пізніше п'яти днів після прийняття на роботу. Відповідальність за організацію ведення обліку, зберігання і видачу трудових книжок покладається на керівника Дирекції по управлінню персоналом.

Для обліку використання робочого часу всіх категорій працюючих, для контролю за дотриманням працюючими режиму робочого часу, для отримання даних про відпрацьований час, а також для складання статистичної звітності з праці на ЗАТ «Український мобільний зв'язок» використовують Табелі обліку використання робочого часу.

Табель ведеться протягом місяця, а зважаючи на те, що у компанії використовується погодинна форма оплати праці, то в кінці місяця на основі даних табеля, працівникам здійснюється нарахування фіксованої частини виплат (окладу).

Облік явок на роботу і використання робочого часу здійснюється в таблиці методом суцільної реєстрації, а саме відмітки всіх, хто не з'явився через тимчасову непрацездатність, відпустку, службове відрядження, прогули та інші неявки.

Кожен працівник компанії має право на щорічну відпустку, і підставою для її надання є заява. На основі затвердженого графіка про відпустки та заяви працівника видається Наказ (розпорядження) про надання відпустки.

Нарахування змінної частини виплат працівникам компанії здійснюється на основі Наказу про преміювання, який затверджується генеральним директором ЗАТ «Український мобільний зв'язок».

У разі непрацездатності, працівнику виплачується компенсація, яка розраховується на основі первинного документа – листка непрацездатності

або лікарняного листка, що подається до Департаменту бухгалтерської звітності та обліку робітником. Розрахунок допомоги здійснюється на базі середньої заробітної плати, що обчислюється за останні шість місяців роботи працівника.

Всі дані первинних документів, на основі яких ведеться облік виплат працівникам на ЗАТ «Український мобільний зв'язок», заносяться до комп'ютерної програми SAP R/3 і за її допомогою здійснюється групування та узагальнення інформації окремо по кожному працівнику товариства. На підставі зібраної інформації здійснюється розрахунок суми виплат робітнику.

Для нарахування виплати, яка належить кожному працівнику, розраховують заробіток за місяць і від цієї суми виконують необхідні відрахування. У компанії розрахунок здійснюється у Розрахунковій відомості, яка складається групою розрахунків з персоналом та підзвітними особами. Даний розрахунок містить суму нарахованих виплат і суми, які підлягають утриманню з нарахованих виплат робітникам, до таких утримань відносять: податок з доходів фізичних осіб, внески до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, проф. внески, аліменти, штрафи та інші утримання. Знайшовши різницю між нарахованими та утриманими сумами, можна отримати розмір виплат в поточному місяці, що підлягають перерахунку на банківський рахунок працівника.

Для зарахування виплат на карткові рахунки працівників компанія надає банку платіжну відомість (реєстр) розподілу виплат між працівниками.

На ЗАТ «Український мобільний зв'язок» окрім розрахункових відомостей по виплатам працівникам, для більш детального і точного обліку та зведення даних про залишки, про обороти по дебету і кредиту аналітичних рахунків, складається ще й оборотно-сальдова відомість по аналітичних рахунках.

Щодо аналітичного обліку по кожному окремому працівнику чи по кожному виду виплат, то він ведеться на основі розрахункової відомості,

оборотно-сальдової відомості та платіжної відомості.

Узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці (за всіма видами виплат), а також розрахунки за неoderжану працівниками суму з оплати праці (розрахунки з депонентами) здійснюється на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Облік виплат працівникам в системі рахунків – це синтетичний облік нарахування і розподілу виплат, визначення належної суми працюючим і віднесення нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» – це активно-пасивний розрахунковий рахунок. Він має три субрахунки:

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

Працівники групи розрахунків з персоналом ЗАТ «Український мобільний зв'язок» для уніфікації обліку та полегшення складання фінансової звітності за вимогами стандартів в US GAAP будують робочі рахунки таким чином, щоб їх можна було легко згрупувати і за українським законодавством і за міжнародними стандартами.

Схематично побудова рахунку для обліку розрахунків за заробітною платою зображено на рисунку 2.3.



Рисунок 2.3 – Побудова робочого рахунку досліджуваної компанії

Для обліку розрахунків виплат працівникам у ЗАТ «Український мобільний зв'язок» відкрито наступні робочі рахунки до субрахунку 661:

- 6611031060 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 6611131060 «Виплати в негрошовій формі»;
- 6611931060 «Заборгованість працівника за мобільний зв'язок»;
- 6612031060 «Розрахунки з позаштатними працівниками»;
- 6613031060 «Компенсація відряджень»;
- 6614031060 «Перерахування заробітної плати-лицьової»;
- 6615031060 «Добровільне страхування працівників».

За дебетом субрахунку 661 відображаються виплачена заробітна плата, депонована заробітна плата, відрахований прибутковий податок із заробітної плати працівників на користь державного бюджету, відрахування до Пенсійного фонду України, до Фондів соціально страхування на випадок безробіття та тимчасової втрати працездатності.

За кредитом субрахунку відображають нараховану фіксовану частину виплат та змінну частину оплати праці співробітникам компанії, суми нарахованих відпускних, суми премій, матеріального стимулювання робітників, матеріальної допомоги, а також інші виплати передбачені внутрішніми положеннями компанії.

Типові кореспонденції субрахунку 661 з іншими рахунками по нарахуванню заробітної плати та інших виплат, які використовуються на ЗАТ «Український мобільний зв'язок» зображено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Кореспонденції субрахунку 661 з іншими рахунками на ЗАТ «Український мобільний зв'язок»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано посадовий оклад штатному працівнику	9031055001, 9101055001, 9201055001, 9301055001, 9411055001 «Витрати на заробітну плату (за категоріями персоналу)»	6611031060 «Розрахунки за заробітною платою»
2.	Нараховано оклад позаштатному працівнику	9038155001, 9108155001, 9208155001, 9308155001, 9418155001 «Витрати на заробітну плату позаштатним	6612031060 «Розрахунки з позаштатними працівниками»

Продовження таблиці 2.2.

3.	Нараховано суму індексації	9031055001, 9101055001, 9201055001, 9301055001, 9411055001 «Витрати на заробітну плату (за категоріями персоналу)»	6611031060 «Розрахунки за заробітною платою»
4.	Нараховано суму квартальної премії	9002155005, 9102155005, 9202155005, 9302055005, 9412055005 «Премії персоналу (за категоріями)»	6611031060 «Розрахунки за заробітною платою»
5.	Нараховано матеріальну допомогу працівнику	9037055002, 9107055002, 9207155002, 9307055002, 9417055002 «Матеріальна допомога персоналу (за категоріями)»	6613031060 «Компенсація відряджень»

Щодо основних кореспонденцій субрахунку 661 з іншими рахунками, які використовуються в процесі здійснення операцій по утриманню обов'язкових платежів і податку з доходів фізичних осіб з виплат призначених працівникам, то вони наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Типові кореспонденції субрахунку 661 з іншими рахунками за операціями утримань з виплат працівникам

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Утримано внески до Пенсійного фонду	6611031060 «Розрахунки за заробітною платою»	6510031061 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням»
2.	Утримано внески до Фонду страхування від непрацездатності	6611031060 «Розрахунки за заробітною платою»	6520031061 «Розрахунки за соціальним страхуванням»
3.	Утримано внески до Фонду страхування від безробіття	6611031060 «Розрахунки за заробітною платою»	6530031061 «Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття»
4.	Утримано податок з доходу	6611031060 «Розрахунки за заробітною платою»	6412031061 «Розрахунки за податками»

Враховуючи те, що виплата винагород за працю співробітникам

компанії здійснюється шляхом перерахунку коштів на їх банківські рахунки, то субрахунок 662 «Розрахунки з депонентами» в практиці підприємства не застосовується і виключений з робочого плану рахунків.

За дебетом субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами», а точніше робочого рахунку компанії 6630031060, відображаються суми утримань пенсійних внесків та податку з доходів фізичних осіб із сум лікарняних, а за кредитом – нараховані суми допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю через хворобу, вагітність, пологи чи доглядом за дитиною. Типові кореспонденції за даним субрахунком з іншими рахунками зображено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Основні кореспонденції субрахунку 663 з іншими рахунками на ЗАТ «Український мобільний зв'язок»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано оплату перших п'яти календарних днів непрацездатності	9012255002, 9102255002, 9202255002, 9302255002, 9412255002 «Витрати на оплату лікарняних за рахунок підприємства (за категоріями працівників)	6630031060 «Розрахунки за іншими виплатами, що не відносяться до ФОП»
2.	Нараховано допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами	6520031061 «Розрахунки за соціальним страхуванням»	6630031060 «Розрахунки за іншими виплатами, що не відносяться до ФОП»
3.	Нараховано допомогу по догляду за дитиною до 3-х років	6520031061 «Розрахунки за соціальним страхуванням»	6630031060 «Розрахунки за іншими виплатами, що не відносяться до ФОП»
4.	Утримано пенсійні внески із сум лікарняних (що оплачується як компанією, так і Фондом)	6630031060 «Розрахунки за іншими виплатами, що не відносяться до ФОП»	6510031061 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням»
5.	Утримано ПДФО із сум лікарняних	6630031060 «Розрахунки за іншими виплатами, що не відносяться до ФОП»	6412031061 «Розрахунки за податками»

Значними виплатами, які також нараховуються працівникам є виплати за невідпрацьований час – відпускні. Враховуючи те, що компанія має

великий штат працівників, для оплати відпусток формується спеціальний резерв, який дає можливість рівномірно включати майбутні витрати до витрат звітного періоду.

Сума сформованого резерву відображається на пасивному рахунку 4710131060 «Забезпечення виплат відпускних».

Типові кореспонденції з формування та використання резерву на оплату відпускних наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Основні кореспонденції рахунку 4710131060 з іншими рахунками на ЗАТ «Український мобільний зв'язок»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Зроблено щомісячні відрахування на створення резерву відпусток	9034755001, 9104755001, 9204755001, 9304755001, 9414755001 «Витрати на забезпечення відпускних (за категоріями персоналу)	4710131060 «Забезпечення виплат відпускних»
2.	Нараховано відпускні за рахунок резерву	4710131060 «Забезпечення виплат відпускних»	6611031060 «Розрахунки за заробітною платою»
3.	Сторновано невикористану частину резерву	4710131060 «Забезпечення виплат відпускних»	9034755001, 9104755001, 9204755001, 9304755001, 9414755001 «Витрати на забезпечення відпускних (за категоріями персоналу)

Регістром синтетичного обліку, який можна сформувати у системі SAP на ЗАТ «Український мобільний зв'язок», є журнал-ордер і відомість по рахунку 661 «Розрахунки за виплатами працівникам». У зв'язку з тим, що компанія використовує автоматизовану систему обліку розрахунків за виплатами працівникам, журнал-ордер і відомість поєднані в одній таблиці. Журнал-ордер базується на кредитовій ознаці записів, згідно з якою записи проводяться тільки по кредиту рахунку 661 в кореспонденції з рахунками, такими як: 90, 91, 92, 93, 94, що дебетуються. А Відомість навпаки показує, з кредиту яких рахунків (641, 651, 652, 653) формується дебет рахунку 661.

Таким чином, до типових форм первинних документів, що використовуються на ЗАТ «Український мобільний зв'язок», відносяться: наказ (розпорядження) про прийом на роботу, таблиць обліку використання робочого часу, наказ (розпорядження) про надання відпустки, наказ про преміювання, лікарняний лист.

Отже, синтетичний облік розрахунків з оплати праці ведеться на розрахунковому пасивному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», що має три субрахунки. За дебетом даного рахунку відображаються утримання із нарахованих виплат працівникам, а за кредитом – нараховані суми виплат.

Журнал-ордер і відомість по рахунку 661 «Розрахунки за виплатами працівникам» є одним з основних реєстрів синтетичного обліку на ЗАТ «Український мобільний зв'язок».

Таким чином, бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці на ЗАТ «Український мобільний зв'язок» базується на використанні погодинно-преміальної форми оплати роботи працівників. Всі операції зв'язані з розрахунками з оплати праці підтверджуються необхідними первинними документами, дані з яких групуються і систематизуються у відомостях і використовуються для подальшого розрахунку розміру виплат працівнику.

2.4 Аналіз системи внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам

На ЗАТ «Український мобільний зв'язок» велику увагу приділено системі внутрішнього контролю. Для здійснення цих функцій у складі фінансової дирекції виділено окремий департамент системи внутрішнього контролю. Саме відділи цього департаменту займаються проведенням внутрішнього аудиту діяльності компанії за окремими об'єктами обліку та

фінансової звітності в цілому. До суб'єктів, які формують систему внутрішнього контролю також входить: фінансовий директор, його заступник, головний бухгалтер та інші керівники департаментів, що входять до фінансової дирекції.

Працівники департаменту внутрішнього аудиту контролюють здійснення всіх операції компанії, задля дотримання норм чинного законодавства, внутрішніх положень компанії та міжнародних стандартів US GAAP.

Основні задачі, щодо обліку робочого часу та виплат працівникам, які ставить перед собою система внутрішнього контролю наведені на рисунку 2.4.

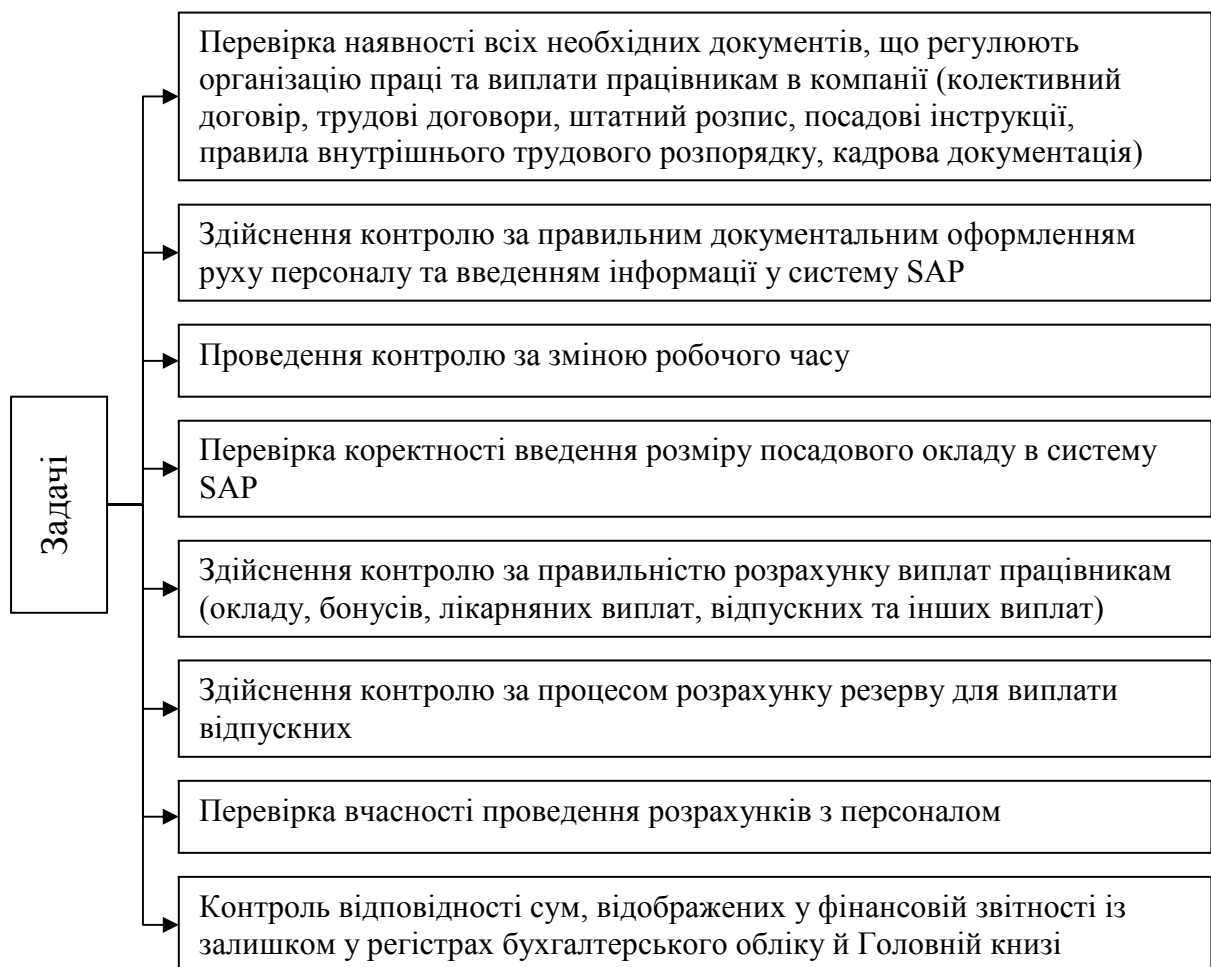


Рисунок 2.4 – Основні задачі системи внутрішнього аудиту ЗАТ «Український мобільний зв'язок»

Процедура контролю за переміщенням персоналу у компанії здійснюється в кінці місяця перед початком розрахунку виплат працівникам. Працівник департаменту внутрішнього аудиту проводить звірку кількості працюючих співробітників: кількість в кінці попереднього періоду плюс кількість прийнятих мінус кількість звільнених дорівнює кількості працівників на кінець періоду відповідно до наказів. Дану інформацію внутрішній аудитор отримує від працівника департаменту управління персоналом. Кількість працівників на кінець періоду має співпадати з кількістю працівників, які внесені в систему SAP. Документальним підтвердженням контролю є бланк перевірки, де вказується кількість працівників на кінець періоду відповідно до розрахунку, і кількість працівників в SAP.

Контрольні процедури щодо обліку змін робочого часу здійснюються в кінці місяця відповідальним працівником департаменту внутрішнього аудиту, шляхом проведення звірки інформації зазначеної в наказах про прийняття на роботу, переміщення, звільнення, службових записках про відпустки, лікарняні листи з даними занесеними в систему SAP. Документальним підтвердженням проведення перевірки є підписання бланку звірки.

Перевірка коректності введення розміру посадового окладу в систему SAP здійснюється в кінці місяця перед початком розрахунку виплат працівникам. Аудитор займається звіркою розміру посадового окладу зазначеного у Наказі (розпорядженні) про прийняття на роботу, з розміром окладу в системі SAP модуль HR, для всіх прийнятих протягом місяця співробітників. Також проводяться контрольні заходи і до працівників, яких було переведено на нові посади з іншими окладами в рамках місяця. Якщо розміри окладів не співпадають, то внутрішній аудитор складає у письмовій формі документ, що підтверджує проведення перевірки, а також з'ясовуються причини відхилень і проводиться пильний контроль, щоб

розмір окладу був виправлений у системі. Після внесення змін у систему SAP здійснюється повторна перевірка.

Контроль за правильністю розрахунку виплат працівникам, а саме бонусів, проводиться у такому ж порядку як і попередні контрольні процедури. В кінці кожного кварталу працівник департаменту управління персоналом відправляє файл Excel з розрахунками щомісячного бонусу за попередній період до департаменту внутрішнього аудиту. Працівник даного департаменту проводить перевірку коректності розрахунку за допомогою прописаних в Excel формул. Про результати проведеного контролю департамент управління персоналом інформується в письмовому вигляді. Після введення квартальних бонусів для співробітників в систему SAP, відповідальним бухгалтером групи розрахунків з персоналом, внутрішній аудитор звіряє підсумкову суму квартальної премії, розрахованої в системі SAP з підсумковою сумою, розрахованою в таблицях Excel. Підтвердження контролю здійснюється шляхом підписання бланку звірки, де вказується підсумкова сума бонусів в таблицях Excel, підсумкова сума в системі SAP, розбіжності, якщо є, причина розбіжностей і правильна сума.

Обов'язки по перевірці правильності розрахунку заробітної плати покладені на головного бухгалтера і, окрім нього, на самих працівників компанії. Після щомісячного розрахунку оплати праці відповідальний бухгалтер розсилає кожному працівнику фрагмент відомості з нарахування заробітної плати. Якщо працівник знаходить у своїй відомості неточність, він інформує у письмовій формі департамент управління персоналом і департамент внутрішнього аудиту про виявлення помилки. Працівники даних департаментів з'ясовують причину неточності і повідомляють про це працівника та департамент бухгалтерської звітності і обліку. Після закінчення звітного місяця відповідальний працівник департаменту внутрішнього аудиту складає консолідований звіт за всіма питаннями, що надійшли.

Контроль за процесом розрахунку відпускних у компанії здійснюється заступником фінансового директора, що проводить періодичний моніторинг сум нарахованого резерву на оплату відпусток (як правило, раз у квартал і обов'язково при складанні річної фінансової звітності).

Обов'язки по щомісячному контролю за процесом розрахунку та використанням резерву на оплату відпусток покладені на головного бухгалтера. За результатами розрахунку і відображення в обліку суми резерву на оплату відпусток відповідальний бухгалтер здійснює формування документа «Нарахування резерву на оплату відпусток», а також готує роздруківку із системи SAP, в якій будуть відображені проведення рахунків по п'яти категоріям співробітників. Після отримання даних документів головний бухгалтер проводить звірку підсумкових даних по групам персоналу звіту «Нарахування резерву на оплату відпусток», з даними відображеними в обліку в програмі SAP, при відсутності відхилень підписує звіт, в іншому випадку здійснюється аналіз виявлених різниць.

За результатами здійсненого контролю відповідальний бухгалтер та головний бухгалтер підписують контрольний лист закриття періоду і підготовки фінансової звітності, підтверджуючи правильність і повноту здійсненого розрахунку, а також своєчасність його відображення в обліку у відповідному звітному періоді.

Таким чином, організація обліку праці та виплат працівникам є об'єктом постійної уваги департаментів внутрішнього аудиту, управління персоналом та бухгалтерської звітності і обліку. Така ситуація зумовлена високою трудомісткістю здійснюваних перевірок, постійними змінами в трудовому і податковому законодавстві.

В цілому система внутрішнього контролю ЗАТ «Український мобільний зв'язок» знаходиться на належному рівні і забезпечує повноту, достовірність, своєчасність і законність розрахунків за виплатами працівникам.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

3.1 Удосконалення методичних основ організації обліку розрахунків за виплатами працівникам на основі міжнародних стандартів

Взаємини людей настільки складні та різноманітні, що дуже важко піддаються систематизації. На даний момент лише в деяких сферах, наприклад, у такій, як трудові відносини, вітчизняні законотворці змогли їх охарактеризувати, систематизувати й установити хоч якісь правила. Але все це ще досить поверхово і далеко від досконалості.

Порівняльний аналіз основних вимог до організації обліку виплат працівникам в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, українському законодавстві, російських нормативних актах, дасть змогу виявити слабкі місця у вітчизняній бухгалтерській практиці щодо організації обліку розрахунків за виплатами працівникам та надати рекомендації по їх усуненню.

Основні параметри, за якими будемо проводити порівняльний аналіз наведені на рисунку 3.1.

Говорячи про ступінь розкриття проблеми розрахунків за виплатами працівникам та сферу регулювання у нормативних документів, які присвячені цьому питанню доречно зазначити, що в європейській практиці дане питання розкривається у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам», яким з 2002 року було замінено стандарт з аналогічним номером «Витрати на пенсійне забезпечення». Даний стандарт дає рекомендації у сфері обліку та відображення у фінансовій звітності всіх виплат працівникам, окрім виплат акціями, де підключається Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Платіж на основі акцій».



Рисунок 3.1 – Основні параметри порівняльного аналізу

Звернувшись до вітчизняної бухгалтерської практики обліку розрахунків за виплатами працівникам слід відмітити, що з 2003 року на базі міжнародного стандарту був розроблений П(С)БО 26 «Виплати працівникам», але цей нормативний акт не має практичного застосування, тому що він дає лише трактування використовуваних термінів, наводить класифікацію виплат, які можуть здійснюватись працівнику та дає поверхневі рекомендації щодо питань обліку та відображення у звітності даних розрахунків. А на практиці бухгалтери використовують Інструкцію зі статистики заробітної плати, Порядок обчислення середньої заробітної плати та інші документи присвячені даній проблемі.

Щодо російської практики, то спеціально розробленого ПБО або іншого нормативного документа, який би цілком регулював порядок обліку і розкриття у фінансовій звітності виплат працівникам, включаючи пенсійні плани, немає, а існує стандарт 10/99 «Витрати організації», який регламентує

облік і відображення у звітності нарахованих за звітний період витрат, які включають виплати у форму заробітної плати і премій.

Таким чином, на відміну від національного П(С)БО та російського ПБО, МСБО 19 розглядає всі аспекти обліку виплат працівникам, включаючи пенсійні програми, негрошові розрахунки, а також виплати, що витікають із ділової практики.

Проводячи порівняльний аналіз складу короткострокових виплат працівникам стає очевидним, що МСБО 19 на відміну від вітчизняного П(С)БО 26, окрім заробітної плати, виплат за невідпрацьований час та премій включає також виплати пов'язані з участю працівників у прибутках підприємства, різні винагороди в негрошовій формі та внески на соціальне забезпечення.

Окрім складу короткострокових виплат привертає увагу і відмінність підходів до зобов'язання створювати резерв на оплату відпусток в міжнародному і вітчизняному стандарті. У відповідності з МСБО 19 до одної із статей короткострокових виплат працівникам короткострокові компенсації за відсутність працівника, такі як оплачувана щорічна відпустка. «Компенсації за відсутність працівника» із МСБО 19 і «виплати за невідпрацьований час» із П(С)БО 26 – це дві великі різниці, але як не дивно, в цьому випадку міжнародний стандарт набагато ближче знаходиться до вітчизняного КЗпП, ніж відійшовший П(С)БО.

Далі, відповідно МСБО 19, якщо надавав послуги підприємству протягом періоду, недисконтована сума короткострокових виплат працівникам, які очікуються до виплати в обмін на ці послуги, підприємству необхідно визнати:

- як зобов'язання (нараховані витрати) після вирахування будь-якої виплаченої суми;
- як витрати, якщо інший МСБО не вимагає або не дозволяє включати виплати до собівартості активу.

По відношенню до компенсації за відсутність працівника це правило застосовується таким чином:

- у випадку накопичення компенсацій необхідно визнати очікувану вартість компенсацій за відсутність працівника під час надання працівниками послуг, які збільшують їх права на майбутні компенсації за відсутність;
- у випадку не накопичення компенсацій підприємству необхідно визнавати очікувану вартість компенсацій за відсутність під час відсутності працівника.

В П(С)БО 26 виплати працівникам класифікуються таким же чином, але МСБО 19 дає можливість зрозуміти, що з резервом на виплату щорічних відпусток безпосередньо пов'язані накопичення компенсацій за відсутність працівника. У відповідності з міжнародним стандартом накопичені компенсації це такі, які переносяться на майбутні періоди і можуть бути використані, якщо права поточного періоду не використані повністю.

З одного боку схоже визначення можна знайти і в П(С)БО 26, але з іншого – таке визначення має принципову відмінність і містить в собі протиріччя, а саме: як, вже було з'ясовано, право працівника на компенсацію у вигляді відпускних виникає із відпрацьованого часу і не виникає із невідпрацьованого часу.

Розглядаючи російське законодавство, можна зробити висновок, що в нормативних документах відсутній розподіл виплат на короткострокові та довгострокові. На практиці більшість виплат працівникам є короткостроковими, що включають заробітну плату, оплату відпусток та різні види премій. В бухгалтерському обліку можуть бути створені резерви під виплати відпускних та премій, які будуть в майбутньому. Але дане положення має бути затверджене в обліковій політиці підприємства.

Отже, в МСБО поняття виплат працівникам є більш широким ніж в П(С)БО та РСБО. Окрім традиційних виплат міжнародні стандарти включають виплати на особисте страхування працівників та медичне

обслуговування, а також дає обґрунтування необхідності і порядку формування забезпечення на оплату відпусток.

Найбільш глобальним розділом у стандарті як міжнародному так і вітчизняному є розділ присвячений виплатам пов'язаним із закінченням трудової діяльності. Говорячи про П(С)БО 26 стає очевидним, що до таких виплат належать різні види пенсійного забезпечення працівників (крім державного), які в Україні можливо з'являться у широкому «асортименті», а також інші зобов'язання підприємства, які воно бере на себе щодо своїх колишніх працівників. МСБО 19 до таких виплат відносить, зокрема, страхування життя або медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності. Увесь спектр таких виплат, що здійснюються підприємством за різними договорами (у тому числі колективними), МСБО 19 та П(С)БО 26 називають програмами виплат після закінчення трудової діяльності і поділяють на два види:

- програми зі встановленим внеском;
- програми зі встановленою виплатою.

В російській практиці виплати по закінченню трудової діяльності оформляються у формі додаткових надбавок до пенсій і відсутній розподіл пенсійних програм на плани з визначним внеском та визначеною виплатою. При цьому найбільш поширеними є наступні ситуації:

- по колективному (трудовому) договору компанія самостійно здійснює доплати діючим пенсіонерам;
- по колективному (трудовому) договору компанія перераховує внески в недержавні пенсійні фонди.

В будь-якому з випадків витрати будуть визнаватися в момент нарахування відповідних виплат (внесків).

Таким чином, враховуючи значну варіативність програм пенсійного забезпечення, а також складність визначення того, чи являється програма планом з визначеним внеском, чи визначеною виплатою, саме тому при

перегляді П(С)БО 26 доцільно більше уваги приділити критеріям розподілу таких планів.

Говорячи про плани зі встановленими внесками доречно зазначити, що в міжнародній практиці для обліку таких планів використовується метод нарахування. В результаті авансових платежів у пенсійний фонд може визнаватися актив або зобов'язання по виплаті таких внесків. Такий вид виплат для вітчизняних бухгалтерів не є хитромудрістю, тому що є аналогом існуючого обліку збору на державне пенсійне страхування (нарахування за кредитом рахунку 651). Кожен період підприємство визначає суму внесків, що підлягають сплаті і визначає їх зобов'язаннями поточного періоду. Таким чином, у жодних актуарних розрахунках і дисконтуванні в цьому випадку не має потреби, крім випадків, коли відрахування за такою програмою підлягають сплаті у строк, що перевищує 12 місяців з дати виникнення таких зобов'язань. Тоді нараховані зобов'язання підлягають дисконтуванню.

В російській системі бухгалтерського обліку всі виплати по закінченню трудової діяльності обліковуються аналогічно до планів зі встановленими внесками за МСБО. Внески в пенсійний фонд, що здійснюються організаціями відносяться на витрати по мірі виникнення зобов'язань за виплатою чергового внеску.

Найбільш трудомістким для обліку та оцінки є програми зі встановленою виплатою. Для оцінки зобов'язань і витрат за такою програмою потрібні актуарні розрахунки, а самі зобов'язання оцінюються на дисконтній основі, оскільки вони погашаються через багато років після того, як працівники нададуть підприємству відповідні послуги. Такі програми пов'язані з відрахуваннями, що здійснюються підприємствами до різних пенсійних фондів і страхових компаній. Цілком очевидно, що норми П(С)БО 26 розроблені на основі МСБО 19, що стосуються таких програм, не будуть застосовуватись у вітчизняній практиці доти, доки механізми пенсійного забезпечення передбачені пенсійною реформою, не почнуть реально діяти.

Щодо російської практики пенсійного забезпечення, то зобов'язання по відношенню до майбутніх виплат працівникам організаціями при їх виході на пенсію не визнаються.

З цього слідує, що практика обліку такого виду виплат працівникам як в Україні так і в Росії потребує принципового перегляду та приділення належної уваги.

Говорячи про активи плану зі встановленими виплатами доречно зазначити, що у міжнародній практиці і у вітчизняному П(С)БО існує рекомендація по їх оцінці за справедливою вартістю. В разі якщо відсутні дані про ринкову вартість активу плану, то справедливу вартість визначають на основі розрахункового методу, шляхом дисконтування майбутніх грошових потоків. А у російській практиці активи плану зі встановленими виплатами не обліковуються.

Зважаючи на те, що П(С)БО 26 є невдалою і досить формальною копією МСБО 19, то використання актуарних припущень при обліку плану зі встановленими виплатами у вітчизняній практиці теоретично використовується шляхом застосування на актуарних оцінок, різноманітних характеристик, які впливають на поточну оцінку зобов'язань. Щодо російської системи обліку, то вона не передбачає використання актуарних припущень.

Питання визнання актуарних прибутків і збитків є досить проблематичне і потребує детального роз'яснення. Звертаючись до вітчизняного стандарту таких пояснень ми не знаходимо, а досить точне і зрозуміле трактування надає МСБО 19, говорячи, що актуарні прибутки і збитки можуть виникати в результаті збільшення або зменшення дисконтованої вартості зобов'язань за планом зі встановленими виплатами або справедливою вартістю відповідних активів. Актуарні прибутки і збитки виникають як різниця між фактичними і очікуваними результатами під час оцінки величини зобов'язань і активів і включають корегування на основі

досвіду і результати змін в актуарних припущеннях. МСБО 19 допускає два можливих способи обліку актуарних прибутків і збитків:

- визнання актуарних прибутків і збитків у момент їх виникнення;
- відкладення визнання актуарних прибутків і збитків, які виходять за рамки встановленого періоду.

Оцінюючи свої зобов'язання за визначеними виплатами підприємство зобов'язане визнавати частку актуарних прибутків та збитків як дохід або витрати, якщо чисті кумулятивні невизнані актуарні прибутки та збитки на кінець попереднього звітного періоду перевищували одну з більших оцінок:

- 10% теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами на цю дату (до вирахування активів програми);
- 10% справедливої вартості будь-яких активів програми на цю дату.

Ці межі слід обчислювати та застосовувати окремо до кожної програми з визначеною виплатою.

Пунктом МСБО межі (або як вони ще називаються в МСБО, «коридор») сміливо можна визнати ступенем погрішності чистих невизнаних актуарних прибутків і збитків. От чому визнання таких невизнаних чистих кумулятивних прибутків і збитків здійснюється, якщо вони вийдуть за межі зазначеного «коридору».

Наприклад, якщо чистий кумулятивний невизнаний прибуток на кінець четвертого кварталу 2008 року був визначений у розмірі 120000,00 грн., а межа «коридору» на 01 січня 2009 р. дорівнювала 100000,00 грн., то в 2009 році підприємство повинне визнавати частину з актуарного прибутку, рівну 20000,00 грн.

По-перше, хотілося б звернути увагу на те, що невизнання чистих кумулятивних прибутків або збитків, які не виходять за межі «коридору» не є обов'язковою вимогою МСБО 19:

Підприємству дозволяють, але від нього не вимагають, визнавати актуарні прибутки та збитки, які входять до цього діапазону значень. Міжнародний стандарт вимагає від підприємства визнавати, як мінімум,

установлену частку актуарних прибутків та збитків, які виходять за межі 10-ти відсоткового «коридору».

По-друге, не вся сума чистого кумулятивного прибутку, яка перевищує межі «коридору», повинна визнаватися в 2009 році, а тільки її частина. Визначається ця частина шляхом розподілу суми чистого кумулятивного прибутку, що перевищує межі «коридору» на очікуваний середній стаж роботи, що залишається до виходу на пенсію працівникам, які приймають участь у даній програмі. Припустимо, що очікуваний середній стаж роботи до виходу на пенсію таких працівників дорівнює 10 рокам, тоді визнанню в 2009 р. підлягає сума актуарного прибутку, яка дорівнює 2000, грн. (20000,00 грн. / 10 років). У випадку, якщо ніяких змін не відбудеться та протягом 2009 року сума чистого кумулятивного невизнаного прибутку не збільшиться та не зменшиться, то в 2010 році підлягає визнанню сума актуарного прибутку, що дорівнює тим самим 2000,00 грн. і так далі протягом 10 років. Тобто сума чистого кумулятивного прибутку, що перевищує межі «коридору», повинна розподілятися на пропорційній основі на всі періоди (роки), які, у середньому, залишаються до виходу на пенсію працівників, які беруть участь у програмі. Необхідно зазначити, що даний порядок пропорційного розподілу суми чистого кумулятивного невизнаного прибутку або збитків, що перевищують межі коридору, не є єдиним й обов'язковим варіантом її визнання.

Проте підприємство може застосовувати будь-який систематичний метод, використання якого веде до швидшого визнання актуарних прибутків та збитків, за умови, що те саме застосовується до інших прибутків та збитків, а також послідовно від періоду до періоду.

Якщо ж звернутися до російської системи обліку виплат працівникам, то вона не передбачає розрахунку актуарних прибутків і збитків, що вимагає принципового перегляду і удосконалення, так як і вітчизняна система обліку, яка ніби на папері і передбачає, а по факту нічого не розраховується.

Говорячи про інші довгострокові виплати працівникам, доречно зазначити, що П(С)БО 26 є небагатослівним і присвячує їм лише один пункт. Хоча його цілком достатньо, що заплутатися остаточно, оскільки у ньому розробники жодного слова не сказали, про які саме виплати йдеться. Дещо прояснює МСБО 19, якій розуміє під цим видом виплат такі як: додаткова відпустка за вислугу років, оплачувана академічна відпустка, виплата до ювілеїв і за вислугу років, а також виплати пов'язані із тривалою непрацездатністю. Міжнародний стандарт також зауважує, що ступенем складності обліку цей вид виплат посідає друге місце після програм зі встановленою виплатою. Відображаючи в обліку інші довгострокові виплати, підприємству доведеться обчислювати актуарні прибутки і збитки, а також визначати теперішню вартість забезпечення, що створюється під такі виплати за вирахуванням справедливої вартості активів програми, якими погашатимуться зобов'язання за довгостроковими виплатами.

Щодо російської практики, то як вже зазначалось у нормативних документах відсутній розподіл виплат працівникам на короткострокові та довгострокові. При цьому поділ зобов'язань перед працівниками здійснюється на основі загальних принципів сформульованих в ПБО 4/99 «Бухгалтерська звітність організації».

Говорячи про виплати при звільненні, слід зазначити, що і МСБО 19, і П(С)БО 26 виділяють їх в окрему категорію, оскільки на відміну від інших видів виплат, зобов'язання щодо їх здійснення виникають не у зв'язку з наданням працівникам послуг підприємству, а у зв'язку з фактом звільнення. В наслідок цього витрати на виплату вихідної допомоги не пов'язані з отриманням майбутніх економічних вигод і мають визнаватись одразу.

Якщо ж говорити про російське законодавство, то воно передбачає визнавати витрати на виплату вихідної допомоги в момент виникнення зобов'язання по їх виплаті за винятком випадку, коли такі витрати пов'язані з закінченням діяльності підприємства, тоді може визнаватись резерв

зобов'язань за такими витратами, але час його визнання і величина, у якій він буде визнаний можуть відрізнитись від вимог МСБО.

Щодо відображення у звітності інформації про пенсійні плани, то слід зазначити, що у міжнародній практиці здійснюється відображення зобов'язань за пенсійними планами зі встановленими виплатами у Балансі підприємства, а витрати щодо планів зі встановленими виплатами відображаються у Звіті про прибутки і збитки, а загальна інформація про пенсійні плани знаходить своє відображення у Примітках до фінансової звітності. Щодо вітчизняного стандарту, то він передбачає розкриття інформації про пенсійні плани зі встановленими внесками у Звіті про фінансові результати, шляхом включення сум відрахувань до витрат звітного періоду. А щодо планів зі встановленими виплатами, то інформація щодо кожної програми наводиться у Примітках. Щодо російської практики відображення пенсійних планів у звітності, то вона є аналогічної вітчизняній.

Таким чином, провівши порівняльний аналіз систем обліку розрахунків за виплатами працівникам, можна зробити висновок, що вітчизняна та російська системи потребують значних змін та удосконалень.

Основною рекомендацією в покращенні обліку є детальна розробка інструктивних та рекомендаційних нормативних актів, які на розроблених прикладах та типових ситуаціях дадуть можливість пересічному бухгалтеру зрозуміти ті складні речі в обліку розрахунків за виплатами працівникам, які, наприклад у П(С)БО 26 викладені лише текстом з використанням не зовсім зрозумілої термінології.

Зважаючи на перехід вітчизняної облікової системи на міжнародні стандарти ведення обліку, ми пропонуємо удосконалити рахунок бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам, таким чином, щоб враховувати всі види виплат, які передбачені МСБО 19 і відповідно П(С)БО 26, а також норми Інструкції зі статистики заробітної плати.

Розроблений проект-схема удосконалення рахунку 66 наведений на рисунку 3.2.



Рисунок 3.2 – Схема уніфікованого рахунку 66

Відображення на рекомендованих рахунках виплат працівникам, які здійснюються підприємством дає можливість чітко розмежувати, які саме виплати проводяться, зробити аналіз таких виплат. І саме перехід на таку схему рахунку 66 буде дієвим кроком у трансформації вітчизняного обліку розрахунків за виплатами працівникам у міжнародну систему.

Таким чином, провівши порівняння міжнародної, вітчизняної та російської систем обліку, було виявлено слабкі місця у П(С)БО 26, як документа, який має бути основою організації обліку розрахунків за виплатами працівникам в Україні, але таким не є. Також в процесі аналізу було розкрито недоліки російського законодавства у сфері обліку оплати праці.

З метою уніфікації обліку нами запропоновано відкрити нові субрахунки до рахунку 66, що дасть можливість спростити ведення обліку розрахунків за виплатами працівникам при переході на міжнародні стандарти.

3.2 Удосконалення організації обліку преміювання та інших програм матеріального стимулювання на ЗАТ «Український мобільний зв'язок»

Преміальні програми – це один із основних і найбільш поширених способів стимулювання персоналу як на досліджуваному підприємстві так і на інших вітчизняних підприємствах. І саме тому досить важливим є ефективна організація обліку такого виду виплат.

Зважаючи на те, що у структурі доходів працівників компанії змінна частина виплат, а саме річні та квартальні премії, в середньому займають близько 43% від річного посадового окладу працівника, доречним є створення спеціального резерву. Резерв для преміювання дасть змогу рівномірно розподілити витрати пов'язані з матеріальним стимулюванням працівників протягом року, що не призведе до зростання собівартості послуг, які надаються ЗАТ «Український мобільний зв'язок» у відповідному періоді.

Процес створення резерву під преміальні програми компанії є досить складним і має включати ряд етапів, які наведені на рисунку 3.3.

Першим етапом в процедурі формування резерву є визначення переліку цільових витрат, для покриття яких він створюється.

Ми пропонуємо резерв створювати для наступних преміальних програм:

- квартальні премії;
- премії за підсумками півріч;
- щорічні премії;

- премії за реалізовані проекти;
- премії за інновації;
- «пенсійна програма» стимулювання (премія по утриманню);
- інші види матеріального заохочення.



Рисунок 3.3 – Етапи організації обліку резерву під преміальні програми на ЗАТ «Український мобільний зв'язок»

Для розрахунку резерву витрат на забезпечення виплати кварталних, піврічних і річних премій необхідно:

- спланувати чисельність персоналу на відповідний період у кожній дирекції ЗАТ «Український мобільний зв'язок»;
- розрахувати середній оклад працівника по кожній дирекції;
- визначити середній преміальний процент по дирекції.

Сума резерву по кожній дирекції визначатиметься за формулою 3.1:

$$P_n^n = ЧП_n * ЗП_c * ПП_c * 12 * КН \quad (3.1)$$

де P_n^n – розмір резерву n-ї дирекції;

$ЧП_n$ – планова чисельність персоналу у дирекції;

$ЗП_c$ – середній оклад працівника;

$ПП_c$ – середній преміальний процент;

$КН$ – коефіцієнт нарахувань до соціально-страхових фондів.

При цьому коефіцієнт нарахувань до соціально-страхових фондів визначається за формулою 3.2:

$$КН = (Тп + Ттн + Тб + Тнвв + 100) / 100 \quad (3.2)$$

де $Тп$ – ставка тарифу до Пенсійного фонду України;

$Ттн$ – ставка тарифу до фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами зумовленими народженням і похованням;

$Тб$ – ставка тарифу до фонду соціального страхування на випадок безробіття;

$Тнвв$ – ставка тарифу до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань.

Щоб обчислити обсяг загального преміального резерву необхідно додати суми преміальних фондів кожної з дирекцій.

Для розрахунку резерву витрат на забезпечення виплати премій за реалізовані проекти необхідно:

- узгодити плановий перелік проектів на поточний рік;
- знати кількість заявлених виконавців;
- розробити преміальну шкалу.

Розрахунок даного резерву здійснюватиметься за формулою 3.3:

$$P_{пр}^n = (B_1 * Пр_1 + B_2 * Пр_2 + \dots + B_n * Пр_n) * КН \quad (3.3)$$

де $P_{пр}^n$ – резерв премій за реалізований n-й проект;

$V_{1, 2, n}$ – виконавці проекту;

$Пр_{1, 2, n}$ – розмір премії конкретного виконавця проекту.

Обсяг загального резерву витрат розраховуватиметься як сума резервів за кожним проектом.

Для розрахунку резерву витрат за «пенсійною програмою» необхідно:

- визначити середній процент резервування, що береться до фактично виплаченого річного бонусу (премії) по окремій дирекції;
- обчислити загальний розмір резерву за премією по утриманню за формулою 3.4:

$$P_{\langle пп \rangle} = (ППР_c^1 * ВРБ^1 + ППР_c^2 * ВРБ^2 + \dots + ППР_c^n * ВРБ^n) \quad (3.4)$$

де $P_{\langle пп \rangle}$ – резерв за «пенсійною програмою»;

$ППР_c^{1, 2, n}$ – середній процент пенсійного резервування за окремою дирекцією;

$ВРБ^{1, 2, n}$ – виплачений річний бонус за окремою дирекцією.

Розрахунком витрат на формування резерву для преміювання та інших програм матеріального стимулювання, на нашу думку, має займатись відділ планування та бюджетування.

Після розробки та затвердження бюджетів на виплату премій, відділ планування повинен надати інформацію у департамент бухгалтерської звітності та обліку, а саме групі обліку розрахунків з персоналом, для своєчасного відображення витрат по формуванню даного резерву в системі SAP R/3 на відповідних рахунках.

Пропонуємо ЗАТ «Український мобільний зв'язок» використовувати наступну форму первинного документа, на основі якого має здійснюватись нарахування витрат для формування резерву в бухгалтерському обліку, що наведена в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Оціночна сума річного резерву для преміювання та інших програм матеріального стимулювання

№ з/п	Вид резерву	Період резервування	Розмір резерву, грн.
1.	Накопичений резерв на додаткову винагороду – премію по утриманню («пенсійна програма»)	01.01.2009 – 31.12.2009	768000,00
2.	Резерв на виплату квартальних, піврічних і річних премій	01.01.2009 – 31.12.2009	15360000,00
3.	Премії за реалізацію проектів	01.01.2009 – 31.12.2009	300000,00
<...>			
	Разом	х	16428000,00

Бухгалтер групи обліку розрахунків з персоналом, який відповідає за нарахування резервів для преміювання в бухгалтерському обліку і звітності, щомісячно має здійснювати нарахування суми резерву, використовуючи отриману від працівників відділу планування та бюджетування оціночну суму річного резерву, яка ділиться на 12 рівних частин для отримання суми щомісячного нарахування.

Щомісячна сума для формування резерву має відобразитися в обліку шляхом введення ручного проведення в системі SAP в модулі F1.

Для обліку резерву пропонуємо використовувати пасивний рахунок 474 «Забезпечення інших витрат і платежів», до якого необхідно відкрити наступні аналітичні рахунки:

- 4740131070 «Забезпечення виплат квартальних, піврічних і річних премій»;
- 4740231070 «Забезпечення виплати премій за реалізовані проекти»;
- 4740331070 «Інші види матеріального заохочення».

Процедуру корегування резерву для преміювання та інших програм матеріального стимулювання працівників пропонуємо проводити наступним чином:

- не рідше ніж раз на квартал і обов'язково перед складанням річної фінансової звітності необхідно проводити моніторинг сум нарахованих резервів, фактичних виплат і проведених сторно;

- на основі співставлення фактичних і планових показників діяльності компанії фінансова дирекція спільно з дирекцією по персоналу може ініціювати перерахунок суми резерву на преміювання;
- в разі, якщо на основі моніторингу або за підсумками діяльності буде прийняте рішення про корегування резерву, то відділ планування та бюджетування має передати до бухгалтерії скореговану оцінку суми річного резерву за формою наведеною в таблиці 3.1;
- група обліку розрахунків з персоналом на основі корегованої оцінки має внести корегуючі проведення по відображенню в обліку витрат по формуванню резерву для преміювання та інших програм матеріального стимулювання в систему SAP, модуль F1 у звітному періоді.

Розглянемо на прикладі порядок відображення в обліку нарахування та виплати квартальних, піврічних і річних премій співробітникам за рахунок резерву, що пропонується створювати на ЗАТ «Український мобільний зв'язок».

Приклад.

У фінансовій дирекції планова чисельність персоналу на 2009 рік становить 245 осіб, середній оклад працівника запланований на рівні 3560,0 грн., середній преміальний процент по дирекції становить 36% річного посадового окладу працівників.

За 2009 рік фінансова дирекція планує реалізувати 3 проекти. У першому проекті бере участь 2 працівники, які в разі реалізації проекту отримають премії у розмірі 12000,0 грн. та 10500,0 грн. відповідно. За другий проект відповідає одна особа і якщо проект успішно реалізується, то вона отримає винагороду у розмірі 35500,0 грн. Щодо третього проекту, то обов'язки по його реалізації взяли на себе 4 співробітники, і очікують премії у розмірі 11350,0 грн. кожен.

За 2008 рік по фінансовій дирекції було в цілому фактично виплачено 15360000,0 грн. річного бонусу. За рішенням департаменту по управлінню персоналом було прийнято рішення про встановлення проценту пенсійного

резервування на 2009 рік у розмірі 4,5% від суми фактично виплаченого річного бонусу.

Необхідно:

- визначити обсяг резерву для виплати квартальних, піврічних та річних премій, резерву для виплати премій за реалізацію проектів, резерву під «пенсійну програму»;
- розрахувати суму місячних відрахувань до вище названих резервів;
- відобразити на рахунках бухгалтерського обліку здійснені операції по формуванню резервів;
- відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції з нарахування та видачі виплат працівнику фінансової дирекції (місячний оклад та квартальну премію) за квітень місяць, якщо його посадовий оклад становить 3500,0 грн., а квартальна премія за рік – 25% від річного окладу. Даний працівник реалізував проект і премія за це становить 10500,0 грн.

Розрахунок.

1) Визначаємо розмір резерву для виплати квартальних, піврічних та річних премій:

$$245 * 3560,0 * 36 / 100 = 313992,0 \text{ (грн.)}$$

Збільшуємо суму резерву на коефіцієнт нарахувань до соціально-страхових фондів:

$$313992,0 * [(33,2 + 1,6 + 1,4 + 2 + 100) / 100] = 433936,9 \text{ (грн.)}$$

Визначаємо місячну норму відрахувань до резерву:

$$433936,9 / 12 = 36161,4 \text{ (грн.)}$$

2) Розраховуємо величину резерву для виплати премій за реалізацію проектів:

$$12000,0 + 10500,0 + 35500,0 + 11350,0 * 4 = 103400,0 \text{ (грн.)}$$

Корегуємо суму резерву на коефіцієнт нарахувань до соціально-страхових фондів:

$$103400,0 * [(33,2 + 1,6 + 1,4 + 2 + 100) / 100] = 142898,8 \text{ (грн.)}$$

Обчислюємо норму місячних відрахувань на створення резерву:

$$142898,8 / 12 = 11908,2 \text{ (грн.)}$$

3) Визначаємо обсяг резерву на реалізацію преміальний виплат за «пенсійною програмою»:

$$15360000,0 * 4,5 / 100 = 691200,0 \text{ (грн.)}$$

Розраховуємо місячну норму відрахувань до резерву:

$$691200,0 / 12 = 57600,0 \text{ (грн.)}$$

4) Обчислюємо розмір квартальної премії працівника компанії:

$$3500,0 * 12 * 25 / 100 / 4 = 2625,0 \text{ (грн.)}$$

Відображення операцій по нарахуванню виплат працівникам на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до даного прикладу наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1.	Зроблено щомісячні відрахування на створення резерву для виплати квартальних, піврічних і річних премій	9002155005, 9102155005, 9202155005, 9302055005, 9412055005	4740131070	36161,40
2.	Зроблено щомісячні відрахування на створення резерву для виплати премій за реалізацію проектів	9002155005, 9102155005, 9202155005, 9302055005, 9412055005	4740231070	11908,20
3.	Зроблено щомісячні відрахування на створення резерву під «пенсійну програму»	9004755005, 9104755005, 9204755005, 9304755005, 9404755005	4720031060	57600,00
4.	Нараховано посадовий оклад за червень	9031055001, 9101055001, 9201055001, 9301055001, 9411055001	6611031060	3500,00
5.	Нараховано квартальну премію за рахунок резерву	4740131070	6611031060	2625,00
6.	Нараховано премію за реалізацію проекту	4740231070	6611031060	10500,00
7.	Нараховано виплати за «пенсійною програмою»	4720031060	6610031060	6050,00

Для того щоб розрахувати суму коштів, які отримає працівник на руки, необхідно визначити загальну суму нарахованого доходу:

$$3500,0 + 2625,0 + 10500,0 + 6050,0 = 22675,0 \text{ (грн.)}$$

Розраховуємо суми утримань з нарахованих виплат:

- до Пенсійного фонду:

$$10035,0 * 2 / 100 = 200,7 \text{ (грн.)}$$

- до фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності:

$$10035,0 * 1 / 100 = 100,35 \text{ (грн.)}$$

- до фонду соціального страхування на випадок безробіття:

$$10035,0 * 0,6 / 100 = 60,2 \text{ (грн.)}$$

- податку з доходів фізичних осіб:

$$(22675,0 - 200,7 - 100,35 - 60,2) * 15 / 100 = 3347,06 \text{ (грн.)}$$

Сума виплат, які будуть перераховані працівникові на його зарплатний рахунок становить:

$$22675,0 - 200,7 - 100,35 - 60,2 - 3347,06 = 18966,69 \text{ (грн.)}$$

Здійснюємо нарахування на ФОП працівника:

- пенсійні внески:

$$10035,0 * 33,2 / 100 = 3331,6 \text{ (грн.)}$$

- внески на страхування від тимчасової втрати працездатності:

$$10035,0 * 1,6 / 100 = 160,6 \text{ (грн.)}$$

- внески на страхування на випадок безробіття:

$$10035,0 * 1,4 / 100 = 140,5 \text{ (грн.)}$$

- внески на врахування від нещасних випадків на виробництві:

$$10035,0 * 2 / 100 = 200,7 \text{ (грн.)}$$

Відображення операцій по утриманню на рахунках бухгалтерського обліку, відповідно до даного прикладу, наведено в журналі реєстрації господарських операцій в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1.	Утримано із окладу та премій: - пенсійні внески;	6611031060	6510031061	200,70
	- внески на страхування від непрацевдатн.;	6611031060	6520031061	100,35
	- внески на страхування від безробіття;	6611031060	6530031061	60,20
	- ПДФО	6611031060	6412031061	3347,06
2.	Нараховано на оклад та премії: - пенсійні внески ; - внески на страхування від непрацевдатності ; - внески на страхування від безробіття; - внески на страхування від нещасного випадку.	9002155005, 9102155005, 9202155005, 9302055005, 9412055005, 4740131070, 4740231070	6510031061 6520031061 6530031061 6560031061	3331,60 160,60 140,50 200,70
3.	Виплачені працівникові оклад та премії	6611031060	3110012002	18966,69
4.	Сторновано невикористану частину резерву (суми умовні)	9002155005, 9102155005, 9202155005, 9302055005, 9412055005	4740131070 4740231070	13500,00 2450,00

Таким чином, формування резерву під преміальні програми є досить складним процесом і вимагає постійного контролю з боку системи внутрішнього аудиту компанії.

З метою здійснення внутрішнього контролю за процесом відображення в обліку нарахування і корегування сум резерву для преміювання і інших програм матеріального стимулювання співробітників керівник департаменту бухгалтерської звітності та обліку отримуючи від бухгалтера, який відповідає за відображення в обліку сум резерву для преміювання, інформацію про здійснені ним проведення (у вигляді документа SAP) і документів з інформацією про розміри резерву, отриманих з відділу планування і бюджетування, має звіряти інформацію про розміри і види резерву і у випадку співпадання має поставити підпис на даних про проведення в системі SAP.

За результатами відображення в обліку суми витрат по формуванню резерву для преміювання і інших програм матеріального стимулювання відповідальний бухгалтер має поставити свій підпис і дату на контрольному листі закриття періоду і підготовки фінансової звітності, підтверджуючи тим самим правильність, повноту і своєчасність здійснення даної операції. Після проведення звірки розрахованої і відображеної в обліку суми витрат по формуванню резерву, підписання проведення, які здійснені в обліку за звітний період, керівник департаменту бухгалтерської звітності та обліку має підписати контрольний лист закриття періоду і підготовки фінансової звітності, підтверджуючи здійснення даного контролю.

Величина резерву для преміювання та інших програм матеріального стимулювання співробітників відображається у другому розділі пасиву Балансу «Забезпечення наступних витрат і платежів». Крім того, у примітках до фінансової звітності наводяться певні дані про створений резерв:

- його залишки на початок і кінець звітного періоду;
- його збільшення протягом звітного періоду внаслідок збільшення відрахувань;
- суму використання протягом звітного періоду;
- невикористану суму сторновану у звітному періоді.

Таким чином, ЗАТ «Український мобільний зв'язок» створивши забезпечення (резерв) для преміювання і інших програм матеріального стимулювання співробітників, зможе рівномірно розподілити витрати пов'язані з матеріальним заохоченням протягом року, що не призведе до зростання собівартості послуг, які надаються компанією у відповідному періоді.

ВИСНОВКИ

З розвитком суспільства виникає потреба вести облік розрахунків за виплатами працівникам. Даний процес є дуже трудомістким і вимагає точності та зосередженості в роботі. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам знаходиться весь час у процесі розвитку, тому що він безпосередньо пов'язаний із соціальним і економічним життям держави, яке перебуває завжди в динаміці.

Аналізуючи історичні аспекти розвитку обліку розрахунків за виплатами працівника, можна сказати, що майже кожен економіст приділяв увагу цьому процесу і кожна школа бухгалтерського обліку зробила свій внесок у розвиток цього питання.

Говорячи про сучасний стан організації обліку виплат працівникам, слід зазначити, що виплати працівникам – це широка система, що складається з поточних виплат, виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні, виплат інструментами власного капіталу та інших довгострокових виплат.

Головним видом короткострокових виплат працівникам є заробітна плата, яка водночас є і елементом витрат на виробництво, що включається до собівартості продукції, і головним чинником забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці. Основними елементами організації розрахунків з оплати праці є: нормування праці, тарифна система, форми та системи оплати праці.

Основною метою аудиту дотримання трудового законодавства і розрахунків за виплатами працівникам є встановлення об'єктивної істини про інформацію відображену у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, первинних документах, щодо повноти, достовірності, своєчасності та законності з питань дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам.

Об'єктом дослідження було обрано закрите акціонерне товариство ЗАТ «Український мобільний зв'язок», метою діяльності якого є забезпечення бездротового зв'язку, надання послуг інтерконекту, реалізація ефірного часу та надання послуг роумінгу.

Аналіз основних показників, що характеризують діяльність товариства дозволив зробити висновок, що фінансово-економічний стан компанії є задовільним, але досить негативним є відсутність чистого оборотного капіталу. Щодо витрат на оплату праці, то вони займають незначне місце у загальних витратах підприємства.

На підставі проведеного дослідження організації обліку на ЗАТ «Український мобільний зв'язок» можна зробити наступні висновки:

1. Основним підрозділом, який займається веденням бухгалтерського обліку, податкового обліку та складанням фінансової звітності в компанії є фінансова дирекція, яка включає всі необхідні департаменти для повного, достовірного і оперативного відображення операцій в обліку.

2. Бухгалтерський обліку ведеться з використанням інформаційної системи SAP R/3, яка дозволяє повністю автоматизувати процедуру ведення обліку. Внутрішні положення, інструкції та постанови, які діють на ЗАТ «Український мобільний зв'язок» повністю розкривають і регламентують усі особливості ведення обліку компанією.

3. В компанії встановлена погодинно-преміальна система оплати праці з оплатою фактично відпрацьованого робітниками часу. Нарахування виплат працівникам у ЗАТ «Український мобільний зв'язок» здійснюється у розрізі п'яти категорій працівників. Сукупні виплати працівникам складаються із фіксованої і змінної частин та інших виплат.

4. Первинний облік здійснюється на підставі первинних документів, а саме: наказ (розпорядження) про прийом на роботу, табель обліку використання робочого часу, наказ (розпорядження) про надання відпустки, наказ про преміювання, лікарняний лист на інші. Аналітичний облік на ЗАТ «Український мобільний зв'язок» ведеться на основі розрахункової

відомості, оборотно-сальдової відомості. Синтетичний облік нарахування і розподілу виплат працівникам здійснюється на активно-пасивному розрахунковому рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

5. Поточний контроль за повнотою, достовірністю, своєчасністю і законністю розрахунків за виплатами працівникам здійснює департамент внутрішнього аудиту, а також фінансовий директор, його заступник, головний бухгалтер та інші керівники департаментів, що входять до фінансової дирекції.

З метою подальшого удосконалення організації бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам на методологічному рівні та у ЗАТ «Український мобільний зв'язок» нами пропонується наступне:

1. Здійснити детальну розробку інструктивних та рекомендаційних нормативних актів, що мають містити приклади та типові ситуації, які розроблені на основі МСБО 19. Тобто це дасть можливість пересічному бухгалтеру зрозуміти ті складні речі в обліку розрахунків за виплатами працівникам, які у П(С)БО 26 викладені лише текстом насиченим термінами і в неповному обсязі.

2. Удосконалити рахунок бухгалтерського обліку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», таким чином, щоб враховувати всі види виплат, які передбачені МСБО 19 і відповідно П(С)БО 26, а також норми Інструкції зі статистики заробітної плати, що дасть можливість спростити ведення обліку розрахунків за виплатами працівникам при переході на міжнародні стандарти.

3. Для покращення організації ведення обліку преміювання та інших програм матеріального стимулювання рекомендуємо створити забезпечення (резерв), який дасть змогу рівномірно розподілити витрати пов'язані з матеріальним стимулюванням працівників протягом року, що не призведе до зростання собівартості послуг, які надаються ЗАТ «Український мобільний зв'язок» у відповідному періоді.

4. При формуванні резерву ми пропонуємо ЗАТ «Український мобільний зв'язок» використовувати форму первинного документа, на основі якого має здійснюватись нарахування витрат для формування забезпечення на виплату премій в бухгалтерському обліку, що має назву «Оціночна сума річного резерву для преміювання та інших програм матеріального стимулювання».

5. Для обліку резерву пропонуємо використовувати пасивний рахунок 474 «Забезпечення інших витрат і платежів», до якого необхідно відкрити наступні аналітичні рахунки: 4740131070 «Забезпечення виплат квартальних, піврічних і річних премій», 4740231070 «Забезпечення виплати премій за реалізовані проекти», 4740331070 «Інші види матеріального заохочення».

6. З метою здійснення контрольних процедур за процесом відображення в обліку нарахування і корегування сум резерву для преміювання і інших програм матеріального стимулювання співробітників, нами рекомендовано функції по внутрішньому аудиту покласти на керівника департаменту бухгалтерської звітності та обліку.

Таким чином, використання у практичній діяльності запропонованих нами рекомендацій сприятиме подальшому вдосконаленню організації обліку розрахунків за виплатами працівникам у ЗАТ «Український мобільний зв'язок» та на інших підприємствах України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамчук, В. В. Экономика труда [Текст] : учебник / В. В. Адамчук. – М. : ЗАО «Финстатинформ», 1999. – 431 с. – ISBN 5-7866-0057-2.
2. Білик, М. В., Основи аудиту [Текст] / М. В. Былик, Л. І. Полятикіна. – Суми : “Слобожанщина”, 1999. – 296 с. – ISBN 966-535-082-X.
3. Большой экономический словарь [Текст] / ред. А. Н. Азримьяна. – М. : Институт новой экономики, 2004. – 1376 с. – ISBN 5-89378-012-4.
4. Бутинець, Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: в 2-х частинах. Ч.I [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 512 с. – ISBN 966-683-012-4.
5. Бухгалтерський словник [Текст] / ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 224 с. – ISBN 966-7570-85-1.
6. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підруч. / ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 726 с. – ISBN 966-8059-22-0.
7. Василенко, В. Учет труда и его оплата [Текст] / В. Василенко // Баланс-бібліотека. – 2007. – № 5. – С. 11-16.
8. Вахрушина, М.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст] : учеб. пособие / М. А. Вахрушина, Л. А. Мельникова, Н. С. Пласкова. – М. : Вузовский ученик, 2005. – 320 с. – ISBN 5-9558-0026-3.
9. Войко, А. В. Разработка системы материального стимулирования персонала [Текст] / А. В. Войко // Финансовый менеджмент. – 2007. – № 1. – С.30-37.
10. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами [Текст] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с. – ISBN 966-7035-43-3.

- 11.Гордиенко, Л. Система доплат и надбавок в материальном стимулировании труда [Текст] / Л. Гордиенко // Библиотека головного бухгалтера. – 2008. – № 3. – С. 13-21.
- 12.Грішнова, П. Н. Економіка праці та соціально-трудові відносини [Текст] підруч. / П. Н. Грішнова. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 559 с. – ISBN 966-620-222-0.
- 13.Губіна, І. Коментар фахівця [Текст] / І. Губіна // Бухгалтерія. – 2003. – № 48-49. – С. 39-41.
- 14.Економічний енциклопедичний словник [Текст] / ред. С. В. Мочерного. – Львів. : Світ, 2006. – 568 с. – ISBN 966-603-424-7.
- 15.Інструкція зі статистики заробітної плати : наказ Державного комітету статистики України від 13 січня 2004 р. № 5 // Бухгалтерія. – 2004. – №7. – С.7-12.
- 16.Інструкція зі статистики кількості працівників : наказ Державного комітету статистики України від 28 вересня 2005 р. № 268 // www.rada.gov.ua.
- 17.Катеринець, Н. Облік праці за новими формами [Текст] / Н. Катеринець // Дебет-Кредит. – 2009. – № 5. – С. 26-27.
- 18.Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971р. № 322-VIII, зі змінами і доповненнями // www.rada.gov.ua.
- 19.Конституція України: станом на 1 січня 2006 р. [Текст] / Наук. вид. – К. : Юридична думка, 2006. – 120 с. – ISBN 966-8602-28-5.
- 20.Кулаковська, Л. П. Основи аудиту [Текст] : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча . – К. : «Каравела»; Львів : «Новий Світ – 2000», 2002. – 504 с. ISBN966-96076-3-9. (42-45)
- 21.Кузьминский, А. Аудит [Текст] : практическое пособие / ред. А. Кузьминского. – К : «Учетинформ», 1996. – 283 с. – ISBN 5-7087-0125-0.
- 22.Лишиленко, О. В. Бухгалтерський облік [Текст] : підруч. – Київ : Вид-во «Центр навчальної літератури», 2005. – 632с. – ISBN 966-8568-50-8.

23. Лучко, М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – К. : Знання, 2006. – 311 с. . – ISBN 966-346-171-3.
24. Лященко, М. МСБО про виплати працівникам [Текст] / М. Лященко // Школа бухгалтера. – 2005. - № 9. – С. 3-6.
25. Малькова, Т. Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? [Текст] / Т. Н. Малькова. – М. : «Финансы и статистика», 1995. – 304 с. – ISBN
26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» // [www. minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
27. Міжнародний стандарт фінансової звітності «Платіж на основі акцій» // www. minfin.gov.ua.
28. Миславская, Н. А. Вознаграждение работникам в системе МСФО [Текст] / Н. А. Миславская // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – №6. – С. 27-
29. Носова, С. С. Экономика. Энциклопедический словарь [Текст] / С. С. Носова, А. А. Тамахадзе. – М. : Телиос. АРВ, 2003. – 512 с. – ISBN 5-85438-073-0.
30. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : підруч. / ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с. – ISBN 966-8059-10-7.
31. Пасс, К. Словарь по экономике Collins [Текст] / К. Пасс, Б. Лоуз, Л. Дэвис. – СПб. : Эконом. Школа, 2004. – 752 с. – ISBN 5-900428-35-4.
32. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1974. – 160 с. – ISBN
33. Петрик, О. Аудит розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам: вимоги до організації та методики [Текст] / О. Петрик, Н. Шульга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №12. – С.47-54.
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» : наказ Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 р. № 601 // Бухгалтерія. – 2003. – №48-49. – С.92-95.

35. Про відпустки : закон України від 15 листопада 1996 р. № 504/96-ВР // www.rada.gov.ua.
36. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності : закон України від 23 вересня 1999 р. № 1105-XIV // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 35. С. 20-27.
37. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття : закон України від 2 березня 2000 р. № 1533-III, зі змінами і доповненнями // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 35. – С. 15-19.
38. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами зумовленими похованням : закон України від 18 січня 2001 р. № 2240-III, зі змінами і доповненнями // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 35. – С. 10-15.
39. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування : закон України від 09 липня 2003 р. № 1058-IV // www.rada.gov.ua.
40. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати : постанова Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р. № 100 // www.rada.gov.ua.
41. Про колективні договори та угоди : закон України від 1 липня 1993 р. № 3356-XII // www.rada.gov.ua.
42. Про оплату праці : закон України від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР, із змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.
43. Про податок з доходу фізичних осіб : закон України від 22 травня 2003 р. № 889-IV // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 69 (857). – С. 4-7.

44. Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування : закон України від 11 січня 2001 р. № 2213/III // www.rada.gov.ua.
45. Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності : закон України від 22 лютого 2001 р. № 2272/III // www.rada.gov.ua.
46. Прийма, Л. Резерв на оплату відпусток: створення та облік [Текст] / Л. Прийма // Дебет-Кредит. – 2006.- № 21.- С.26-27.
47. Пушкар, М. С. Історія обліку та контролю господарської діяльності [Текст] : навч. посібник / М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 223 с. – ISBN 966-7952-22-3.
48. Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь [Текст] / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА, 2004. – 480 с. – ISBN 5-16-001584-1.
49. Рындя, А. Как установлено, так и делаем (об обязательности создания резерва на оплату отпусков) [Текст] / А. Рындя // Налоги и бухгалтерський учет. – 2006. – № 57 (928). – С. 42-46.
50. Савченко, В. Я. Аудит [Текст] : навч. посіб. / В. Я. Савченко. – К: КНЕУ, 2005. – 322 с. – ISBN
51. Соболевская, А. Роль заработной платы в рыночной экономике [Текст] / А. Соболевская // Мировая экономика и международные отношения. – 2002. – № 12. – С.49-57.
52. Соколов, Я. В. Бухгалтерський учет от истоков до наших дней [Текст] : учебн. пособ. / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – ISBN 5-85177-017-1.
53. Соколов, Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов. – М. : «Финансы и статистика», 1991. – 400 с. – ISBN
54. Тимаш, І. М. Економіка праці [Текст] : навч. посіб. / І. М. Тимаш. – Тернопіль : Астон, 2001. – 347 с. – ISBN 966-654-042-8.

- 55.Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України [Текст] : підруч. / Н. М. Ткаченко. – 6-те вид. – К. : А.С.К., 2002. – 784 с. – ISBN 966-539-261-1.
- 56.Фінансовий аналіз [Текст] : навч. посіб. / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К. : КНЕУ, 2005. – 592 с. – ISBN 966-574-799-1.
- 57.Фінансовий аналіз [Текст] : навч. посіб. / Н. В. Дадій, С. О. Корецька, Н. В. Нестеренко [і ін.]. – К. : ЦНЛ, 2006. – 210 с. – ISBN 966-364-153-3.
- 58.Шморгун, Н. П. Фінансовий аналіз [Текст] : навч. посіб. / Н. П. Шморгун, І. В. Головка. – К. : ЦНЛ, 2006. – 528 с. – ISBN 966-364-33-1.
- 59.Ярошенко, С. П. Теоретичні і методологічні основи контролю [Текст] : монографія / С. П. Ярошенко, Г. І. Пінькас, О. С. Кобичева. – Суми. : Університетська книга, 2007. – 251 с. – ISBN 978-966-680-310-1.

Додаток В

Таблиця В.1 – Розрахунок коефіцієнтів майнового стану ЗАТ «Український мобільний зв'язок» за 2006 – 2008 р.р.

Показник	Рік			Норматив- не значення	Відхилення	
	2006	2007	2008		2007/2006	2008/2007
1. Коефіцієнт зносу основних засобів	0,250	0,280	0,320	зменшення	+0,030	+0,040
2. Коефіцієнт оновлення ОЗ	0,320	0,370	0,290	збільшення	+0,050	-0,080
3. Коефіцієнт вибуття ОЗ	0,009	0,010	0,008	зменшення	+0,010	-0,002

Таблиця В.2 – Розрахунок коефіцієнтів ліквідності ЗАТ «Український мобільний зв'язок» за 2006 – 2008 р.р.

Показник	Рік			Норматив- не значення	Відхилення	
	2006	2007	2008		2007/2006	2008/2007
1. Коефіцієнт покриття	0,35	0,51	0,36	>1	+0,16	-0,15
2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,25	0,47	0,33	0,6-0,8	+0,22	-0,14
3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,01	0,09	0,06	0,2-0,25	+0,08	-0,03
4. Чистий оборотний капітал, тис. грн.	- 1116873,0	- 597897,4	- 1204720,7	>0	-518975,6	+606823,3

Таблиця В.3 – Розрахунок коефіцієнтів для аналізу платоспроможності ЗАТ «Український мобільний зв'язок» за 2006 – 2008 р.р.

Показник	Рік			Норматив- не значення	Відхилення	
	2006	2007	2008		2007/2006	2008/2007
1. Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	0,67	0,72	0,77	>0,5	+0,05	+0,05
2. Коефіцієнт фінансування	0,47	0,36	0,28	<1	-0,11	-0,08
3. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	-	-	-	>0,1	-	-
4. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-	-	-	>0	-	-

Продовження додатку В

Таблиця В.4 – Розрахунок коефіцієнтів для аналізу ділової активності ЗАТ «Український мобільний зв'язок» за 2006 – 2008 р.р.

Показник	Рік			Норматив- не значення	Відхилення	
	2006	2007	2008		2007/2006	2008/2007
1. Коефіцієнт оборотності активів	0,79	0,85	0,77	збільшення	+0,06	-0,08
2. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	10,72	9,71	6,86	збільшення	-1,01	-2,85
3. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	16,43	19,67	20,84	збільшення	+3,24	+1,17
4. Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	22	19	18	зменшення	-3	-1
5. Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	34	38	53	зменшення	+4	+15
6. Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	14,94	29,43	76,90	збільшення	+14,49	+44,47
7. Коефіцієнт фондівдачі	1,29	1,24	0,94	збільшення	-0,05	-0,30
8. Коефіцієнт оборотності власного капіталу	1,17	1,21	1,02	збільшення	+0,04	-0,19

Таблиця В.5 – Розрахунок коефіцієнтів для аналізу рентабельності ЗАТ «Український мобільний зв'язок» за 2006 – 2008 р.р.

Показник	Рік			Норматив- не значення	Відхилення	
	2006	2007	2008		2007/2006	2008/2007
1. Коефіцієнт рентабельності активів	0,24	0,22	0,16	>0	-0,02	-0,06
2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,36	0,32	0,22	>0	-0,04	-0,10
3. Коефіцієнт рентабельності діяльності	0,30	0,26	0,21	>0	-0,04	-0,05
4. Коефіцієнт рентабельності продукції	0,73	0,63	0,46	>0	-0,10	-0,17

