

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ ІНСТИТУТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту
(повна назва кафедри)

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)

(рівень вищої освіти)

з теми Удосконалення організації обліку та аудиту діяльності
підприємств на ПДВ «Специфікація та аудит»

Виконав: студент 2 курсу, групи РА-18-1мз
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

освітньої програми Облік і аудит
спеціалізації _____
(код і назва спеціалізації)

А.М. Ганченко
(ініціали та прізвище)

Керівник доцент, к.е.н. Годішманська Ю.В.
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент доцент, к.е.н. Гашова О.В.
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ ІНСТИТУТ

Факультет економіки та менеджменту
Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
(код та назва)
Освітня програма «Облік і аудит»
(код та назва)
Спеціалізація _____
(код та назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри М.О. Т.О. Меліхова

«11» 09 2019 року

ЗАВДАННЯ
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Панченко Анастасії Миколаївні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проєкту) Удосконалення організації обліку та аудиту заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроінвент»
керівник роботи Подмешальська Юлія Володимирівна, к.е.н., доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом ЗНУ від «10» вересня 2019 року № 1539 – с

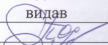
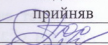
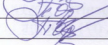
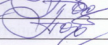
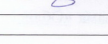
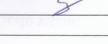
2. Строк подання студентом роботи 08.01.2020р.

3. Вихідні дані до роботи Законодавчо-нормативні документи, нормативні вихідні, лінійні мури джерела, фінансова діяльність підприємства

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): Перелік методологічних засад з організації обліку та аудиту заробітної плати на підприємстві з організації обліку заробітної плати та фінансовий аналіз на ТОВ, спец тех постача та агроінвент; з пропозиції щодо удосконалення організації обліку та аудиту заробітної плати на ТОВ, спец тех постача та агроінвент

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень) Форми форми документів з обліку з/п. Схема організації. Каракерметика таблицю 664. Форматі образки в бухгалтерії. Методичність обчислення та облік відпускних та лікарняних відп зарплати. Аналіз дебіторської та кредиторської задорваності. Роботі документи аудиторів. Пропозиції щодо удосконалення обліку. Запропоновано програму аудиту зарплати запропоновані роботи документи аудиторів.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1.	Боднєшальська Ю.В, доцент		
2.	Боднєшальська Ю.В, доцент		
3.	Боднєшальська Ю.В, доцент		

7. Дата видачі завдання 11.09.2019 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Срок виконання етапів роботи	Примітка
1	Складання робочого плану, визначення предмету, мети та завдань досліджень	вересень 2019р.	виконано
2	Огляд літературних джерел, періодичних видань з теми дослідження	вересень 2019р.	виконано
3	Робота над 1 розділом	вересень 2019р.	виконано
4	Робота над 2 розділом	вересень 2019р.	виконано
5	Робота над 3 розділом	жовтень 2019р.	виконано
6	Підготовка звіту з переддипломної практики	жовтень 2019р.	виконано
7	Підготовка до публікації наукової статті, тез доповіді	листопад 2019р.	виконано
8	Оформлення роботи згідно ДСТУ та методичних рекомендацій	листопад 2019р.	виконано
9	Попередній захист роботи	грудень 2019р.	виконано
10	Нормоконтроль	грудень 2019р.	виконано
11	Підготовка остаточного варіанту роботи, автореферату, презентаційного матеріалу, доповіді	грудень 2019р.- січень 2020р.	виконано
12	Захист роботи	січень 2020р.	виконано

Студент

Т.А. М.
(підпис)А.М. Явчишко
(ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проекту)


(підпис)Боднєшальська Ю.В
(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер

Реш
(підпис)Решанов А.К.
(ініціали та прізвище)

АНОТАЦІЯ

Панченко А.М. Удосконалення організації обліку та аудиту заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування, науковий керівник Ю.В. Подмешальська. Запорізький національний університет. Інженерний інститут. Факультет економіки та управління, кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2020.

Розглянуто сутність заробітної плати та досліджено методологічні засади організації обліку та аудиту заробітної плати. Розглянуто загальну характеристику ТОВ «Спец тех постача та агроівент» та вивчено організацію обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент», виконано фінансовий аналіз діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроівент». Проведено аудит заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» та розроблено пропозиції щодо удосконалення організації обліку та аудиту заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Ключові слова: ЗАРОБІТНА ПЛАТА, ЗОБОВ'ЯЗАННЯ, АУДИТ, ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ, ДОКУМЕНТООБІГ, ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА, ПРОГРАМА АУДИТУ, РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ, РАХУНКИ

ABSTRACT

Panchenko A.M. Improvement of the organization of accounting and auditing of wages at LLC «Spec Tech Supplies and Agrovent».

Qualification work for higher master's degree in specialty 071 – Accounting and taxation, supervisor Yu.V. Podmeshalska. Zaporizhzhya National University. Engineering Institute. Faculty of Economics and Management, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Auditing, 2020.

The essence of the salary is considered and the methodological principles of the organization of accounting and audit of the salary are investigated. The general characteristics of LLC «Spec Tech Supplies and Agrovent» are considered and the

organization of the payroll accounting for LLC «Spec Tech Supplies and Agrovent» is examined, the financial analysis of the activity of LLC «Spec Tech Supplies and Agrovent» is performed. The salary audit at the LLC «Spec Tech Supplies and Agrovent» was carried out and the proposals on improvement of the organization of the salary accounting and audit at the LLC «Spec Tech Supplies and Agrovent» were developed.

Keywords: WAGES, COMMITMENTS, AUDIT, ACCOUNTING ORGANIZATION, DOCUMENTS, ACCOUNTING POLICY, AUDIT PROGRAM, WORKING DOCUMENTS, ACCOUNTS

АННОТАЦИЯ

Панченко А.М. Совершенствование организации учета заработной платы на ООО «Спец тех поставка и агроивент».

Квалификационная работа для получения степени высшего образования магистра по специальности 071 – Учет и налогообложение, научный руководитель Ю.В. Подмешальская. Запорожский национальный университет. Инженерный институт. Факультет экономики и управления, кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2020.

Рассмотрены сущность заработной платы и исследованы методологические основы организации учета заработной платы. Рассмотрены общая характеристика ООО «Спец тех поставка и агроивент» и изучено организацию учета заработной платы на ООО «Спец тех поставка и агроивент», выполнен финансовый анализ деятельности ООО «Спец тех поставка и агроивент». Проведен аудит заработной платы на ООО «Спец тех поставка и агроивент» и разработаны предложения по совершенствованию организации учета заработной платы на ООО «Спец тех поставка и агроивент».

Ключевые слова: ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА, ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, АУДИТ, ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА, ДОКУМЕНТООБОРОТ, УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ПРОГРАММА АУДИТА, РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ, СЧЕТА

ЗМІСТ

ВСТУП	7
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ З ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ	12
1.1 Нормативно-законодавча база та огляд літературних джерел з організації обліку заробітної плати на підприємстві	12
1.2 Організація обліку заробітної плати на підприємстві	23
1.3 Аудит заробітної плати на підприємстві	45
2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ТОВ «СПЕЦ ТЕХ ПОСТАЧА ТА АГРОІВЕНТ»	59
2.1 Загальна характеристика ТОВ «Спец тех постача та агроівент»	59
2.2 Організація обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»	61
2.3 Фінансовий аналіз на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»	74
3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ТОВ «СПЕЦ ТЕХ ПОСТАЧА ТА АГРОІВЕНТ»	89
3.1 Аудит заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»	89
3.2 Удосконалення організації обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»	105
3.3 Удосконалення аудиту заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»	112
ВИСНОВКИ	130
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	137
ДОДАТОК А – Фінансова звітність ТОВ «Спец тех постача та агроівент»	144

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Бухгалтерський облік заробітної плати, як відомо, є одним із самих трудомістких і складних, саме тому раціональна, правильно побудована організація бухгалтерського обліку заробітної плати має важливе значення для забезпечення достовірності даних про об'єкти обліку. Організація бухгалтерського обліку заробітної плати залежить від зовнішніх та внутрішніх факторів, основні з яких наступні: мета та завдання організації бухгалтерського обліку заробітної плати, законодавчо-нормативна база, внутрішня політика оплати праці, статус суб'єкта господарювання, форми та системи оплати праці, які використовує суб'єкт господарювання, новітні інформаційні технології, організація синтетичного та аналітичного обліку нарахування, оподаткування та виплати заробітної плати. Кожен із перелічених факторів впливає на ефективність організації обліку заробітної плати, визначає проблемні аспекти організації обліку та потребує їх вирішення.

Загалом не можна визначити та виділити одне чи декілька проблемних питань з організації обліку заробітної плати, тому що вони взаємопов'язані та взаємозалежні. Саме тому дослідження повинні бути комплексними, їх результати корисними для практичного використання, оскільки контроль та управління витратами на оплату праці це головне питання для управлінського персоналу та для підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

Теперішній стан розвитку економіки України виділяє аудит як один із головних видів сучасного контролю, який управлінський персонал суб'єктів господарювання використовує для підвищення ефективності діяльності, ефективного управління, підвищення довіри користувачів, для забезпечення користувачів фінансової звітності достовірною, правдивою інформацією. Суб'єкти господарювання розуміють важливість зовнішнього аудиту для залучення інвесторів, підвищення ділової репутації, розвитку бізнесу і саме тому зацікавлені в якісному аудиті.

Якість виконання аудиторських процедур – основна вимога проведення аудиту. Аудиторські фірми, як правило, вже мають певний досвід методики аудиторських перевірок, але на превеликий жаль, ці методики – «ноу-хау» кожної фірми, і фірми не зацікавлені в обговоренні, пошуку найбільш ефективних методик проведення аудиту і все із-за конкуренції на ринку.

В зарубіжній практиці аудиту використовують певні програми для виконання аудиту, а в Україні вони відсутні на державному рівні. Проблеми аудиторських перевірок обговорюють науковці, а не аудитори, можливо це і є причиною того, що методологічний аспект розвитку аудиту потребує подальших досліджень. Не виняток і аудит заробітної плати.

Для вирішення проблемних аспектів аудиту заробітної плати необхідно проводити подальші дослідження із залученням, науковців, практикуючих аудиторів, зарубіжний досвід.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Організація бухгалтерського обліку заробітної плати висвітлюється багатьма українськими вченими у публікаціях, проводяться наукові дослідження, такими науковцями як: Ткаченко Н.М., Бутинець Ф.Ф., Лишиленко О.В., Сопко В.В., Усач Б.Ф., Макаренко А.П., Меліхова Т.О. та інші.

Наукові дослідження та публікації охоплюють проблемні питання організації обліку заробітної плати, пропонуються різні варіанти їх вирішення. Наприклад, значна увага приділяється синтетичному та аналітичному обліку. Пропонується деталізація синтетичних та аналітичних рахунків, особлива увага приділяється деталізації аналітичного обліку шляхом впровадження додаткових субрахунків для групування інформації про нараховану заробітну плату в розрізі структурних підрозділів, за категоріями працюючих та іншими критеріями. Можливість введення додаткових субрахунків підтримується багатьма вченими, але однозначного вирішення цієї проблеми поки що не знайдено. Хоча існує думка про необхідність адаптації системи рахунків обліку на концептуальній основі відповідно до суб'єктів господарювання.

Питання аудиту заробітної плати обговорюють у своїх публікаціях багато вчених, серед яких: Савченко В.Я., Петрик О.А, Кулаковська Л.П., Піча Ю.В., Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бутинець Ф.Ф. та інші.

Основні аспекти, на які звертають увагу науковці, це визначення мети, і завдань аудиторської перевірки, і пояснення виконання певних аудиторських процедур. На теперішній час, слід відзначити, що авторами пропонуються програми аудиту заробітної плати, але слід зауважити, що єдиного підходу до складання програми не визначено, але все одно це позитивний момент, тому що ще декілька років тому взагалі програми не пропонувалися.

Деякі автори почали пропонувати загальну схему проведення аудиту заробітної плати, але відповідно до конкретної мети і певних завдань аудиторської перевірки.

Автори статей і публікацій пропонують макети робочих документів аудитора, це теж позитивний момент. Всі ці розробки можуть використовувати аудиторі у своїй практичній діяльності, але важливо почути і думку практикуючих аудиторів, що їх задовольняє, а що потребує подальшого дослідження, удосконалення. Співпраця науковців і аудиторів допоможе в подальших дослідженнях для визначення єдиної методології аудиту заробітної плати, що є актуальним на сьогодні в Україні.

Мета роботи – розробити пропозиції щодо удосконалення організації обліку та аудиту заробітної плати.

Для цього у роботі сформовані та розв'язані наступні завдання:

- розглянути сутність заробітної плати; дослідити методологічні засади організації обліку та аудиту заробітної плати;
- розглянути загальну характеристику ТОВ «Спец тех постача та агроівент»;
- вивчити організацію обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»;
- виконати аналіз діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроівент»;

- здійснити аудит заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»;

- розробити пропозиції щодо удосконалення організації обліку та аудиту заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Об'єктом дослідження є процес організації обліку та аудиту заробітної плати на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні основи організації обліку та аудиту заробітної плати на підприємстві.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Магістерська робота виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт Запорізького національного університету, Інженерного інституту, кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту: теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством.

Методи дослідження. Метод наукової абстракції, прийоми дедукції та індукції, аналіз і синтез, метод проектування. У процесі виконання роботи використано методи групування (типологічний та аналітичний), порівняння, балансовий метод, абсолютних, середніх та відносних величин, прийоми елімінування (для виявлення впливу певних факторів на динаміку окремих показників фінансової звітності), графічні методи.

Інформаційною базою роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, первинні документи і форми фінансової звітності ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Наукова новизна: розроблено пропозиції щодо удосконалення організації обліку та аудиту заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент». В роботі запропоновано заходи щодо удосконалення:

- субрахунків для ведення обліку заробітної плати, що сприятиме підвищенню якості та інформативності облікової інформації для прийняття управлінських рішень;

- організації процесу документального забезпечення обліку зарплати;
- організації технологічного процесу обліку бухгалтерської процедури щодо нарахування, оподаткування та виплати відпускних;
- програми аудиту заробітної плати з її деталізацією в частині аудиторських процедур щодо перевірки відпускних;
- робочі документи з аудит заробітної плати в частині відпускних, використання яких дозволить підвищити якість перевірки, що позначиться на запобіганні зловживань в майбутньому.

Практичне значення отриманих результатів полягає у вирішенні актуальних проблем, пов'язаних з удосконаленням організації обліку та аудиту основних засобів. Зазначені пропозиції щодо удосконалення організації обліку заробітної плати дозволять підвищити якість та інформативність обліку заробітної плати. Зазначені пропозиції щодо удосконалення аудиту допоможуть аудитору вчасно виявити порушення та запропонувати заходи щодо їх недопущення в майбутньому, що в свою чергу позначиться на підвищенні рівня фінансової безпеки підприємства.

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на конференції студентів, аспірантів і молодих вчених «Молода наука – 2019» (ЗНУ, м. Запоріжжя, 2019 р).

Публікації. За результатами дослідження подана до друку наукова стаття: Панченко А.М., Подмешальська Ю.В. Удосконалення організації обліку заробітної плати. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 1.

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний 149 на сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 14 рисунків, 46 таблиць. Робота містить 1 додаток. Список використаних джерел складається із 72 найменувань.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ З ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Нормативно-законодавча база та огляд літературних джерел з організації обліку заробітної плати на підприємстві

Заробітна плата – важливий об’єкт бухгалтерського обліку, інформація про заробітну плату відображається у фінансовій звітності, є одним із елементів витрат, використовується в економічному та фінансовому аналізі, впливає на фінансові показники ефективності діяльності суб’єктів господарювання, є інструментом матеріального заохочення працівників.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» [19] заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності і господарювання шляхом установаження розміру мінімальної заробітної плати, інших державних норм і гарантій, умов і розмірів оплати праці працівників установ і організацій, що фінансуються з бюджету, керівників державних підприємств, а також оподаткування доходів працівників.

Мінімальна заробітна плата – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану роботу, нижче від якої не може здійснюватися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт). Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов’язковою на всій території України для підприємств і організацій. Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється законами України. В мінімальну заробітну плату на включаються доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати.

На теперішній час не існує єдиної думки про коректність визначення терміну «заробітна плата», тому науковці дискутують та пропонують різні варіанти, наприклад: оплата праці, виплати працівникам, заробітна плата та інші.

Науковці М. Пономарьова, Л. Гаврилюк та І. Чернега вживають їх як синоніми та дають таке визначення: «це певна винагорода, яка сплачується за якісно виконаний обсяг роботи» [57, с. 112].

О. Дробишева та Д. Домаш використовують терміни «заробітна плата» та «оплата праці» як синоніми та дають наступне визначення: «ціна робочої сили, яка відображає вартість певної сукупності предметів споживання та послуг, що спрямовані на забезпечення відтворення трудових ресурсів за допомогою задоволення фізичних та духовних потреб працівника та його родини» [32, с. 49].

С. Васильчак, О. Жидяк і Т. Полянчич зазначають, що між категоріями «заробітна плата» та «оплата праці» є відмінність, яка полягає в тому, що перше поняття стосується виплати винагороди певному працівнику, а друге – більш широке й охоплює весь процес організації та правове регламентування оплати праці [24, с. 153].

Т. Мельник наголошує, що, незважаючи на ототожнення понять «оплата праці» та «заробітна плата», вони не є синонімами. Вона дає таке визначення категорії «оплата праці»: «це трудовий дохід працівника, який залежить від кількості та якості витраченої корисної праці, який сплачується роботодавцем у вигляді заробітної плати у грошовій або натуральній формі» [48, с. 8].

У Законі України «Про оплату праці» [19] подано визначення лише поняття «заробітна плата». Згідно з українським законодавством, цей термін означає «винагороду, обчислену, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу».

В таблиці 1.1 наведено використання облікових категорій в законодавчо-нормативній базі.

Таблиця 1.1 – Використання облікових категорій в законодавчо-нормативній базі

Назва документа	Облікова категорія
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Розрахунки з оплати праці
Звіт про рух грошових коштів	Витрачання на оплату праці
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Елементи операційних витрат – Витрати на оплату праці
П(С)БО 16 «Витрати» [10]	Витрати на оплату праці
П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [12]	Виплати працівникам
МСБО 19 «Виплати працівникам» [45]	Виплати працівникам
Інструкція № 291 [8]	Розрахунки за виплатами працівникам

Таким чином, на законодавчому рівні немає чіткого розмежування між поняттями «оплата праці» та «заробітна плата». Проведений аналіз сутності двох вищезазначених економічних категорій дає підстави стверджувати, що вони не є тотожними.

Наразі існує велика кількість трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різними науковими поглядами дослідників (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2 – Визначення сутності категорії «заробітна плата» у літературних джерелах

№	Автор	Визначення
1	2	3
1.	Бутинець Ф.Ф. [23]	Заробітна плата – оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили.
2.	Васильчак С.В. [24]	Заробітна плата – це будь-який заробіток, обчислений у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник, або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги.
3.	Вербило О.Ф. [25]	Заробітна плата – це грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці.
4.	Верхоглядова Н. І. [26]	Заробітна плата – сукупність виплат в грошовій (валютній) і (або) натуральній формі, отриманих робітником (нарахованих йому) за певний період часу (день, місяць, рік).

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
5.	Калина А.В. [34]	Заробітна плата – це частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці.
6.	Маркевич А.Є. [43]	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 є ціною, за якою найменший працівник продає послуги робочої сили.
7.	Нападовська Л.В. [49]	Заробітна плата – це будь-яка винагорода, або заробіток, що обчислюється в грошах, котрі підприємець виплачує за працю, яка або виконана, або має бути виконана, або за послуги, які або надані, або мають бути надані.
8.	Мартин О.М. [44]	Заробітна плата – це грошове вираження вартості і ціни товару робоча сила та частково результативності функціонування робочої сили.
9.	Покатаєва О.В. [56]	Заробітна плата – це об'єктивно необхідний для відтворення робочої сили та ефективного функціонування виробництва об'єм вираженої в грошовій формі основної частини життєвих засобів, що відповідає досягнутому рівневі розвитку продуктивних сил і зростає пропорційно підвищенню ефективності праці трудящих. Це не доход, а витрати підприємства на відтворення трудових ресурсів на суспільне необхідному рівні.
10.	Білик М.С., Загородній А.Г. [21]	Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
11.	Усач В.Б. [66]	Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
12.	Кулик В.А. [37]	Заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.
13.	Лень В.С. [38]	Заробітна плата – частина вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці.

За визначеннями, які наведені в таблиці 1.2, видно думки науковців щодо визначення категорії «заробітна плата» відрізняються, але якщо їх розглядати комплексно, то вони допомагають сформуванню багатогранного уявлення про сутність категорії «зарплата». Вважаємо за доцільне розглядати її з декількох позицій, а саме: з позиції підприємця і з позиції працівника; як

елемент ринку праці; як «грошове вираження вартості та ціни товару «робоча сила» і частково результативності її функціонування»; а також – як економічну категорію, що відображає стосунки роботодавця і найманого працівника [60].

Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [12] виплати працівникам поділяються на наступні види (рисунок 1.1).

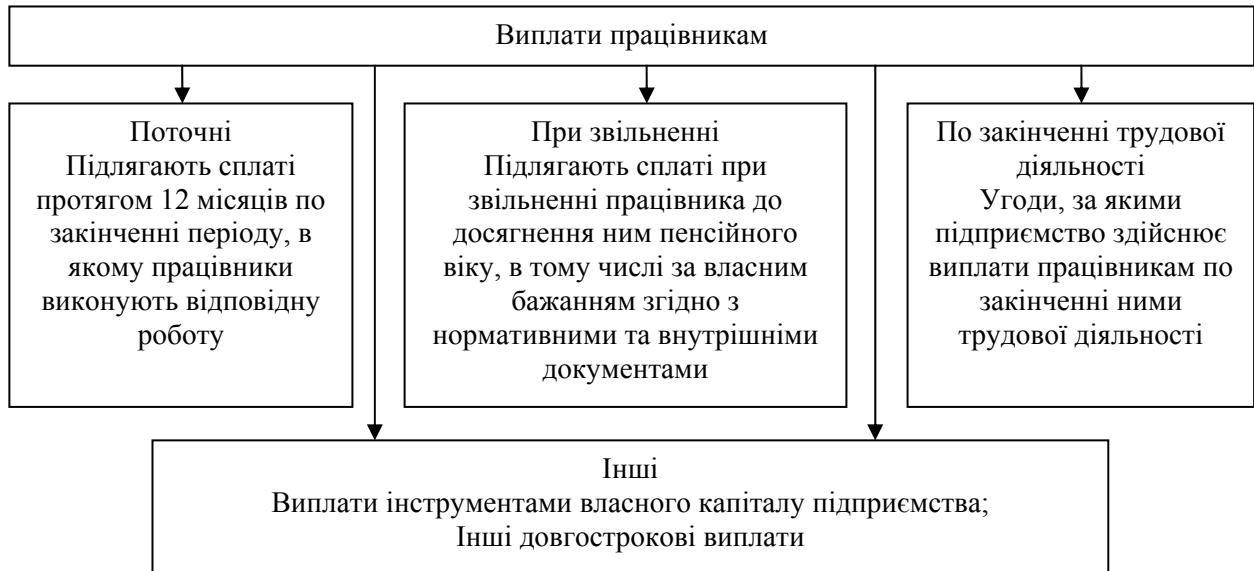


Рисунок 1.1 – Виплати працівникам відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [37]

Відповідно до Закону «Про оплату праці» [19] усі витрати на оплату праці поділяються на три групи:

1. Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов’язки). Основна заробітна плата існує у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

2. Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Додаткова заробітна плата включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов’язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

3. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – це винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або виходять за межі їх норм.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [10] заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці включаються до складу елемента «Витрати на оплату праці».

Важливою умовою контролю за дотриманням принципу матеріальної зацікавленості через оплату праці відповідно до кінцевих результатів є своєчасний і точний облік праці і розрахунків по її оплаті, який покликаний забезпечити достовірне визначення затрат праці на виробництво, сприяти підвищенню її продуктивності, зниженню собівартості продукції і підвищенню рентабельності виробництва.

При веденні обліку заробітної плати працівники бухгалтерії повинні керуватися нормами законодавчих, нормативних документів (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3 – Законодавчі та нормативні акти України щодо організації оплати праці та організації обліку заробітної плати на підприємстві

№	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Цей закон поширюється на всіх юридичних осіб, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і фінансову звітність
2	П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [12]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності. Виплати працівникам включають поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
3	П(С)БО 11 «Зобов'язання», затверджене Наказом Мінфіну України від 31.01.2000 р. №20 [12]	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про зобов'язання підприємства, та її розкриття в фінансовій звітності, регулює порядок обліку довгострокових та поточних зобов'язань підприємства
4	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [8]	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств»
5	Податковий кодекс України [2]	Визначає платників податку з доходів фізичних осіб, об'єкт оподаткування, податкові соціальні пільги і порядок їх надання, ставки податку, особливості нарахування і сплати деяких видів доходів, а також оподаткування різних видів доходів
6	Кодекс законів про працю України [1]	Регулює трудові відносини всіх працівників усіх підприємств незалежно від форм власності, виду діяльності і галузевої приналежності, затверджує порядок укладання колективного і трудового договорів, умови праці, висвітлює основні положення робочого часу, нормування праці, заробітної плати та інше
7	Закон України «Про оплату праці» [19]	Визначає економічні, правові та організаційні засади заробітної плати працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами
8	Закон України «Про колективні договори та угоди» [18]	В колективному договорі узгоджуються умови прийняття на роботу, форми і системи заробітної плати, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови введення і розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат
9	Закон України «Про відпустки» [6]	Встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи
10	Наказ МФУ «Про затвердження інструкції про порядок нарахування і сплати ЄСВ [9]	Визначає порядок нарахування і сплати ЄСВ

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
11	Постанова КМУ «Про затвердження переліку видів виплат, здійснених за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується ЄСВ» [15]	Визначається переліку видів виплат, здійснених за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується ЄСВ
12	Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загально-обов'язкове державне соціальне страхування» [17]	Визначає процедуру нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування страхувальниками, визначеними Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», нарахування і сплати фінансових санкцій органами Пенсійного фонду України, стягнення заборгованості зі сплати. страхових коштів.
13	Інструкція зі статистики заробітної плати [7]	Визначає показники оплати праці у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати найманих працівників.
14	Постанова КМУ «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» від 08.02.1995 №100 [13]	Визначення розміру відшкодування шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків, провадиться відповідно до Правил відшкодування власником підприємства, установи і організації або уповноваженим ним органом шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків.

Організація бухгалтерського обліку заробітної плати будується на підставі законодавчо-нормативної бази та Колективного договору суб'єкта господарювання та саме у Колективному договорі визначаються форми та системи оплати. Суб'єкти господарювання обирають традиційні форми та системи оплати праці, але сучасні вимоги потребують їх перегляду, вдосконалення, простоти використання, врахування міжнародного досвіду.

На міжнародному рівні системи оплати праці більш орієнтовані на мотивацію працівників ніж традиційні системи оплати праці в Україні. Основною перевагою нетрадиційних систем оплати праці є їх зрозумілість та простота, підвищення стимулюючої функції заробітної плати, чого не можна

сказати про системи оплати праці, які використовують суб'єкти господарювання в Україні .

Вважаємо, що організація бухгалтерського обліку заробітної плати повинна забезпечити реалізацію функцій заробітної плати, саме у такому випадку вона буде ефективною. Не дарма вчені й досі намагаються виділити основні функції заробітної плати для сучасного розвитку бізнесу.

За результатами останніх досліджень у визначенні функцій заробітної плати, вчені виділяють такі основні функції заробітної плати як: відтворювальна, регулююча, стимулююча, соціальна. Реалізація функцій заробітної плати забезпечить ефективність організації бухгалтерського обліку заробітної плати. Як бачимо, вчені виділяють й стимулюючу функцію заробітної плати, яка тісно пов'язана з мотивацією, та яка повинна бути врахована при виборі систем і форм оплати праці [52].

Саме з вибору форм і систем оплати праці розпочинається організація бухгалтерського обліку заробітної плати. Особливості організації бухгалтерського обліку заробітної плати передбачають необхідність визначення основних складових, від яких залежить організація обліку, а саме:

- форми та системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат;
- облік використання робочого часу та облік особового складу;
- взаємозв'язки бухгалтерії зі структурними підрозділами підприємства;
- встановлення відповідальних у структурних підрозділах за оформлення необхідних первинних документів та передачу їх до бухгалтерії;
- вибір форми бухгалтерського обліку [61].

Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-

кваліфікаційні характеристики.

Система оплати праці – спосіб обчислення розмірів винагороди, що підлягає виплаті працівникам підприємства згідно із здійсненими ними витратами праці або за результатами роботи.

Згідно зі ст.96 Кодексу законів про працю України [1] основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці.

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, яка включає: тарифні сітки; тарифні ставки; схеми посадових окладів; тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники).

Тарифна сітка – це шкала, у якій наведені прийняті певною галуззю кваліфікаційні розряди та відповідні їм тарифні коефіцієнти.

Тарифна ставка – це нормативний розмір оплати праці робітника відповідного розряду за одиницю часу. Вона може бути годинною, денною(змінною), місячною. Через тарифну оплату забезпечується урахування кваліфікації робітника, складності та умов праці.

Схема посадових окладів розробляється кожним підприємством самостійно. В ній визначаються посади, які можуть займати службовці, спеціалісти, керівні працівники та відповідні цим посадам розміри окладів.

Тарифно-кваліфікаційні характеристики використовують для розподілу робіт і працівників залежно від їх складності та кваліфікації за розрядами тарифної сітки. Довідник містить кваліфікаційні характеристики робітників за відповідними розрядами. Це перелік основних професій і спеціальностей робітників галузі.

Тарифна система сама по собі не дає можливості розрахувати заробіток працівника. За допомогою тарифної системи враховується якість праці при її оплаті, витрати праці враховуються за допомогою форм і систем оплати праці [41].

Форми та системи оплати праці – перелік певних понять і правил, за допомогою яких встановлюється залежність оплати праці від фактичних результатів (витрат) праці. Основними вимірниками фактичних витрат праці є кількість виготовленої продукції, або кількість відпрацьованого робітником часу. Основними формами оплати праці є відрядна та погодинна.

Відрядна форма оплати праці – це оплата праці за кількість виготовленої продукції (виконаного обсягу робіт, послуг) за нормами та розцінками, установленими виходячи з розряду виконаних робіт. Присвоєний працівникові тарифний (кваліфікаційний) розряд є підставою для надання йому можливості виконувати роботу відповідної складності.

Погодинна форма оплати праці – це оплата праці за відпрацьований нормативний час, передбачений тарифною системою. Погодинна оплата праці здійснюється за годинами (денними) тарифними ставками із застосуванням нормованих завдань або місячними окладами. Погодинна оплата праці керівників, спеціалістів і службовців проводиться, як правило, за місячними посадовими окладами (ставками).

Форми та системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами в колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством.

Організація оплати праці на підприємстві передбачає нормування праці, в ході якого встановлюється співвідношення між витратами праці та її оплатою, визначити кількісну міру праці у вигляді норм часу, норм виробітку, нормованих завдань та ін.

За погодинної оплати праці розрізняють просту погодинну та погодинно-преміальну. Розмір заробітної плати при простій погодинній оплаті праці залежить від тарифної ставки або окладу та відпрацьованого часу. Якщо використовується погодинно-преміальна оплата праці, то працівник крім заробітної плати отримує ще і премію, сума якої залежить від

результатів роботи самого працівника та результатів роботи підприємства.

Розмір заробітної плати за відрядною формою оплати праці залежить від розцінок, які встановлюються по відношенню одиниці виміру виготовленої продукції або виконаної роботи.

Особливістю оплати праці за посадовими окладами полягає в тому, що в цьому випадку оплачуються фактично відпрацьовані дні, а не години. Тобто, посадовий оклад виплачується, якщо протягом місяця відпрацьовані всі робочі дні [21].

1.2 Організація обліку заробітної плати на підприємстві

Перед бухгалтерським обліком заробітної плати стоять такі завдання:

- своєчасний і точний первинний облік обсягу і якості виконаних робіт, виходу продукції і використання робочого часу;
- контроль за правильністю використання встановлених норм і розцінок для нарахування оплати праці;
- правильний і обґрунтований розподіл затрат праці і її оплати на виробництво продукції по структурних підрозділах і облікових об'єктах;
- своєчасне проведення розрахунків по оплаті праці;
- своєчасний розрахунок з фінансовими органами по платежах в бюджет, а також з органами страхування;
- своєчасне складання і представлення звітності по праці та її оплаті [61].

Організація обліку заробітної плати на підприємстві має забезпечувати:

- точність, достовірність надходження інформації щодо працівників;
- безперервність інформаційних потоків між структурними підрозділами та бухгалтерією підприємства щодо праці;
- своєчасність обробки первинних документів з обліку праці та виробітку;
- повноту облікової реєстрації;

- своєчасність нарахувань і виплат заробітної плати.

Перелічені завдання вирішуються в розрізі таких складових організації обліку як:

- організації обліку особового складу працівників;
- організація обліку виробітку та робочого часу;
- організація обліку нарахування заробітної плати [59].

Основними завданнями організації обліку праці та її оплати є:

- чітка регламентація організації праці на підприємстві;
- контроль за використанням робочого часу та забезпечення зростання продуктивності праці;

- облік і контроль за використанням фонду заробітної плати та іншими грошовими коштами, які виділяють для оплати праці працівників підприємства;

- своєчасне і правильне визначення сум нарахованої заробітної плати й відрахувань органам соціального страхування та віднесення їх на собівартість продукції (робіт, послуг), а також на інші витрати;

- здійснення у встановлені терміни всіх розрахунків з працівниками і службовцями із заробітної плати та інших виплат;

- впровадження мотивації праці працівників.

Для виконання цих завдань необхідно, перш за все, організувати облік особового складу підприємства та його робочого часу із суворим дотриманням законодавства про працю [67].

Організація обліку заробітної плати на підприємстві починається з розробки облікової політики. Основним документом, який визначає застосування на підприємстві оплати праці, розміри основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат на підприємстві є Положення про оплату праці.

Основні складові з обліку заробітної плати, які можуть наводитися в наказі про облікову політику підприємства, відображені на рисунку 1.2.

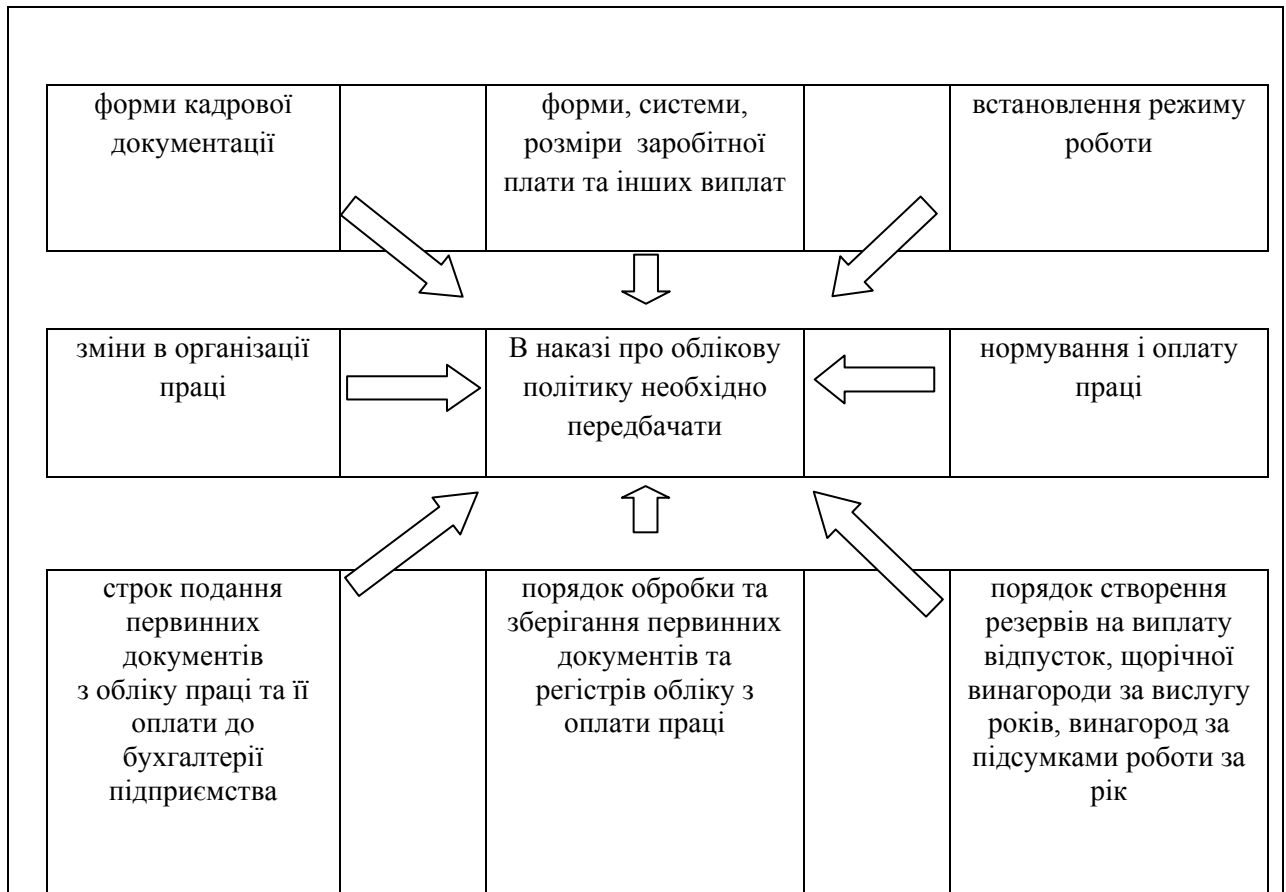


Рисунок 1.2 – Основні положення з організації обліку заробітної плати, що наводяться в Наказі про облікову політику [23]

Організація обліку особового складу здійснюється за такими напрямками:

- визначення нормативної бази;
- визначення складу та чисельності працівників;
- розробка класифікаційної системи щодо особового складу;
- організація носіїв інформації щодо обліку особового складу працівників [59].

Ефективність організації обліку особового складу працівників залежить від кадрової служби. Незалежно від того, яку структуру має кадрова служба на підприємстві, основними її функціями є:

- оформлення розпорядчих документів щодо особового складу;
- ведення облікових документів щодо кадрів.

Діяльність кадрових служб на будь-якому підприємстві регламентована організаційними документами, до яких належать штатний розпис, правила внутрішнього розпорядку, колективний договір.

У штатному розписі закріплюють посадовий і чисельний склад підприємства. Він містить перелік посад, відомості про штатні одиниці, посадові оклади та місячний фонд заробітної плати. При зазначенні найменування посади у штатному розписі слід керуватися класифікатором професій.

Колективний договір укладають на підприємстві з метою врегулювання виробничих, трудових і соціально-економічних відносин, узгодження інтересів працівників, власників та уповноважених органів.

Сукупність документів, в яких зафіксовані етапи трудової діяльності працівників, називається документацією з особового складу, або кадровою документацією. Документи з особового складу є складними і вимагають особливої ретельності й акуратності при оформленні, веденні та зберіганні протягом тривалого часу [67].

Типові форми документів з обліку заробітної плати наведені в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Типові форми первинного обліку заробітної плати [68]

Номер типової форми	Назва типової форми
1	2
П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
П-2	Особова картка
П-3	Алфавітна картка
П-4	Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські і технологічні роботи
П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
П-7	Список про надання відпустки
П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)
П-12	Табель обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати
П-13	Табель обліку використання робочого часу
П-14	Табель обліку використання робочого часу
П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час

Продовження таблиці 1.4

1	2
П-16	Листок обліку простоїв
П-49	Розрахунково-платіжна відомість
П-50	Розрахункова відомість
П-51	Розрахункова відомість
П-52	Розрахунок заробітної плати
П-53	Платіжна відомість
П-54	Особовий рахунок
П-54-А	Особовий рахунок
П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати
П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати

Під час оформлення на роботу між працівником і підприємством (роботодавцем) укладається трудовий договір (контракт). Зарахування на роботу оформляється «Наказом (розпорядженням) про прийняття на роботу» (форма № П-1). На кожного працівника заводиться «Особова картка» (форма № П-2), а для працівників з вищою освітою та наукових працівників – «Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-конструкторські і технологічні роботи» (форма № П-4). Облік особового складу працівників в алфавітному порядку здійснюють у «Алфавітній картці» (форма № П-3).

У разі переведення на іншу роботу видається «Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу» (форма № П-5). При наданні працівникам відпусток складається «Список про надання відпусток» (форма № П-7) і видається «Наказ (розпорядження) про надання відпусток» (форма № П-6).

На звільнення з роботи в результаті припинення трудового договору (контракту) видається «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)» (форма № П-8) [41].

На всіх працівників заводяться трудові книжки, які зберігаються за основним місцем роботи.

На кожному підприємстві незалежно від режиму роботи має бути організований табельний облік робочого часу. Для цього використовують «Табель обліку використання робочого часу» (форми №№ П-13, П-14), у якому зазначають вихід працівників на роботу і відпрацьований ними час.

«Табель обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати» (форма № П-12) використовують для обліку праці та нарахування заробітку при погодинній оплаті праці або по встановленому окладу.

Якщо робота виконувалась працівниками в понаднормовий час, при цьому складається «Список осіб, які працювали в понаднормовий час» (форма № П-15). Облік часу простоїв, що сталися не з вини працівника, оформляється «Листком обліку простоїв» (форма № П-16).

Іншим першоджерелом обліку заробітної плати та розрахунків щодо неї є облік робочого часу та виробітку працівників. Зазначений вид обліку має забезпечувати облікову підсистему інформацією про кількість відпрацьованих одиниць роботи (днів, годин, об'єктів тощо) щодо кожного з працівників.

Обсяги виконаних робіт фіксуються в різних документах: облікових листках, нарядах, рапортах та інших облікових документах [61].

Робочий час – це:

- час, протягом якого працівник, відповідно до розпорядку робочого дня, повинен знаходитися на своєму або іншому, вказаному йому, робочому місці й виконувати трудові обов'язки;

- фактично відпрацьований час, який необхідно обліковувати в таблиці обліку робочого часу або в інших документах.

Облік використання робочого часу здійснюють щодо кожної зміни в таблиці, який відкривають щомісячно на працівників цеху (відділу, ділянки тощо).

Табель – це поіменний список усіх працівників відділу, служби та іншого структурного підрозділу підприємства з відмітками проти кожного прізвища про використання робочого часу. Табель ведуть окремо за категоріями, а в межах категорії працівників – у порядку табельних номерів або алфавітному порядку.

Табель містить відомості про відпрацьований час, понаднормові години, запізнення та неявки, причини яких шифрують умовними

позначками. Значно спрощується табельний облік при реєстрації тільки відхилень від нормальної тривалості робочого дня (через хворобу, відрядження, прогули, простой, години понаднормової роботи тощо). При цьому підставою для відміток у таблиці про час, невідпрацьований з поважних причин, є листки непрацездатності, накази (розпорядження) про надання відпусток, посвідки про відрядження та інші документи [67].

Облік виконання норм виробітку (норм часу), нормативних завдань здійснюється на підставі первинних документів з обліку виробітку продукції та виконання робіт за звітний період відповідними особами, на яких це покладено (наприклад, нормувальниками, економістами та ін.). В цих документах поряд з даними про кількість виготовленої продукції відображається також час, встановлений за нормою на виконання цього обсягу роботи; фактичний час, витрачений на його здійснення, за звітний період визначається за даними табельного обліку.

Організація нагромадження інформації щодо виробітку та використання робочого часу має здійснюватися відповідно до графіка руху носіїв первинної інформації – табелів, нарядів тощо. В установлені строки працівники відповідних структурних підрозділів, на яких покладено виконання облікових функцій щодо виробітку та використання робочого часу, передають до бухгалтерії первинні документи. Бухгалтер розрахункового сектора, групи розрахунків із заробітної плати приймає зазначені документи, перевіряє їх і комплектує у визначеному порядку. Прийняті до обробки зазначені документи разом з наказами, актами тощо слугують основою для здійснення розрахунку заробітної плати.

У строки, встановлені планом-графіком документообігу, оформлені первинні документи по обліку праці і виконаних робіт передають в бухгалтерію підприємства [62].

На кожний первинний документ складається графік руху носіїв інформації з обліку праці та її оплати (таблиця 1.5).

Таблиця 1.5 – Зведений графік руху носіїв інформації з обліку праці та її оплати [62]

Назва документа	Здавання документа оперативними працівниками і службами			Передавання документів обліковими працівниками			Передавання документів в обчислювальний центр		Одержання документів сектором обліку праці та її оплати від обчислювального центру	
	Строк здавання документа	Відповідальний за здавання в строк	Кому передають документ	Строк здавання документа	Відповідальний за здавання в строк	Кому передають документ	Строк здавання документа	Кому передають документ	Від кого	Строк одержання
Табель обліку робочого часу	1-го числа	Майстер дільниці	Обліковцю цеху	1-го числа	Обліковець цеху	Сектору обліку праці та її оплати	2-го числа	Сектору прийому	Сектору випуску	2-го числа до 16.00
Наряд на відрядну роботу	Щодня за попередній день	Майстер дільниці	Обліковцю цеху	Щодня за попередній день	Обліковець цеху	Сектору обліку праці та її оплати	Щодня на 2-й день після одержання	Сектору прийому	Сектору випуску	Щодня на 2-й день після здавання до 16.00

Наступним етапом в організації обліку заробітної плати є організація обліку нарахування та виплати заробітної плати, яка являє собою систему заходів по забезпеченню якісного достовірного та своєчасного нарахування заробітної плати в бухгалтерії підприємства. Зазначений етап організації передбачає:

- визначення нормативної бази;
- організацію нагромадження інформації щодо виробітку та використання робочого часу та нарахування заробітної плати;

- організація обліку розрахунків з працівниками та виплати заробітної плати;
- організація носіїв облікової інформації.

Для підрахунку затрат праці та правильного розподілу фонду оплати по об'єктах виробництва, а також нарахування оплати праці працівникам підприємства дані первинних документів групують за двома напрямками:

- 1) по кожному працівнику для проведення розрахунку по заробітній платі;
- 2) по об'єктах витрат на виробництво.

Для визначення заробітку за платіжний період первинні документи групують по працівниках і дані заносять в «Розрахунково-платіжні відомості» (форма № П-49). В цьому реєстрі ведуть аналітичний облік розрахунків з кожним працівником [59].

На рисунку 1.3 наведено схема організації документального оформлення обліку нарахування заробітної плати.

Процес бухгалтерського обліку заробітної плати на підприємстві має бути організований як у часі, так і у просторі. У процесі обліку заробітної плати здійснюється обробка облікової інформації та її рух. Зазначені дії відтворюються у формі опрацювання носіїв інформації: їх складання, обробки, руху, зберігання. Поєднання всіх перелічених дій становить одне з основних понять організації бухгалтерського обліку – документообіг. Отже, під документообігом розуміють рух документів в установі від моменту їх складання чи отримання до передачі їх до архіву.

Графіки, подані у вигляді опису робіт, на кожному з етапів руху носія облікової інформації щодо основних засобів відбивають найсуттєвіші характеристики зазначених етапів, а саме:

- виконавців;
- термін виконання;
- відповідальних за відповідні операції;
- кількість примірників тощо [38].



Рисунок 1.3 – Схема організації документального оформлення обліку нарахування заробітної плати [38]

В таблиці 1.6 наведено графік руху носіїв з обліку заробітної плати. Вид графіків передбачає подання інформації за певним пакетом носіїв облікової інформації відповідного напрямку обліку за підрозділами чи особами – працівниками підприємства, які беруть участь у процесі складання і обробки носіїв облікової інформації.

Таблиця 1.6 – Графік руху носіїв з обліку заробітної плати [59]

№	Назва документа	Хто подавав	Терміни подання	Порядок подання	Кому подати	Строки перевірки документів
1	Табель обліку робочого часу	Посадова особа структурного підрозділу, на яку покладено ведення табельного обліку	1 числа місяця	Особисто	Сектору обліку праці та її оплати	Під час приймання
2	Наряд на відрядну роботу	Керівник служби, працівник, бригадир бригади	Щоденно за попередній день	Те саме	Те саме	Те саме
3	Рапорт виробітку	Те саме	1, 11, 21 числа кожного місяця	—“—	—“—	—“—
4	Маршрутний листок	Керівник транспортної служби	Щоденно за попередній день	—“—	—“—	—“—

В таблиці 1.7 наведено форма графіку документообігу з обліку праці та її оплати запропонована Фаріон І.Д. [67]. В таблиці 1.8 наведено графік документообігу запропонований Ф.Ф. Бутинцем [23].

Таблиця 1.7 – Форма графіку документообігу з обліку праці [67]

Створення документа						Перевірка документа			Обробка документа		Передача до архіву		
Назва документа	Кількість примірників	Відповідальний за виписування	Відповідальний за оформлення	Відповідальний за виконання	Термін виконання	Відповідальний за перевірку	Хто подає	Порядок подання	Термін подання	Хто виконує	Термін виконання	Хто виконує	Термін виконання

Таблиця 1.8 – Графік документообігу [23]

Створення документу						Перевірка документу				Обробка документу		Передача до архіву	
Назва документу	Кількість примірників	Відповідальність за виписку	Відповідальність за оформлення	Відповідальність за виконання	Строк виконання	Відповідальність за перевірку	Хто надає	Порядок надання	Строк надання	Хто виконує	Строк виконання	Хто виконує	Строк виконання
Табель обліку використання робочого часу	1	Табельник	Табельник	Бухгалтерія	В кінці місяця при нарахуванні оплати праці	Головний бухгалтер	Табельник	Звітний реєстр	По 3 число наступного місяця	Головний бухгалтер	По 5 число наступного місяця	Бухгалтерія	По закінченню звітного періоду
Наряд	1	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	Механік	2 дні після видачі	Менеджер	Головний бухгалтер	Звітний реєстр	Останній день тижня	Головний бухгалтер	Щоденно	Бухгалтерія	По закінченню звітного періоду
Маршрутний лист	1	Головний бухгалтер	Водій	Водій	Щоденно	Головний бухгалтер	Водій	Звітний реєстр	Щоденно	Головний бухгалтер	Щоденно	Бухгалтерія	По закінченню звітного періоду
Розрахункова відомість	1	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	17-го числа місяці при видачі авансу та 2-го числа наступного місяця при видачі зарплати	Директор	Головний бухгалтер	Звітний реєстр	В кінці звітного періоду	Головний бухгалтер	17-го та 2-го числа місяця	Бухгалтерія	По закінченню звітного періоду
Платіжна відомість	1	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	Касир	17-го числа місяці при видачі авансу та 2-го числа наступного місяця при видачі зарплати	Директор	Головний бухгалтер	Звітний реєстр	В кінці звітного періоду	Головний бухгалтер	17-го та 2-го числа місяця	Бухгалтерія	По закінченню звітного періоду

Таким чином, системні зв'язки щодо формування облікової інформації на підприємстві про заробітну плату можна представити за допомогою рисунку 1.4.



Рисунок 1.4 – Система формування облікової інформації на підприємстві про заробітну плату [54]

Методологію організації обліку заробітної плати можливо розглядати з точки зору господарських операцій, пов'язаних із заробітною платою. На рисунку 1.5 наведено схема документообігу при нарахуванні і виплаті заробітної плати.

Нарахування основної заробітної плати здійснюється в залежності від форми оплати праці. Розмір заробітної плати при простій погодинній оплаті праці залежить від тарифної ставки або окладу та відпрацьованого часу. Розмір заробітної плати за відрядною формою оплати праці залежить від розцінок, які встановлюються по відношенню одиниці виміру виготовленої продукції або виконаної роботи [38].

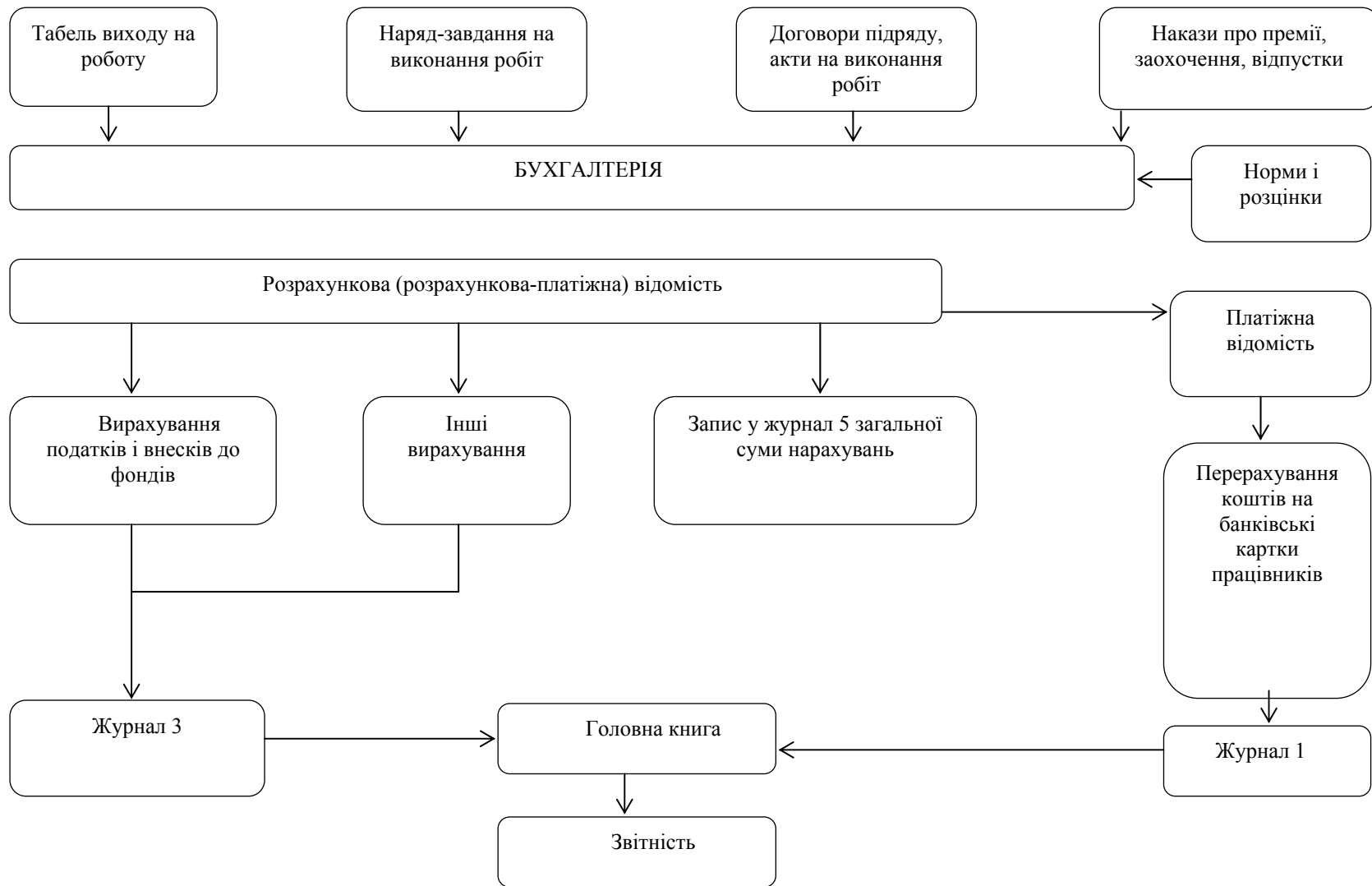


Рисунок 1.5 – Схема документообігу при нарахуванні та виплаті заробітної плати [38]

Відпустки бувають таких видів:

- основна щорічна відпустка;
- додаткова відпустка, пов'язана з тим, що робочий виконував роботу з важкими і шкідливими умовами праці або за особливий характер роботи.

Процедура документування відпусток передбачає:

- складання графіку відпусток;
- повідомлення робітнику про початок відпустки;
- видання наказу про надання відпустки.

Щорічну основну відпустку надають працівникам зі збереженням на її період зарплати у вигляді сум відпускних. Для того щоб розрахувати суму відпускних бухгалтеру роботодавця потрібно знати:

- кількість днів відпустки;
- середньоденну зарплату працівника за розрахунковий період.

Кількість днів відпустки зазначається в Наказі про відпустки. Середня заробітна плата працівника для оплати відпускних розраховується відповідно до Порядку №100 [13].

Умовно розрахунок цього показника можна поділити на кілька етапів.

Етап I. Визначення розрахункового періоду.

За загальним правилом розрахунковим періодом для обчислення відпускних є період у 12 місяців, які передують місяцю виходу працівника у відпустку (абз. 1 п. 2 Порядку № 100) [13].

З розрахункового періоду слід виключати час, протягом якого працівники згідно із чинним законодавством або через інші поважні причини не працювали та за ними не зберігався заробіток або зберігався частково.

Якщо працівник відпрацював менше року, середню зарплату обчислюють з виплат за фактичний час роботи – з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, у якому надають відпустку.

Етап II. Обчислення кількості днів у розрахунковому періоді.

Під час розрахунку зазначеного показника підсумовують всі календарні дні в розрахунковому періоді. При цьому не враховують святкові та неробочі дні, передбачені законодавством та дні, протягом яких працівник відповідно до законодавства або через інші поважні причини не працював і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково.

Етап III. Підрахунок сум виплат, які враховують під час обчислення відпускних.

Під час обчислення середнього заробітку для нарахування відпускних до розрахунку потраплять нараховані працівнику в розрахунковому періоді зарплатні виплати, допомога з тимчасової непрацездатності та допомога по вагітності та пологах.

Етап IV. Обчислення середньоденної зарплати.

Середньоденний заробіток для оплати відпусток знаходять діленням сумарного заробітку за розрахунковий період на відповідну кількість календарних днів року чи меншого відпрацьованого періоду (за виключенням святкових і неробочих днів, установлених ст. 73 КЗпП [1], та періодів, коли заробіток не зберігався або зберігався частково).

Тож фактично слід поділити сумарний заробіток, розрахований на третьому етапі, на кількість календарних днів, визначених на другому етапі.

Етап V. Розрахунок суми відпускних.

Для обчислення зазначеного показника слід помножити суму середньоденної зарплати на кількість календарних днів відпустки [27].

Стаття Л. Згідно з п. 7 П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [12] виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді. Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [28].

Суми створених забезпечень на підприємстві визнають витратами відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» [11]. Таким чином, створення резерву відпусток відповідає одному з основних принципів бухгалтерського обліку – принципу обачності. Він передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які запобігають заниження зобов'язань і витрат і завищення активів і доходів підприємства.

Порядок розрахунку забезпечення на виплату відпусток працівникам має бути закріплений в Наказі про облікову політику підприємства. Це пояснюється тим, що сума забезпечення визначається розрахунково, і розрахунок такого забезпечення має ґрунтуватися на відповідних нормативно-правових актах і розпорядчих документах підприємства, оскільки від цього в податковому обліку залежить розмір визнаних витрат на створення забезпечення. Забезпечення на оплату відпусток будуть приймати участь у формуванні фінансового результату до оподаткування, на підставі якого визначається об'єкт оподаткування податком на прибуток. Отже, якщо підприємство прагне до оптимізації прибутку, то створення резерву – це одна зі складових досягнення цієї мети.

На рисунку 1.6 наведено схема документообігу та кореспонденції рахунків при наданні чергових відпусток за умови створення резерву виплати відпусток [38].

Підставою для призначення допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю є виданий у встановленому порядку листок непрацездатності, а для призначення допомоги на роботі за сумісництвом – копія листка непрацездатності, завірена підписом керівника та печаткою за основним місцем роботи.

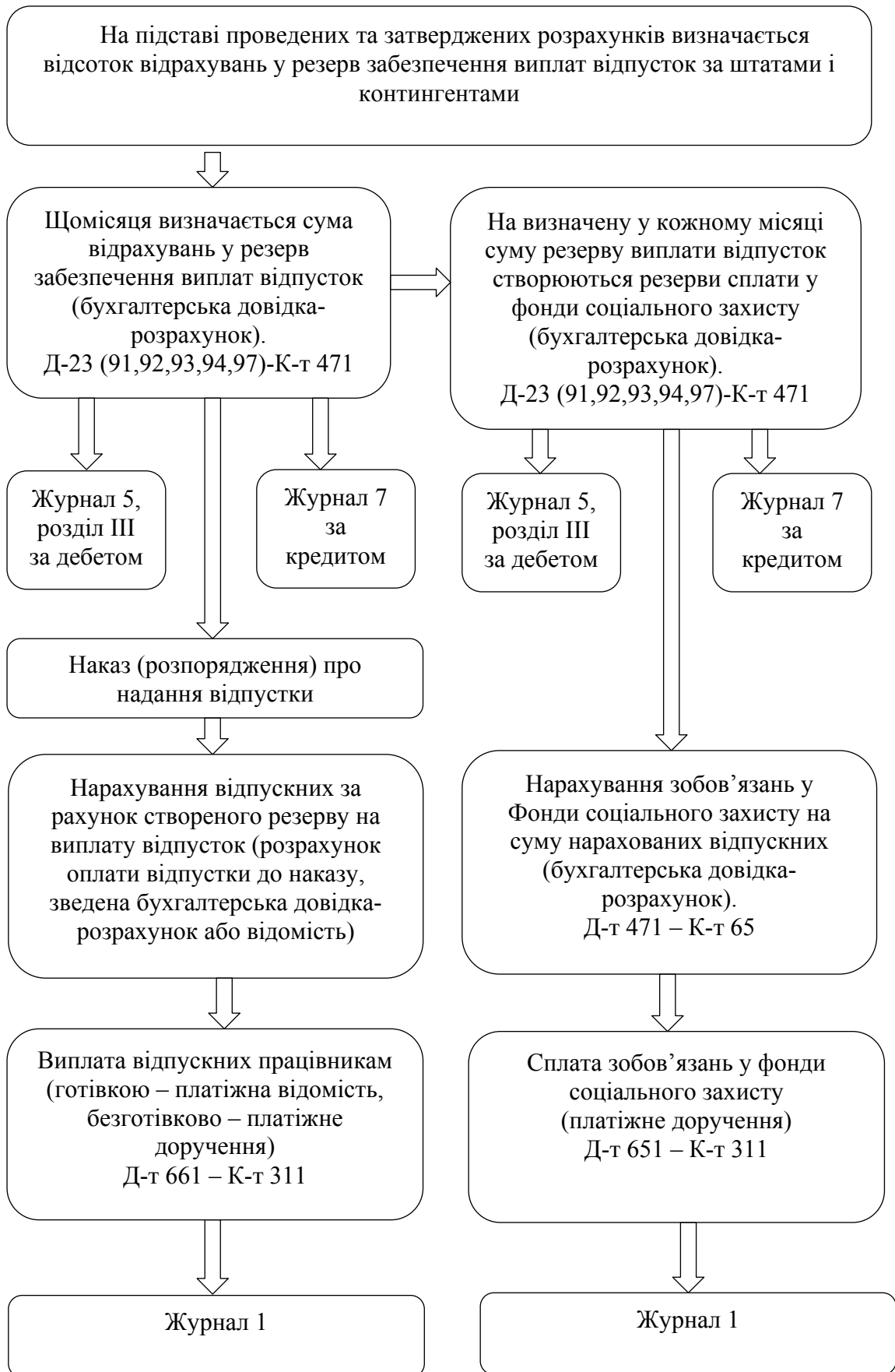


Рисунок 1.6 – Схема документообігу та кореспонденції рахунків при наданні відпусток за умови створення резерву виплати відпусток [38]

Крім того, пільгові категорії працівників також повинні додатково надати копії посвідчень або інших документів, що підтверджують право на пільгу.

Для виплати допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю в Україні застосовується єдиний розрахунок середньоденного заробітку, незалежно від того, виданий лікарняний лист по захворюванню або у зв'язку з вагітністю та пологами.

Для визначення середнього заробітку застосовується розрахунковий період, рівний 12 місяцям. Середньоденний заробіток розраховується, виходячи з нарахованої за останні 12 місяців заробітної плати або доходів, які оподатковуються ЄСВ або страховими внесками, розподілом сумарних нарахувань на загальне число календарних днів трудової зайнятості в розрахунковому періоді.

Застосовуються єдині правила розрахунку оплати для всього терміну хвороби, як з 1-го по 5-й, так і з 6-го дня захворювання.

Позначено 4 поважні причини, час відсутності за якими виключається з розрахункового періоду лікарняного листа – захворювання, відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами, лікарняні листи по догляду за дітьми віком до 3-х річного віку та відпустка без збереження оплати праці.

Спираючись на встановлені законодавством зміни, лікарняний лист в 2019 році в Україні оплачується наступним чином. 5 перших днів непрацездатності працівника оплачуються за рахунок підприємства, всі наступні – за рахунок соціального фонду. При цьому виплачується відсоток від усередненого заробітку за розрахунковий період за схемою:

- при страховому стажі менше 3 років – 50% від середньої заробітної плати;
- від 3 до 5 років – 60%;
- від 5 до 8 років – 70%;
- більше 8 років – в розмірі 100%.

Пільгові категорії працівників незалежно від стажу отримують 100% від свого усередненого заробітку за розрахунковий період. При розрахунку суми декретних виплат величина страхового стажу не враховується, тобто оплата також становить 100% усередненого заробітку співробітниці [39].

На фонд заробітної плати здійснюється нарахування єдиного соціального внеску. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі ЄСВ) – це консолідований страховий внесок на пенсійне страхування, страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням, медичне страхування, страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які причинили втрату працездатності, страхування на випадок безробіття [41].

Якщо роботодавець виплачує дохід своїм працівникам за основним місцем роботи (заробітну плату) або дохід у вигляді винагороди за цивільно-правовим договором, то на ці суми він зобов'язаний нарахувати ЄСВ за ставкою 22%. Єдиний внесок обчислюється у національній валюті, у тому числі з виплат (доходу), що здійснюються в натуральній формі. Розрахунок подається щомісячно до Пенсійного фонду.

До обов'язкових утримань із заробітної плати відносять податок з доходів фізичних осіб та військовий збір. До утримань за ініціативою підприємства відносять: суми, утримані з членів трудового колективу за заподіяну матеріальну шкоду, за допущений брак, своєчасно не повернуті суми, одержані у підзвіт, своєчасно не погашені безпроцентні позики, видані членам трудового колективу, за формений одяг. Профспілкові внески утримуються за заявою членів профспілки.

Податок на доходи фізичних осіб – прямий податок, що залежить від результату господарської діяльності, а саме від доходу фізичної особи. Базою оподаткування ПДФО є загальний оподатковуваний дохід, тобто будь-який дохід, що підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду [25].

Базою оподаткування ПДФО є загальний оподатковуваний дохід, тобто будь-який дохід, що підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду. Згідно зі ст. 167 ПКУ [3] встановлено, що основна ставка податку становить 18% бази оподаткування.

Платниками військового збору (далі – ВЗ) є платники ПДФО. База обкладення ВЗ – це сума нарахованого доходу, зазначеного як об’єкт оподаткування. Тобто при визначенні бази оподаткування ВЗ доходи, які є об’єктом оподаткування ВЗ, не зменшують на суми утриманих із них ПДФО, інших платежів, а також ПСП (за наявності права на неї). Розмір ставки ВЗ єдиний та не залежить від розміру нарахованого платнику доходу та складає 1,5%.

Розрахунки з оплати праці ведуть на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має три субрахунки (таблиця 1.9).

Таблиця 1.9 – Характеристика субрахунків рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [41]

Субрахунки		Характеристика
№	Назва	
661	Розрахунки за заробітною платою	Заборгованість підприємства з виплат працівникам у разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установлений строк відображається за Дт 661 та 663 та Кт 662
662	Розрахунки з депонентами	
663	Розрахунки за іншими виплатами	Ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності

За дебетом рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображають виплати основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат на підприємстві.

За кредитом рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображається нарахована основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат на підприємстві.

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

В таблиці 1.10 наведено облік господарських операцій щодо заробітної плати.

Таблиця 1.10 – Облік заробітної плати [42]

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано основну заробітну плату основним виробничим робітникам	23	661
2	Нараховано основну та додаткову заробітну плату цеховому персоналу	91	661
3	Нараховано основну та додаткову заробітну плату управлінському персоналу	92	661
4	Нараховано основну та додаткову заробітну плату збутовому персоналу	93	661
5	Нараховано основну та додаткову заробітну плату невиробничому персоналу	949	661
6	Нараховано матеріальну допомогу працівникам підприємства	949	661
7	Нарахована оплата, пов'язана з виправленням браку продукції	24	661
8	Нараховано на ФОП ЄСВ: - основним робітникам; - загальновиробничим працівникам; - адміністративним працівникам; - працівникам відділу збуту	23 91 92 93	651 651 651 651
9	Утримано із заробітної плати ПДФО	661	641
10	Утримано із заробітної плати ВЗ	661	642
11	Утриманий з заробітної плати працівників залишок невикористаного авансу з підзвітних сум	661	372
12	Утримані з заробітної плати працівників суми аліментів	661	685
13	Здійснені утримання з заробітної плати працівників на погашення сум нестач і розкрадання матеріальних цінностей	661	375
14	Виплачені з каси суми, нараховані працівникам (заробітна плата, допомога, премії та ін.)	661	301
15	Перерахована заробітна плата на особові карткові рахунки в банку	661	311
16	Відображено невидані, депоновані суми заробітної плати	661	662

Продовження таблиці 1.10

1	2	3	4
17	Нараховані відпускні за рахунок резерву	471	661
18	Нараховано лікарняні за перші п'ять днів хвороби за рахунок роботодавця	949	663
19	Нараховано лікарняні за рахунок Фонду соцстрахування	378	663
20	Нараховано ЄСВ	949	651

Таким чином, правильно організований облік основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат на підприємстві дозволяє вдосконалити документообіг на підприємстві, зменшити зусилля та трудомісткість роботи облікових працівників.

1.3 Аудит заробітної плати на підприємстві

Мета аудиту заробітної плати полягає у перевірці та встановленні аудитором законності, достовірності, правильності нарахування основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, інших виплат, оподаткування нарахованої заробітної плати, правильності і достовірності інших утримань із заробітної плати, відображенні інформації на рахунках обліку, в облікових регістрах, правильності узагальнення інформації про фонд оплати праці, визначенні витрат на оплату праці та відображенні у фінансовій звітності відповідно до якісних характеристик фінансової звітності [55].

Мету і завдання аудиторської перевірки заробітної плати суб'єкт господарювання погоджує і визначає з аудиторською фірмою, які визначаються у договорі на проведення аудиту заробітної плати. Для досягнення мети і виконання поставлених завдань аудиторська фірма відповідно до свого професійного судження, вмінь і практичного досвіду повинна чітко уявляти, яким чином виконувати поставлені завдання.

Завдання аудиту заробітної плати визначають здійснення аудиторських процедур, які комплексно і в логічній послідовності відображають процес

аудиту заробітної плати. Таким чином, процес аудиту заробітної плати можна представити в іншому вигляді, пов'язуючи завдання аудиту з аудиторськими процедурами [54].

Алгоритм визначення завдань аудиторської перевірки заробітної плати за напрямками проведення аудиту наведено на рисунок 1.7.

1. Перевірка достовірності особового складу і обліку використання робочого часу				
2. Перевірка правильності нарахування заробітної плати і інших виплат в аналітичному обліку				
основної заробітної плати	додаткової заробітної плати	інших заохочувальних компенсаційних виплат	лікарняні	відпускні
3. Перевірка правильності відображення нарахованої заробітної плати і інших виплат в розрахунково-платіжній відомості				
4. Перевірка правильності розрахунку утримань із заробітної плати і інших виплат				
ПДФО	військовий збір	профспілкові внески	за виконавчими листками	погашення кредиту, займу та інші
5. Перевірка правильності нарахування ЄСВ				
6. Перевірка правильності відображення нарахованої заробітної плати і інших виплат та їх взаємоузгодженість у бухгалтерському обліку і звітності				
На аналітичних рахунках	На синтетичних рахунках 23, 91, 92, 93, 94, 47, 661, 663	Журнал 5, 5А	Оборотна відомість	Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів
7. Перевірка правильності перерахунку нарахованого ЄСВ і утримань із заробітної плати до відповідних органів				
8. Перевірка достовірності витрат на оплату праці				
За об'єктами обліку	За видами діяльності	За цехами, структурними підрозділами	Аналіз використання фонду оплати праці	Відображення у фінансовій звітності
Рахунки 23, 91, 92, 93, 949	основна фінансова інвестиційна			Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів
9. Перевірка внутрішнього контролю за використанням фонду оплати праці				
10. Аналіз витрат на оплату праці				
11. Аналіз використання трудових ресурсів				
12. Надання пропозицій щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку заробітної плати та ефективності використання фонду оплати праці				

Рисунок 1.7 – Процес аудиту заробітної плати, відповідно до завдань аудиторської перевірки [31]

Переваги такого підходу полягають у тому, що чітко визначені завдання аудиторської перевірки виконуються певними аудиторськими процедурами, що дає змогу оптимізувати кількість аудиторських процедур, визначити необхідну їх кількість, забезпечуючи одночасно і їх якість, виконуючи умови, що якість аудиторської перевірки залежить не від кількості аудиторських процедур, а від мети і завдання кожної аудиторської процедури для виконання завдань аудиторської перевірки і досягнення мети аудиту заробітної плати.

Відповідно, до кожної аудиторської процедури визначаються необхідні аудиторські докази, які необхідно отримати від клієнта, перевірка яких дозволяє аудитору якісно провести аудит заробітної плати [31].

Такі підходи до визначення загальної побудови процесу аудиту заробітної плати дозволяють зробити висновки, що схематично аудит заробітної плати можна представити по різному, відповідно до змісту, мети.

Але слід відзначити необхідність схематичного представлення аудиту заробітної плати: по-перше, таким чином визначається організаційний та методологічний підходи аудиту, завдання, аудиторські докази, процедури аудиту, відповідно таким чином аудитор демонструє свої професійні здібності, навички, досвід.

Наявність таких схем дозволяє клієнту зробити свої висновки при виборі аудиторської фірми, аудиторів, оцінюючи їх професійні здібності, більш конкретно визначити завдання аудиту, маючи уяву про процес аудиту заробітної плати. Таким чином, схематичне відображення аудиту заробітної плати має переваги і для аудиторської фірми і для клієнтів і потребує подальших досліджень [33].

Джерелами аудиту заробітної плати на підприємстві є:

- загально-організаційні документи;
- кадрові документи;
- бухгалтерські документи (рисунок 1.8).



Рисунок 1.8 – Джерела аудиторської перевірки обліку заробітної плати [36]

Загалом процес аудиту складається з певних етапів, на які можна поділити процес аудиту за певними ознаками. Відповідно до МСА, та практики аудиту в Україні процес аудиту поділяють на етапи: підготовчий, основний, завершальний. Також, процес аудиту можна поділити на організаційний і методологічний етапи.

Підготовчий, основний, завершальний етапи визначають саме організацію аудиторської перевірки, не визначаючи методологію аудиторської перевірки, а саме від вибору методики проведення аудиту залежить якість аудиторської перевірки. Методологія аудиту складається із визначення принципів і методів аудиторської перевірки для виконання завдань аудиту та досягнення мети аудиту [21].

Саме тому доцільно розглядати процес аудиторської перевірки заробітної плати як сукупність етапів: організаційний, методологічний (рисунок 1.9).

Організація процесу аудиторської перевірки					
Організація договірних відносин з клієнтом					
Отримання листа пропозиції на проведення аудиту заробітної плати					
Стратегічне планування					
знайомство з бізнесом клієнта	організація бухгалтерського обліку заробітної плати	визначення аудиторського ризику, суттєвості	визначення терміну перевірки	визначення обсягу процедур	інші аспекти
Прийняття рішення про згоду на проведення аудиту					
укладання договору на проведення аудиту		видання наказу про проведення аудиту		призначення аудиторів	
Складання загального плану					
Підготовчий етап		Основний етап		Завершальний	
Складання програми аудиту					
Визначення аудиторських процедур		Визначення аудиторських доказів		Визначення методичних прийомів проведення аудиту	
Методологія процесу аудиторської перевірки					
Дотримання принципів аудиту		Методичні прийоми організації		Методичні прийоми проведення	
- незалежності (етичні, правові, економічні)		- суцільний		- документальна перевірка	
- методологічні відповідно до МСА		- вибірковий		- сканування	
		- комбінований		- простежування	
				- перерахунок	
				- повторне виконання	
				- розрахунок	

Рисунок 1.9 – Організаційно-методологічний процес аудиту заробітної плати [33]

Дана схема процесу аудиту заробітної плати наочно відображає складові організації аудиту, розкриває зміст етапів аудиторської перевірки і одночасно представляє методологію аудиту. Відповідно до визначеної методології аудитор обирає метод аудиту, прийоми і способи виконання аудиторських процедур. Аудиторські процедури, прийоми та докази в аудиті заробітної плати наведені в таблиці 1.11.

Таблиця 1.11 – Аудиторські процедури, прийоми та докази в аудиті заробітної плати [55]

№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми перевірки	Аудиторські докази
1	2	3	4
1.	Перевірка дотримання положень законодавства про працю і оплату праці	Нормативно-правова	Законодавчо-нормативні акти, внутрішні документи
2.	Перевірка первинної документації з обліку особового складу.	Нормативно-правова, документальна	Нормативні акти, документи первинного обліку особового складу
3.	Перевірка фактичної чисельності працюючих	Нормативно-правова, документальна, арифметична	Книга обліку чисельності працюючих, таблиці, розрахункові відомості
4.	Перевірка використання фонду оплати праці	Документальна, арифметична	Розрахункова відомість, відомість обліку фонду оплати
5.	Перевірка первинних документів з нарахування основної заробітної плати	Документальна, арифметична, взаємна	Табель обліку використання робочого часу, наряд на відрядну роботу, штатний розклад
6.	Перевірка правильності, обґрунтованості нарахування премій, надбавок, доплат	Документальна, арифметична	Розпорядчі документи, розрахункова відомість, дані аналітичного обліку
7.	Перевірка правильності нарахування відпускних та компенсації за невикористану відпустку	Документальна, арифметична	Накази, довідки, розрахункова відомість, дані аналітичного обліку
8.	Перевірка правильності нарахування виплат допомоги з тимчасової непрацездатності	Нормативно-правова, арифметична, взаємна	Листок непрацездатності, довідки, розрахункова відомість, дані аналітичного обліку
9.	Перевірка правильності визначення та відображення в обліку утримань із заробітної плати відповідно до чинного законодавства та інших утримань	Арифметична	Розрахункова відомість
10.	Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку	Порівняння, зустрічна	Головна книга, особові рахунки
11.	Перевірка надання соціальних гарантій та їх відображення в обліку	Нормативно-правова, арифметична	Законодавчо-нормативні акти, внутрішні документи
12.	Перевірка правильності визначення нарахувань ЄСВ на заробітну плату	Нормативно-правова, арифметична	Розрахункова відомість

Продовження таблиці 1.11

1	2	3	4
13.	Перевірка правильності визначення забезпечення виплат на відпустки, відображення в обліку його створення та використання	Нормативно-правова, арифметична	Довідки, розрахункові відомості, Головна книга
14.	Перевірка обґрунтованості надання матеріальної допомоги та її відображення в обліку	Документальна	Заяви, накази, розрахункові відомості
15.	Перевірка правильності визначення та облік депонованої заробітної плати	Документальна, арифметична	Платіжна відомість, платіжні вимоги, виписки банку, Головна книга
16.	Перевірка відповідності інформації Головної книги, Журналу 5, 5А, Відомості до них	Документальна	Головна книга, Журнал 5, 5А, Відомості
17.	Перевірка відповідності інформації облікових регістрів і фінансової звітності	Документальна, взаємна	Головна книга, Журнал 5, 5А, Відомості, фінансова звітність
18.	Перевірка достовірності відображення витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи	Документальна арифметична	Статистична звітність, регістри обліку, Звіт про фінансові результати

При аудиті розрахунків з оплати праці аудиторська вибірка є пріоритетним методом аудиту. При визначенні аудиторської вибірки аудитор повинен діяти відповідно до визначеної мети та завдань аудиту заробітної плати. При проведенні аудиту розрахунків з оплати праці аудитор повинен визначити вибірку, при якій ризик вибірки буде мінімальним та будуть отримані достатні та достовірні аудиторські докази. Вибірковий метод перевірки значно зменшить витрати часу для отримання достовірних аудиторських доказів про законність та правильність нарахування заробітної плати та утримань із заробітної плати, відображення інформації в регістрах [54]. Наприклад, якщо за період, який перевіряє аудитор кількість осіб, які перебували на лікарняних незначна, доцільно використовувати суцільний метод при аудиті нарахування лікарняних та їх оподаткування. Незалежно від обраного методу перевірки при аудиті лікарняного листа нами пропонується перевіряти інформацію, яка узагальнена на рисунку 1.10.

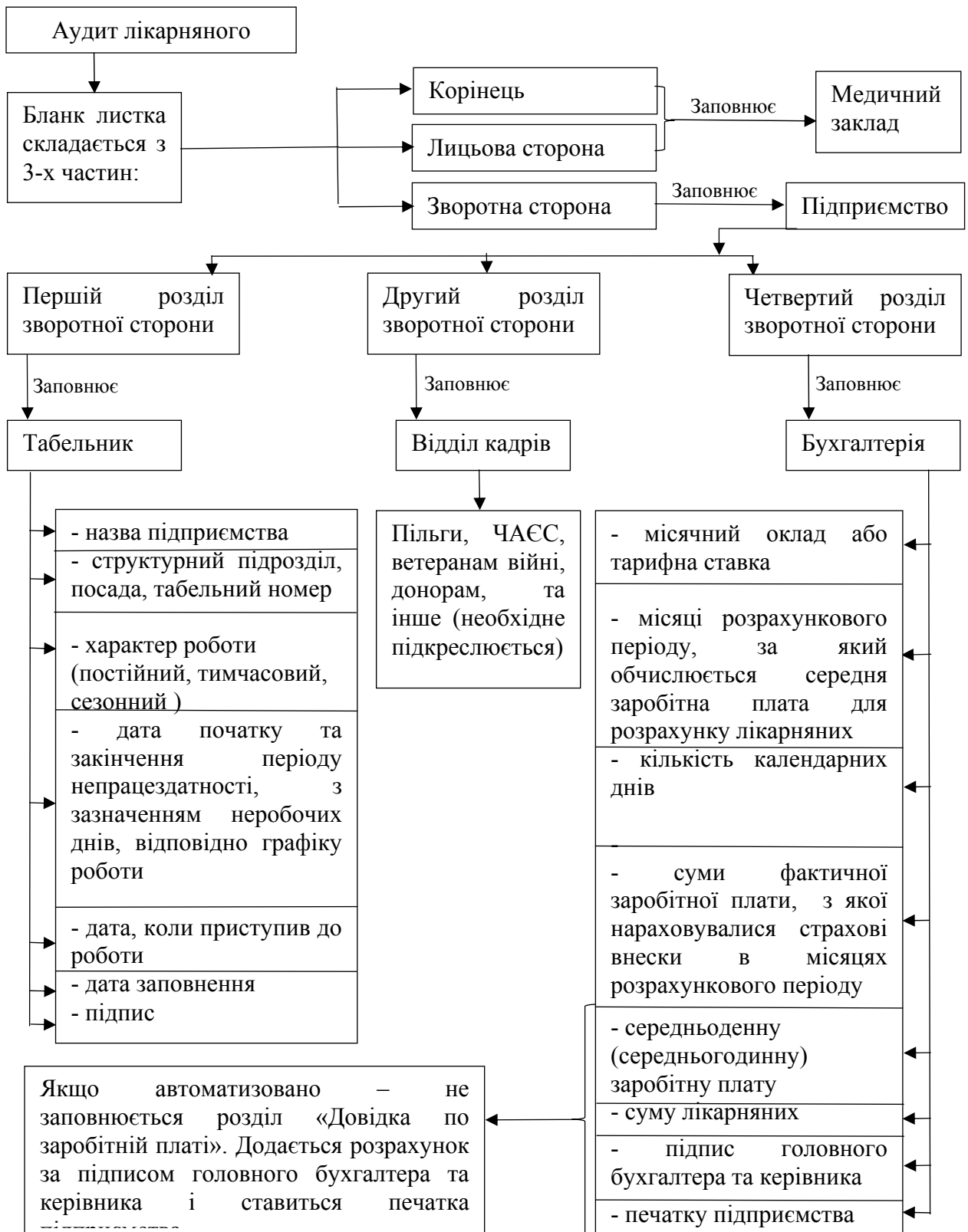


Рисунок 1.10 – Аудит лікарняного листка [54]

Вибірковим методом перевіряються, як правило, операції з утримання ПДФО, військового збору, а всі інші, якщо їх не багато, суцільним методом.

Якщо при вибірковій перевірці виявлені порушення або помилки в розрахунках ЄСВ, ПДФО, військового збору, у цьому випадку доцільно провести суцільну перевірку.

Суцільним і вибірковим методами рекомендується проводити перевірку документів на підставі яких нараховується заробітна плата, а це таблиці, розрахунково-платіжні відомості, наряди, акти виконаних робіт, лікарняні листи, облікові реєстри та інші.

Нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших компенсаційних виплат, як правило, проводиться вибірковим методом. Для більш якісного проведення аудиту ці операції повинні бути поділені на страти, наприклад, за кількістю працюючих та видами оплат.

Наприклад, при визначенні обсягу вибірки по нарахуванню основної заробітної плати, слід визначити форми оплати праці суб'єкта господарювання та кількість працюючих, яким нараховується заробітна плата за кожною формою оплати. Якщо об'єктом аудиту заробітної плати є аналітичний облік, тоді, як правило, аудитор використовує вибірковий метод. В цьому випадку існує ризик того, що буде пропущена помилка або порушення за операціями по нарахуванню та утриманням із заробітної плати, які можуть бути суттєвими. Переваги використання аудиторської вибірки в аудиті розрахунків з оплати праці наведено в таблиці 1.12.

Таблиця 1.12 – Переваги використання аудиторської вибірки в аудиті заробітної плати

№	Переваги	Пояснення
1	Економія часу перевірки	Перевірка проводиться більш оперативно, підвищується якість та результативність перевірки
2	Економія затрат праці аудиторів	Відбувається внаслідок скорочення часу перевірки, а тому і вартість аудиторських послуг зменшується.
3	Якість перевірки	Зменшення обсягу перевірки дозволяє більш ретельно дослідити інформацію
4	Неможливість проведення суцільної перевірки	За причини великого обсягу робіт та короткого терміну аудиторської перевірки
5	Здійснення додаткових якісних аудиторських процедур	Економія часу перевірки дозволяє перевірити більше операцій щодо заробітної плати

Таким чином, аудитор повинен враховувати переваги і недоліки використання аудиторської вибірки в аудиті розрахунків з оплати праці та, за необхідності, поєднувати її з суцільний методом, що позначиться на підвищенні якості аудиторської перевірки. Існують й інші підходи до організації аудиту розрахунків з оплати праці, кожен з яких має свої переваги та недоліки. Але остаточно рекомендується приймати рішення щодо вибору методу виходячи з визначеного об'єкту, мети та завдань аудиторської перевірки [54].

Типові порушення при проведенні аудиту основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат на підприємстві наведено в таблиці 1.13.

Таблиця 1.13 – Типові порушення при проведенні аудиту заробітної плати [36]

№	Характер можливих порушень	Вплив порушення на достовірність бухгалтерської звітності і дотримання законодавства	Методи та прийоми встановлення
1	2	3	4
1	Не ведуться таблиці обліку робочого часу	Суттєво ускладнюється контроль за правильністю обліку відпрацьованого часу на підприємстві	Документальна перевірка, опитування, огляд, спостереження, тестування
2	Включення до відомостей підставних осіб	Можливість приховування прибутків з метою ухилення від сплати податків. Завищення даних про матеріальні затрати	Зустрічна перевірка
3	Завищення суми «Разом до виплати»	Викривлення даних у розрахунково-платіжній відомості. Неправильний розрахунок з працівниками.	Документальна перевірка, арифметична перевірка
4	Неповне нарахування та утримання авансів	Виникають розбіжності між показниками, відображеними в розрахункових і платіжних відомостях, зведеннях по заробітній платі, записах на рахунках синтетичного і аналітичного обліку, і вихідними даними первинних документів. Як наслідок необґрунтовані виплати, можливість розкрадання коштів	Документальна перевірка, зустрічна перевірка

Продовження таблиці 1.13

1	2	3	4
5	Неправильним визначенням обсягів виконаних робіт	Викривлення розрахунків основної й додаткової оплати праці у всіх галузях та за категоріями працівників	Зіставлення обсягів робіт, вказаних у первинних документах з обліку праці, з аналогічними показниками технологічних карт, документів щодо оприбуткування готової продукції; Контрольний обмір фактично виконаних робіт
6	Неправильний розрахунок податку на доходи фізичних осіб	Помилка в розрахунку податку на доходи фізичних осіб і, як наслідок, викривлення розрахунків з бюджетом по податку	Документальна перевірка, арифметична перевірка (перерахунок), запит; звірка, аналітичні процедури
7	Неправильний розрахунок єдиного соціального внеску	У зв'язку з неправильним застосуванням бази нарахування або розміру страхових тарифів відбувається викривлення розрахунків з Пенсійним фондом України	Документальна перевірка, арифметична перевірка (перерахунок), запит; звірка, аналітичні процедури
8	Неправильне застосування тарифних ставок	Неправильне нарахування та виплата заробітної плати; неправильний розрахунок середнього заробітку і відповідно сум відпускних, лікарняних	Зіставленням зі збірниками виробітку і тарифікаційними довідниками

Таким чином, результат аудиту заробітної плати повинен бути у формі висловлення аудитором думки про те, чи дійсно інформація про розрахунки з оплати праці й інших виплат працівникам, що відображена у фінансовій звітності, обліку та первинних документах, в усіх суттєвих аспектах підготовлена відповідно до норм чинного трудового, податкового й соціального законодавства та визначеної концептуальної основи бухгалтерського обліку. Завдання аудиту заробітної плати мають бути доповнені оцінкою та інтерпретацією положень внутрішніх регламентів щодо організації обліку заробітної плати, перевіркою й оцінкою системи внутрішнього контролю за дотриманням норм законодавства та внутрішніх регламентів щодо порядку й обліку розрахунків, оцінкою ефективності спрямованості політики управління витратами на виплати працівникам.

Таким чином, за результатами отриманими в першому розділі, висновки наступні:

1. Відповідно до Закону України «Про оплату праці» [19] заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

2. Організація бухгалтерського обліку заробітної плати будується на підставі законодавчо-нормативної бази та Колективного договору суб'єкта господарювання та саме у Колективному договорі визначаються форми та системи оплати. Суб'єкти господарювання обирають традиційні форми та системи оплати праці, але сучасні вимоги потребують їх перегляду, вдосконалення, простоти використання, врахування міжнародного досвіду. Вважаємо, що організація бухгалтерського обліку заробітної плати повинна забезпечити реалізацію функцій заробітної плати, саме у такому випадку вона буде ефективною. Не дарма вчені й досі намагаються виділити основні функції заробітної плати для сучасного розвитку бізнесу.

3. Організація обліку заробітної плати на підприємстві має забезпечувати: точність, достовірність надходження інформації щодо працівників; безперервність інформаційних потоків між структурними підрозділами та бухгалтерією підприємства щодо праці; своєчасність обробки первинних документів з обліку праці та виробітку; повноту облікової реєстрації; своєчасність нарахувань і виплат заробітної плати.

Перелічені завдання вирішуються в розрізі таких складових організації обліку як:

- організації обліку особового складу працівників;
- організації обліку виробітку та робочого часу;
- організації обліку нарахування заробітної плати.

4. Організація обліку заробітної плати на підприємстві починається з розробки облікової політики. Основним документом, який визначає застосування на підприємстві оплати праці, розміри основної та додаткової

заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат на підприємстві є Положення про оплату праці.

5. Організація обліку особового складу здійснюється за такими напрямками:

- визначення нормативної бази;
- визначення складу та чисельності працівників;
- розробка класифікаційної системи щодо особового складу;
- організація носіїв інформації щодо обліку особового складу працівників.

6. Організація нагромадження інформації щодо виробітку та використання робочого часу має здійснюватися відповідно до графіка руху носіїв первинної інформації – табелів, нарядів тощо. В установлені строки працівники відповідних структурних підрозділів, на яких покладено виконання облікових функцій щодо виробітку та використання робочого часу, передають до бухгалтерії первинні документи.

7. Для визначення заробітку за платіжний період первинні документи групують по працівниках і дані заносять в «Розрахунково-платіжні відомості» (форма № П-49). В цьому реєстрі ведуть аналітичний облік розрахунків з кожним працівником.

8. Розрахунки з оплати праці ведуть на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має три субрахунки За кредитом рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображається нарахована основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат на підприємстві. Аналітичний облік розрахунків за виплатами працівникам ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

9. Мета аудиту заробітної плати полягає у перевірці та встановленні аудитором законності, достовірності, правильності нарахування основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних

виплат, інших виплат, оподаткування нарахованої заробітної плати, правильності і достовірності інших утримань із заробітної плати, відображенні інформації на рахунках обліку, в облікових регістрах, правильності узагальнення інформації про фонд оплати праці, визначенні витрат на оплату праці та відображенні у фінансовій звітності відповідно до якісних характеристик фінансової звітності.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ТОВ «СПЕЦ ТЕХ ПОСТАЧА ТА АГРОІВЕНТ»

2.1 Загальна характеристика ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є юридичною особою. Підприємство має самостійний баланс, відокремлене майно, печатки і штампи зі своїм найменуванням, а також інші реквізити, необхідні для проведення його діяльності. Основною метою діяльності підприємства є одержання прибутку від господарської діяльності та наступний його розподіл між учасниками.

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» знаходиться на території України в Запоріжжі. Для керівництва підприємством ТОВ «Спец тех постача та агроівент» призначається керівник комерційного напрямку. Основним видом діяльності підприємства є торгівля товарами.

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є підприємством оптової торгівлі. Підприємство має складську площу і офісне приміщення в межах міста. Підприємство гарантує високу якість товарів, які мають гарне співвідношення ціни та якості. Підприємство продає товари вищого гатунку, для чого постійно проводить дослідження їх якості.

Управлінням підприємства займається генеральний директор. У його веденні знаходяться питання стратегічного характеру. Директор підпорядковується раді засновників та фактично керує діяльністю підприємства на оперативному рівні. Він контролює діяльність усіх відділів. Також в його компетенції питання руху фінансових потоків. Перевага ТОВ «Спец тех постача та агроівент» полягає в тому, що керівник володіє сферою збуту й інформацією про попит, що дає йому швидко реагувати на зміни на ринку.

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» веде оперативний, статистичний, фінансовий та податковий облік в установленому порядку, подає звітність в

державні органи, у межах їх компетенції. ТОВ «Надія України» має право збільшувати або зменшувати розмір статутного фонду у встановленому Законом порядку.

Бухгалтерія ТОВ «Спец тех постача та агроівент» складається з 3-х бухгалтерів та головного бухгалтера. Контролює та перевіряє усіх трьох бухгалтерів головний бухгалтер. Бухгалтерія представляє собою три сектори, кожен сектор очолює бухгалтер.

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» щорічно залучає незалежного аудитора для перевірки та підтвердження правильності річної фінансової звітності, а також інших документів, що підлягають публікації для загального відома.

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» складає наступні компоненти фінансової звітності: Баланс (форма 1-м) та Звіт про фінансові результати (форма 2-м).

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» самостійно визначає свою облікову політику і вибирає форму ведення бухгалтерського обліку з дотриманням принципів, встановлених законодавством.

Основна мета облікової політики ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» та забезпечення фіксування фактів здійснення усіх господарських операцій в первинних документах, регістрах і звітності протягом встановленого терміну несе посадова особа, яка здійснює керівництво підприємством. Формування облікової політики ТОВ «Спец тех постача та агроівент» здійснюється головним бухгалтером і затверджується наказом або розпорядженням керівника.

2.2 Організація обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Предметом організації обліку заробітної на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є:

- обліковий процес;
- праця людей, які здійснюють облік заробітної плати;
- забезпечення достовірності обліку, контролю та аналізу заробітної плати.

Об'єктами організації обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є:

- технологія облікового процесу;
- праця бухгалтерів;
- організаційне, технічне, інформаційне та інше забезпечення обліку.

Первинний облік заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – це первинне спостереження, вимірювання в натуральному і вартісному вираженні, фіксація в носіях облікової інформації – документах.

Основними завданнями організації руху документів на етапі первинного обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є:

- встановлення раціональної послідовності їх створення;
- мінімізація витрат часу на цей процес.

На етапі первинного обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» важливим є факт добору облікових номенклатур, оскільки це є вхідна інформація, яка проходить через увесь обліковий процес. Таким чином, при визначенні облікових номенклатур на етапі первинного обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» складають перелік усіх об'єктів обліку, які мають бути задіяні в обліковому процесі (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1 – Перелік облікових номенклатур в організації обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Характеристика даних для обліку	Облікові характеристики	Вимірники		У яких носіях інформації з'являються вперше
		Натуральний	Грошовий	
Облік праці адмінперсоналу	Кількість відпрацьованого часу	+		Табель обліку робочого часу
Облік праці основних працівників	1. Кількість відпрацьованого часу 2. Кількість виконаних робіт 3. Якість виконаних робіт	+		Табель обліку робочого часу та обліковий лист виконаних робіт
Облік праці водіїв легкових автомобілів	1. Кількість відпрацьованого часу 2. Пробіг (км) 3. Кількість використаного пального	+		Подорожній лист легкового автомобіля
Облік праці водіїв вантажних автомобілів	1. Кількість відпрацьованого часу 2. Пробіг (т/км) 3. Кількість використаного пального	+		Подорожній лист вантажного автомобіля

Такий перелік облікових номенклатур охоплює необхідні об'єкти, конкретизуючи відповідні носії цих номенклатур. Таким чином, наведені облікові номенклатури на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» дають можливість конкретизувати основу для організації аналітичного і синтетичного обліку заробітної плати.

В основі організації документування операцій, пов'язаних із формуванням та змінами у структурі зобов'язань щодо заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» лежать облікові номенклатури, тому схема документообігу побудована саме на основі їх переліку.

Основні етапи документообігу по заробітній платі на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» наступні:

- 1) складання й оформлення документа;
- 2) прийняття документа бухгалтерією (обліковим центром підприємства);

- 3) рух документів по відділах і робочих місцях до бухгалтерії (облікового центру), їх обробка і використання для бухгалтерських записів;
- 4) передача документів на обробку засобами обчислювальної техніки і повернення їх назад (при ручному веденні бухгалтерського обліку);
- 5) передача документів до архіву;
- 6) збереження або знищення документів.

Організацію документального оформлення обліку операцій з оплати праці наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Порядок документального оформлення операцій по заробітній платі на ТОВ «Спец тех постача та агроінвент»

Облік	Хто здійснює	Які документи
Облік особового складу	Відділ кадрів або інша уповноважена особа	Типові форми № П-1 – П-8
Облік використання робочого часу	Відділ кадрів, інша уповноважена особа	Типові форми № П-12 – П-16
Облік виробітку продукції і заробітної плати	Відділ кадрів або інша уповноважена особа	Наряд на відрядні роботи, відомість обліку виробітку, маршрутні карти, акт приймання виконаних робіт, нормовані завдання погодинникам, інші
Облік виконання норм виробітку	Нормувальники, економісти та ін.	Наряд на відрядні роботи, відомість обліку виробітку, маршрутні карти, акт приймання виконаних робіт, нормовані завдання погодинникам, інші
Розрахунки з робітниками та службовцями з оплати праці	Працівники розрахункового відділу бухгалтерії	Типові форми № П-49 – П-56

Облік особового складу працівників на ТОВ «Спец тех постача та агроінвент» є одним з інформаційних джерел обліку заробітної плати та відповідних розрахунків. Зазначений вид обліку перебуває у віданні відділу кадрів ТОВ «Спец тех постача та агроінвент» та охоплює облік осіб, що приймаються на роботу, облік поточного особового складу та облік осіб, що звільняються з відповідної посади. Своєчасність надання відомостей щодо кадрових змін та пересувань безпосередньо впливає на

якість обліку нарахування та розрахунків із заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Для ефективної організації руху носіїв облікової інформації на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» застосовується графік документообігу. У даному графіку зазначено строки оформлення документів, час перебування документів у різних підрозділах або службах підприємства, крайні строки передачі первинних документів для обробки, до бухгалтерської служби і має вигляд схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що здійснюються кожним підрозділом підприємства, а також кожним виконавцем, із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт. В таблиці 2.3 наведено графік обробки в бухгалтерії первинних документів з обліку праці і заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Таблиця 2.3 – Графік обробки в бухгалтерії первинних документів з обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

№	Документ	Строк виконання	Виконавець	Кому передається інформація	Примітка
1.	Розрахунково-платіжна відомість	2–3 дні після 1-го числа місяця	Бухгалтер Фомко М. В.	Головному бухгалтеру	розрахунок проводиться на основі табеля обліку відпрацьованого часу і трудового договору
2.	Особовий рахунок	кожного дня	Бухгалтер Фомко М. В.	Головному бухгалтеру	розрахунок проводиться на основі табеля обліку відпрацьованого часу і трудового договору
3.	Особова картка	кожного дня	Бухгалтер Фомко М. В.	Головному бухгалтеру	
4.	Заява про надання відпустки	кожного дня	Робітник	Директору	
5.	Наказ про надання відпустки	кожного дня	Директору		
6.	Листок непрацездатності	кожного дня	лікар	Бухгалтер Фомко М. В.	
7.	Платіжна відомість	2–3 дні після 1-го числа місяця	Бухгалтер Фомко М. В.	Головному бухгалтеру	

Основним документом, який регулює порядок нарахування заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент», є колективний договір. У колективному договорі ТОВ «Спец тех постача та агроівент» самостійно встановлює: форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів, умови призначення і розмір надбавок, премій, винагород та інших заохочень.

Посадовий, чисельний склад ТОВ «Спец тех постача та агроівент», фонд оплати праці відображається у штатному розкладі підприємства. Облік особового складу на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» веде відділ кадрів або інша уповноважена вести таку роботу особа. На ТОВ «Спец тех постача та агроівент» використовуються типові форми первинної облікової документації відносяться:

- П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»;
- П-2 «Особова картка працівника»;
- П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;
- П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»;
- П-5 «Табель обліку використання робочого часу».

Оперативний облік робочого часу ведеться в таблиці обліку використання робочого часу (форма № П-5). Завданнями табельного обліку на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є:

- а) контроль за явкою на роботу і закінченням роботи;
- б) виявлення причин запізнь або нез'явлень на роботу;
- в) отримання даних про фактично відпрацьований працівниками час, склад робочого часу;
- г) складання звітності про наявність працівників і їх пересування, про стан трудової дисципліни.

На ТОВ «Спец тех постача та агроівент» у таблиць занесені прізвища робітників і відображається кількість відпрацьованого часу кожним із них і нез'явлення на роботу, які вказуються за допомогою умовних позначень-

шифрів. Після закінчення місяця підраховується загальний календарний фонд робочого часу, час невиходів і інших втрат. В кінці місяця дані табелів підсумовуються за кожним працівником і передаються в бухгалтерію. Ці дані необхідні для контролю за використанням робочого часу і для нарахування заробітної плати працівникам організації за звітний місяць. Для обліку розрахунків з працівниками з оплати праці використовуються наступні типові форми: П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника»; П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)».

Таким чином, поточний облік заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – це обробка, реєстрація і запис даних первинного обліку (документів) в облікові реєстри, угруповання і їх перегруповання з метою отримання необхідної інформації.

Підсумковий облік заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – завершальний етап облікового процесу, що являє собою сукупність операцій з формування показників, які відображають результати виробничої і господарської діяльності підприємства за певний період, тобто це складання фінансової звітності. Організація підсумкового обліку залежить від якості організації первинного і поточного обліку.

На рисунку 2.1 наведено організація обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Одним з видів нарахованої заробітної плати ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є відпускні. Сума забезпечення на виплату відпусток на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Суми створених забезпечень на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» визнають витратами відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання». Таким чином, створення резерву відпусток відповідає одному з основних принципів обліку – обачності.

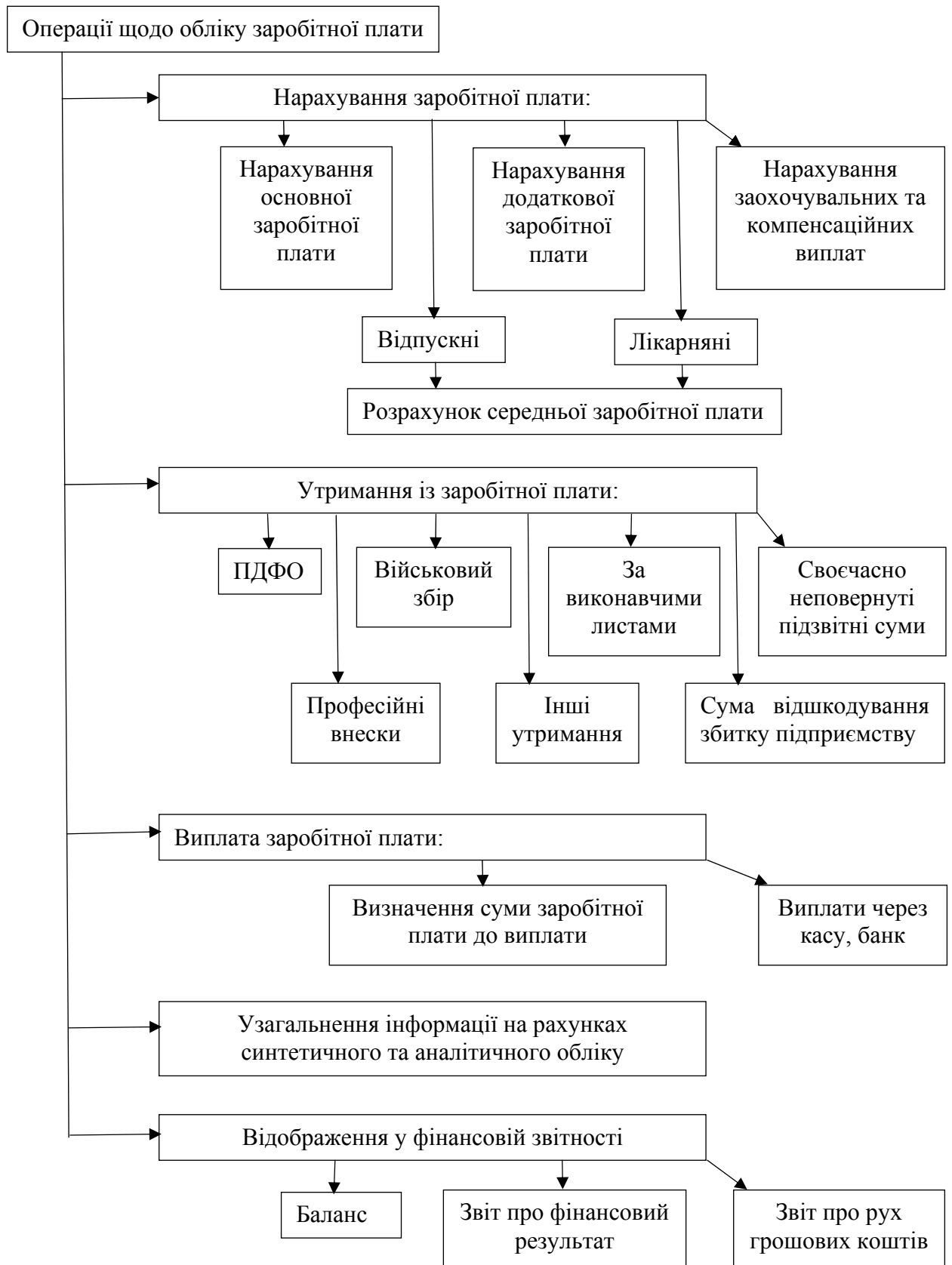


Рисунок 2.1 – Організація обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Резерв відпусток на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» використовують для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких він був створений. За рахунок резерву нараховують:

- оплату щорічних відпусток, а також додаткових відпусток на дітей;
- компенсацію за невикористану відпустку;
- ЄСВ на суми зазначених вище відпускних і компенсацій.

В обліковій практиці на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» виникають випадки, коли суми нарахованого резерву відпусток не вистачає на покриття суму відпускних і ЄСВ, який на них припадає. В такому випадку бухгалтер не може використовувати резерву більше, ніж він був нарахований. Отже, сума відпускних і ЄСВ, що не покривається резервом, нараховують за рахунок витрат звітного періоду.

Особливості нарахування відпускних на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» розглянемо нижче.

Нарахування відпускних адміністративному працівнику, який на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» працює більше 12 місяців. Щорічна основна відпустка тривалістю 24 календарних дні (к. дн.) з 2 липня по 25 липня 2019 р. Розрахунковий період – з липня 2018 р. по червень 2019 р. Зарплата адміністративного працівника за цей період склала 137200 грн.

Нарахування відпускних здійснюється наступним чином:

1. Розрахунок кількості календарних днів у розрахунковому періоді:

$$365 \text{ к.дн.} - 11 \text{ с.н.дн.} = 354 \text{ к.дн}$$

2. Розрахунок середньоденного заробітку:

$$137200 \text{ грн.} \div 354 \text{ к.дн.} = 387,57 \text{ грн.}$$

3. Розрахунок суми відпускних:

$$387,57 \text{ грн.} \times 24 \text{ к.дн.} = 9301,68 \text{ грн.}$$

Водій працевлаштувався на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» 12 листопада 2018 року. Він іде в щорічну відпустку з 19 по 28 червня 2019 року на 10 к.дн. Розрахунковий період – з грудня 2018 р. по травень 2019 р.

Зарплата водія за цей період склала 64800 грн. В січні 2019 р. водію нарахували річну премію за 2018 рік в розмірі 2000 грн.

Нарахування відпускних здійснюється наступним чином:

1. Розрахунок кількості календарних днів у розрахунковому періоді:

$$181 \text{ к.дн.} - 5 \text{ с.н.дн.} = 176 \text{ к.дн.}$$

2. Розрахунок суми премії, яку потрібно взяти до уваги під час обчислення середньоденного заробітку:

$$2000 \text{ грн.} \div 12 \text{ міс.} \times 6 \text{ міс.} = 1000,00 \text{ грн.}$$

3. Розрахунок середньоденного заробітку:

$$(64800 \text{ грн.} + 1000,00 \text{ грн.}) \div 176 \text{ к. дн.} = 373,86 \text{ грн.}$$

4. Розрахунок суми відпускних:

$$373,86 \text{ грн.} \times 10 \text{ к. дн.} = 3738,60 \text{ грн.}$$

Нарахування відпускних працівнику, який працює у відділі збуту менше 12 місяців. Працівник приступив до роботи 7 серпня 2018 року, бере частину щорічної відпустки тривалістю 10 к. дн. з 19 по 28 березня 2019 р. Розрахунковий період – з вересня по лютий 2019 р. Зарплата працівника за цей період склала 45200 грн.

Нарахування відпускних здійснюється наступним чином:

1. Розрахунок кількості календарних днів у розрахунковому періоді:

$$120 \text{ к.дн.} - 4 \text{ с.н.дн.} = 116 \text{ к.дн.}$$

2. Розрахунок середньоденного заробітку:

$$45200 \text{ грн.} \div 116 \text{ к.дн.} = 389,65 \text{ грн}$$

3. Розрахунок суми відпускних:

$$389,65 \text{ грн.} \times 10 \text{ к.дн.} = 3896,50 \text{ грн.}$$

Працівниця відділу бухгалтерії йде в щорічну відпустку тривалістю 24 к.дн. з 11 вересня по 4 жовтня 2019 року. Розрахунковий період з вересня 2018 р. по серпень 2019 р. Зарплата співробітниці за цей період – 147200 грн.

В 2019 році працівниця відділу бухгалтерії брала відпустку без збереження зарплати на 5 к.дн.: з 2 по 6 липня відповідно до ст. 26 Закону про відпустки.

Нарахування відпускних здійснюється наступним чином:

1. Розрахунок кількості календарних днів у розрахунковому періоді:

365 к.дн. – 11 с.н.дн. – 5 к.дн. = 349 к.дн.

2. Розрахунок середньоденного заробітку:

147200 грн. ÷ 349 к.дн. = 421,78 грн.

3. Розрахунок суми відпускних:

421,78 грн. x 24 к.дн. = 10122,72 грн.

В таблиці 2.4 наведено облік відпускних на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» з урахування результатів отриманих в попередніх розрахунках.

Таблиця 2.4 – Облік відпускних на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Нараховано резерв відпусток персоналу зі збуту продукції	93	471	77 200
2	Нараховано резерв відпусток персоналу зі збуту продукції в частині ЄСВ	93	471	16984
3	Нараховано відпускні персоналу зі збуту продукції за рахунок резерву	471	661.1	3738,6
4	Нараховано відпускні персоналу зі збуту продукції за рахунок резерву	471	661.2	3896,5
5	Нараховано ЄСВ на відпускні за рахунок резерву відпусток	471	651	1680
6	Нараховано резерв відпусток адміністративного персонала	92	471	45800
7	Нараховано резерв відпусток адміністративного персоналу в частині ЄСВ	92	471	10076
8	Нараховано відпускні адміністративному персоналу за рахунок резерву	471	661.3	9301,68
9	Нараховано відпускні адміністративному персоналу за рахунок резерву	471	661.4	10122,72
10	Нараховано ЄСВ на відпускні за рахунок резерву відпусток	471	651	4273

Особливості нарахування лікарняних на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» розглянемо нижче.

Співробітник відділу кадрів з 9-річним стажем роботи на підприємстві хворів з 21.03.19 р. по 25.03.19 р. Заробітна плата за попередні 12 місяців (з січня по лютий) склала 57 тис. грн. Розрахунок допомоги:

1) Розрахунок середньоденного заробітку:

$$57000 \div 365 = 156,16 \text{ грн.}$$

2) Розрахунок виплати за лікарняним листком:

$$156,16 \times 5 = 780,80 \text{ грн.}$$

Співробітник відділу збуту зі стажем роботи 10 років надав лікарняний лист, в якому зазначено термін хвороби з 15.03.19 р по 26.03.19 р. Нарахована заробітна плата за розрахунковий період склала 73500 грн., в тому числі матеріальна допомога від підприємства – 1800 грн., допомога по непрацездатності за 6 днів хвороби в січні – 1020 грн.

1) Розрахунок середньоденного заробітку:

$$61480 \div 360 = 170,78 \text{ грн. (366 - 6 = 360 днів; 62400 - 920 = 61480 грн.)}$$

2) Сума лікарняного за рахунок роботодавця:

$$170,78 \times 5 = 853,90 \text{ грн.};$$

5) Сума лікарняного за рахунок Фонду $170,78 \times 7 = 1195,46 \text{ грн.}$

В таблиці 2.5 наведено облік лікарняних на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» з урахування результатів отриманих в попередніх розрахунках.

Таблиця 2.5 – Облік відпускних на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	
1 Нараховано допомогу по тимчасовій непрацездатності				
1.1	Співробітнику відділу кадрів за п'ять днів хвороби за рахунок роботодавця	949	663.1	780,80
1.2	Співробітнику відділу збуту за п'ять днів хвороби за рахунок роботодавця	949	663.2	853,90
1.3	Співробітнику відділу збуту за рахунок Фонду соцстрахування	378	663.2	1195,46
1.4	Нараховано ЄСВ у розмірі 22% від суми лікарняних	949	651	623
2 Утримано ПДФО із суми допомоги				
2.1	Співробітника відділу кадрів	663.1	641.1	141
2.2	Співробітнику відділу збуту	663.2	641.1	369
3 Утримано військовий збір із суми допомоги:				
3.1	Співробітника відділу кадрів	663.1	642	12
3.2	Співробітнику відділу збуту	663.2	642	31

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5
4	Сплата ЄСВ	651	311	623
5 Сплата ПДФО з лікарняних до бюджету				
5.1	За перші 5 днів хвороби	641	311	294
5.2	За рахунок Фонду соцстраху	641	313	216
6 Сплата військового збору з лікарняних до бюджету				
7.1	За перші 5 днів хвороби	642	311	25
7.2	За рахунок Фонду соцстрахування	642	313	18
8	Виплата лікарняних працівнику відділу кадрів за рахунок підприємства	663.1	311	628
9	Виплата лікарняних співробітнику відділу збуту за рахунок підприємства	663.2	311	687
10	Виплата лікарняних співробітнику відділу збуту за рахунок Фонду соцстрахування	663.2	313	962

Обов'язкові утримання із заробітної плати, які здійснюються на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

Податком на заробітну плату – є податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), який утримується із заробітної плати відповідно IV розділу Податкового кодексу України. Ставка податку 18%.

Військовий збір – це збір, який було введено на фінансування потреб Збройних сил України. Ставка збору 1,5%.

Нижче наведено особливості розрахунку обов'язкових утримань та ЄСВ на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Працівникові відділу збуту нараховано за повний відпрацьований місяць 7000 грн.

1. Розрахунок обов'язкового утримання – ПДФО:

$$7000 \times 18\% \div 100\% = 1260,00 \text{ грн.}$$

2. Розрахунок обов'язкового утримання – військового збору:

$$7000 \times 1,5\% \div 100\% = 105,00 \text{ грн.}$$

Всього сума обов'язкових утримань:

$$1365,00 \text{ грн. (1260,00 грн. + 105,00 грн.)}$$

3. Розрахунок суми заробітної плати до виплати працівникові:

$$5635,00 \text{ грн.} = 7000 \text{ грн.} - 1260,00 \text{ грн.} - 105,00 \text{ грн.}$$

4. Розрахунок ЄСВ:

$$7000 \times 22\% \div 100\% = 1540,00 \text{ грн.}$$

Основному працівнику нараховані за повний відпрацьований місяць 5200 грн., який має право на підвищену 150%-ову податкову соціальну пільгу (ПСП) та додав відповідні документи.

1. Розрахунок обов'язкового утримання – ПДФО:

$$(5200 - 2881,50) \times 18\% \div 100\% = 417,33 \text{ грн.}$$

2. Розрахунок обов'язкового утримання – військового збору:

$$5200 \times 1,5\% = 78,00 \text{ грн.}$$

Всього сума обов'язкових утримань: 495,33 грн. (417,33 грн. + 78,00 грн.)

3. Розрахунок суми заробітної плати до виплати працівникові:

$$4704,67 \text{ грн. (5200 грн. - 417,33 грн. - 78,00 грн.)}$$

4. Розрахунок ЄСВ: $5200 \times 22\% \div 100\% = 1144,00 \text{ грн.}$

Працівник відділу збута працює на умовах неповного робочого часу. За відпрацьований час йому нараховано 2671 грн. заробітної плати.

1. Розрахунок обов'язкового утримання – ПДФО:

$$(2671 - 960,5) \times 18\% \div 100\% = 307,89 \text{ грн.}$$

2. Розрахунок обов'язкового утримання – військового збору:

$$2671 \times 1,5\% \div 100\% = 40,06 \text{ грн.}$$

Всього сума обов'язкових утримань: 347,95 грн. (307,89 грн. + 40,06 грн.)

3. Розрахунок суми заробітної плати до виплати працівникові:

$$2323,05 \text{ грн. (2671 грн. - 307,89 грн. - 40,06 грн.)}$$

4. Розрахунок ЄСВ: $4173 \times 22\% \div 100\% = 918,06 \text{ грн.}$

В таблиці 2.6 наведено облік заробітної плати, ЄСВ та обов'язкових утримань на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Таким чином, можна стверджувати, що нарахування заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – це бухгалтерська процедура, яка складається з декількох операцій. Таке поєднання операцій в процедури дозволяє створити загальну схему організації обліку заробітної плати.

Таблиця 2.6 – Облік заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	
1	Нараховано заробітну плату робітнику, який зайнятий збутом продукції	93	661.5	7000
2	Нараховано ЄСВ у розмірі 22%	93	651	1540
3	Утримано ПДФО у розмірі 18%	661.5	641	1260
4	Утримано ВЗ у розмірі 1,5%	661.5	642	105
5	Нараховано заробітну плату робітнику, який зайнятий збутом продукції	93	661.6	5200
6	Нараховано ЄСВ у розмірі 22%	93	651	1144
7	Утримано ПДФО у розмірі 18%	661.6	641	417
8	Утримано ВЗ у розмірі 1,5%	661.6	642	78
9	Нараховано заробітну плату робітнику, який зайнятий збутом продукції	93	661.6	2671
10	Нараховано ЄСВ у розмірі 22%	93	651	918
11	Утримано ПДФО у розмірі 18%	661.7	641	308
12	Утримано ВЗ у розмірі 1,5%	661.7	642	40
13	Сплата ЄСВ	651	311	3602
14	Сплата ВЗ	642	311	223
15	Сплата ПДФО	641	311	1985
16	Виплата заробітної плати працівнику	661.5	311	5635
16	Виплата заробітної плати працівнику	661.6	311	4705
16	Виплата заробітної плати працівнику	661.7	311	2323

Таким чином, за результатами дослідження організації обліку заробітної плати нами встановлено, що на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» необхідно розробити пропозиції щодо організації процесу документального забезпечення обліку зарплати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент». А також переглянути використання існуючих субрахунків, оскільки вони не інформативні для прийняття управлінських рішень.

2.3 Фінансовий аналіз на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Аналіз фінансового стану ТОВ «Спец тех постача та агроівент» проводиться за такими етапами:

- горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу;
- аналіз фінансових результатів;

– оцінка показників фінансового стану.

В таблиці 2.7 наведений горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу ТОВ «Спец тех постача та агроівент» за 2016–2018 роки.

Із загального аналізу та оцінки динаміки та структури статей балансу можна зробити наступні висновки: темп росту необоротних активів в 2018 році склав -19,28%, що у вартісному виразі показує їх зменшення на 16,6 тис. грн. в 2018 році. Тенденція до зменшення спостерігається на всьому досліджуваному проміжку часу. Оборотні активи, в частині запасів, зменшились на 94,5 тис. грн. в 2018 році відносно 2017 року. Знов спостерігається тенденція до зменшення на всьому досліджуваному проміжку часу. У загальній сумі оборотних активів підприємства запаси на 2016р. складають 60,37%, у 2017р. – 8,03%. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги в 2017 році зросла на 49,2 тис. грн., 2018 році цей показник дорівнює нулю, що говорить про відсутність боргу перед досліджуваним підприємством.

У пасиві балансу ТОВ «Спец тех постача та агроівент» власний капітал залишився незмінним на протязі досліджуваного періоду. Поточні зобов'язання в частині поточної кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги зменшились та станом на 31.12.2018 року становлять на 361,8 тис. грн. та питому вагу 58,89% означає, що підприємство почало розраховуватися з кредиторами більшими темпами ніж в минулому періоді. Короткострокові кредити банків та доходи майбутніх періодів відсутні.

Структура основних статей активу та пасиву станом на 31.12.2018 року наступна:

- необоротні активи займають 9,97 % у валюті балансу на кінець року;
- запаси – 74,01% на початок та 88,69% – на кінець року;
- дебіторська заборгованість збільшилась із 8,73% до 16,02%;
- власний капітал не змінювався та склав 0,1%;
- поточні зобов'язання і забезпечення зменшились із 76,36% до 59,44%.

Таблиця 2.7 – Горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Показник	Код рядка	Роки						Абсолютне відхилення, тис. грн.		Відносне відхилення, %	
		31.12.2016, тис. грн.	Питома вага, %	31.12.2017, тис. грн.	Питома вага, %	31.12.2018, тис. грн.	Питома вага, %	2017-2016	2018-2017	2017/2016	2018/2017
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
АКТИВ:											
I. Необоротні активи:											
Основні засоби	1010	102,7	10,06	86,1	9,97	69,5	11,31	-16,6	-16,6	-16,16	-19,28
II. Оборотні активи:											
Запаси	1100	801,1	78,45	639,4	74,01	544,9	88,69	-161,7	-94,5	-20,18	-14,78
Дебіторська заборгованість:											
- за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	89,2	8,73	138,4	16,02	-	-	49,2	-138,4	55,16	-100
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	28,2	2,76	-	-	-	-	-	-	-100	-
БАЛАНС	1300	1021,2	100	863,9	100	614,4	100	-157,3	-249,5	-15,4	-28,88

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ПАСИВ:											
I. Власний капітал:											
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1	0,1	1	0,1	1	0,1	-	-	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	107,7	10,55	203,2	23,52	248,2	40,4	95,5	45	88,67	22,15
III. Поточні зобов'язання і забезпечення:											
Поточна кредиторська заборгованість за: - товари, роботи, послуги	1615	756,3	74,06	645,8	74,75	361,8	58,89	-110,5	-284	-14,61	-43,98
Інші поточні зобов'язання	1690	156,2	15,29	13,9	1,61	3,4	0,55	-142,3	-10,5	-91,1	-75,54
БАЛАНС	1900	1021,2	100	863,9	100	614,4	100	-157,3	-249,5	-15,4	-28,88

В таблиці 2.8 наведено аналіз доходів та витрат на ТОВ «Спец тех постача та агроівент», так як цей аналіз має велике значення в системі загальної оцінки діяльності суб'єктів господарювання.

Отже, в структурі доходів ТОВ «Спец тех постача та агроівент» чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) складає 100%. В 2017 р. дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшився на 344,3 тис. грн. (на 23%) у порівнянні з 2016 р. В 2018 році тенденція поведінки доходу залишилася та зменшення в абсолютних одиницях склало 356 тис. грн., що відповідає темпу зменшення 30,89%.

Наступним етапом аналізу фінансових результатів є аналіз витрат ТОВ «Спец тех постача та агроівент», який також необхідно проводити в розрізі Звіту про фінансові результати.

В структурі витрат ТОВ «Спец тех постача та агроівент» переважає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), а саме питома вага у 2016 р. становить 56,97%, а у 2017 р. – 97,67%. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) у 2018 р. зменшується на 384,1 тис. грн. (на 36,36%). Отже, в 2017 році спостерігається напрям змін доходу від реалізації та собівартості прямо протилежний, а саме: в умовах зниження доходу, собівартість збільшувалась, що є негативною тенденцією розвитку ТОВ «Спец тех постача та агроівент». В 2018 році спостерігається однаковий напрям змін доходу від реалізації та собівартості, а саме: в умовах зниження доходу, собівартість також знижується, що є закономірною тенденцією в діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Інші операційні витрати в аналізованому періоді зменшилися, а саме: у 2017 р. у порівнянні з 2016 р. зменшуються на 2580,6 тис. грн. (на 38,6%). В 2018 р. збільшуються до 87,5 тис. грн., що у відносному вимірі складає 100%. Розмір податку на прибуток змінюється пропорційно до змін доходів та витрат.

Таблиця 2.8 – Аналіз структури доходів та витрат ТОВ «Спец тех постача та агроівент» за 2016 – 2018 роки

№	Найменування показника	Код рядка	Роки						Абсолютне відхилення, тис. грн.		Відносне відхилення, %	
			2016, тис. грн.	Питома вага, %	2017, тис. грн.	Питома вага, %	2018, тис. грн.	Питома вага, %	2017-2016	2018-2017	2017/2016	2018/2017
ДОХОДИ												
1	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1496,9	100	1152,6	100	796,6	100	-344,3	-356	-23	-30,89
2	Разом		1496,9	100	1152,6	100	796,6	100	-344,3	-356	-23	-30,89
ВИТРАТИ												
1	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	824,2	56,97	1056,3	97,67	672,2	87,55	232,1	-384,1	28,16	-36,36
2	Інші операційні витрати	2180	611,6	42,27	-	-	87,5	11,4	-611,6	87,5	-100	100
3	Інші витрати	2270	-	-	8	0,74	-	-	8	-8	100	-100
4	Податок на прибуток	2300	11	0,76	17,2	1,59	8,1	1,05	6,2	-9,1	56,36	-52,9
5	Разом		1446,8	100	1081,5	100	767,8	100	-365,3	-313,7	-25,25	-29

З метою визначення основних показників фінансового стану ТОВ «Спец тех постача та агроівент» проведемо аналіз фінансової стану підприємства за 2016–2018 роки. В таблиці 2.9 наведено аналіз показників ліквідності.

Таблиця 2.9 – Аналіз показників ліквідності ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення,±	
			2016	2017	2018	2017 від 2016	2018 від 2017
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт поточної ліквідності	$\text{ф.1 р.1195} \div \text{ф.1 р.1695}$	Більше 1	1,007	1,18	1,49	+0,173	+0,31
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\text{ф.1 (р.1195 - р.1101 - р.1110 - р.1102 - р.1103 - р.1104)} \div \text{ф.1 р.1695}$	0,6 – 0,8	1	1,18	1,49	+0,18	+0,31
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності)	$\text{ф.1 р.1165} \div \text{ф.1 р.1695}$	Збільшення > 0	-	-	-	-	-
Співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості	$\text{ф.1 (р. 1125 + р.1135 + р.1130+ р.1140 + р.1145 + р.1155)} \div \text{ф.1 (р.1605 + р.1615+ р.1635)}$	Збільшення = 1	0,15	0,21	-	+0,06	-

Показники ліквідності характеризують здатність ТОВ «Спец тех постача та агроівент» розрахуватись за своїми боргами. Розраховані показники оцінки ліквідності показали: коефіцієнт поточної ліквідності впродовж досліджуваного періоду відповідає нормативному значенню при цьому збільшився з 1,007 до 1,49, що свідчить про збільшення платоспроможності та означає про позитивний напрямок змін в роботі ТОВ «Спец тех постача та агроівент». Також спостерігається стрімке

зростання коефіцієнту швидкої ліквідності впродовж досліджуваного періоду, що свідчить про збільшення здатності підприємства розраховуватися за своїми боргами не тільки грошовими коштами, але й за необхідності й іншими оборотними активами.

На рисунку 2.2 наведено динаміка показників ліквідності на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

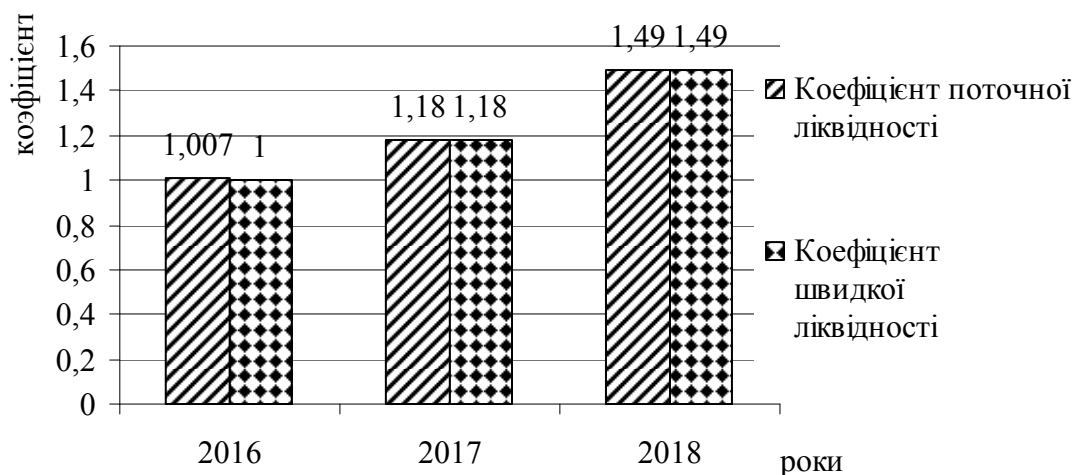


Рисунок 2.2 – Динаміка показників ліквідності ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Рентабельність – це відносний показник, який характеризує ефективність виробництва, реалізації продукції, використання активів, виробничих фондів та інше. У загальному вигляді він розраховується як відношення прибутку до витрат, тобто є нормою прибутку. Іншими словами показники рентабельності показують частку прибутку в кожній грошовій одиниці витрат, або частку товарної продукції в її собівартості. Розрахунок показників рентабельності на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» наведено в таблиці 2.10.

В 2017 році рентабельність активів має тенденцію до зростання та складає 0,09 тобто прибутковість активів ТОВ «Спец тех постача та агроівент» складає 9%, що на 0,041 вище ніж в 2016 році. В 2018 році напрямок змін виявився протилежним та склав 6%, що говорить про зниження ефективності діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Таблиця 2.10 – Аналіз показників рентабельності ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення,±	
			2016	2017	2018	2017 від 2016	2018 від 2017
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт рентабельності активів	$\text{ф.2 р.2350} \div \text{ф.1 р.1300}$	Збільшення > 0	0,049	0,09	0,06	+0,041	-0,03
Коефіцієнт рентабельності виробничих фондів	$\text{ф.2 р.2350} \div \text{ф.1 (р.1010 + р.1100)}$	Збільшення	0,055	0,108	0,06	+0,053	-0,048
Коефіцієнт рентабельності реалізованих товарів	$\text{ф.2 р.2350} \div \text{ф.2 р.2000}$	Збільшення > 0	0,033	0,068	0,046	+0,035	-0,022

Рентабельність виробничих фондів у 2017 р. складає 0,108 або 10,8%. Тенденція зміни цього показника в 2018 році співпала з попереднім показником рентабельності, що підтверджує наявність негативної складової в діяльності досліджуваного підприємства. Показник рентабельності реалізованих товарів знаходяться на однаковому рівні і у 2017 р. складають 0,02, що на 0,01 вище ніж показники 2016 р. Виходячи з результатів аналізу рентабельності можна стверджувати, що ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є прибутковим.

Аналіз ділової активності дозволяє проаналізувати ефективність основної діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроівент», що характеризується швидкістю обертання фінансових ресурсів ТОВ «Спец тех постача та агроівент». Аналіз здійснюється за допомогою коефіцієнтів оборотності, розрахунок яких наведено в таблиці 2.11.

Коефіцієнт оборотності характеризує скільки ТОВ «Спец тех постача та агроівент» отримало чистого доходу від реалізації на одиницю засобів (коштів) інвестованих (вкладених) в активи. Чим більша кількість оборотів, тим швидше ТОВ «Спец тех постача та агроівент» отримує кошти від своїх боржників (дебіторів).

Таблиця 2.11 – Аналіз ділової активності ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Показник	Формула розрахунку	Норматив-не значення	Роки			Відхилення, ±	
			2016	2017	2018	2017 від 2016	2018 від 2017
1	2	3	4	5	6	7	8
Фондовіддача	$\text{ф.2 р. 2000} \div \text{ф.1 р.1011}$	Збільшення	10,2	7,86	5,43	-2,34	-2,43
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	$\text{ф.2 р. 2000} \div (\text{р.1040} + \text{р.1120} + \text{р.1125} + \text{р.1135} + \text{р.1130} + \text{р.1140} + \text{р.1145} + \text{р.1155})$	Збільшення	12,75	8,33	-	-4,42	-
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	$\text{ф.2 р. 2000} \div (\text{р.1605} + \text{р.1615} + \text{р.1635} + \text{р.1620} + \text{р.1625} + \text{р.1630} + \text{р.1640} + \text{р.1645} + \text{р.1690})$	Збільшення	1,64	1,75	2,18	+0,11	+0,43
Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	Тривалість періоду \div коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	Зменшення	28,63	43,82	-	+15,19	-
Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	Тривалість періоду \div коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Зменшення	222,56	208,57	167,43	-13,99	-41,14

Оборотність дебіторської заборгованості у 2017 році, на відміну від 2016 року, зменшилася на 4,42 обороти. Можна сказати, що це є негативним фактором в діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

В 2016–2018 рр. коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості збільшується, що свідчить про те, що на 1 грн. позикових коштів ТОВ «Спец тех постача та агроівент» отримує більше чистого доходу. У 2018 році стрімко виріс та становить 2,18 обороти.

Строк погашення дебіторської заборгованості у 2017 році збільшився відносно 2016 р. на 15,19 днів, що говорить про підприємство веде неефективну роботу з покупцями.

На рисунку 2.3 наведено динаміка коефіцієнтів оборотності дебіторської та кредиторської заборгованості.

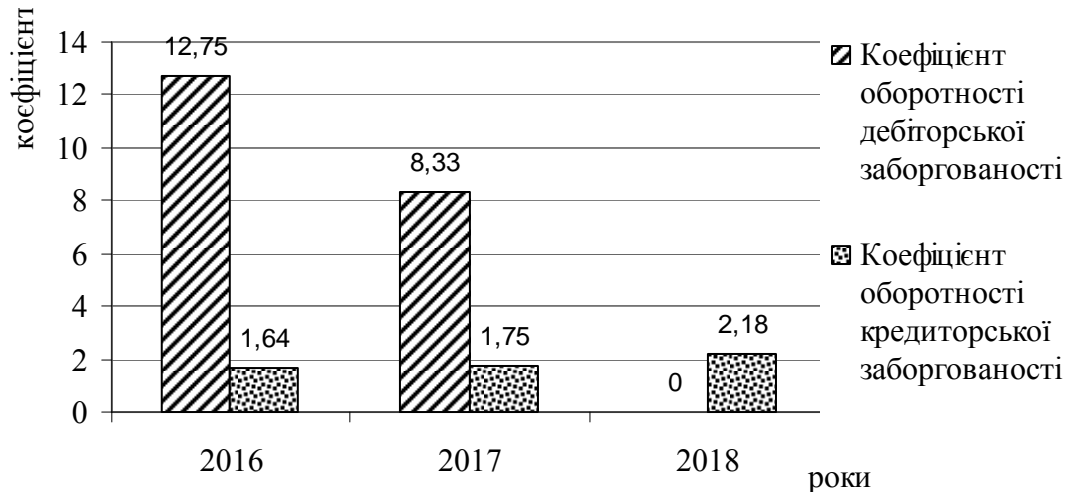


Рисунок 2.3 – Динаміка коефіцієнтів оборотності кредиторської та дебіторської заборгованості на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості в досліджуваному періоді зменшився та у 2018 році склав 167,43 днів. Показник строку погашення кредиторської заборгованості є досить високим, це може привести до погіршення відносин з постачальниками, а також до збільшення вартості поставлених товарів. Але ми бачимо тенденцію до зменшення цього показника, що свідчить про намагання підтримувати компанію на ліквідному рівні і вчасно відповідати за своїми зобов'язаннями. Наприклад, складення платіжного календаря, в якому будуть деталізуватися майбутні транзакції, дозволить більш ефективно управляти грошовими потоками.

В 2016–2018 рр. значення показника фондівдачі зменшується, що свідчить про неефективність використання основних засобів ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Показники майнового стану ТОВ «Спец тех постача та агроівент» характеризуються показниками стану й ефективності використання основних засобів. Розрахунок коефіцієнтів цих показників наведений у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Аналіз майнового стану ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення	
			2016	2017	2018	2017 від 2016	2018 від 2017
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт зносу основних засобів	$\text{ф.1 р.1012} \div \text{ф.1 р.1011}$	Зменшення 50%	0,3	0,41	0,53	+0,11	+0,12
Коефіцієнт мобільності активів	$\text{ф.1 (р.1195 - р.1170)} \div \text{ф.1 р.1095}$	Збільшення > 0,5	8,94	9,03	7,84	+0,09	-1,19

Коефіцієнт зносу основних засобів показує, яка частина вартості основних засобів перенесена на готову продукцію (списана на витрати діяльності в попередніх періодах). З 2016 по 2018 рр. спостерігається збільшення коефіцієнту зносу основних засобів, що свідчить про сталий рівень фізичного та морального зносу.

Коефіцієнт мобільності активів у 2016–2018 рр. має негативну тенденцію, тобто зменшилася доля оборотних коштів по відношенню до необоротних за рахунок перших, що свідчить про неефективну політику щодо оборотного капіталу.

Таким чином, в другому розділі встановлено:

1. ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є підприємством оптової торгівлі. Підприємство має складську площу і офісне приміщення в межах міста. Підприємство гарантує високу якість товарів, які мають гарне співвідношення ціни та якості. Підприємство продає товари вищого гатунку, для чого постійно проводить дослідження їх якості.

2. Первинний облік заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – це первинне спостереження, вимірювання в натуральному і вартісному вираженні, фіксація в носіях облікової інформації – документах.

2. На етапі первинного обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» важливим є факт добору облікових номенклатур, оскільки це є вхідна інформація, яка проходить через увесь обліковий процес. Таким чином, при визначенні облікових номенклатур на етапі первинного обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» складають перелік усіх об'єктів обліку, які мають бути задіяні в обліковому процесі.

3. Облік особового складу працівників на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є одним з інформаційних джерел обліку заробітної плати та відповідних розрахунків. Зазначений вид обліку перебуває у віданні відділу кадрів ТОВ «Спец тех постача та агроівент» та охоплює облік осіб, що приймаються на роботу, облік поточного особового складу та облік осіб, що звільняються з відповідної посади. Своєчасність надання відомостей щодо кадрових змін та пересувань безпосередньо впливає на якість обліку нарахування та розрахунків із заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

4. Основним документом, який регулює порядок нарахування заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент», є колективний договір. У колективному договорі ТОВ «Спец тех постача та агроівент» самостійно встановлює: форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів, умови призначення і розмір надбавок, премій, винагород та інших заохочень.

5. Посадовий, чисельний склад ТОВ «Спец тех постача та агроівент», фонд оплати праці відображається у штатному розкладі підприємства. Облік особового складу на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» веде відділ кадрів або інша уповноважена вести таку роботу особа. поточний облік заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – це обробка, реєстрація і

запис даних первинного обліку (документів) в обліковій реєстрі, угруповання і їх перегруповання з метою отримання необхідної інформації.

6. Поточний облік заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – це обробка, реєстрація і запис даних первинного обліку (документів) в обліковій реєстрі, угруповання і їх перегруповання з метою отримання необхідної інформації.

7. Підсумковий облік заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – завершальний етап облікового процесу, що являє собою сукупність операцій з формування показників, які відображають результати виробничої і господарської діяльності підприємства за певний період, тобто це складання фінансової звітності. Організація підсумкового обліку залежить від якості організації первинного і поточного обліку.

8. Показники ліквідності характеризують здатність ТОВ «Спец тех постача та агроівент» розрахуватись за своїми боргами. Розраховані показники оцінки ліквідності показали: коефіцієнт поточної ліквідності впродовж досліджуваного періоду відповідає нормативному значенню при цьому збільшився з 1,007 до 1,49, що свідчить про збільшення платоспроможності та означає про позитивний напрямок змін в роботі ТОВ «Спец тех постача та агроівент». Також спостерігається стрімке зростання коефіцієнту швидкої ліквідності впродовж досліджуваного періоду, що свідчить про збільшення здатності підприємства розрахуватися за своїми боргами не тільки грошовими коштами, але й за необхідності й іншими оборотними активами.

9. В 2017 році рентабельність активів має тенденцію до зростання та складає 0,09 тобто прибутковість активів ТОВ «Спец тех постача та агроівент» складає 9%, що на 0,041 вище ніж в 2016 році. В 2018 році напрямок змін виявився протилежним та склав 6%, що говорить про зниження ефективності діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Рентабельність виробничих фондів у 2017 р. складає 0,108 або 10,8%. Тенденція зміни цього показника в 2018 році співпала з попереднім

показником рентабельності, що підтверджує наявність негативної складової в діяльності досліджуваного підприємства. Показник рентабельності реалізованих товарів знаходяться на однаковому рівні і у 2017 р. складають 0,02, що на 0,01 вище ніж показники 2016 р. Виходячи з результатів аналізу рентабельності можна стверджувати, що ТОВ «Спец тех постача та агроінвент» є прибутковим.

10. В 2016–2018 рр. значення показника фондівіддачі зменшується, що свідчить про неефективність використання основних засобів ТОВ «Спец тех постача та агроінвент». Коефіцієнт зносу основних засобів показує, яка частина вартості основних засобів перенесена на готову продукцію (списана на витрати діяльності в попередніх періодах). З 2016 по 2018 рр. спостерігається збільшення коефіцієнту зносу основних засобів, що свідчить про сталий рівень фізичного та морального зносу.

З ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА
АУДИТУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ТОВ «СПЕЦ ТЕХ ПОСТАЧА ТА
АГРОІВЕНТ»

3.1 Аудит заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Підготовчий етап аудиту заробітної плати включає перелік документів:

- Лист-замовлення;
- Лист-згода;
- Договір на проведення аудиту.

Укладанню договору на надання аудиторських послуг передують відправлення підприємством Листа-замовлення й одержання від аудиторської фірми у відповідь Листа-згоди.

№ 23 від 17 січня 2019 р.

Директору АФ «Аудит консалтинг»

Рух Д.Т.

Лист – замовлення

Просимо Вас провести аудит заробітної плати ТОВ «Спец тех постача та агроівент» за 2018 рік у термін з 01.02.2019 до 25.02.2019 року.

Директор ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Куркулько В.Є.

№ 42 від 19 січня 2019 р.

Директору ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Куркулько В.Є.

Лист – згода

У відповідь на Ваш Лист № 23 від 17 січня 2019 р. про проведення аудиторської перевірки заробітної плати, підтверджуємо нашу згоду. Аудиторська перевірка буде проведена з метою надання висновків про достовірність інформації про заробітну плату з 01 лютого 2019 року до 25 лютого 2019 року.

У зв'язку з проведенням аудиту заробітної плати нам необхідна детальна і повна інформація щодо обліку заробітної плати.

Просимо надати установчі документи (Статут), форми фінансової звітності (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про власний капітал, Звіт про рух грошових коштів). Просимо також надати повний обсяг документації щодо обліку заробітної плати.

Нагадуємо, що відповідальність за розкриття інформації про заробітну плату (ведення відповідних облікових записів, здійснення заходів внутрішнього контролю, вибір та застосування облікових політик) несе управлінський персонал компанії.

Сподіваємося на повноцінну співпрацю з персоналом і на надання записів, документації та інформації, необхідної для аудиторської перевірки.

Директор аудиторської фірми «Аудит консалтинг»

Рух Д.Т.

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором і замовником. Договір є основним документом, що свідчить про факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем на проведення аудиторської перевірки.

Договір про надання аудиторських послуг № 1

м. Запоріжжя

28 січня 2019 року

Аудиторська фірма «Аудит консалтинг», в подальшому – «Виконавець», в особі директора, Рух Д.Т. – з одного боку та ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – «Замовник», в особі директора, Куркулько В.Є. – з другого боку, діючи на основі своїх установчих документів, уклали цей договір про таке:

1. Предмет договору

1.1 Замовник доручає, а Виконавець бере на себе зобов'язання про надання послуг аудиту заробітної плати.

2. Вартість послуг та порядок розрахунку

2.1 Вартість наданих послуг складає 24 000 грн. (двадцять чотири тисячі гривень), у тому числі ПДВ 4 000 грн. (чотири тисячі гривень).

2.2 Розрахунок проводиться у такому порядку:

- 30% від суми договору – 7 200 грн. – попередня оплата;
- 70% від суми договору у триденний строк – 16 800 грн. – після підписання акту прийняття-здачі аудиторського листа.

2.3 Оплата здійснюється у національній валюті України та в безготівковій формі.

3. Права та обов'язки сторін

3.1 Замовник зобов'язується:

- представити всі необхідні документи та облікові дані;
- перерахувати на відповідний рахунок суму оплати;
- вказати коло осіб, які мають доступ до інформації аудиту.

3.2 Замовник має право:

- отримати якісне проведення аудиту;
- під свою відповідальність залишити право на внесення змін до звітності на підставі угоди.

3.3 Виконавець зобов'язується:

- провести якісну аудиторську перевірку фінансового обліку заробітної плати станом за 2018 рік;
- зберігати конфіденційність аудиторської інформації;
- повідомляти коло осіб, визначених замовником, про всі недоліки;
- дотримуватися доброзичливості та нейтральності до персоналу Замовника та до його діяльності в цілому.

3.4 Виконавець має право:

- самостійно визначати форми та методи аудиту;
- доступу до інформації та документації;
- не дотримуватися комерційної таємниці, якщо діяльність організації спрямована на підрив державного устрою.

4. Відповідальність сторін

4.1 У випадку відмови від проведення аудиту під час дії даного договору, за ініціативою Замовника, останній виплачує штраф у розмірі 20% від суми

договору.

4.2 За невиконання договірних зобов'язань без поважних причин Виконавець виплачує штраф у розмірі 15% від суми договору.

5. Термін дії договору

5.1 Договір вступає в силу з моменту його підписання сторонами.

5.2 Закінчення терміну дії договору 28.02.2019 року.

6. Юридична адреса та реквізити сторін

Виконавець

Замовник

Аудиторська фірма «Аудит консалтинг»ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Директор Рух Д.Т.

Директор Куркулько В.Є.

Планування аудиту на підприємстві складається з таких основних документів: загальний план та програма. Відповідно до умов, строків проведення аудиторської перевірки, зазначених у договорі, складається загальний план проведення аудиту заробітної плати.

В таблиці 3.1 наведено загальний план для проведення аудиту заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Таблиця 3.1 – Загальний план проведення аудиту заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Етапи	Мета і завдання аудиту	Аудиторські процедури	Аудиторські докази
1	2	3	4
Підготовчий	Краще розуміння системи трудових відносин підприємства-клієнта. Виявлення певних фактів у звітності. Визначення потенційних областей підвищеного ризику. Оцінка ефективності політики планування використання трудових ресурсів та оплати праці	Методи, що припускають застосування загальних знань у сфері обліку, поряд з достатнім розумінням системи контролю та обліку клієнта, а також специфіки політики управління трудовим потенціалом клієнта, що дасть змогу зробити попередні висновки про повноту і законність	Статут підприємства, накази, звіт про попередню аудиторську перевірку, колективний договір, наказ про облікову політику, дані синтетичного й аналітичного обліку

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
Основний	Отримання аудиторських доказів, що забезпечують необхідний рівень впевненості в ефективності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю за виплатами працівникам і пов'язаних з ними нарахуванням та витратами на виплати працівникам, на основі яких аудитор зможе дійти висновку про зниження загального аудиторського ризику	Методи порівняння показників клієнта з аудитором, відсоткові методи та метод балансової ув'язки: через зіставлення з іншим відомим показником (нормативи чи ставки податків із заробітної плати та на ФОП); зіставлення даних синтетичного та аналітичного обліку; перевірка арифметичних підрахунків	Табель обліку робочого часу, посадові інструкції, особові картки, розрахунково-платіжні відомості, книги аналітичного обліку видів оплати праці, реєстр депонованої заробітної плати, синтетичні регістри, журнал 5 і 5А, Головна книга
Заключний	Підтвердження висновків, сформульованих за результатами аудиторських процедур на попередніх етапах перевірки; визначення показників ефективності використання трудових ресурсів підприємства; складання розділу аудиторського звіту	Логічний аналіз та оцінка отриманої аудитором інформації; розрахунок найважливіших показників ефективності; систематизація і обґрунтування отриманої на попередніх етапах інформації, аналіз, складання звіту й аудиторського висновку	Робоча документація, складена на попередніх етапах перевірки

Визначення аудиторського ризику та суттєвості є наступним етапом підготовчого етапу аудиту заробітної плати. Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском чи неправильним відображенням.

Між суттєвістю та аудиторським ризиком існує зворотній зв'язок: чим вищий рівень суттєвості, тим нижчий аудиторський ризик і навпаки. Аудитору необхідно брати до уваги такий зв'язок при визначенні характеру, часу і розміру процедур перевірки. Таким чином, на основі базового показника, яким є сума кредиторської заборгованості розраховується суттєвість на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Визначення рівня суттєвості

№	Показник	Рівень	Розрахунок
1	Базовий показник: - сума кредиторської заборгованості	25 000 грн.	
2	Суттєвість (помилка): - не приймається аудитором до уваги	до 5 %	25 000,00 грн. – 100 % X грн – 5 % X = 1250,00 грн
3	- суттєвість визначається самим аудитором	5% – 10%	25 000,00 грн – 100 % X грн – 10 % X = 2500,00 грн Межа: від 1250,00 грн до 2500,00 грн
4	- вважаються суттєвими та аудитори вимагають виправлень	більше 10 %	Тобто, більше 2500,00 грн

Для розрахунку аудиторського ризику складаються тести для оцінки властивого ризику та системи внутрішнього контролю (таблиця 3.3 – 3.4).

Таблиця 3.3 – Тест оцінки властивого ризику на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

№	Зміст питання	Ризик		
		Високий (95%)	Середній (65%)	Низь- кий (35%)
1	2	3	4	5
I.	Зовнішні фактори Властивого Ризику			
1	Який загальний стан економіки галузі?			
	Спад виробництва			
	депресія			
	зростання ділової активності		+	
2	Чи вплинули негативно на розвиток підприємств у галузі:			
	загальний стан економіки в Україні			+
	ріст рівня інфляції			
	чинне законодавство			
	зміни офіційного обмінного курсу іноземних валют			
	зміни ставки % банків за короткостроковий кредит			
3	Чи відноситься продукція галузі до:			
	конкурентоспроможної		+	
	Енергоємної			+
	Матеріалоемної		+	
	Трудоємної			+
4	Чи залежить галузь від імпорتنих поставок паливно-мастильних матеріалів, енергії, сировини тощо?		+	
5	Чи отримує галузь значні дотації від уряду?	+		

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5
6	Чи спостерігались значні зміни у тенденції прибутковості (збитковості) серед підприємств галузі?		+	
II.	Внутрішні фактори Властивого Ризику			
7	Яка форма власності підприємства?			
	Державна	+		
	приватна і т.д.			
8	Як здійснюється керівництво підприємством?			
	Одноосібне			
	Колегіальне			+
9	Чи має керівництво:			
	достатню кваліфікацію		+	
10	Чи не знаходиться керівництво під чийось впливом?			+
11	Чи здатне керівництво на невиправданий ризик?		+	
12	Чи є причини у керівництва прикрасити фінансовий стан підприємства?		+	
13	Чи існує чіткий розподіл функціональних обов'язків на підприємстві?		+	
14	Чи передбачений організаційною структурою підприємства орган внутрішнього контролю?			
	Ревізійна комісія	+		
	відділ внутрішнього аудиту			
15	Чи усвідомлює керівництво важливість бухгалтерського обліку?		+	
16	Чи немає конфлікту між керівництвом та головним бухгалтером?	+		
17	Чи здійснюються інвентаризації перед складанням річної звітності?			+
18	Чи були випадки крадіжок, зловживань на підприємстві?	+		
19	Чи вистачає підприємству власних оборотних коштів?		+	
20	Чи використовуються підприємством позики?		+	
21	Чи спостерігається високий рівень постійних витрат?			+
22	Чи є підприємство прибутковим?			+
23	Чи були значні фінансові втрати на підприємстві?			+
24	Чи здійснює підприємство кілька видів діяльності?	+		
25	Які форми оплати переважають на підприємстві:			
	Готівкова	+		
	безготівкова			+
	бартерна		+	
26	Чи високий ступінь складності здійснюваних господарських операцій?		+	

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5
27	Чи застосовується на підприємстві:			
	ручна обробка інформації			
	комп'ютерна		+	
28	Чи здійснювались перевірки діяльності підприємства у звітному році:			
	ДПАУ	+		
Усього		8	15	11

Таблиця 3.4 – Тест оцінки системи внутрішнього контролю заробітної плати на ТОВ «Спец тех. постача та агроінвент»

№	Зміст питання	Варіант відповіді, %			Примітки
		0-30	31-70	71-100	
1	2	3	4	5	6
1. Загальні питання					
1	Вид діяльності підприємства: - виробниче - фінансове - комерційне - консультативне			+	
2	Облік на підприємстві ведеться: - автоматизовано - ручним способом - комбіновано		+		
3	Чи є на підприємстві відділ внутрішнього контролю?		+		
4	Чи проводилась аудиторська перевірка у цьому році?	+			
5	Чи були виявлені аудиторами порушення?	+			
6	Чи проводилась податкова перевірка у цьому році?		+		
7	Чи були виявлені порушення під час податкової перевірки?		+		
2. Нарахування заробітної плати					
1	У розпорядженні працівників бухгалтерії є всі необхідні нормативні документи: з оплати праці з нарахування податків		+	+	
2	Яка на підприємстві застосовуються системи оплати праці: погодинна відрядна		+	+	
3	Чи затверджене положення про стимулювання праці наказом ?	+			
4	Чи укладено Колективний договір?	+			
5	Чи затверджене Положення про оплату праці?		+		

Продовження таблиці 3.4

1	2	3	4	5	6
6	Чи затверджений штатний розклад?		+		
7	Чи затверджені розцінки (при відрядній системі оплати праці) ?		+		
8	Чи ведуться табелі обліку робочого часу?		+		
9	Чи відрядна оплата нараховується на підставі нарядів?	+			
10	Чи затверджений графік відпусток?		+		
11	Накази на прийом, звільнення, надання відпусток ведуться: - кадровою службою; - секретарем; - керівником.		+		
12	Чи нарахування заробітної плати і утримання з неї здійснюється автоматизовано?		+		
13	Чи розрахунок внесків на обов'язкове страхування здійснюється автоматизовано?		+		
14	Чи виплачується матеріальна допомога?		+		
15	Чи здійснювалися утримання за виконавчими листами?	+			
16	Чи здійснюються виплати компенсаційного і заохочувального характеру?		+		
17	Чи виплачується заробітна плата шляхом перерахування на рахунок у банку?		+		
18	Чи виплачується заробітна плата натурою?	+			
19	Чи депонована зарплата здавалася в банк?			+	
20	Чи виплачувалася з виручки заробітна плата?	+			
21	Доступ до комп'ютеризованого обліку заробітної плати мають тільки особи, яким необхідний такий доступ у межах службових обов'язків?			+	
22	Чи перевіряється заробітна плата контролюючими органами: податковими органами незалежними аудиторами		+	+	
Усього:		8	19	5	

Для оцінки аудиторського ризику необхідно використовувати професійні судження. Зарубіжна практика аудиту свідчить, що допустимий аудиторський ризик встановлюється на рівні 1-5%.

За допомогою анкетування було встановлено, що властивий ризик становить – 65%, ризик контролю становить – 55%, ризик не виявлення – 6% (ймовірність не знайдення аудитором помилки).

Отже, аудиторський ризик: $AP = 0,65 \times 0,55 \times 0,06 = 0,02145$ тобто 2,1%.

Таким чином, ймовірність складання неправильного аудиторського висновку становить 2,1%.

Програма аудиту заробітної плати наведена в таблиці 3.5

Таблиця 3.5 – Програма аудиту заробітної плати ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми	Аудиторські докази	Виконавець	Термін	Індекс РД
1	2	3	4	5	6	7
1.	Перевірка дотримання положень законодавства про працю і оплату праці	Нормативно-правова	Законодавчо-нормативні акти, внутрішні документи	Кондор І.І.	03.02	РД-1
2.	Перевірка первинної документації з обліку особового складу.	Нормативно-правова, документальна	Нормативні акти, документи первинного обліку особового складу	Кондор І.І.	03.02	РД-2
3.	Перевірка фактичної чисельності працюючих	Нормативно-правова, документально, арифметична	Книга обліку чисельності працюючих, таблиці, розрахункові відомості	Кондор І.І.	03.02	РД-3
4.	Перевірка використання фонду оплати праці	Документальна, арифметична	Розрахункова відомість, відомість обліку фонду оплати	Кондор І.І.	04.02	РД-4
5.	Перевірка первинних документів з нарахування основної заробітної плати	Документальна, арифметична, взаємна	Табель обліку використання робочого часу, наряд на відрядну роботу, штатний розклад	Кондор І.І.	04.02	РД-5
6.	Перевірка правильності, обґрунтованості нарахування премій, надбавок, доплат	Документальна, арифметична	Розпорядчі документи, розрахункова відомість, аналітичний облік	Кондор І.І.	05.02	РД-6

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5	6	7
7.	Перевірка правильності нарахування відпускних	Документальна, арифметична	Накази, довідки, розрахункова відомість, дані аналітичного обліку	Кондор І.І.	06.02	РД-7
8.	Перевірка правильності нарахування виплат допомоги з тимчасової непрацездатності	Нормативно-правова, арифметична, взаємна	Листок непрацездатності, довідки, розрахункова відомість, дані аналітичного обліку	Кондор І.І.	06.02	РД-8
9.	Перевірка правильності визначення та відображення в обліку утримань із заробітної плати відповідно до чинного законодавства та інших утримань	Арифметична	Розрахункова відомість	Кондор І.І.	06.02	РД-9
10	Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку	Порівняння, зустрічна	Головна книга, особові рахунки	Кондор І.І.	07.02	РД-10
11.	Перевірка надання соціальних гарантій та їх відображення в обліку	Нормативно-правова, арифметична	Законодавчо-нормативні акти, внутрішні документи	Кондор І.І.	07.02	РД-11
12.	Перевірка правильності визначення нарахувань на заробітну плату	Нормативно-правова, арифметична	Розрахункова відомість	Кондор І.І.	08.02	РД-12
13.	Перевірка обґрунтованості надання матеріальної допомоги та її відображення в обліку	Документальна	Заяви, накази, розрахункові відомості	Кондор І.І.	08.02	РД-13

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5	6	7
14.	Перевірка правильності визначення забезпечення виплат відпусток, відображення в обліку його створення та використання, відповідності фінансової звітності	Нормативно-правова, арифметична	Довідки, розрахункові відомості, Головна книга	Кондор І.І.	09.02	РД-14
15.	Перевірка правильності визначення та облік депонованої заробітної плати	Документальна, арифметична	Платіжна відомість, платіжні вимоги, виписки банку, Головна книга	Кондор І.І.	10.02	РД-15
16.	Перевірка відповідності інформації Головної книги, Журналу 5, 5А, Відомості до них	Документальна	Головна книга, Журнал 5, 5А, Відомості	Кондор І.І.	13.02	РД-16
17.	Перевірка відповідності інформації облікових регістрів і фінансової звітності	Документальна, взаємна	Головна книга, Журнал 5, 5А, Відомості, фінансова звітність	Кондор І.І.	13.02	РД-17
18.	Перевірка достовірності відображення витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи	Документальна арифметична	Статистична звітність, регістри обліку, Звіт про фінансові результати	Кондор І.І.	15.02	РД-18
19.	Узагальнення результатів перевірки			Кондор І.І.	22.02	

Документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації – робочої та підсумкової. Аудитор повинен документально оформити інформацією, яка є важливою з огляду формування аудиторських доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторська перевірка виконується у відповідності до МСА.

В таблицях 3.6–3.7 наведені робочі документи аудитора.

Таблиця 3.6 – РД-7. Перевірка правильності нарахування відпускних

П.І.Б.	За даними обліку	За даними аудиту						Відхилення гр.2– гр.8
	Нарахована сума відпускних	Розрахунковий період	Нарахована заробітна плата	К-сть календарних днів	Середньоденна з/п	К-сть днів відпустки	Нарахована сума відпускних (гр.6хгр.7)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Мосейко Д.В.	8523,00	12	102277	354	355,13	24	8523,00	-
Двигун О.Д.	7300,00	12	87600	354	247,46	24	5939,00	+1361
Ложко І.І.	7500,00	12	90000	354	254,24	24	6800,00	+800
Фордик О.О.	6400,00	12	76800	354	216,95	24	6400,00	-

Висновок: при перевірці правильності нарахування відпускних встановлено помилки у визначенні суми відпускних, що позначиться на невірному визначенні сум до виплати працівникам підприємства. Неправильно визначена сума відпускних позначиться на невірному розрахунку та перерахуванні у відповідні органи ЄСВ, податку з фізичних осіб, військового збору.

Таблиця 3.7 – РД-9. Перевірка правильності визначення утримань із заробітної плати відповідно до чинного законодавства

П.І.Б.	Місяць	Оподаткований дохід	Податок з доходів фізичних осіб		Відхилення	Військовий збір		Відхилення
			За даними обліку	За даними аудиту		За даними обліку	За даними аудиту	
Косенко О.Д.	Січень	8500,00	1530,0	1530,0	-	127,5	127,5	-
Зойко І.І.	Лютий	7300,00	1314,0	1314,0	-	109,5	109,5	-
Капишко О.О.	Березень	11000,00	1973,0	1980,0	-7,00	165,0	165,0	-
Фордик О.О.	Квітень	10500,00	1890,0	1890,0	-	145,0	157,5	-12,5
Рук Д.З.	Травень	6300,00	1134,0	1134,0	-	94,5	94,5	-
Ронін І.І.	Червень	9300,00	1612,0	1674,0	-62,00	168,0	139,5	+28,5

Висновок: перевірка правильності визначення утримань із заробітної плати відповідно до чинного законодавства показує, що при розрахунку обов'язкових утримань окремим працівникам бухгалтер припустився арифметичної помилки, що позначиться на невірному визначенні сум до виплати працівникам підприємства. Неправильно визначена сума обов'язкових утримань позначиться на невірному розрахунку та перерахуванні до бюджету податку з фізичних осіб, військового збору.

АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ

Аудитором Кондор І.І. проведена аудиторська перевірка заробітної плати ТОВ «Спец тех постача та агроівент» за 2018 рік. Підставою для проведення аудиту є Договір №1 «28» січня 2019 року.

Аудит проводився за участю матеріально-відповідальної особи: головного бухгалтера.

Початок аудиту: 01 лютого 2019 року.

Аудит закінчений: 28 лютого 2019 року.

Документами надання для перевірки є установчі документи, первинні документи з обліку заробітної плати, реєстри бухгалтерського обліку та фінансова звітність.

Загальні відомості про ведення обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

В основі організації документування операцій, пов'язаних із формуванням та змінами у структурі зобов'язань щодо заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» лежать облікові номенклатури.

Основним документом, який регулює порядок нарахування заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент», є колективний договір. У колективному договорі ТОВ «Спец тех постача та агроівент» самостійно встановлює: форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів, умови призначення і розмір надбавок, премій, винагород та інших заохочень.

Посадовий, чисельний склад ТОВ «Спец тех постача та агроівент», фонд оплати праці відображається у штатному розкладі підприємства. Облік особового складу на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» веде відділ кадрів або інша уповноважена вести таку роботу особа. На ТОВ «Спец тех постача та агроівент» використовуються типові форми первинної облікової документації відносяться:

- П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»;
- П-2 «Особова картка працівника»;
- П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;
- П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»;
- П-5 «Табель обліку використання робочого часу».

При перевірці правильності нарахування заробітної плати в частині відпускних було встановлено помилки у визначенні суми відпускних, що позначиться на невірному визначенні сум до виплати працівникам підприємства. Неправильно визначена сума відпускних позначиться на невірному розрахунку та перерахуванні у відповідні органи ЄСВ, податку з фізичних осіб, військового збору.

Перевірка правильності визначення утримань із заробітної плати відповідно до чинного законодавства показує, що при розрахунку обов'язкових утримань окремим працівникам, бухгалтер припустився арифметичної помилки, що позначиться на невірному визначенні сум до виплати працівникам підприємства. Неправильно визначена сума обов'язкових утримань позначиться на невірному розрахунку та перерахуванні до бюджету податку з фізичних осіб, військового збору.

На підставі проведеного аудиту заробітної плати ТОВ «Спец тех постача та агроівент» можна зробити проміжний висновок що облік заробітної плати відповідає вимогам законодавства України. Розрахунки та дані в аналітичному, синтетичному обліку достовірні є належна організація аналізованої ділянки обліку. Дані, що використовуються для фінансової

звітності не містять суттєвих перекручень.

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК

Аудиторську перевірку заробітної плати ТОВ «Спец тех постача та агроівент» проведено згідно з договором №1 від 28 січня 2019 року аудитором Кондор І.І. (сертифікат аудитора № 826 виданий рішенням Аудиторської палати України № 13 від 11 липня 2018 року) фірми «Аудит консалтинг», яка здійснює аудиторську діяльність на підставі ліцензії №88896, виданою Аудиторською палатою України 15 серпня 2015 року.

До обов'язків входило складання висновку на підставі інформації, отриманої в процесі аудиторської перевірки заробітної плати. Відповідальність за складання інформації про заробітну плату несе керівництво підприємства. Була проведена перевірка відповідно до міжнародних стандартів аудиту, які вимагають планування та проведення аудиторської перевірки з метою збору достатньої інформації про відсутність суттєвих помилок у звітах та складання висновку про реальний фінансовий стан.

За даними фінансового обліку та звітності за період з 01 лютого 2019 року до 28 лютого 2019 року аудитором перевірено таку документацію: установчі документи, первинні документи з обліку заробітної плати, реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. Для перевірки було зібрано достатньо даних для висновку.

Фінансова звітність за 2018 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку заробітної плати та достовірно повно представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

Аудитор керувався законодавством України в галузі господарської діяльності та оподаткування, встановленим порядком ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, міжнародними стандартами аудиту.

Надання аудиторських послуг оформлюється актом приймання-передачі, в якому за підписами головного бухгалтера (а за потреби, наприклад, у разі відмови від підписання або виникнення суперечок між сторонами – директора або незалежного експерта) відображається перелік переданих документів.

Акт приймання-передачі аудиторських послуг № 1

25 лютого 2019 року

Підстава : Договір №1 від 28 січня 2019 року з ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Аудиторський висновок щодо аудиту заробітної плати за 2018 рік складений у двох примірниках на одному аркуші.

Переданий Замовнику один примірник.

Вартість виконаних робіт згідно з договором становить 24 000 грн., у тому числі ПДВ 4 000 грн.

Виконавець

Замовник

Таким чином, нами проведений аудит заробітної плати ТОВ «Спец тех постача та агроівент» з документальним оформлення його результатів.

3.2 Удосконалення організації обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Для ефективної організації обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» необхідно розглядати всі етапи обліку в комплексі та взаємопов'язаності. Взагалі бухгалтерський облік заробітної плати складається з оформлення первинних документів, нарахування заробітної плати та інших виплат, нарахування на заробітну плату ЄСВ, здійснення утримань із нарахованої заробітної плати, виплати заробітної плати, відображення витрат на оплату праці в синтетичному та аналітичному обліку, узагальненні інформації, контролю правильності визначення нарахувань та

утримань із заробітної плати, відображення інформації в регістрах обліку, фінансовій звітності, проведення аналізу використання фонду заробітної плати, надання оперативної, достовірної інформації управлінському персоналу.

Технологічний етап один із важливих етапів організації бухгалтерського обліку заробітної плати, тому вважаємо доцільним розглянути саме його основні аспекти. Особливості технологічного етапу організації обліку заробітної плати полягають, перш за все, в постійному взаємозв'язку облікового апарату з усіма структурними підрозділами ТОВ «Спец тех постача та агроівент», індивідуальному спілкуванні з працівниками, великій кількості розрахункових операцій, первинних документів, складанні податкової та статистичної звітності, наданні достовірної інформації для складання фінансової звітності та інші.

Технологічний етап організації бухгалтерського обліку заробітної плати має важливе значення для ефективної, правильно побудованої організації обліку заробітної плати, від результатів якого залежить достовірність та корисність інформації про витрати на оплату праці поточного періоду, фінансовий результат діяльності, прийняття правильних управлінських рішень на майбутні періоди.

При проведенні дослідження організації обліку заробітної плати нами проведений аналіз господарських операцій, які здійснює бухгалтер при нарахуванні, утриманні та узагальненні інформації про витрати на оплату праці. За результатами аналізу ми прийшли до висновку, що всі операції можна поєднати в певні групи, які необхідно здійснити для визначення певного кінцевого результату.

Таким чином, можна стверджувати, що нарахування заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – це бухгалтерська процедура, яка складається з декількох операцій. Таке поєднання операцій в процедури дозволяє створити загальну схему організації обліку заробітної плати.

Визначення бухгалтерських процедур та їх послідовність на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» дозволяє виявити загальний обсяг операцій, трудомісткість праці облікового працівника, а головне:

- визначити перелік необхідних первинних документів, довідок та їх документообіг;
- визначити контрольні моменти за послідовністю виконання бухгалтерських процедур;
- проводити аналіз документального забезпечення організації обліку заробітної плати для його удосконалення та раціоналізації;
- визначати строки надходження необхідних документів, відповідальних за їх надходженням;
- проводити контроль правильності визначення витрат на оплату праці та аналіз заробітної плати за поточний період.

Для якісного виконання бухгалтерських процедур на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» щодо обліку заробітної плати необхідна достовірна інформація, яка може бути отримана з первинних документів. Як правило, суб'єкти господарювання використовують типові форми первинного обліку, затверджені Міністерством статистики України, а також первинні документи, які розробляє суб'єкт господарювання самостійно. Перелік таких документів залежить від особливостей діяльності суб'єкта господарювання, технологічного процесу виробництва продукції, системи організації та форм оплати праці, інших особливостей.

Первинні документи суб'єкта господарювання повинні відображати достовірну інформацію про чисельність, відпрацьований час та виробіток робітників. І саме первинні документи, в яких визначається виробіток робітників, доплати, на сьогодні потребують аналізу, доопрацювання та уточнення, з метою отримання корисної та зрозумілої інформації для аналітичного обліку заробітної плати. Річ у тому, що на практиці, суб'єкти господарювання при нарахуванні індивідуальної заробітної плати використовують безліч доплат задля матеріального заохочення, які доцільно

було б переглянути та визначити основні, щоб зменшити їх кількість. Це у свою чергу позначиться на аналітичному обліку, зменшиться кількість розрахунків та відповідно помилок в них.

Ефективність, раціональність організації бухгалтерського обліку заробітної плати залежить від організації синтетичного обліку заробітної плати. Планом рахунків бухгалтерського обліку для синтетичного обліку заробітної плати передбачено субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Відповідно до Інструкції 291 на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, а саме відображається:

- нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата;
- премії;
- допомога по тимчасовій непрацездатності;
- відпускні;
- інші виплати працівникам.

Таким чином, відповідно до Інструкції 291, структура заробітної плати включає: основну, додаткову заробітну плату, інші виплати працівникам.

Для порівняння, нижче наведена структура заробітної плати відповідно до статті 2 Закону України «Про оплату праці» [19] та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [12] (таблиця 3.8).

Таблиця 3.8 – Аналіз структури заробітної плати відповідно до нормативних документів

Структура заробітної плати відповідно до статті 2 Закону України «Про оплату праці»	Структура заробітної плати відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [12]:
- основна заробітна плата	- поточні виплати
- додаткова заробітна плата	- виплати при звільненні
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати	- виплати по закінченні трудової діяльності
	- інші виплати

Таким чином, ми бачимо, що структура заробітної плати, відповідно до цих документів відрізняється, та Інструкція № 291 [7] передбачає іншу структуру розрахунків за виплатами працівникам, тому постає питання: які види оплати праці поєднувати та на яких рахунках їх відображати.

Науковцями в своїх дослідженнях пропонується безліч варіантів, при цьому не має єдиної думки, але більшість авторів пропонують збільшити кількість субрахунків і відображати на них певні виплати, деталізуючи, класифікуючи надбавки, доплати, премії та інші виплати. Наприклад, пропонується відкрити синтетичні субрахунки відповідно до виплат, передбачених П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [12], за видами надбавок і доплат, за видами компенсаційних виплат і таке інше.

Ми вважаємо, що значна кількість субрахунків збільшує навантаження на обліковий апарат, зменшує корисність інформації, внаслідок її поділення та відображення на різних субрахунках, призводить до збільшення первинних документів, облікових реєстрів. Доцільність субрахунків і корисність інформації на цих субрахунках повинні відповідати потребам управлінського персоналу в її подальшому використанні, а як відомо, основними показниками, які використовуються в економічному, фінансовому аналізі є основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, саме тому вважаємо доцільним впровадження субрахунків, які б відповідали назвам цих показників, тоді структура рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» буде мати вигляд:

- 6611 «Розрахунки за основною заробітною платою»;
- 6612 «Розрахунки за додатковою заробітною платою»;
- 6613 «Розрахунки за іншими заохочувальними і компенсаційними виплатами»;
- 662 «Розрахунки з депонентами»;
- 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

На рисунку 3.1 нами систематизовано документи, в яких послідовно на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» відображається процес обліку від нарахування заробітної плати до її відображення на рахунках обліку.

Оформлення первинних документів для нарахування заробітної плати та передача їх до бухгалтерії			
Первинні документи для нарахування основної заробітної плати		Первинні документи для нарахування додаткової заробітної плати	Первинні документи для нарахування інших заохочувальних та компенсаційних виплат
Табель обліку використання робочого часу ф. № П-5	Документи при відрядній формі оплати праці (форма документів залежить від організації системи обліку виробітку та обсягів робіт)	Листок на доплату до наряду	Наказ керівника
	Наряд на відрядну роботу	Накази керівника про доплати, надбавки, премії, інші виплати	
	Рапорт	Графік відпусток, заява робітника, наказ керівника про надання відпустки	
	Маршрутний лист (маршрутна карта)	Список осіб, які працювали в надурочний час	
	Відомість про виробіток		
		Листок обліку простоїв	
Нарахування заробітної плати працівникам			
Індивідуальний аналітичний облік			
Узагальнення інформації про нарахування заробітної плати			
Розрахункова відомість			
Відображення інформації про нараховану заробітну плату в синтетичному обліку			
6611 «Розрахунки за основною заробітною платою»	6612 «Розрахунки за додатковою заробітною платою»	6613 «Розрахунки за іншими заохочувальними компенсаційними виплатами»	471 «Забезпечення виплат відпусток»

Рисунок 3.1 – Пропозиції щодо організації процесу документального забезпечення обліку зарплати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Запропоновані субрахунки на ТОВ «Спец тех постача та агроінвент» будуть мати корисну інформацію, вже зібрану на одному з субрахунків, для її подальшого використання управлінським персоналом при проведенні аналізу фонду заробітної плати, витрат на оплату праці, прийняття управлінських рішень, щодо виплат працівникам та їх раціоналізації, матеріального стимулювання, виконання функцій заробітної плати.

Пропозиції щодо організації технологічного процесу обліку бухгалтерської процедури щодо нарахування, оподаткування та виплати відпускних наведено в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9 – Пропозиції щодо організації технологічного процесу обліку бухгалтерської процедури щодо нарахування, оподаткування та виплати відпускних на ТОВ «Спец тех постача та агроінвент»

Документ/ операція	Структурні підрозділи	Керівник	Відділ кадрів	Бухгалтерія	Банк
1	2	3	4	5	6
Оформлення графіку надання щорічних відпусток	+	+	+	+	
Оформлення додаткових відпусток за заявою робітника	+	+	+	+	
Наказ керівника про надання відпустки		+	+	+	
Оформлення бухгалтерської довідки розрахунку відпускних:					
- визначення розрахункового періоду				+	
- визначення кількості календарних днів у розрахунковому періоді				+	
- визначення сумарного заробітку за розрахунковий період				+	
- визначення середньоденної заробітної плати				+	
- розрахунок суми відпускних				+	
Розрахунково-платіжна відомість:				+	
- відображення суми відпускних					
- нарахування ЄСВ на суму відпускних				+	
- утримання ПДФО				+	
- утримання військового збору				+	

Продовження таблиці 3.9

1	2	3	4	5	6
- розрахунок суми відпускних до виплати				+	
Оформлення платіжних документів на перерахунок ЄСВ, ПДФО, військового збору				+	
Розрахунково-платіжна відомість: - відображення нарахування відпускних				+	
Відображення нарахування та утримань із суми відпускних в синтетичному обліку				+	
Узагальнення інформації про виплату відпускних в регістрах обліку				+	
Виплата відпускних: - перерахування на поточний рахунок працівника в банку				+	+

Таким чином, організація бухгалтерського обліку заробітної плати потребує постійного аналізу системи організації документообігу та удосконалення відповідно до змін законодавчо-нормативної бази, визначення слабких місць, ефективного використання праці облікових працівників.

3.3 Удосконалення аудиту заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Аудит заробітної плати як і бухгалтерський облік заробітної плати один із самих трудомістких процесів, саме тому потрібно розробити методологію аудиторської перевірки. Для цього необхідно обґрунтовано підходити і для визначення методу перевірки і саме головне – визначення оптимальних аудиторських процедур. Кількість аудиторських процедур і перелік первинних документів повинні бути взаємопов'язаними для визначення контрольної інформації, достовірність якої відображається у регістрах обліку та фінансовій звітності. Аудитор обмежений у часі проведення аудиторської перевірки, тому, для якісного виконання аудиторських

процедур необхідно правильно визначити вибірку перевірки, критерії якості аудиторських процедур, їх кількість, мету і завдання, їх вплив на формування і відображення іншої взаємопов'язаної інформації.

Основним документом аудиторської перевірки, відповідно до якого визначається якість проведеного аудиту є програма аудиту, яка визначає обсяг та перелік аудиторських процедур. Методичних рекомендацій до розробки програми аудиту в Україні не має, а тому форма і зміст обирається суб'єктами аудиторської діяльності довільно і може мати стислий формат, або мати найбільш детальний формат і містити: мету і якість кожної процедури, аудиторські докази, методичні прийоми проведення аудиторської процедури, терміни виконання процедур, відповідальних та інші показники.

Єдиної думки, яка форма програми аудиту є більш правильною та якісною не існує, але обираючи форму програми необхідно мати на увазі, що кожна аудиторська процедура оформлюється робочим документом, яка теж свідчить про якість її виконання. А тому, необхідно розглядати форму програми аудиту і форми робочих документів одночасно, і не повторюючи інформацію у двох документах, наприклад, мета, завдання, якість аудиторської процедури визначаються або у програмі аудиту або у формі робочого документу. Ці питання потребують вирішення, тому що таким чином визначається загальний підхід до оформлення цих документів, мета і завдання кожного з них, їх ефективність, корисність інформації і надасть змогу визначити за якими документами визначаються критерії якості проведення аудиторської перевірки, що на сьогодні є актуальним, визначальним.

Програма аудиту повинна забезпечити виконання завдань аудиту заробітної плати. Для вирішення завдань використовуються аудиторські процедури, а тому вважаємо доцільним використовувати запропоновану схему процесу аудита заробітної плати, яка включає саме завдання аудиту заробітної плати (таблиця 3.10).

Таблиця 3.10 – Запропонована програма аудиту заробітної плати

№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми	Аудиторські докази	Виконавець	Термін	Індекс РД
1	2	3	4	5	6	7
1.	Перевірка внутрішніх документів з оплати праці на їх відповідність законодавчо-нормативним вимогам	Документальна перевірка	Законодавчо-нормативні акти, внутрішні документи з оплати праці			РД-1
2.	Перевірка достовірності особового складу працівників	Документальна перевірка	Кадрова документація			РД-2
3.	Перевірка обліку використання робочого часу	Документальна перевірка, спостереження	Табель використання робочого часу, накази, заяви, лікарняні листки			РД-3
4.	Перевірка правильності нарахування основної заробітної плати	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Табель використання робочого часу, штатний розпис, наряди, довідки, накази, розрахункова відомість			РД-4
5.	Перевірка правильності нарахування додаткової заробітної плати	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Накази, розпорядження, заяви, довідки розрахункова відомість,			РД-5
6.	Перевірка правильності нарахування інших заохочувальних і компенсаційних виплат	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Накази, розпорядження, заяви, довідки розрахункова відомість,			РД-6
7.	Перевірка правильності нарахування виплат за листками непрацездатності	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Листки непрацездатності, довідки, розрахункова відомість			РД-7

Продовження таблиці 3.10

1	2	3	4	5	6	7
8.	Перевірка правильності нарахування відпускних, їх оподаткування, розрахунку утримань із нарахованих сум відпускних та компенсації за невикористану відпустку	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Графік відпусток, заява, наказ довідка, розрахункова відомість, аналітичний облік, синтетичний облік			РД-8
9.	Перевірка обґрунтованості надання матеріальної допомоги та її відображення в обліку	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Заяви, накази, розрахункові відомості,			РД-9
10.	Перевірка правильності визначення та облік депонованої заробітної плати	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Платіжна відомість, платіжні вимоги, виписки банку, Головна книга			РД-10
11.	Перевірка достовірності аналітичного обліку заробітної плати	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Індивідуальні аналітичні рахунки			РД-11
12.	Перевірка достовірності відображення нарахованої заробітної плати в розрахунковій відомості та її відповідності аналітичному обліку	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Розрахункова відомість, індивідуальні аналітичні рахунки			РД-12
13.	Перевірка правильності розрахунку ПДФО	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	розрахункова відомість, синтетичний, аналітичний облік			РД-13
14.	Перевірка правильності визначення утримань із заробітної плати: - військового збору; - за виконавчими листками; - інших утримань	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	розрахункова відомість, синтетичний, аналітичний облік			РД-14

Продовження таблиці 3.10

1	2	3	4	5	6	7
15.	Перевірка правильності нарахування ЄСВ на фонд оплати праці	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Розрахункова відомість, платіжні документи, виписки банку			РД-15
16.	Перевірка правильності і відповідності відображення заборгованості по заробітній платі в регістрах обліку і фінансовій звітності: - за індивідуальними аналітичними рахунками; - у синтетичному обліку: 23, 91, 92, 93, 94, 471, 661, 663; - журналі 5, 5А; - Балансі.	Документальна перевірка, порівняння	Індивідуальні аналітичні рахунки, синтетичні рахунки 23, 91, 92, 93, 94, журнал 5, 5А, відомості, оборотна відомість			РД-16
17.	Перевірка тотожності інформації про витрати на оплати праці у фінансовій звітності: - Баланс; - Звіт про фінансові результати; - Звіт про рух грошових коштів.	Документальна перевірка, порівняння	Головна книга, Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів			РД-17
18.	Перевірка правильності перерахунку нарахованого ЄСВ і утримань із заробітної плати до відповідних органів	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Розрахункова відомість, платіжні документи, виписки банку			РД-18
19.	Перевірка витрат на оплату праці: - за об'єктами обліку; - за видами діяльності; - за структурними підрозділами	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Рахунки 23, 91, 92, 93, 94, кадрова документація, фінансова звітність			РД-19
20.	Перевірка внутрішнього контролю використання фонду оплати праці	Документальна	Акти перевірок, накази, розпорядження.			РД-20

Продовження таблиці 3.10

1	2	3	4	5	6	7
21.	Проведення аналізу витрат на оплату праці	Аналітичні тести	Статистична звітність, калькуляції, накази, довідки бухгалтерії, Головна книга, фінансова звітність			РД-21
22.	Проведення аналізу використання трудових ресурсів	Аналітичні тести	Кадрова документація, планові показники			РД-22
23.	Узагальнення результатів аудиторської перевірки	Документальна, аналітичні тести	Робочі документи, підсумкові документи, довідки-розрахунки.			РД-23

Мета запропонованої програми аудиту заробітної плати – виконання завдань аудиторської перевірки обліку заробітної плати. Виконання кожної із запропонованих аудиторських процедур передбачає виконання певних аудиторських процедур, які обирає аудитор самостійно відповідно до свого бачення, кваліфікації, терміну перевірки, і інших факторів.

Пропонуємо розглянути алгоритм аудиторської перевірки обліку відпускних, який складається з логічної послідовності виконання аудиторських процедур, визначається їх мета, аудиторські докази. Аудиторська перевірка побудована таким чином, що перевіряє операції технологічного процесу бухгалтерського обліку відпускних.

Аудиторську перевірку, як ми вважаємо, доцільно розпочинати не з аналізу та перевірки залишків на рахунках обліку, і у фінансовій звітності, а саме з визначення правильності і достовірності суми нарахованих відпускних і послідовно перевіряти інформацію, яка відображається в аналітичному, синтетичному обліку, регістрах обліку, фінансовій звітності (таблиця 3.11).

Таблиця 3.11 – Запропоновані аудиторські процедури до пункту 8 програми аудиту заробітної плати

№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми	Аудиторські докази	Викона- на- вєць	Тер- мін	Індекс РД
1	2	3	4	5	6	7
8.	Перевірка правильності нарахування, оподаткування, утримань із суми відпускних та компенсації за невикористану відпустку	Документ- тальна перевірка, перераху- нок	Графік відпусток, заява, наказ, бухгалтерська довідка, розрахункова відомість, аналітичний облік, синтетичний облік			РД-8
8.1	Перевірка правильності визначення фактично відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді	Документ- тальна перевірка, перераху- нок	Графік відпусток, наказ, таблиць використання робочого часу, бухгалтерська довідка			РД- 8.1
8.2	Перевірка правильності визначення суми заробітної плати для розрахунку середньоденної заробітної плати	Документ- тальна перевірка, перераху- нок, порівняння	Розрахункова відомість, індивідуальний аналітичний облік, бухгалтерська довідка			РД- 8.2
8.3	Перевірка правильності визначення середньоденної заробітної плати	Документ- тальна перевірка, перераху- нок, порівняння	Розрахункова відомість, індивідуальний аналітичний облік, бухгалтерська довідка			РД- 8.3
8.4	Перевірка правильності нарахованої суми відпускних	Документ- тальна перевірка, перераху- нок, порівняння	Бухгалтерська довідка, розрахункова відомість, аналітичний облік, синтетичний облік			РД- 8.4
8.5	Перевірка правильності розрахунку сум утримань (ПДФО, військовий збір, профспілкові внески)	Документ- тальна перевірка, перераху- нок, порівняння	Розрахункова відомість, аналітичний облік, синтетичний облік			РД- 8.5
8.6	Перевірка правильності нарахування ЄСВ на суму відпускних	Документ- тальна перевірка, перераху- нок	Розрахункова відомість			РД- 8.6

Продовження таблиці 3.11

1	2	3	4	5	6	7
8.7	Перевірка відображення суми нарахованих відпускних та утримань в індивідуальному аналітичному обліку	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Бухгалтерська довідка, розрахункова відомість			РД-8.7
8.8	Перевірка правильності відображення нарахованих відпускних у розрахунковій відомості	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Бухгалтерська довідка, розрахункова відомість			РД-8.8
8.9	Перевірка правильності відображення суми відпускних у синтетичному обліку	Документальна перерахунок, інспекція	Рахунки обліку, Кадрова документація			РД-8.9
8.10	Перевірка правильності визначення забезпечення виплат відпусток	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Бухгалтерська довідка, субрахунок 471, Баланс			РД-8.10
8.11	Перевірка правильності визначення розподілу забезпечення виплат відпусток за структурними підрозділами	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Бухгалтерська довідка, розрахункова відомість			РД-8.11
8.12	Перевірка правильності коригування залишку забезпечення виплат відпускних на звітну дату	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Бухгалтерська довідка, Головна книга, Баланс			РД-8.12

Перевірка правильності нарахування відпускних, їх оподаткування, розрахунку утримань із нарахованих сум відпускних, як і сам процес аудиту заробітної плати, є трудомістким процесом. На стадії планування аудитор приймає рішення, який метод перевірки використовувати: суцільний метод чи вибірковий. Вибірковий метод – це ризик і для клієнта і для аудиторської фірми, і він полягає у тому, що за межами вибірки можуть бути не виявлені помилки і порушення. При аудиторській перевірці витрат на оплату праці і відпускних аудитор, як правило, використовує вибірковий метод, якщо

суцільним методом із за обмеження часу перевірки, або великої кількості працюючих, не можливо провести суцільну перевірку, аудитор на власний ризик визначає: вибірку; аудиторські процедури; послідовність їх виконання; прийоми і способи аудиторської перевірки, аудиторські докази.

Результат і якість аудиторської перевірки буде залежати від правильно визначеної вибірки, а це для аудитора складне питання, не використовуючи статистичні методи визначення вибірки, аудитор, як правило, в залежності від кількості працюючих приймає рішення про перевірку кожного 3-го, 5-го, 10-го і т.д. працівника. Обравши по фамільний список робітників, аудитор розпочинає аудиторську перевірку, виконуючи послідовно заплановані аудиторські процедури.

Вважаємо доцільним розпочинати перевірку з правильності визначення суми нарахованих відпускних за обраними для перевірки працівниками, яка залежить від достовірності двох показників: фактично відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді і визначення середньоденної заробітної плати робітника.

Результати перевірки правильності визначення фактично відпрацьованих робочих днів пропонуємо оформлювати робочим документом, зразок форми якого наведено в таблиці 3.12.

Таблиця 3.12 – Форма робочого документа РД-8.1. Перевірка правильності визначення фактично відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді

№	П.І.Б	Кількість фактично відпрацьованих робочих днів в розрахунковому періоді		Відхилення
		За даними обліку	За даними аудитора	
1	2	3	4	5

Для визначення суми заробітної плати важливе значення мають виплати, які не включаються для визначення середньоденної заробітної плати, і завдання аудитора це перевірити. Для аналізу виплат аудитор

використовує розрахункову відомість, довідку, якщо необхідно, використовуються дані аналітичного обліку. Результати перевірки пропонуємо оформлювати робочим документом РД-8.2, форма якого наведена в таблиці 3.13. Графа 3 робочого документа заповнюється аудитором на підставі довідки бухгалтерії або розрахункової відомості.

Таблиця 3.13 – Форма робочого документа РД-8.2. Перевірка правильності визначення суми заробітної плати для розрахунку середньоденної заробітної плати

№	П.І.Б./місяць	За даними обліку	За даними аудиту				Відхилення (гр.3 – гр. 7)
		Сума заробітної плати для розрахунку середньоденної заробітної плати	Нарахована заробітна плата	Склад виплат, які не входять до розрахунку	Сума, (грн.)	Сума заробітної плати для розрахунку середньоденної заробітної плати (грн.) (гр.4 – гр. 6)	
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	П.І.Б.						
	січень						
	лютий						
	березень						
	квітень						
	травень						
	червень						
	липень						
	серпень						
	вересень						
	жовтень						
	грудень						
	Разом:						

Визначивши достовірність вихідних даних для розрахунку середньоденної заробітної плати аудитор перевіряє арифметичну точність її визначення. Результати перевірки оформлюються робочим документом РД-8.3, форма якого наведена в таблиці 3.14.

Таблиця 3.14 – Форма робочого документа РД-8.3. Перевірка правильності визначення середньоденної заробітної плати

№	П.І.Б.	За даними обліку	За даними аудиту			Відхилення (гр.3 – гр.6)
		Середньоденна заробітна плата (грн.)	Кількість фактично відпрацьованих робочих днів в розрахунковом у періоді	Сума заробітної плати для розрахунку середньоденної заробітної плати (грн.)	Середньоденна заробітна плата (грн.) (гр. 5 / гр. 4)	
1	2	3	4	5	6	7

Метою наступної аудиторської процедури є отримання впевненості аудитора у правильності та достовірності нарахованої суми відпускних. Аудитор перевіряє арифметичну точність розрахунку бухгалтера та результати перевірки пропонуємо оформити у формі робочого документа, який наведено в таблиці 3.15.

Таблиця 3.15 – Форма робочого документа РД-8.4. Перевірка правильності нарахованої суми відпускних

№	П.І.Б.	За даними обліку	За даними аудиту			Відхилення (гр.3 – гр.6)
		Нарахована сума відпускних (грн.)	Кількість днів відпустки	Середньоденна заробітна плата (грн.)	Нарахована сума відпускних (грн.) (гр.4 x гр.5)	
1	2	3	4	5	6	7

Із суми нарахованої суми відпускних, відповідно чинного законодавства, необхідно утримати: ПДФО, військовий збір, профспілкові внески. Аудитору необхідно перевірити правильність їх розрахунку, для виключення помилки розрахунків. Результати перевірки пропонуємо оформлювати робочим документом РД-8.5 (таблиця 3.16).

Таблиця 3.16 – Форма робочого документа РД-8.5. Перевірка правильності розрахунку сум утримань (ПДФО, військовий збір, профспілкові внески)

№	П.І.Б.	За даними обліку			За даними аудиту			Відхилення (гр.3-гр.6 гр.4-гр.7 гр.5-гр.6)
		ПДФО	Військо- вий збір	Проф- спілкові внески	ПДФО	Військо- вий збір	Проф- спілкові внески	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Для отримання більшої впевненості у достовірності відображення суми нарахованих відпускних та її відповідності, аудитор порівнює суму відпускних у розрахунковій відомості, довідки бухгалтера та особистими розрахунками, для цього пропонуємо скласти робочий документ РД-8.8, за формою, яка наведена в таблиці 3.17.

Таблиця 3.17 – Форма робочого документа РД-8.8. Перевірка правильності відображення нарахованих відпускних у розрахунковій відомості

№	П.І.Б.	Сума відпускних, грн.			Відхилення (гр.3-гр.4, гр.3-гр.5)
		Розрахункова відомість	Довідка бухгалтерії	За розрахунками аудитора	
1	2	3	4	5	6

За результатами перевірки достовірності нарахованих сум відпускних працівників, які потрапили до вибірки, аудитор робить висновки, який рівень впевненості він отримав, щоб стверджувати про достовірність і правильність розрахунку відпускних та їх відображення в обліку і фінансовій звітності.

Перевірка правильності відображення нарахованих відпускних у синтетичному обліку має значення для аналізу та оцінки витрат з оплати праці за об'єктами виникнення. Саме тому аудитор перевіряє правильність списання відпускних на відповідні синтетичні рахунки обліку. Результати

перевірки пропонуємо оформлювати робочим документом РД-8.9 за формою, яка наведена в таблиці 3.18.

Таблиця 3.18 – Форма робочого документа РД-8.9. Перевірка правильності відображення суми відпускних у синтетичному обліку

№	П.І.Б.	Структурний підрозділ	За даними обліку		За даними аудитора		Примітки
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	

Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» суб'єкти господарювання повинні створювати забезпечення виплат відпускних, які відображаються у Балансі, тому аудиторю необхідно перевірити правильність розрахунку забезпечень виплат відпускних та достовірність їх відображення у фінансовій звітності. Розрахунок забезпечення виплат відпусток оформлюється бухгалтерською довідкою, яка і є предметом аудиторської перевірки. Результати перевірки пропонуємо оформлювати робочим документом РД-8.10, форма якого наведена в таблиці 3.19.

Таблиця 3.19 – Форма робочого документа РД-8.10. Перевірка правильності визначення забезпечення виплат відпусток

№	Показник	За даними обліку	За даними аудиту	Відхилення
1	2	3	4	5
1	Плановий фонд оплати праці (річний)			
2	Планова сума відпускних			
3	Фактична заробітна плата (за _____ місяць)			
3.1	- усіх працюючих, крім працівників з інвалідністю			
3.2	- працівників з інвалідністю			
4	Коефіцієнт резервування (рядок 2 / рядок 1)			
5	Коефіцієнт резерву на суму ЄСВ:			
5.1	- для усіх працюючих за мінусом робітників з інвалідністю $((1+22\% / 100\%))$			
5.2	- для робітників з інвалідністю $((1+8,41\%) / 100\%)$			

Продовження таблиці 3.19

1	2	3	4	5
6	Сума забезпечення виплат відпусток – для усіх працюючих за мінусом робітників з інвалідністю (ряд.3.1 x ряд.4 x ряд.5.1)			
7	Сума забезпечення виплат відпусток – для робітників з інвалідністю (ряд.3.2 x ряд.4 x ряд.5.2)			
8	Сума забезпечення виплат працівників (ряд.6. + ряд. 7)			

Забезпечення виплат відпусток слід нараховувати щомісяця для кожного структурного підрозділу, заробітна плата яких обліковується на рахунках 15, 23, 91, 92, 93, 94. А тому, визначена сума забезпечень повинна розподілятися між цими структурними підрозділами, а їх розподіл є контрольною функцією правильності розподілу. Для цього необхідно аудиторю виконати аудиторську процедуру, результати якої пропонуємо відобразити у робочому документі РД-8.11, зразок якого наведено в таблиці 3.20.

Таблиця 3.20 – Форма робочого документа РД-8.11. Перевірка правильності визначення розподілу забезпечення виплат відпусток за структурними підрозділами

№	Об'єкти обліку	За даними обліку		За даними аудиту		Відхилення
		Фактичний фонд оплати праці за об'єктами обліку	Сума забезпечення (грн.)	Фактичний фонд оплати праці за об'єктами обліку	Сума забезпечення (грн.) (Фактичний фонд оплати праці по підприємству за місяць / ряд.5)	
1	2	3	4	5	6	7
1	Субрахунок 151 «Капітальне будівництво»					
2	Рахунок 23 «Виробництво»					
3	Рахунок 92 «Адміністративні витрати»					

Продовження таблиці 3.20

1	2	3	4	5	6	7
4	Рахунок 93 «Витрати на збут»					
5	Субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»					
	Разом:					

Таким чином, виконавши аудиторські процедури по перевірці нарахування забезпечення виплат відпускних, аудитор має отримати впевненість у достовірності і правильності визначення забезпечення, його розподілу, а це означає, що аудитор має впевненість і у достовірності, що інформація про витрати на відпустки і забезпечення виплат відпусток не можуть викривити інформацію про витрати на оплату праці у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Закінчити аудиторську перевірку нарахування відпускних пропонуємо перевіркою коригування залишку забезпечення виплат відпускних на звітну дату, результати якої оформити за допомогою робочого документа РД-8.12, форма якого наведена в таблиці 3.21.

Таблиця 3.21 – Форма робочого документа РД-8.12. Перевірка правильності коригування залишку забезпечення виплат відпускних на звітну дату

№	Показник	За даними обліку	За даними аудиту	Відхилення
1	2	3	4	5
1 розділ				
1	Залишок забезпечення виплат відпускних початок звітного періоду:			
	- Балансі			
	- Головній книзі			
2	Нараховані забезпечення на виплату відпускних			
	- бухгалтерська довідка			
	- відображені за кредитом рахунка 471			

Продовження таблиці 3.21

1	2	3			4		5	
2 Розділ								
№	Зміст операції	За даними обліку			За даними аудиту			Відхилення
		Дебет	Кредит	Сума, (грн.)	Дебет	Кредит	Сума, (грн.)	
3	Коригування залишку забезпечення виплат відпускних на кінець звітного періоду							

Наведені пропозиції можуть бути використані в практичній діяльності суб'єктами аудиторської діяльності для вирішення інших завдань аудиту обліку заробітної плати. Кількість аудиторських процедур, які визначає аудитор повинна бути достатньою для отримання впевненості про достовірність інформації про витрати на оплату праці у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. За результатами здійснених аудиторських процедур аудитор робить аналіз виявлених помилок, узгоджує виправлення виявлених помилок з управлінським персоналом і готує підсумкові документи для складання звіту про аудиторську перевірку обліку заробітної плати.

Таким чином, в третьому розділі встановлено:

1. За даними фінансового обліку та звітності за період з 01 лютого 2019 року до 28 лютого 2019 року аудитором перевірено таку документацію: установчі документи, первинні документи з обліку заробітної плати, реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. Для перевірки було зібрано достатньо даних для висновку.

2. Фінансова звітність за 2018 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку заробітної плати та достовірно повно представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

3. За результатами проведеного дослідження встановлено, що організація бухгалтерського обліку заробітної плати повинна бути надійним джерелом якісної інформації для аналізу, контролю та управління витратами на оплату праці. Запропоновано бухгалтерські операції щодо обліку заробітної плати поєднати в певні групи для виконання бухгалтерських процедур, серед яких, наприклад, нарахування, оподаткування та виплати відпускних. Таке поєднання дасть змогу їх аналізувати з точки зору доцільності, визначати перелік необхідних первинних документів, їх рух, контрольні моменти перевірки правильності проведення розрахунків, їх достовірності відображення в синтетичному та аналітичному обліку, регістрах обліку, фінансовій звітності.

4. Встановлено, що значна кількість субрахунків збільшує навантаження на обліковий апарат, зменшує корисність інформації, внаслідок її поділення та відображення на різних субрахунках, призводить до збільшення первинних документів, облікових регістрів. Запропоновані субрахунки та відповідно корисність інформації на цих субрахунках буде відповідати потребам управлінського персоналу в її подальшому використанні, а як відомо, основними показниками, які використовуються в економічному, фінансовому аналізі є основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, саме тому вважаємо доцільним впровадження субрахунків, які б відповідали назвам цих показників.

5. Надані пропозиції щодо організації процесу документального забезпечення обліку зарплати та організації технологічного процесу обліку бухгалтерської процедури щодо нарахування, оподаткування та виплати відпускних.

6. Розроблена програма аудиту заробітної плати з її деталізацією в частині аудиторських процедур щодо перевірки відпускних та запропоновані робочі документи з аудит заробітної плати в частині відпускних, використання яких дозволить підвищити якість перевірки, що позначиться на

запобіганні зловживань в майбутньому. Запропоновані аудиторські процедури для проведення перевірки нарахування відпускних, їх оподаткування, розрахунку утримань із нарахованих сум відпускних, які в логічній послідовності перевіряють інформацію бухгалтерського обліку відпускних.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження встановлено, що організація бухгалтерського обліку заробітної плати повинна бути надійним джерелом якісної інформації для аналізу, контролю та управління витратами на оплату праці. Доведено, що організація бухгалтерського обліку заробітної плати повинна забезпечити реалізацію функцій заробітної плати, саме у такому випадку вона буде ефективною. Від реалізації функцій заробітної плати залежить ефективність системи оплати праці, тому автори статті підтримують науковців, які вважають, що основними функціями заробітної плати є: відтворювальна, регулююча, стимулююча, соціальна.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» [19] заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Організація бухгалтерського обліку заробітної плати будується на підставі законодавчо-нормативної бази та Колективного договору суб'єкта господарювання та саме у Колективному договорі визначаються форми та системи оплати. Суб'єкти господарювання обирають традиційні форми та системи оплати праці, але сучасні вимоги потребують їх перегляду, вдосконалення, простоти використання, врахування міжнародного досвіду. Вважаємо, що організація бухгалтерського обліку заробітної плати повинна забезпечити реалізацію функцій заробітної плати, саме у такому випадку вона буде ефективною. Не дарма вчені й досі намагаються виділити основні функції заробітної плати для сучасного розвитку бізнесу.

Організація обліку заробітної плати на підприємстві має забезпечувати: точність, достовірність надходження інформації щодо працівників; безперервність інформаційних потоків між структурними підрозділами та бухгалтерією підприємства щодо праці; своєчасність обробки первинних

документів з обліку праці та виробітку; повноту облікової реєстрації; своєчасність нарахувань і виплат заробітної плати.

Перелічені завдання вирішуються в розрізі таких складових організації обліку як:

- організації обліку особового складу працівників;
- організація обліку виробітку та робочого часу;
- організація обліку нарахування заробітної плати.

Організація обліку заробітної плати на підприємстві починається з розробки облікової політики. Основним документом, який визначає застосування на підприємстві оплати праці, розміри основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат на підприємстві є Положення про оплату праці.

Організація обліку особового складу здійснюється за такими напрямками:

- визначення нормативної бази;
- визначення складу та чисельності працівників;
- розробка класифікаційної системи щодо особового складу;
- організація носіїв інформації щодо обліку особового складу працівників.

Організація нагромадження інформації щодо виробітку та використання робочого часу має здійснюватися відповідно до графіка руху носіїв первинної інформації – табелів, нарядів тощо. В установлені строки працівники відповідних структурних підрозділів, на яких покладено виконання облікових функцій щодо виробітку та використання робочого часу, передають до бухгалтерії первинні документи.

Для визначення заробітку за платіжний період первинні документи групують по працівниках і дані заносять в «Розрахунково-платіжні відомості» (форма № П-49). В цьому реєстрі ведуть аналітичний облік розрахунків з кожним працівником.

Розрахунки з оплати праці ведуть на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має три субрахунки. За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображається нарахована основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат на підприємстві. Аналітичний облік розрахунків за виплатами працівникам ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Мета аудиту заробітної плати полягає у перевірці та встановленні аудитором законності, достовірності, правильності нарахування основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, інших виплат, оподаткування нарахованої заробітної плати, правильності і достовірності інших утримань із заробітної плати, відображенні інформації на рахунках обліку, в облікових регістрах, правильності узагальнення інформації про фонд оплати праці, визначенні витрат на оплату праці та відображенні у фінансовій звітності відповідно до якісних характеристик фінансової звітності.

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є підприємством оптової торгівлі. Підприємство має складську площу і офісне приміщення в межах міста. Підприємство гарантує високу якість товарів, які мають гарне співвідношення ціни та якості. Підприємство продає товари вищого гатунку, для чого постійно проводить дослідження їх якості.

Первинний облік заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – це первинне спостереження, вимірювання в натуральному і вартісному вираженні, фіксація в носіях облікової інформації – документах. На етапі первинного обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» важливим є факт добору облікових номенклатур, оскільки це є вхідна інформація, яка проходить через увесь обліковий процес. Таким чином, при визначенні облікових номенклатур на етапі первинного обліку

заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» складають перелік усіх об'єктів обліку, які мають бути задіяні в обліковому процесі.

Облік особового складу працівників на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є одним з інформаційних джерел обліку заробітної плати та відповідних розрахунків. Зазначений вид обліку перебуває у віданні відділу кадрів ТОВ «Спец тех постача та агроівент» та охоплює облік осіб, що приймаються на роботу, облік поточного особового складу та облік осіб, що звільняються з відповідної посади. Своєчасність надання відомостей щодо кадрових змін та пересувань безпосередньо впливає на якість обліку нарахування та розрахунків із заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Основним документом, який регулює порядок нарахування заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент», є колективний договір. У колективному договорі ТОВ «Спец тех постача та агроівент» самостійно встановлює: форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів, умови призначення і розмір надбавок, премій, винагород та інших заохочень.

Посадовий, чисельний склад ТОВ «Спец тех постача та агроівент», фонд оплати праці відображається у штатному розкладі підприємства. Облік особового складу на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» веде відділ кадрів або інша уповноважена вести таку роботу особа. поточний облік заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – це обробка, реєстрація і запис даних первинного обліку (документів) в облікові реєстри, угруповання і їх перегруповання з метою отримання необхідної інформації.

Поточний облік заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – це обробка, реєстрація і запис даних первинного обліку (документів) в облікові реєстри, угруповання і їх перегруповання з метою отримання необхідної інформації.

Підсумковий облік заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – завершальний етап облікового процесу, що являє собою

сукупність операцій з формування показників, які відображають результати виробничої і господарської діяльності підприємства за певний період, тобто це складання фінансової звітності. Організація підсумкового обліку залежить від якості організації первинного і поточного обліку.

Показники ліквідності характеризують здатність ТОВ «Спец тех постача та агроівент» розрахуватись за своїми боргами. Розраховані показники оцінки ліквідності показали: коефіцієнт поточної ліквідності впродовж досліджуваного періоду відповідає нормативному значенню при цьому збільшився з 1,007 до 1,49, що свідчить про збільшення платоспроможності та означає про позитивний напрямок змін в роботі ТОВ «Спец тех постача та агроівент». Також спостерігається стрімке зростання коефіцієнту швидкої ліквідності впродовж досліджуваного періоду, що свідчить про збільшення здатності підприємства розрахуватися за своїми боргами не тільки грошовими коштами, але й за необхідності й іншими оборотними активами.

В 2017 році рентабельність активів має тенденцію до зростання та складає 0,09 тобто прибутковість активів ТОВ «Спец тех постача та агроівент» складає 9%, що на 0,041 вище ніж в 2016 році. В 2018 році напрямок змін виявився протилежним та склав 6%, що говорить про зниження ефективності діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Рентабельність виробничих фондів у 2017 р. складає 0,108 або 10,8%. Тенденція зміни цього показника в 2018 році співпала з попереднім показником рентабельності, що підтверджує наявність негативної складової в діяльності досліджуваного підприємства. Показник рентабельності реалізованих товарів знаходяться на однаковому рівні і у 2017 р. складають 0,02, що на 0,01 вище ніж показники 2016 р. Виходячи з результатів аналізу рентабельності можна стверджувати, що ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є прибутковим.

В 2016–2018 рр. значення показника фондівддачі зменшується, що свідчить про неефективність використання основних засобів ТОВ «Спец тех

постача та агроінвент». Коефіцієнт зносу основних засобів показує, яка частина вартості основних засобів перенесена на готову продукцію (списана на витрати діяльності в попередніх періодах). З 2016 по 2018 рр. спостерігається збільшення коефіцієнту зносу основних засобів, що свідчить про сталий рівень фізичного та морального зносу.

За даними фінансового обліку та звітності за період з 01 лютого 2019 року до 28 лютого 2019 року аудитором перевірено таку документацію: установчі документи, первинні документи з обліку заробітної плати, реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. Для перевірки було зібрано достатньо даних для висновку.

Фінансова звітність за 2018 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку заробітної плати та достовірно повно представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що організація бухгалтерського обліку заробітної плати повинна бути надійним джерелом якісної інформації для аналізу, контролю та управління витратами на оплату праці. Запропоновано бухгалтерські операції щодо обліку заробітної плати поєднати в певні групи для виконання бухгалтерських процедур, серед яких, наприклад, нарахування, оподаткування та виплати відпускних. Таке поєднання дасть змогу їх аналізувати з точки зору доцільності, визначати перелік необхідних первинних документів, їх рух, контрольні моменти перевірки правильності проведення розрахунків, їх достовірності відображення в синтетичному та аналітичному обліку, реєстрах обліку, фінансовій звітності.

Встановлено, що значна кількість субрахунків збільшує навантаження на обліковий апарат, зменшує корисність інформації, внаслідок її поділення та відображення на різних субрахунках, призводить до збільшення первинних документів, облікових реєстрів. Запропоновані субрахунки та відповідно корисність інформації на цих субрахунках буде відповідати

потребам управлінського персоналу в її подальшому використанні, а як відомо, основними показниками, які використовуються в економічному, фінансовому аналізі є основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, саме тому вважаємо доцільним впровадження субрахунків, які б відповідали назвам цих показників.

Надані пропозиції щодо організації процесу документального забезпечення обліку зарплати та організації технологічного процесу обліку бухгалтерської процедури щодо нарахування, оподаткування та виплати відпускних.

Розроблена програма аудиту заробітної плати з її деталізацією в частині аудиторських процедур щодо перевірки відпускних та запропоновані робочі документи з аудит заробітної плати в частині відпускних, використання яких дозволить підвищити якість перевірки, що позначиться на запобіганні зловживань в майбутньому. Запропоновані аудиторські процедури для проведення перевірки нарахування відпускних, їх оподаткування, розрахунку утримань із нарахованих сум відпускних, які в логічній послідовності перевіряють інформацію бухгалтерського обліку відпускних.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Кодекс законів про працю в Україні від 10.12.71р. № 322-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
2. Податковий кодекс України: Наказ ПУ від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/kodeks>.
3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ МФУ від 24.05.1995 р. №88. URL: <http://www.dtkk.com.ua>.
4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://www.rada.gov.ua>.
6. Про відпустки: Закон України від 15.11.96 р. № 504/96-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>.
7. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати: Наказ Держкомстату України від 13 січня 2004 р. № 5. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.
8. Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
9. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Наказ МФУ від 20.04.2015 р. №21-5. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15>.
10. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

11. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ МФУ від 31.01.2000 р. № 20. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/showz0085-00>.
12. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ МФУ від 28.10.03р.№ 601. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.
13. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати: Постанова КМУ від 08.02.1995 р. № 100. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF>.
14. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ МФУ від 07.02.2013 р. №73. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
15. Про затвердження переліку видів виплат, здійснених за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Постанова КМУ від 22.12.2010 р. № 1170. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1170-2010-%D0%BF>.
16. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
17. Про збір і облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
18. Про колективні договори і угоди: Закон України від 01.07.1993 № 3356-XII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>
19. Про оплату праці: Закон України від 24.03.95 р. № 108/95-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.
20. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ: КДТЕУ. 2014. 690 с.

21. Білик М.С., Загородній А.Г. Облік, аналіз та аудит: навчальний посібник. Київ: Кондор. 2008. 618 с.
22. Бухгалтерський облік в Україні: навчальний посібник / за редакцією Р.Л. Хом'яка. Львів: «Інтелект-Захід». 2014. 728 с.
23. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. для студ. ВНЗ. Житомир : ПП «Рута», 2003. 444 с.
24. Васильчак С.В., Жидяк О.Р., Полянчич Т.М. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць*. Львів: РВВ НЛТУ України. 2011. Вип. 21.12. С. 152-157.
25. Вербило О.Ф., Мельянкova Л.В. Удосконалення обліку праці та її оплати. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2015. № 17. С. 25–29.
26. Верхоглядова Н. І., Шило В. П., Ільїна С. Б. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навчально-практичний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 536 с.
27. Відпустка – 2019. *Ліга закон*. URL: https://buh.ligazakon.net/ua/aktualno/6480_vdpustka--2019
28. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посібник. Київ. Центр навчальної літератури. 2007. 480 с.
29. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. Аудит: методика і організація: навчальний посібник. Харків: ХНАМГ. 2016. 294 с.
30. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник. Київ: А.С.К. 2012. 266 с.
31. Давидов Г.М. Аудит: навч. посібник. Київ: Т-во «Знання». 2001. 363 с.
32. Дробишева О. О., Домаш Д. В. Економічна сутність, форми та системи оплати праці. *Економічний вісник ЗДІА*. 2014. Вип. 3. С. 48–55.
33. Кадуріна Л.О. Основи аудиту: навчальний посібник. Київ: Видавничий Дім «Слово». 2003. 184 с.
34. Калина А.В. Економіка праці: посібник. Київ: МАУП. 2009. 272 с.

35. Коваленко А.М. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики: навчальний посібник. Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб». 2006. 1024 с.
36. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Київ: Каравела. 2004. 568 с.
37. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ. 2014. с. 373.
38. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.
39. Лікарняні листи в Україні: видача, порядок оплати та оподаткування. *Maanimo*. <https://maanimo.com/ua/indexes/142777-likarnyani-listi-v-ukrayini>.
40. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Організація і методика аудиту: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА напряму підготовки 8.030509 «Облік та аудит» денної та заочної форм навчання. Запоріжжя: ЗДІА. 2014. 288 с.
41. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Фінансовий облік Ч.2: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання. Запоріжжя: ЗДІА, 2015. 276 с.
42. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подмешальська Ю.В., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2018. 602 с.
43. Маркевич А. Є. Економічний зміст та підходи до поняття «заробітна плата». *Ефективна економіка*. 2015. № 2. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3815>
44. Мартин О.М. Заробітна плата як економічна категорія: соціально-економічні аспекти. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.7. С. 233 – 240.

45. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: пер. з англ. / за ред. С.Ф. Голова. Київ: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2012. 736 с.
46. Меліхова Т.О., Єременко М.Р. Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства. *Економічний вісник Донбасу*. Луганськ, 2012. Вип. 1(27). С. 150–155.
47. Меліхова Т.О. Економічне обґрунтування підвищення ефективності зовнішнього аудиту податків. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2010. № 2. С. 131–135.
48. Мельник Т. Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 . Київ, 2006. 20 с.
49. Нападовська Л.В., Добія М., Сандер Ш., Матезіч Р. Теорія бухгалтерського обліку: монографія. Київ: Київ.нац. торг.-екон. ун-т. 2013. 735 с.
50. Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2013. 311 с.
51. Панченко А.М. Особливості методологічного забезпечення аудиту. *Збірник наукових праць студентів, аспірантів і молодих вчених «Молода наука – 2019»*. Запоріжжя: ЗНУ, 2019. Т.5. С. 307–309.
52. Панченко А.М., Подмешальська Ю.В. Удосконалення організації обліку заробітної плати. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. №1. (подана до друку).
53. Подмешальська Ю.В., Чакалова Н.С. Зарубіжний досвід оподаткування заробітної плати в системі обліку. *Ефективна економіка*. 2016. №5. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua>.
54. Подмешальська Ю.В., Бескоста Г.М., Стафійчук К.В. Аудит розрахунків з оплати праці. *Ефективна економіка*. 2017. №12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua>.

55. Подмешальська Ю.В., Резніченко Л.О. Удосконалення методики внутрішнього аудиту заробітної плати як засобу внутрішнього контролю на підприємстві. *Агросвіт*. 2019. №4.С. 88–96. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.4.88.
56. Покатаєва О.В., Кошулинська Г.О. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2015. № 3. С. 139–141.
57. Пономарьова М. С., Гаврилюк Л. А., Чернеча І. І. Політика доходів та організація оплати праці в розвитку соціально-трудоових відносин на засадах інституційного забезпечення. *Вісник ХНАУ. Серія «Економічні науки»*. 2014. № 3. С. 111–126.
58. Савченко В.Я. Аудит : навч. посібник. Київ : КНЕУ. 2015. 322 с.
59. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник. Київ: КНЕУ. 2003. 380 с.
60. Складанна К.І. Методи удосконалення організації оплати праці на підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Запоріжжя, 2017. 20 с.
61. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 407 с.
62. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ: КНЕУ. 2000. 260 с.
63. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник. Київ: А.С.К., 2012. 784 с.
64. Ткаченко Н.А. Напрями удосконалення організації облікового відображення оплати праці в регістрах журнально-ордерної форми. *Економіка АПК*. 2013. № 10. С. 64-71.
65. Толуб'як В.С. Заробітна плата та її вплив на формування фінансових ресурсів системи пенсійного забезпечення. *Теорія та практика державного управління*. 2010. Вип. 2 (29). С. 1-8.

66. Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: підручник. Київ: Знання, 2015. 295 с.
67. Фаріон І. Д., Перевозова І. В. Організація обліку, контролю й аналізу: навчальний посібник. Тернопіль: Економічна думка, 2007. 714 с.
68. Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І. Бухгалтерський облік в Україні: навчальний посібник. Львів: «Інтелект-Захід», 2009. 1088 с.
69. Чабанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: посібник. Київ: Видавничий центр «Академія». 2012. 672 с.
70. Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. Аудит: навч. посібник. Київ: Міленіум, 2002. 466 с.
71. Шкіря Н.Л., Нікульникова Т.Г., Залізняк Н.В. Аудит: навч. посібник. Львів: «Магнолія 2015». 2016. 224 с.

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство

ТОВ "СПЕЦ ТЕХ ПОСТАЧА ТА АГРОІВЕНТ"

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

Територія **ЗАПОРІЗЬКА**

за КОАТУУ

Організаційно-правова форма господарювання

Товариство з обмеженою відповідальністю

за КОПФГ

Вид економічної діяльності

Торгівля автомобілями та легковими автотранспортними засобами

за КОДУ

Середня кількість працівників, осіб

1

за КВЕД

Одиниця виміру: **тис. грн з одним десятковим знаком**

Адреса, телефон **проспект СОБОРНИЙ, буд. 92, Олександрівський р-н, м. ЗАПОРІЖЖЯ, ЗАПОРІЗЬКА обл., 69002 0676123812**

КОДИ		
2018	1	1
		2310136300
		240
		45.11

І. Баланс на 31.12.2016 р.

Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

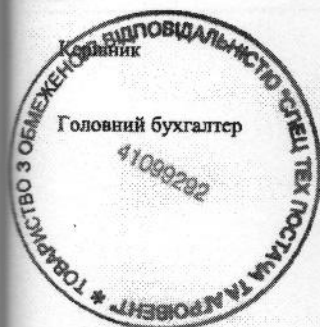
Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	119.4	102.7
первісна вартість	1011	138.6	146.7
знос	1012	(19.2)	(44)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	119.4	102.7
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	523.2	801.1
у тому числі готова продукція	1103		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	24	89.2
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	.2	
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		28.2
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	3.5	
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190	34.5	
Усього за розділом II	1195	585.4	918.5
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	704.8	1021.2

Гривня	Код рідка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1	1
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	46.6	107.7
Неоплачений капітал	1425	()	()
Усього за розділом I	1495	47.6	108.7
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	421.4	756.3
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	3.2	
розрахунками з оплати праці	1630		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	232.6	156.2
Усього за розділом III	1695	657.2	912.5
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	704.8	1021.2

2. Звіт про фінансові результати
за **Рік 2016**

Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1496.9	1372
Інші операційні доходи	2120		0
Інші доходи	2240		0
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	1496.9	1372
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(824.2)	(741.8)
Інші операційні витрати	2180	(611.6)	(273.8)
Інші витрати	2270	()	(348.2)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(1435.8)	(1363.8)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	61.1	8.2
Податок на прибуток	2300	(11)	(1.5)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	50.1	6.7



Вашук
(підпис)

[Signature]
(підпис)

Івашук Богдан Олександрович

(ініціали, прізвище)

(ініціали, прізвище)

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство

Дата (рік, місяць, число)

ТОВ "СПЕЦ ТЕХ ПОСТАЧА ТА АГРОІВЕНТ"

за ЄДРПОУ

Територія ЗАПОРІЗЬКА

за КОАТУУ

Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю

за КОПФГ

Вид економічної діяльності Торгівля автомобілями та легковими автотранспортними засобами

за КОДУ

Середня кількість працівників, осіб 1

за КВЕД

Одиниці виміру: тис. грн з одним десятковим знаком

Адреса, телефон проспект СОБОРНИЙ, буд. 92, Олександрівський р-н, м. ЗАПОРІЖЖЯ, ЗАПОРІЗЬКА обл., 69002 0676123812

КОДИ		
2018	1	1
		2310136300
		240
		45.11

1. Баланс на 31.12.2017 р.

Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

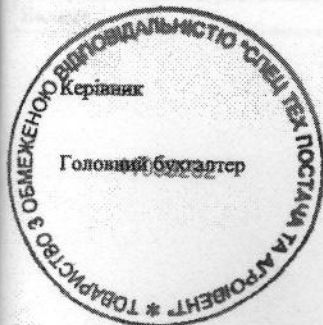
Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	102.7	86.1
первісна вартість	1011	146.7	146.7
знос	1012	(44)	(60.6)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	102.7	86.1
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	801.1	639.4
у тому числі готова продукція	1103		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	89.2	138.4
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	28.2	
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	918.5	777.8
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	1021.2	863.9

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного період
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1	1
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	107.7	203.2
Неоплачений капітал	1425	()	()
Усього за розділом I	1495	108.7	204.2
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	756.3	645.8
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	156.2	13.9
Усього за розділом III	1695	912.5	659.7
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	1021.2	863.9

**2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2017**

Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1152.6	1496.9
Інші операційні доходи	2120		0
Інші доходи	2240		0
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	1152.6	1496.9
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(1056.3)	(824.2)
Інші операційні витрати	2180	()	(611.6)
Інші витрати	2270	(.8)	()
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(1057.1)	(1435.8)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	95.5	61.1
Податок на прибуток	2300	(17.2)	(11)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	78.3	50.1



(Handwritten signature)
(підпис)

(Handwritten signature)
(підпис)

Івашук Богдан Олександрович

(ініціали, прізвище)

(ініціали, прізвище)

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство **ТОВ "СПЕЦ ТЕХ ПОСТАЧА ТА АГРОІВЕНТ"** Дата (рік, місяць, число) за СДРПОУ
 Територія **ЗАПОРІЗЬКА** за КОАТУУ
 Організаційно-правова форма господарювання **Товариство з обмеженою відповідальністю** за КОПФГ
 Вид економічної діяльності **Виробництво абразивних виробів** за КОДУ
 Середня кількість працівників, осіб **1** за КВЕД
 Одиниця виміру: **тис. грн з одним десятковим знаком**
 Адреса, телефон **вулиця МАГІСТРАЛЬНА, буд. 100, корпус а, ШЕВЧЕНКІВСЬКИЙ р-н, м. ЗАПОРІЖЖЯ, ЗАПОРІЗЬКА обл., 69084** **0665509681**

КОДИ		
2019	1	1
		2310137500
		240
		23.91

1.Баланс на 31122018 р.

Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006

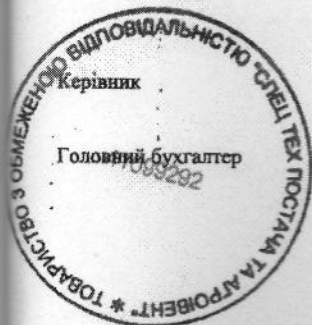
Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I.Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	86.1	69.5
первісна вартість	1011	146.7	146.7
знос	1012	(60.6)	(77.2)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	86.1	69.5
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	639.4	544.9
у тому числі готова продукція	1103		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	138.4	
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	777.8	544.9
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	863.9	614.4

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1	1
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	203.2	248.2
Неоплачений капітал	1425	()	()
Усього за розділом I	1495	204.2	249.2
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	645.8	361.8
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	13.9	3.4
Усього за розділом III	1695	659.7	365.2
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	863.9	614.4

2. Звіт про фінансові результати
за **2018**

Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	796.6	1152.6
Інші операційні доходи	2120	8.1	
Інші доходи	2240		
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	804.7	1152.6
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(672.2)	(1056.3)
Інші операційні витрати	2180	(87.5)	()
Інші витрати	2270	()	(.8)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(759.7)	(1057.1)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	45	95.5
Податок на прибуток	2300	(8.1)	(17.2)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	36.9	78.3



(підпис)

(підпис)

Будаєва Юлія Олександрівна

(ініціали, прізвище)

(ініціали, прізвище)