

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ
ІМ. Ю.М. ПОТЕБНИ ЗНУ

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

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)
(рівень вищої освіти)

на тему Формування системи обліку та аудиту нарахованих зарплатних плати на ФОВ «Віннівка»

Виконав: студент 2 курсу, групи 2.0710-ОАКз
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

освітньої програми Облік, аналіз, контроль в управління підприємствами
(код і назва освітньої програми)

спеціалізації _____
(код і назва спеціалізації)

Робота виконана Оксаною Савченко
(ім'я та прізвище)

Керівник с.е.м. доктор Роткоб І.К.
(код, ім'я, звання, науковий ступінь, прізвище та ініціал)

Рецензент с.е.м. доктор Козменко О.В.
(код, ім'я, звання, науковий ступінь, прізвище та ініціал)

до захисту
МФ

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ
ІМ. Ю.М. ПОТЕБНИ ЗНУ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

(код та назва)

Освітня програма Облік, аналіз, контроль в управлінні підприємствами

(код та назва)

Спеціалізація _____

(код та назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

« 20 » 06 20 21 року

ЗАВДАННЯ
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Забує Олександрів

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проєкту) Формування системи обліку та аудиту нарахування зарплати мати на ПОВ «Світловка»

керівник роботи Господаров Ігор Костянтинович

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

затверджені наказом ЗНУ від « 20 » 06 20 21 року № 895-С

2. Строк подання студентом роботи 01.12.2021

3. Вихідні дані до роботи Замовлено-нормативне бюро, періодичні видання, література, фінансово-технічна документація підприємства

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) 1. Теоретичні основи формування системи обліку та аудиту нарахування зарплати плати на підприємстві.

2. Формування системи обліку нарахування зарплати мати та плати фінансово-технічного підприємства «ПОВ Світловка»

3. Формування програми формування системи обліку та аудиту нарахування зарплати мати з ПОВ Світловка

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень) Мат. об'єкт по плану дослідження. Сформулювати питання задавши складу всіх статей по розряду та вказавши порядок нарахування по вказаній їм програмі обліку розрахувати за вказаними профілем і інші статті між розрахунків. Зробити діаграму І.С. по розряді вказаній програмі аудиту. Вказати для програми

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Роданів І.І. доцент	<i>Роданів</i>	<i>Роданів</i>
2	Роданів І.І. доцент	<i>Роданів</i>	<i>Роданів</i>
3	Роданів І.І. доцент	<i>Роданів</i>	<i>Роданів</i>

7. Дата видачі завдання 20.09.2021

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Срок виконання етапів роботи	Прізвище
1	Складання робочого плану, встановлення предмету, мети та завдань дослідження	вересень 2021	Роданів
2	Огляд літературних джерел, періодичних та наукових видань з теми дослідження	вересень 2021	Роданів
3	Робота над 1 розділом	вересень 2021	Роданів
4	Робота над 2 розділом	вересень 2021	Роданів
5	Робота над 3 розділом	вересень 2021	Роданів
6	Підготовка до публікації наукової статті та тез доповіді	вересень 2021	Роданів
7	Оформлення роботи згідно ДСТУ та методичних рекомендацій	листопад 2021	Роданів
8	Попередній захист роботи	листопад 2021	Роданів
9	Нормоконтроль	листопад 2021	Роданів
10	Підготовка остаточного варіанту роботи, автореферату, презентаційного матеріалу, доповіді	грудень 2021	Роданів
11	Захист роботи	грудень 2021	Роданів

Студент

Роданів

(підпис)

Роданів О.О.

(ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проекту)

Роданів

(підпис)

І.І. Роданів

(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер

Роданів

(підпис)

І.І. Роданів

(ініціали та прізвище)

АНОТАЦІЯ

Рябчук О.О. Формування системи обліку та аудиту нарахування заробітної плати на ТОВ «Семенівське».

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 - Облік і оподаткування, науковий керівник Феофанов Л.К. Запорізький національний університет. Інженерний навчально-науковий інститут ім. Ю.М. Потебні, кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2021.

Досліджено теоретичні основи формування системи обліку та аудиту нарахування заробітної плати на підприємстві. Показано облік нарахування заробітної плати, проаналізовано фінансовий стан ТОВ «Семенівське». Проведено аудит нарахування заробітної плати, надані шляхи щодо удосконалення обліку та аудиту нарахування заробітної плати у ТОВ «Семенівське».

Ключові слова: ОБЛІК, АУДИТ, НАРАХУВАННЯ, ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ФІНАНСОВИЙ СТАН, УДОСКОНАЛЕННЯ

ABSTRACT

Riabchuk O. Formation of a system of accounting and audit of payroll for LLC "Semenivske".

Qualification work for a master's degree in specialty 071 - Accounting and Taxation, supervisor Feofanov LK Zaporizhia National University. Engineering Educational and Scientific Institute them. Yu.M. Needed, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, 2021.

The theoretical bases of formation of the system of accounting and audit of salary accrual at the enterprise are investigated. The accounting of salary accrual of Semenivske LLC is shown. The financial condition of Semenivske LLC was analyzed. An audit of salary accrual in Semenivske LLC was conducted. Ways to improve the accounting and audit of payroll at Semenivske LLC are provided.

Keywords: ACCOUNTING, AUDIT, ACCRUALS, SALARIES
FINANCIAL STATUS, IMPROVEMENT

АННОТАЦИЯ

Рябчук О.А. Формирование системы учета и аудита начисления заработной платы на ООО «Семеновское».

Квалификационная работа по получению степени высшего образования магистра по специальности 071 - Учет и налогообложение, научный руководитель Феофанов Л.К. Запорожский национальный университет. Инженерный учебно-научный институт им. Ю.М. Потемки, кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2021.

Исследованы теоретические основы формирования системы учета и аудита начисления заработной платы на предприятии. Показан учет начисления заработной платы ООО «Семеновское», проанализировано финансовое состояние ООО «Семеновское». Проведен аудит начисления заработной платы в ООО «Семеновское», предоставлены пути совершенствования учета и аудита начисления заработной платы в ООО «Семеновское».

Ключевые слова: УЧЕТ, АУДИТ, НАЧИСЛЕНИЕ, ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ ФИНАНСОВЫЙ СОСТОЯНИЕ, УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ.

ЗМІСТ

ВСТУП

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Концептуальні основи заробітної плати

1.2 Облік нарахування заробітної плати на підприємстві

1.3 Методика проведення аудиту нарахування заробітної плати

2 ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «СЕМЕНІВСЬКЕ»

2.1 Загальна характеристика ТОВ «Семенівське»

2.2 Облік нарахування заробітної плати ТОВ «Семенівське»

2.3 Аналіз фінансового стану ТОВ «Семенівське»

3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ У ТОВ «СЕМЕНІВСЬКЕ»

3.1 Аудит нарахування заробітної плати у ТОВ «Семенівське»

3.2 Шляхи щодо удосконалення обліку нарахування заробітної плати на ТОВ «Семенівське»

3.3 Шляхи щодо удосконалення аудиту нарахування заробітної плати на ТОВ «Семенівське»

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У сучасному світі оплату за свою працю отримують усі працівники незалежно від форми власності підприємства. Наприкінці кожного звітного періоду у підприємства виникає зобов'язання розрахуватись з працівниками за відпрацьований час. Питання дуже актуальне та різноманітне, періодично відбуваються зміни у законодавстві, тому існує багато особливостей при нарахуванні заробітної плати, що потрібно враховувати при веденні обліку та проведенні аудиту для підвищення ефективності управління підприємством.

Розгляду питань обліку та аудиту нарахування заробітної плати сприяли роботи наступних вчених: Бондаря В.П., Бутинця Ф.Ф., Гордієнка Н.І., Кулаковської Л.П., Макаренка А.П., Меліхової Т.О., Усача Б.Ф., та інших.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту Інженерного навчально-наукового інституту Запорізького національного університету «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством» (державний реєстраційний номер: 0120U105606). Автором запропоновано вдосконалення обліку та аудиту нарахування заробітної плати на ТОВ «Семенівське».

Мета та завдання роботи. Метою дослідження є розробка пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту нарахування заробітної плати у ТОВ «Семенівське»

Реалізація мети роботи зумовила необхідність виявлення і розв'язання наступного комплексу завдань:

- дослідити теоретичні основи формування системи обліку та аудиту нарахування заробітної плати на підприємстві;
- показати облік нарахування заробітної плати ТОВ «Семенівське»;

- проаналізувати фінансовий стан ТОВ «Семенівське»;
- провести аудит нарахування заробітної плати у ТОВ «Семенівське»;
- надати шляхи щодо удосконалення обліку та аудиту нарахування заробітної плати на ТОВ «Семенівське».

Об'єктом дослідження є процес обліку та аудиту нарахування заробітної плати у ТОВ «Семенівське».

Предметом дослідження є теоретико-методичні підходи щодо обліку та аудиту нарахування заробітної плати.

Інформаційною базою магістерської роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, інтернет-ресурси, а також дані обліку і звітності ТОВ «Семенівське».

Наукова новизна отриманих результатів полягає в:

- удосконаленні обліку нарахування заробітної плати шляхом впровадження: довідкових відомостей нарахування заробітної плати за фактично відпрацьований час, відповідності розміру нарахованої заробітної плати встановленому рівню мінімальної заробітної плати, своєчасності виплати заробітної плати, виплати заробітної плати натуральною продукцією, відповідності ЄСВ мінімальному та максимальному рівню, що надасть змогу покращити облік заробітної плати у ТОВ «Семенівське» та забезпечить правильність, своєчасність, законність відображення її в звітності;

- удосконалено аудит нарахування заробітної плати шляхом розробки та впровадження: анкети, загального плану аудиту, програми аудиту, робочих документів аудитора, що надасть змогу аудитору вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити ефективності роботи ТОВ «Семенівське».

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості впровадження практичних рекомендацій у діяльність ТОВ «Семенівське», що

дозволить підвищити ефективність обліку та аудиту нарахування заробітної плати на підприємстві (довідка про впровадження № ___ від _____).

Методи дослідження. У процесі виконання роботи використано загальнонаукові 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.

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на XXV науково-технічній конференції студентів, магістрантів, аспірантів, молодих вчених та викладачів, доповідь на тему «Особливості оплати праці робітників підприємства», м. Запоріжжя 24-27 листопада 2020р.

Основні пропозиції автора щодо удосконалення методики обліку та аудиту запасів знайшли відображення у статті:

Меліхова Т. О., Феофанов Л. К., Рябчук О. О. Удосконалення фінансового обліку та аудиту заробітної плати для підвищення ефективності управління підприємством. *Економіка та держава*. 2021. № 10. С. 86–92.
DOI: [10.32702/2306-6806.2021.10.86](https://doi.org/10.32702/2306-6806.2021.10.86)

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на ___ сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі ___ рисунки та ___ таблиць. Робота містить ___ додатків. Список використаних джерел складається із ___ найменувань.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Концептуальні основи заробітної плати

Облік нарахування заробітної плати є досить складною проблематикою, яка вимагає правильної організації та методичного забезпечення обліку та аудиту. Питання нарахування заробітної плати розглядається в нормативних документах та розкривається в працях провідних науковців [19].

Поняття «заробітна плата» трактується науковцями і практиками по-різному. Деякі визначення поняття «заробітна плата» представлено у таблиці 1.1 [52].

Таблиця 1.1 – Визначення «заробітна плата» з різних джерел

Джерело	Трактування визначення «заробітна плата»
1	2
В. Петті, Д. Рікардо [62, с. 13]	Вважали, що зарплата є грошовим виразом «мінімуму засобів існування».
А. Сміт [62, с.457]	Говорив, що заробітна плата включає в себе вартість життєвих засобів людини, щоб вона могла «працювати».
К. Маркс [62, с. 231]	Розробив теорію заробітної плати як грошового виразу вартості і ціни робочої сили, тобто робітник продає не працю, а робочу силу (здатність до праці).
В.Мандибура та В.Тимофеев [4, с. 316]	Стверджують, що заробітна плата це грошова винагорода, яку отримує працівник за роботу протягом певного часу (рік, тиждень, день).
С.Ф. Покропивний [58 с. 25]	«заробітна плата як економічна категорія відображає відносини між найманими працівниками і роботодавцями щодо розподілу новоствореної вартості (доходу). Якщо для перших заробітна плата є основною формою доходу, то для інших – елементом витрат на виробництво, чинником конкурентоспроможності продукції, складовою доходу підприємства»
М.Д. Ведерников [44, с. 47]	заробітна плата є первинним доходом домашніх господарств, який передбачає винагорода в грошовій або натуральній формі, що має бути виплачена роботодавцем найманому працівнику за роботу, виконану у звітному періоді
О.А. Грішнова [46 с. 12]	розглядає поняття «заробітна плата» з кількох позицій: з позицій економічної теорії, з позицій ринкової економіки, з позицій економіки праці, з позицій найманого працівника та з позицій підприємця.

Продовження таблиці 1.1

1	2
О.Д. Зайкін, С.І.Шкурко, А.Ю. Паешерстник, О.І. Процевський [7, с. 432]	Визнали той факт, що заробітна плата – це елемент трудового правовідношення, що право на її одержання виникає з початком роботи і є результатом виконання останньої.
В.Мандибура та В.Тимофєєв [4, с. 316]	Стверджують, що заробітна плата це грошова винагорода, яку отримує працівник за роботу протягом певного часу (рік, тиждень, день).
О. Воронін [4, с. 276]	Стверджує, що вартість робочої сили – це насамперед абстрактна, теоретична категорія. Взаємовідносини між роботодавцем і найманим працівником на ринку праці і, головне, у сфері оплати праці, мають схожість до орендних відносин.
Теорія А.Маршала [6, с. 765]	Засвідчує, що в основі товару робоча сила є не тільки принцип граничної корисності, попит та пропозиція, а й витрати, які забезпечують корисність цінність робочої сили у процесі виконання нею покладених функцій.

При відображенні в обліку та фінансовій звітності нарахування заробітної плати необхідно дотримувати вимоги інших нормативних документів (таблиця 1.2) [70].

Таблиця 1.2 – Законодавчо-нормативна база з обліку нарахування заробітної плати

Назва законодавчо-нормативної бази	Основні призначення
1	2
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [12]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [13]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності.
Кодекс законів про працю України [1]	Визначає питання державного і договірному регулювання оплати праці, прав працівників на оплату праці та їх захисту.
Податковий кодекс України [11]	Визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Продовження таблиці 1.2

1	2
Закон України «Про оплату праці» [2]	Визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання (далі – підприємства), а також з окремими громадянами та сфери державного і договірною регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати.
Закон України «Про відпустки» [3]	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.
Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [4]	Визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку.
Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [5]	Визначає правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування, гарантії працюючих громадян щодо їх соціального захисту у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, вагітністю та пологами, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, охорони життя та здоров'я.
Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування № 449 [18]	Визначає процедуру нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) страхувальниками, визначеними Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», нарахування і сплати фінансових санкцій, стягнення заборгованості зі сплати страхових коштів органами доходів і зборів.
Інструкція зі статистики заробітної плати № 5 [14]	Містить основні методологічні положення щодо визначення показників оплати праці у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати найманих працівників.
Інструкція про застосування	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом

Продовження таблиці 1.2

1	2
Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [19]	подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності.
Порядок обчислення середньої заробітної плати № 100 [13]	Визначає порядок обчислення середньої заробітної плати для оплати часу щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або для виплати компенсації за невикористані відпустки.
Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням № 1266 [16]	Визначає механізм обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням на випадок безробіття, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності (далі – страхові виплати), у разі настання страхового випадку, а також оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, установи, організації або фізичної особи, яка використовує працю найманих працівників (далі – роботодавці).
Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування [10]	Визначають принципи та загальні правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян в Україні.

Слід зауважити, що законодавство про працю складається з Кодексу законів про працю України та інших актів законодавства України, прийнятих відповідно до нього [90].

Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» розрахунки з оплати праці включають:

- 1) поточні виплати, до яких відносять:
 - заробітну плату згідно окладів і тарифів;
 - інші нарахування з оплати праці (щорічну, додаткову та інші види відпусток;

– оплату за час виконання працівниками державних та громадських обов'язків у робочий час; порядок нарахування заробітної плати за час перебування у відрядженні тощо;

– виплати за невідпрацьований час (оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності робітника за рахунок коштів підприємства, виплати у зв'язку з витратами, пов'язаними з народженням або похованням тощо;

2) виплати при звільненні працівника;

3) виплати у зв'язку з припиненням трудової діяльності (суми одноразової допомоги залежно від стажу);

4) виплати інструментами власного капіталу (премії за виконання і перевиконання плану);

5) інші довгострокові виплати (суми цільової матеріальної допомоги або суми, які надаються на термін більше одного року без відсотків і підлягають поверненню) [35].

Тарифна система оплати праці – це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, вміння її виконання, відповідальності, значення галузі та інших факторів, що характеризують якісний бік праці [25].

Заробітна плата поділяється на основну та додаткову. Також до її складу входять інші заохочувальні та компенсаційні виплати (рисунок 1.1) [41].

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу, яка встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців [72].

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій тощо [79].

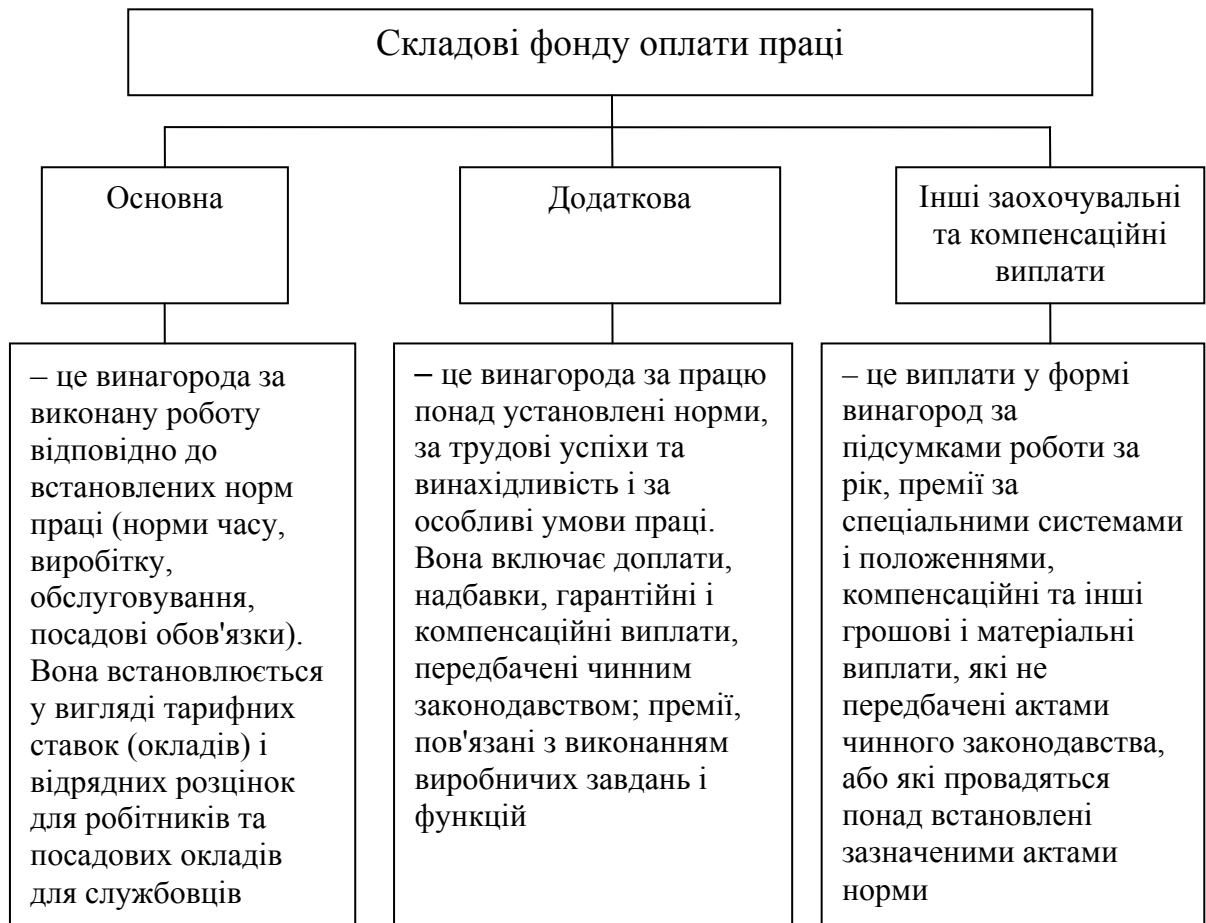


Рисунок 1.1 – Складові Фонду оплати праці

До складу додаткової заробітної плати належать доплати та надбавки:

- кваліфікованим працівникам, що зайняті на особливо відповідальних роботах, за високу кваліфікаційну майстерність;
- керівникам, спеціалістам, службовцям за високі досягнення в праці або виконання особливо важливих завдань
 - за сумісництво професій, розширення зон обслуговування;
 - за роботу в тяжких, шкідливих, особливо шкідливих умовах;
 - за роботу у вихідні дні, що є робочими, за графіком у нічний час;
 - бригадирам за керівництво бригадою;
 - персональні надбавки;
 - інші надбавки та доплати, передбачені законодавством [85].

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік (13 зарплата), премії за

спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства, або які проводяться понад встановлені зазначеними актами норми:

- оплата простою не з вини робітника;
- суми, що виплачуються робітникам, які перебувають у відпустці з ініціативи адміністрації;
- надбавки та доплати, непередбачені законодавством;
- винагороди за відкриття, авторські винагороди;
- виплати працівникам, що працюють на території радіоактивного забруднення;
- сума наданих трудових та соціальних пільг [61].

Система оплати праці – спосіб обчислення розмірів винагороди. Що підлягає виплаті працівникам підприємств згідно із здійсненими ними витратами праці або за результатами роботи. Основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (рисунок 1.2) [37].

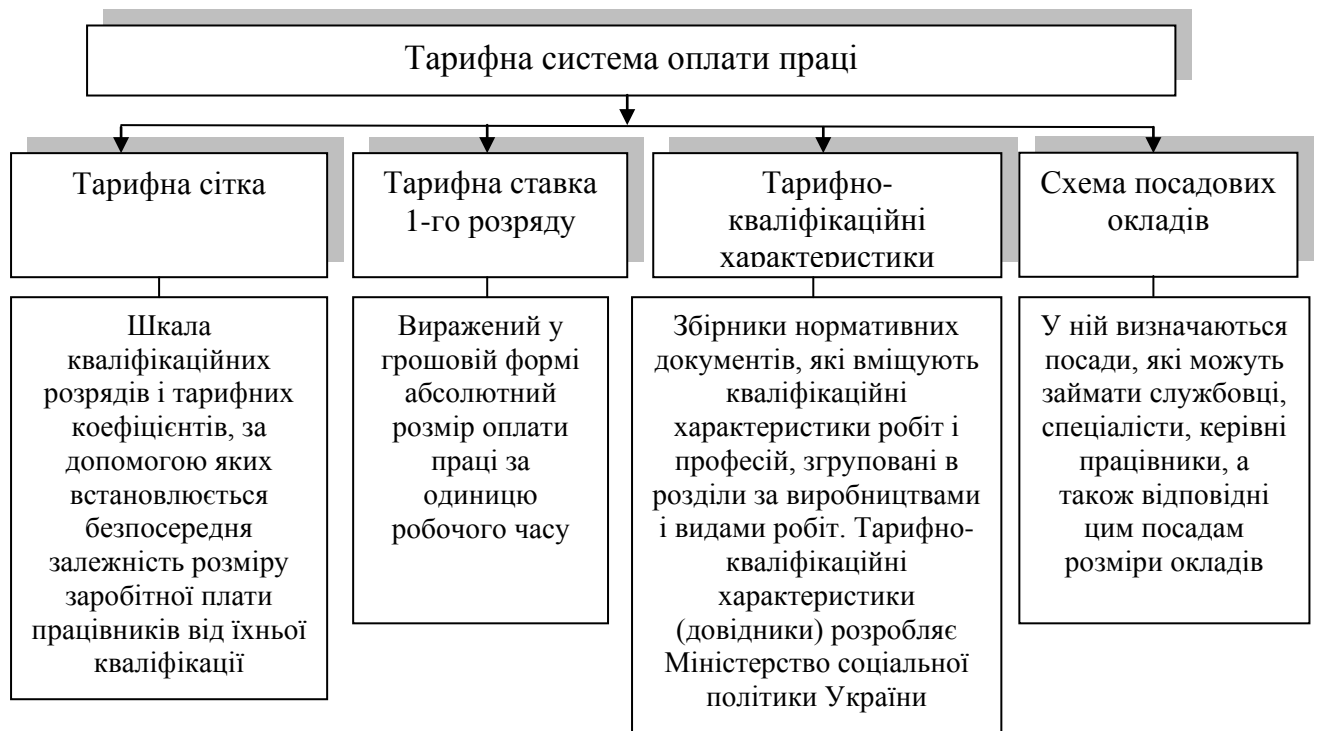


Рисунок 1.2 – Тарифна система оплати праці та її складові

Система оплати праці – спосіб обчислення розмірів винагороди, що підлягає виплаті працівникам підприємства згідно зі здійсненими ними витратами праці або за результатами роботи [55].

Організація оплати праці на підприємстві передбачає:

1. Нормування праці – дозволяє встановити співвідношення між витратами праці та її оплатою, визначити кількісну міру праці у вигляді норм часу, норм виробітку, нормованих завдань та ін.

2. Визначення системи оплати праці. В теперішній час в Україні, в основному, використовується тарифна система оплати праці, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики, контрактна система.

3. Вибір форми оплати праці. Форма оплати праці визначає порядок нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам. Регулюють заробітну плату форми і системи праці, які наведені на рисунку 1.3 [26].

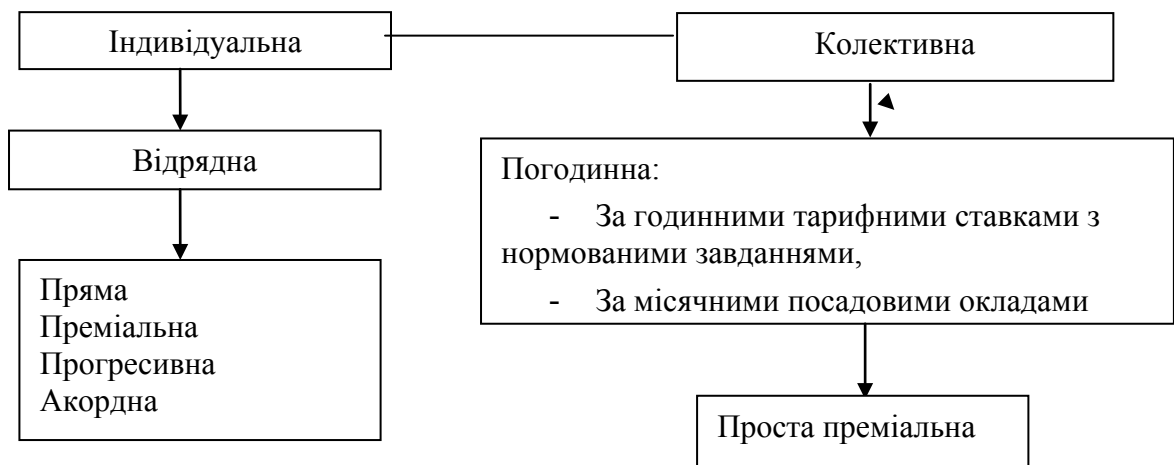


Рисунок 1.3 – Схема основних форм та систем оплати праці

Система оплати праці – це сукупність правил, які визначають співвідношення між мірою праці й мірою винагороди працівників [48].

Основними формами оплати праці і відповідно обліковими показниками є відрядна (індивідуальна) і погодинна (колективна). При відрядній оплаті праці заробітна плата робітників прямо залежить від обсягу виконання роботи і розміру розцінки. Цю форму використовують при оплаті тим робітникам, праця яких підлягає нормуванню [75].

Відрядна оплата праці складається з таких систем: прямої, прогресивної, акордної і преміальної [90].

При погодинній формі заробіток працівника залежить від відпрацьованого ним часу і тарифної ставки (окладу) за одну годину [101].

При погодинній формі оплати праці мірою праці виступає кількість відпрацьованих годин, а заробітну плату найманому працівникові нараховують у відповідності до встановленої йому годинної тарифної ставки (посадового окладу) за фактично відпрацьований час (годину чи день) [104].

1.2 Облік нарахування заробітної плати на підприємстві

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства. Основними показниками обліку праці та її оплати є чисельність працюючих різних професій, їхня кваліфікація, витрати робочого часу, розмір фонду оплати праці різним категоріям працівників за видами нарахувань, розмір сум, нарахованих і використаних на оплату відпусток, виплата на соціальне страхування працюючих, розмір відрахувань за їх видами [21].

Облік розрахунків з оплати праці та заробітної плати здійснюється на основі типових форм, затверджених Міністерством статистики України, на виконання заходів щодо реалізації державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики [24].

Документальне оформлення операцій щодо розрахунків із заробітної плати між працівниками й роботодавцем супроводжується великою кількістю облікових документів типових та нетипових форм, на кожний з яких затверджується графік документообігу керівництвом підприємства [44].

Основним документом, який визначає порядок організації оплати праці на підприємстві, розміри основної та додаткової заробітної плати, порядок преміювання працівників, є Положення про оплату праці на підприємстві [45].

Даний документ повинен містити інформацію про:

- загальні принципи організації оплати праці на підприємстві, системи і форми оплати праці, які застосовуються до різних категорій працівників;
- штатний розклад працівників підприємства;
- побудову основної (тарифної) оплати праці з інструкціями за посадами і професіями тарифних ставок та окладів або порядку розрахунку, в залежності від показників роботи працівника і підприємства в цілому;
- обумовлені доплати, надбавки і компенсації із зазначенням їх розмірів;
- інші преміальні системи, що використовуються на підприємстві та шкалу преміювання [51].

На підставі Кодексу Законів про працю (КЗпП) України, який регулює трудові правовідносини підприємства з працівниками, на підприємстві повинен бути встановлений єдиний порядок оформлення приймання, звільнення і переведення співробітників (рисунок 1.4) [66].

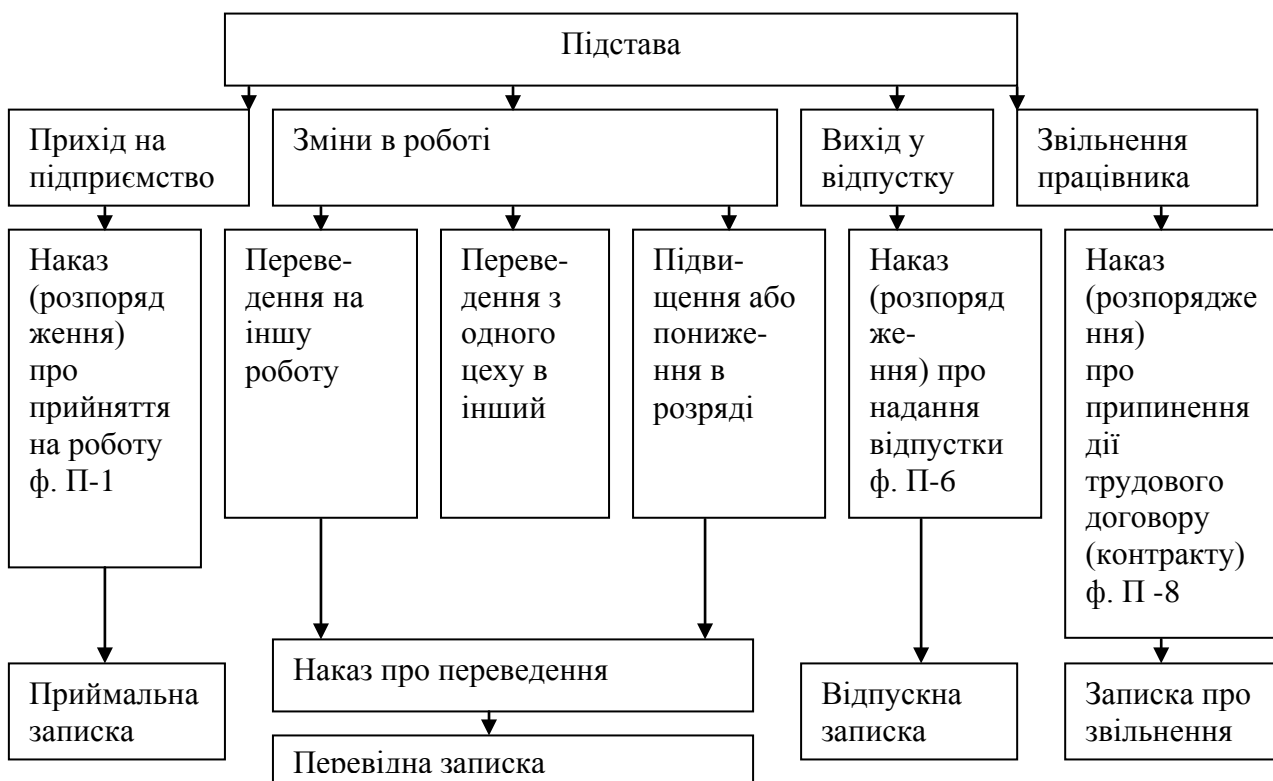


Рисунок 1.4 – Документальне оформлення змін облікового складу працівників

В таблиці 1.3 наведено затверджені в Україні основні форми первинних документів, згруповані за напрямом використання [93].

Таблиця 1.3 – Типові форми первинних документів з обліку оплати праці

Номер типової форми	Назва типової форми
Кадрова документація	
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 та 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)
З обліку використання робочого часу	
П-12	Табель обліку використання робочого часу та 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
П-16	Листок обліку простоїв
З обліку розрахунків з працівниками з оплати праці	
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

Одним із першочергових завдань кожного підприємства незалежно від форми власності є облік особового складу підприємства, який ведеться відділом кадрів, або іншою уповноваженою особою [103].

Основними розпорядчими документами відносно особового складу є: наказ (розпорядження) про прийом на роботу, наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу, наказ (розпорядження) про надання відпустки, наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту), наведені в таблиці 1.4) [52].

Таблиця 1.4 – Розпорядчі документи відносно особового складу [3, с. 197]

Назва розпорядчого документу	Призначення розпорядчого документу
Наказ (розпорядження) про приймання на роботу (ф. № П-1)	Використовується для обліку працівників, прийнятих на підприємство та складається у відділі кадрів за кожним працівником і підписується керівником підприємства
Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу (ф. № П-5)	Використовується для оформлення переведення працівника з одного цеху (відділу, підрозділу) в інший. Заповнюється працівником відділу кадрів в двох примірниках. Один примірник зберігається в відділі кадрів, інший – передається до бухгалтерії
Наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. № П-6)	Використовується для оформлення щорічних та інших видів відпусток, які надаються працівникам у відповідності до діючого законодавства. Наказ складається в двох примірниках: один залишається у відділі кадрів, інший – передається до бухгалтерії
Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) (ф. № П-8)	Застосовується при звільненні працівника. Заповнюється працівником відділу кадрів в двох екземплярах: один залишається в відділі кадрів, інший – передається до бухгалтерії. Наказ підписується керівником підприємства та керівником структурного підрозділу. На основі наказу про припинення трудового договору (контракту) бухгалтерія здійснює розрахунок з робітниками, а відділ кадрів робить відповідний запис в трудову книжку

Табель обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати призначений для контролю за дотриманням працівниками встановленого режиму робочого часу, розрахунку заробітної плати, а також для складання звітності з праці [13, с. 150]. Типова форма П-13 «Табель обліку виконання робочого часу» пристосована до різних умов організації виробництва, може бути доповнена необхідними даними, враховуючи особливості галузі, в якій функціонує підприємство, та застосовується в умовах автоматизованої системи управління підприємством. Форма П-14 «Табель обліку використання робочого часу» використовується лише для обліку використання робочого часу працівників з твердим місячним окладом або ставкою. Для обліку часу, який відпрацьовано понаднормово, та оплати праці в понаднормовий час використовується «Список осіб, які працювали в понаднормовий час» за типовою формою П-15 [32].

Списки з відміткою майстра про кількість фактично відпрацьованого понаднормового часу використовуються для запису до часу простоїв, що

здійснюється на підставі ф. П-16 «Листок обліку простоїв», який заповнюється в одному примірнику майстром або іншими посадовими особами, відповідальними за облік простоїв, та передається до бухгалтерії [49].

На підставі даних минулого місяця, що внесені в особовий рахунок, та даних первинного обліку поточного місяця формується ф. П-49 «Розрахунково-платіжна відомість». Даний реєстр має комбінований характер, оскільки містить інформацію як щодо розрахунку заробітної плати так і стосовно її виплати працівникам [61].

Характеристика порядку складання форм розрахунково-платіжної відомості, наведена в таблиці 1.5 [73].

Таблиця 1.5 – Варіанти проведення розрахунку по заробітній платі [3, с. 249]

Варіант розрахунку	Порядок проведення розрахунку
Розрахунки за розрахунково-платіжною відомістю (ф. № П-49)	Розрахунково-платіжна відомість одночасно використовується для розрахунку і видачі заробітної плати. На невеликих підприємствах, коли система розподілу заробітної плати за виробничими розрахунками не ускладнюється, розрахунково-платіжна відомість може виписуватись в одному примірнику. В інших випадках відомість виписується в двох примірниках (під копію), причому платіжним документом слугує перший примірник. Дані про виплату авансу і про суми утримання внесків, вирахованих по заробітній платі в минулому місяці, містяться в особовому рахунку (ф. № П-54). При наявності великої кількості первинних документів з обліку виробітку працівників підрахунок відрядного заробітку здійснюється за допомогою накопичувальної картки обліку виробітку і заробітної плати (ф. № П-55) або накопичувальна картка обліку заробітної плати (ф. № П-56)
Розрахунки за розрахунковою відомістю (ф. № П-53)	При наявності великої кількості первинних документів з обліку виробітку підрахунок заробітку так само, як і в першому варіанті, проводиться в накопичувальній картці (ф. № П-55 або № П-56)
За спеціальними листами розрахунків заробітної плати (ф. № П-52)	Листи розрахунку заробітної плати виписуються для кожного робітника на розрахунковий період. Записи розрахунків з заробітної плати здійснюються під копірку в двох примірниках. Оборотна сторона другого примірника форми розрахунку з заробітної плати може бути використана для розрахунку відпускних сум. Суми до видачі переносяться із форми розрахунку заробітної плати в платіжну відомість (ф. № П-53)

У разі застосування для розрахунку заробітної плати розрахункової відомості за формами П-50, П-51 особовий рахунок не ведеться. Зазначений реєстр обліку складається в одному примірнику в розрізі працівників структурного підрозділу та класифікаційних характеристик установ, що обслуговуються централізованою бухгалтерією, за такими статтями: нараховано за видами виплат, утримано та враховано заборгованість працівника; сума до видачі. Містить особисту інформацію про кожного працівника, занесену у відомість, яка тим чи іншим чином впливає на визначення розміру суми заробітної плати до виплати. Розрахунок заробітної плати здійснюється у спеціальному аркуші, що має назву «Розрахунок заробітної плати» (ф. П-52) [60].

Зазначена форма складається щомісяця на кожного працівника установи у двох примірниках за такими статтями: нараховано за видами заробітної плати; утримано за видами утримань, включаючи аванс за 1-шу половину місяця; сума до видачі [76].

На основі даних ф. П-52 «Розрахунок заробітної плати» складається платіжна відомість (ф. П-53). Один примірник розрахунку заробітної плати залишається в бухгалтерії, другий передається працівникові установи під час виплати заробітної плати. Форми П-54, П-54-А «Особовий рахунок» використовується для акумуляції інформації про заробітну плату за кожним працівником підприємства. На підставі первинних документів з обліку виробітку та виконаних робіт, відпрацьованого часу і вищевказаних документів на різні види виплат дані щодо кожного працівника фіксуються щомісячно в його особовому рахунку [88].

При відрядній формі оплати праці, що супроводжується великою кількістю первинних документів щодо обліку виробітку, підрахунок заробітної плати виконується в накопичувальній картці (форми П-55 та П-56), де фіксуються види робіт, номер наряду та інша інформація щодо виробітку [95].

Зазначимо, що первинним документом, який містить інформацію про розмір доплат робітникові-відряднику є:

– доплатний лист – у випадках, коли за незалежних від робітника обставин виникають відхилення від встановленого технологічного процесу, що зумовлюють допоміжні витрати робочого часу порівняно із встановленою нормою;

– простійний лист (форма № Т-16) – лист на оплату простою не з вини робітника;

– акт про брак (форма № Т-46) – у разі, коли частковий брак продукції стався з вини (або не з вини) робітника;

– таблиць обліку використання робочого часу (ф. № П-13) – використовується для зазначення фактичних годин нормової, понаднормової роботи кожного робітника і роботи в нічний час [41].

Як вже було відмічено вище облік використання робочого часу, а також контроль за станом трудової дисципліни на підприємствах здійснюється табельним обліком, завдання якого наведено на рисунку 1.5 [63].

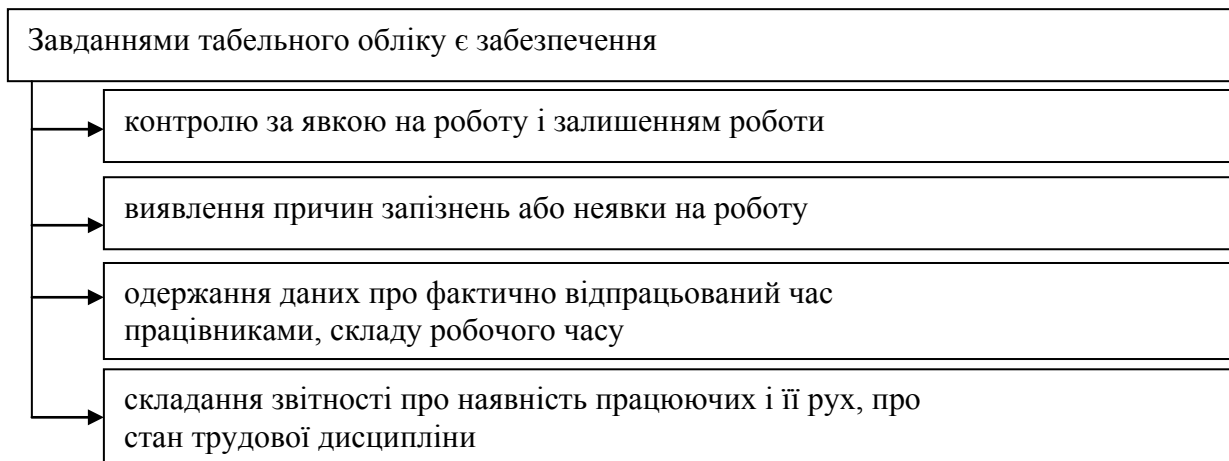


Рисунок 1.5 – Завдання табельного обліку

Відносини між власником підприємства та найманим працівником, в тому числі і питання щодо нормування і оплати праці, встановлення форм, систем і розмірів заробітної плати і інших видів трудових виплат, зокрема, і виплат стосовно нарахування винагород працівникам, супроводжується

документуванням господарських операцій за розрахунками з працівниками, які відбуваються на підприємстві, що зумовлено потребою в підтвердженні правомірності та правильності здійснених розрахунків (таблиця 1.6) [73].

Таблиця 1.6 – Документальне забезпечення бухгалтерського обліку нарахування заробітної плати працівникам підприємства

Внутрішні документи		Зовнішні документи	
Первинні документи	Документи-підстави	Первинні документи	Документи-підстави
Розрахунково-платіжні відомості, Розрахункові відомості, платіжні відомості, розрахунки бухгалтерії, довідки бухгалтерії	Штатний розпис, посадові інструкції бухгалтерів, положення про облікову політику, положення про бухгалтерську службу, положення про оплату праці, положення про соціальний пакет, положення про преміювання, положення про правила користування мобільним зв'язком, положення про охорону праці, таблиць використання робочого часу, наряди на виконання робіт, список осіб, які працювали понаднормово, листок обліку простоїв, договори та акти виконаних робіт по трудовій угоді, накази керівництва, заяви працівників, рапорти, догани, особова картка працівника, графік відпусток	Квитанції, рахунки, рахунки-фактури	Довідки, договори

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 [98].

При погодинній формі оплати праці розмір заробітної плати за тарифними ставками визначається за формулою:

$$\begin{array}{l} \text{Сума заробітної} \\ \text{плати} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Тарифна ставка} \\ \text{(грн./год.)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Час відпрацьований} \\ \text{протягом місяця} \\ \text{(год.)} \end{array} \quad (1.1)$$

По погодинній формі оплати праці розмір заробітної плата може визначатися за окладами. Відповідно посадовим окладам оплачується праця працівників, які мають ненормований робочий день (керівники, спеціаліста). Посадові оклади можуть встановлюватися в залежності від кваліфікації працівників, наприклад, економіст – I категорії, II категорії [86].

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. Якщо місяць відпрацьований не повністю, оплата праці розраховується відповідно середньоденного окладу за формулою [77]:

$$\begin{array}{l} \text{Сума} \\ \text{заробітної} \\ \text{плати} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Посадовий} \\ \text{оклад} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Кількість} \\ \text{відпрацьованих} \\ \text{за місяць днів} \end{array} \div \begin{array}{l} \text{Кількість} \\ \text{робочих днів в} \\ \text{місяці відповідно} \\ \text{графіку} \end{array} \quad (1.2)$$

Розмір заробітної плати за відрядною формою оплати праці залежить від розцінок, які встановлюються по відношенню одиниці виміру виготовленої продукції або виконаної роботи [91].

При нарахуванні заробітної плати працівникам підприємства, користуються тарифною системою оплати праці (рисунок 1.6) [54].

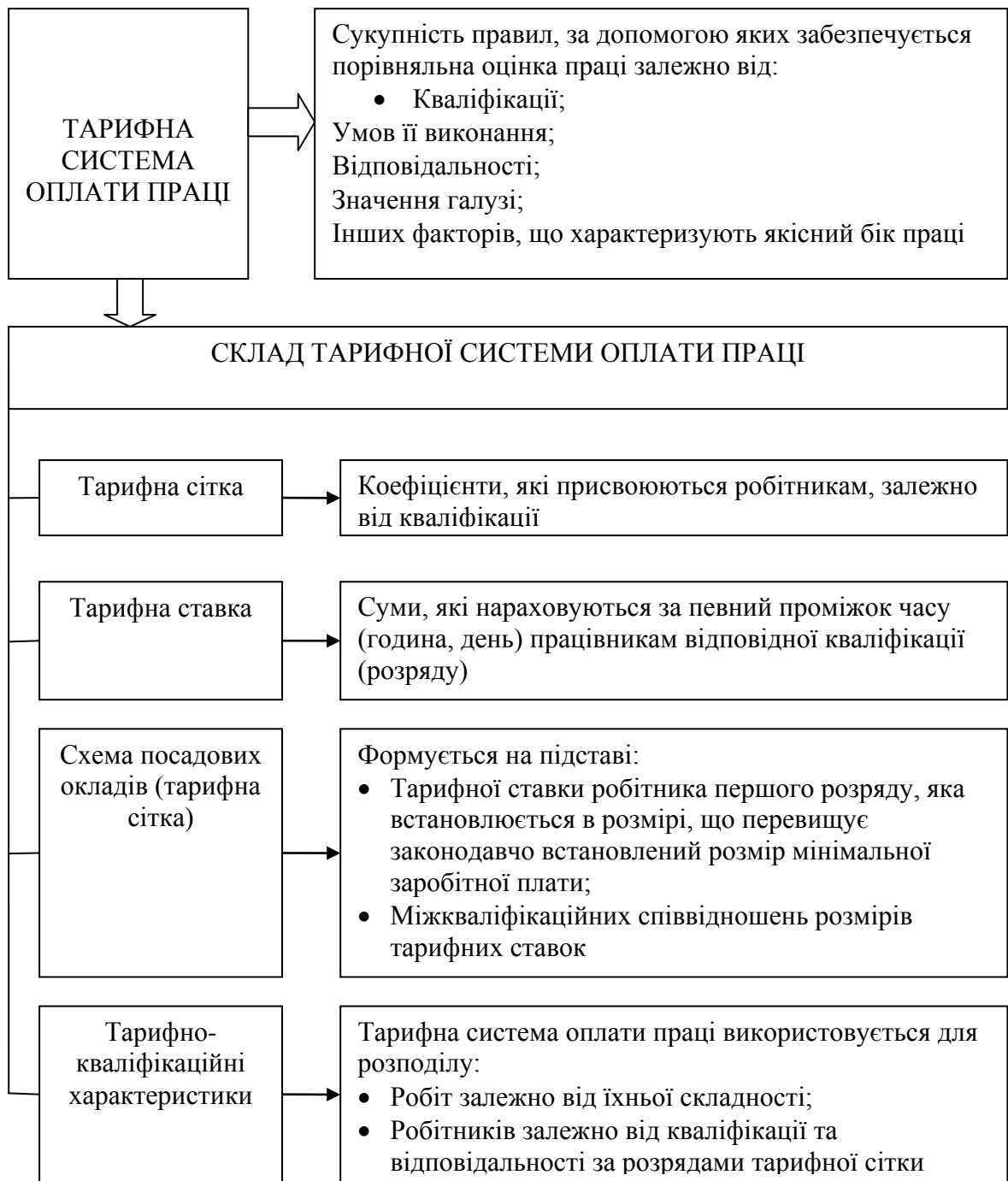


Рисунок 1.6 – Тарифна система оплати праці

За прямої відрядної форми оплати праці основу оплата становить відрядна розцінка, котра визначається [28]:

$$\text{Відрядна розцінка} = \text{Годинна ставка певного розряду роботи} \times \text{Годинна норма виробітку роботи} \quad (1.3)$$

$$\text{Заробітна плата} = \text{Кількість виробленої продукції} \times \text{Розцінка} \quad (1.4)$$

Працівники мають право на отримання доплат та надбавок у разі:

- суміщення професій: розміри доплат за поєднання професій (посад) або виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника встановлюються на мовах, передбачених в колективному договорі;

- робота в святковий і неробочий день: оплачується у подвійному розмірі: відрядникам – за подвійними відрядними розцінками; працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками – у розмірі подвійної погодинної або денної ставки; працівникам, які отримують місячний оклад, – у розмірі одинарної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий і неробочий день здійснювалася у межах місячної норми робочого часу, і у розмірі подвійної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота здійснювалася понад місячну норму

- робота у вечірній час (з 18 до 22 годин за багатозмінного режиму роботи) – 20% годинної тарифної ставки (окладу, посадового окладу) за кожну годину робота в цей час;

- робота в нічний час – 35 % годинної тарифної ставки (окладу, посадового окладу) за кожну годину роботи в цей час;

- надурочні роботи – за погодинною системою оплати праці робота оплачується у подвійному розмірі годинної ставки; за відрядною – у розмірі 100 % тарифної ставки працівника від повідної кваліфікації;

- неповний робочий день або неповний робочий тиждень (не з вини працівника) – встановлюється за угодою між працівником і власником або уповноваженим ним органом, оплата здійснюється пропорційно до відпрацьованого часу або залежно від виробітку [63].

Законодавство України передбачає гарантійні та компенсаційні виплати:

- оплата за час виконання державних і суспільних обов'язків – оплата на підставі із середнього заробітку за два попередні місяці;

- компенсації при переїзді на роботу в іншу місцевість;

- компенсації при службових відрядженнях – зберігається місце роботи (посада) і середній заробіток;
- компенсації для працівників, що їх скеровують для підвищення кваліфікації;
- гарантії для донорів – надається день відпочину зі збереженням середнього заробітку [32].

Встановлені такі види відпусток відповідно ст.4 Закону про відпустки [3] (рисунок 1.7) [52].



Рисунок 1.7 – Види відпусток

Право на щорічну оплачувану відпустку гарантується всім працівникам ст.45 Конституції України. Работодавці – юридичні та фізичні особи незалежно від форм власності, виду діяльності зобов'язані надавати особам, працюючим у них на умовах трудового найму оплачувані щорічні відпустки зі збереженням на їх період місця роботи (посади) та заробітної плати [73].

Право на щорічну оплачувану відпустку виникає з дня офіційного укладання трудових відносин [69].

Законодавством, колективним договором, згодою, трудовим договором можуть визначатися інші види відпусток [85].

Щорічна основна відпустка надається робітникам тривалістю не менше 24 календарних днів за відпрацьований робочий рік, який розпочинається з дня укладання трудового договору [92].

Закон України про відпустки [2] встановлює тривалість відпусток робітникам в залежності від галузевої зайнятості, а також визначення стажу роботи, який надає право на відпустку, порядок надання щорічних відпусток. Деяким категоріям працівників згідно із законодавством устанавлюється більш тривалий строк основної щорічної відпустки (наприклад, військовослужбовцям-інвалідам, а також учасникам бойових дій і прирівняним до них особам, народним депутатам – 45 днів, керівникам, педагогічним і науково-педагогічним працівникам – 56 днів) [51].

Загальна тривалість щорічної відпустки (основної та додаткової) не повинна перевищувати 59 календарних днів [63].

Тривалість відпусток незалежно від режимів і графіків роботи конкретних підприємств надається в календарних днях. Святкові та неробочі дні при визначенні тривалості відпустки не враховуються [79].

Щорічні основні та додаткові відпустки у перший рік роботи надаються працівникам після закінчення шести місяців безперервної роботи наданому підприємстві [84].

Процедура документування відпусток потребує:

- складання графіку відпусток;
- повідомлення робітників про початок відпустки;
- видання наказу про надання відпустки [91].

Графік відпусток відповідно ст.79 КЗпП [5] і ст. 10 Закону про відпустки [2] повинен бути на кожному підприємстві. Нормативно-правовими актами типова форма графіку не затверджена, а тому форма

графіку має довільний характер. Графік відпусток це план, в якому зафіксована черга щорічних відпусток з урахуванням інтересів виробництва та бажання працівника. Графік необхідно узгодити з профспілковою організацією або іншим уповноваженим органом. Графік відпусток необхідно скласти не пізніше 5 січня поточною року [24].

Роботодавець повинен повідомити робітника про дату відпустки не пізніше чим за два тижня до встановленого графіком строку. Оформлюють таке повідомлення письмово у вільній формі, та надають для ознайомлення робітника під підпис. В практиці існує інша схема. Наприклад, робітник пише заяву про надання відпустки не пізніше чим за два тижня до початку відпустки. На підставі заяви видається наказ, який можна вважати повідомленням, головне, щоб робітник поставив в наказі свій підпис. Заява надається керівнику підприємства, який або погоджується надати відпустку, або пропонує перенести відпустку на інший термін, але в межах графіку [31].

Наказом Держкомстату України встановлена типова форма наказу про надання відпустки, але вона носить рекомендаційний характер. В цю форму можна вносити зміни [48].

Відповідно ст. 74 КЗпП [5] робітникам надаються щорічні відпустки (основні та додаткові) зі збереженням на період відпустки місця роботи (посади) та заробітної плати. Відпускні це формально заробітна плата за час відпустки.

За час відпустки робітнику виплачується середня заробітна плата (відпускні), яка нараховується відповідно Порядку № 100 , за формулою:

$$B = D_v \times ЗП_{\text{сер}}, \quad (1.5)$$

де B – сума відпускних;

D_v – кількість календарних днів відпустки;

$ЗП_{\text{сер}}$ – розмір середньоденної заробітної плати [88].

Середньоденну зарплату для оплати періоду відпустки визначаємо як:

$$ЗП_{\text{сер}} = ЗП \div (Д_{\text{рп}} - С - Ч), \quad (1.6)$$

де ЗП – сума заробітної плати та інших виплат, що включаються до розрахунку середньої заробітної плати, нарахована в розрахунковому періоді;

$Д_{\text{рп}}$ – загальна кількість календарних днів у розрахунковому періоді (за 12 місяців – це 365, а у високосному році – 366 календарних днів, або за інший менший період);

$С$ – кількість святкових і неробочих днів згідно зі ст. 73 КЗпП, що припадають на розрахунковий період;

$Ч$ – час, протягом якого працівник відповідно до чинного законодавства або з інших поважних причин не працював і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково в розрахунковому періоді [101].

Отже, для правильного розрахунку суми відпускних необхідно правильно визначити розрахунковий період (таблиця 1.7), а в ньому: кількість календарних днів, що беруть участь у розрахунку відпускних; виплати, що включаються до розрахунку середньої заробітної плати.

Таблиця 1.7 – Розрахунковий період для визначення суми відпускних

№ з/п	Фактично відпрацьований період	Розрахунковий період включає
1	12 повних календарних місяців	Останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки.
2	Від 1 до 11 повних календарних місяців	З першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка.
3	Менший одного повного місяця	Фактично відпрацьований час до надання відпустки

Склад виплат, які включаються та не включаються для визначення середню заробітної плати (п.4 Порядку № 100) [15] (рисунок 1.8) [94].



Рисунок 1.8 – Перелік виплат, які враховуються для нарахування відпускних

Порядок створення забезпечення виплат відпускних наведено в Інструкції № 291. Сума забезпечення визначається та відображається в бухгалтерському обліку щомісяця [87].

Резерв відпусток створюють тільки для оплати:

- щорічних (основної та додаткових) відпусток, а також додаткових відпусток «на дітей». Відповідно, резерв на оплату творчих, навчальних та інших відпусток не створюють;

- компенсації за невикористану відпустку;

- ЄСВ у частині нарахувань на суми зазначених вище відпускних і компенсацій [35].

Місячну суму відрахувань на створення резерву (PB_M) визначають за формулою:

$$PB_M = ЗП \times K_P \times K_{\text{ЄСВ}}, \quad (1.7)$$

де ЗП – фактично нарахована в поточному місяці зарплата;

K_P – коефіцієнта резервування;

$K_{\text{ЄСВ}}$ – коефіцієнта, що збільшує резерв відпусток на суми ЄСВ у частині нарахувань [32].

Зазначені коефіцієнти розраховують за такими формулами:

$$K_P = O_{\Pi} \div \text{ФОП}_{\Pi}, \quad (1.8)$$

де O_{Π} – річна планова сума на оплату відпусток (визначає на підставі графіка відпусток);

ФОП_{Π} – загальний річний плановий фонд оплати праці (без урахування сум відпускних);

$$K_{\text{ЄСВ}} = 1 + \text{Ставка ЄСВ} \div 100 \%, \quad (1.9)$$

K_p розраховують раз на рік, а ось ті підприємства, які застосовують понижуючий коефіцієнт до ставки ЄСВ у частині нарахувань, вимушені передивлятися $K_{ЄСВ}$ щомісячно [66].

Допомога по тимчасовій непрацездатності надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке повністю або частково компенсує втрату заробітної плати (доходу), у разі настання страхового випадку [77].

У разі тимчасової непрацездатності працівника йому надається допомога з тимчасової непрацездатності, яка може бути таких видів:

- допомога по тимчасовій непрацездатності (включаючи догляд за хворою дитиною);
- допомога по вагітності та пологах;
- допомога на поховання (крім поховання пенсіонерів, безробітних та осіб, які померли від нещасного випадку на виробництві);
- оплата лікування в реабілітаційних відділеннях санаторно-курортного закладу після перенесених захворювань і травм [92].

Допомога з тимчасової непрацездатності нараховується на підставі зданого до бухгалтерії належним чином оформленого листка непрацездатності. Зворотна сторона даного документа заповнюється табельником або уповноваженою особою відділу кадрів у наступній послідовності:

- зазначається період непрацездатності й страховий стаж працівника на день настання непрацездатності;
- комісія із соціального страхування або уповноважена особа протягом 10 днів приймає рішення щодо призначення чи відмови у наданні допомоги з тимчасової непрацездатності [101].

Сума страхових виплат застрахованій особі та оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця визначається відповідно порядку № 1266 [39]:

$$\text{Сума лікарняних} = \frac{\text{Середня зарплата за один календарний день}}{\text{Середня зарплата за один календарний день}} \times \% \text{ страхового стажу} \times \text{Кількість календарних днів в періоді непрацездатності} \quad (1.10)$$

Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності (включаючи догляд за хворою дитиною або хворим членом сім'ї) у розрахунку на місяць не повинна перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування єдиного внеску [32].

Суми допомоги по вагітності та пологах розраховується за формулою:

$$Д = ЗП_{\text{сер}} \times К_{\text{в}}, \quad (1.11)$$

де Д – допомога по вагітності та пологах;

ЗП_{сер} – розмір середньоденної заробітної плати;

К_в – кількість календарних днів, що припадають на відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами [50].

Сума допомоги по вагітності та пологах у розрахунку на місяць не повинна перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування єдиного внеску та не може бути меншою, ніж розмір мінімальної заробітної плати, встановлений на час настання страхового випадку [35].

Для визначення середньої зарплати за один календарний день необхідно заробітну плату, нараховану в розрахунковому періоді, поділити на кількість календарних днів у розрахунковому періоді [87].

Суму середньоденної заробітної плати для лікарняних і для декретних обчислюють за єдиними правилами:

$$ЗП_{\text{сер}} = ЗП \div К_{\text{рп}}, \quad (1.12)$$

де ЗП – нарахована за розрахунковий період сума заробітної плати;

К_{рп} – кількість календарних днів у розрахунковому періоді [25].

Розрахунок середньої зарплати і для оплати днів тимчасової непрацездатності, і для оплати періоду відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами здійснюється в календарних днях [97].

Розрахунковим періодом, за який обчислюється середня заробітна плата, є 12 календарних місяців перебування у трудових відносинах (з першого до першого числа) за останнім основним місцем роботи, що передують місяцю настання страхового випадку, протягом якого працівник працював і сплачував страхові внески або за нього сплачувалися страхові внески. Правила визначення розрахункового періоду наведено в таблиця 1.8 [87].

Таблиця 1.8 – Правила визначення розрахункового періоду

Стаж роботи на підприємстві	Правила визначення розрахункового періоду
Більше 12 календарних місяців	12 повних календарних місяців роботи (з 1-го до 1-го числа), що передують місяцю настання страхового випадку
Менше 12 календарних місяців	Фактична кількість повністю відпрацьованих календарних місяців (з 1-го до 1-го числа), що передують місяцю настання страхового випадку
Менше одного календарного місяця	Фактично відпрацьований час (календарні дні) перед настанням страхового випадку

Місяці розрахункового періоду, повністю не відпрацьовані працівником з поважних причин (з 1-го до 1-го числа), виключаються з розрахункового періоду (п. 3 Порядок 1266) [16]. До поважних причин належать:

- тимчасова непрацездатність,
- відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами,
- відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та шестирічного віку за медичним висновком,
- відпустка без збереження заробітної плати [48].

Після визначення розрахункового періоду необхідно підрахувати кількість календарних днів у розрахунковому періоді [40].

Середня заробітна плата для розрахунку допомоги по вагітності та пологах і допомоги по тимчасовій непрацездатності, оплати перших п'яти

днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця обчислюється роботодавцями на підставі відомостей, що включаються до звіту з ЄСВ (форма № Д4) [81].

Таким чином, у розрахунку середньої зарплати братимуть участь нараховані за розрахунковий період виплати, які увійшли до бази справляння ЄСВ у складі заробітної плати у сумах, зазначених у графі 18 таблиці 6 Звіту за формою № Д4 за відповідні місяці [73].

Виплати, які не включають в розрахунок середньої зарплати: зарплатні доходи в сумі перевищення максимальної величини бази нарахування єдиного внеску; лікарняні та допомога по вагітності та пологах; винагорода за цивільно-правовими договорами; добові для відряджень [32].

Середньоденна заробітна плата не може перевищувати максимальну величину бази нарахування єдиного внеску з розрахунку на один календарний день, яка обчислюється шляхом ділення встановленого її розміру в останньому місяці розрахункового періоду на середньомісячну кількість календарних днів (30, 44) [81].

Допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується застрахованим особам залежно від страхового стажу в розмірах, зазначених у таблиця 1.9 [92].

Таблиця 1.9 – Відсоток оплати днів тимчасової непрацездатності

Страховий стаж	% середньої заробітної плати
до 3 років	50
від 3 до 5 років	60
від 5 до 8 років	70
понад 8 років	100
пільгові* категорії працівників незалежно від страхового стажу	

* особи, віднесені до 1-4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; один із батьків або особа, що їх замінює та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи; ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»; особи, віднесені до жертв нацистських переслідувань відповідно до Закону України «Про жертви нацистських переслідувань»; донори, які мають право на пільгу, передбачену статтею 10 Закону України «Про донорство крові та її компонентів».

Годинами нічної роботи вважається час з 22 до 6 години роботи. При цьому встановлена тривалість роботи (зміни) скорочується на 1 годину. До роботи в нічний час не допускаються: вагітні жінки та жінки, що мають дітей віком трьох років; працівники до 18 років; працівники інших категорій (згідно з чинним законодавством). Години нічної роботи оплачуються в підвищеному розмірі, які передбачені трудовим договором, але не нижче розмірів, встановлених законодавством [103].

Надурочною вважається робота понад встановлену законом тривалість робочого дня. Надурочні роботи допускаються у виключних випадках крім державної служби, де тривалість робочого дня не нормовано. До надурочних робіт не допускаються: вагітні жінки і жінки, що мають дітей віком до 3 років; працівники до 18 років; в дні занять працівники, що навчаються без відриву від виробництва в загальноосвітніх професійно-технічних навчальних закладах; працівники інших категорій (згідно з чинним законодавством) [50].

Поряд з цим, надурочна робота оплачується при відрядній оплаті праці – в розмірі 100% тарифної ставки працівника-відрядника відповідної кваліфікації, а при погодинній – в подвійному розмірі годинної тарифної ставки. Надурочні роботи не повинні перевищувати для кожного працівника 4 години протягом 2 послідовно і 120 годин на рік. Компенсація надурочних робіт відгулом не допускається [77].

Робота у вихідний день компенсується працівнику наданням іншого дня відпочинку або за угодою сторін у грошовій формі [49].

Робота у вихідні і святкові дні оплачується не менш, ніж в подвійному розмірі:

- а) відрядникам – не менше, ніж за подвійними відрядними розцінками;
- б) працівникам, праця яких оплачується за годинними (денними) ставками в розмірі не менше подвійної годинної (денної) ставки;
- в) працівникам, що одержують місячний оклад, в розмірі не менше однієї годинної (денної) ставки окладу, якщо робота здійснювалась в межах

місячної робочого часу, і в розмірі не менше подвійної годинної (денної) ставки понад оклад, якщо робота здійснювалась більше місячної норми. Існують й інші особливості в оплаті праці, які передбачені галузевими нормативними документами [39].

Коло працівників визначається наявністю таких систем, як проста погодинна і (погодинно-преміальна при якій понад заробітну плату, належну за фактично відпрацьований час, сплачується преміальна винагорода за досягнення високих кількісних і якісних показників) [86].

Форми і системи оплати праці на підприємстві регулює керівник підприємства. Держава здійснює регулювання оплати праці шляхом встановлення мінімальної заробітної плати і неоподаткованого прибутком мінімуму [28].

Середніми показниками заробітної плати є:

1. Середня заробітна плата одного штатного працівника облікового складу, що визначається розподілом суми нарахованого фонду оплати праці штатних працівників на середньодобову кількість цих працівників за відповідний період (місяць, квартал, півріччя, рік).

2. Середня заробітна плата на одного працівника в еквіваленті повної зайнятості, що визначається розподілом суми нарахованого фонду оплати праці найманих працівників (штатних і позаштатних) на їхню середню кількість в еквіваленті повної зайнятості, за відповідний період.

3. Середня заробітна плата на одну оплачену чи відпрацьовану годину, що визначається розподілом суми нарахованого фонду оплати праці штатних працівників на кількість оплачених чи відпрацьованих цими працівниками людино-годин за відповідний період. У випадку визначення заробітної плати за відпрацьовану годину з фонду оплати праці виключаються нарахування за невідпрацьований час [52].

Для визначення середньомісячної величини заробітної плати за квартал (рік) чи будь-який інший період отриману величину заробітної

плати за квартал (рік) необхідно розділити на кількість місяців у періоді [70].

Розрахунок середньої заробітної плати для розрахунку виплат по загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню й іншим нарахуванням здійснюється відповідно до чинного законодавства [45].

Правильне оформлення й уміння перевірити первинний документ є абеткою для бухгалтера. Бухгалтеру не слід приймати й обробляти первинні документи при відсутності якого-небудь обов'язкового реквізиту документа, у тому числі й підпису особи, яка дозволила господарську операцію. Після стадії оформлення, йде приймання, обробки, поточного зберігання документів у бухгалтерії і здача їх до архіву [88].

Необхідно додати, що облік за використанням робочого часу здійснюється в таблиці, де відображається час, відпрацьований працівником, неявки на роботу (вказується за допомогою умовних позначок) [100].

Наприкінці місяця дані таблиць підсумовуються по кожному працівнику, а також по відділах. Ці дані необхідні для контролю використання робочого часу та складання звіту [104].

Розрахунок зарплати здійснюється в розрахунковій або розрахунково-платіжній відомості, а також використовується табуляграми на кожного працюючого на яких вказана нарахована зарплата, утримання з неї, а також сума до видачі [41].

Розрахунково-платіжні відомості складають щомісяця по кожному підрозділу або відділу з групуванням прізвищ робітників і службовців [54].

Підставою для бухгалтерського обліку операцій по розрахункам з оплати праці в бюджетній організації є первинні документи які складаються під час здійснення операції (наприклад, водійські посвідчення, що підтверджують клас водіїв, свідоцтво про народження дітей багатодітних сімей, лікарняні листи, заяви робітників про надання матеріальної допомоги й інше) [62].

Документ матиме юридичне значення тільки тоді, коли він по своїй суті буде підтверджений усіма необхідними для цього реквізитами. Первинний облік – первісна стадія облікового процесу, на якій здійснюється реєстрація господарських операцій у первинних документах, їхній вимір (оцінка), обробка, контирування (шифрування) кореспондуючих синтетичних і аналітичних рахунків господарських операцій, передача документів на інші стадії облікового процесу (при діалоговому обліку – для введення інформації в пам'ять комп'ютера, при ручній системі – для запису інформації у відповідні реєстри обліку) [93].

Дотримання підприємством внутрішньогосподарських документів з оплати праці: положення про оплату праці, правил внутрішнього розпорядку, колективного договору, контрактних договорів тощо обґрунтовує визначення фонду оплати праці [80].

Основним документом на підприємстві обліку виходу на роботу і відпрацьованого часу є Табель обліку робочого часу (ф. №64). Він складається в одному примірнику протягом місяця окремо по виробничих підрозділах і категоріях працюючих. Табельний облік у відділках, у бригадах та інших виробничих підрозділах ведуть спеціально призначені працівники або керівники підрозділів. Для кожного працівника в таблиці відводять окремий рядок, у якому записують кількість відпрацьованих годин, умовними літерами зазначають причини невиходу на роботу, наприклад вихідні або святкові дні – «ВС», дні хвороби – «Х», відрядження – «СВ», відпустка – «ЧВ» тощо. У таблиці також зазначають посаду працівника, його оклад, вид оплати, суму заробітної плати, табельний номер, код синтетичного і аналітичного обліку. В кінці місяця таблиць передають у бухгалтерію для нарахування оплати праці [78].

Облік розрахунків з працівниками з оплати праці ведеться в первинних документах, регламентованих на законодавчому рівні. Але підприємство може самостійно обирати форму обліку в залежності від організації бухгалтерського обліку на підприємстві [32].

Згідно Постанови Кабінету Міністрів України від 22.08.2005 р. №790 встановлена єдина тарифна сітка розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери [21].

На кожного працівника відділом кадрів відкривається особова картка, в якій зазначаються необхідні анкетні дані про працівника та всі зміни, що відбуваються в його роботі. На всіх працівників, які працюють на підприємстві, ведуться трудові книжки. Трудова книжка зберігається за основним місцем роботи [41].

На кожному підприємстві (організації) незалежно від режиму роботи має бути організований табельний облік робочого часу [63].

Табель обліку використання робочого часу призначений для обліку використання робочого часу та контролю за дотриманням трудової дисципліни працівниками підприємства [81].

Табель – це іменний список працівників цеху (відділу), дільниці тощо, який ведеться у порядку зростання табельних номерів або в алфавітному порядку працівників [91].

Табель обліку використання робочого часу ведеться окремо за кожним структурним підрозділом (цехом, відділом, бригадою тощо) табельником, бригадиром або майстром. Такі особи складають табель в одному примірнику, який відкривається за два-три дні до початку розрахункового періоду на підставі табеля за минулий місяць. Внесення прізвища, ім'я та по батькові нових працівників підрозділу й вилучення таких реквізитів звільнених працівників здійснюють за наказом про прийняття чи звільнення з роботи тощо. У даному документі за допомогою умовних позначок – шифрів, зазначається інформація про використання робочого часу кожним працівником протягом місяця, зокрема:

- відпрацьований час, в тому числі, години роботи в надурочний, нічний, вечірній час та у вихідні і святкові дні;
- невідпрацьований час із зазначенням причин неявки [55].

Наприкінці місяця належно оформлений табель подається до бухгалтерії у встановлені на підприємстві терміни. Табель являється первинним документом з обліку відпрацьованого часу. За даними цього документа здійснюється аналіз використання робочого часу та нараховується заробітна плата працівникам, які працюють за погодинною формою оплати праці [31].

Облік заробітної плати ведеться на рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (таблиця 1.10) [72].

Таблиця 1.10 – Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Рахунок		Характеристика
№	Назва	
66	Розрахунки за виплатами з працівниками	Ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до не облікового складу підприємства, – з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо), за не одержані в установлений строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами
		Дебет
		Кредит
Виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку на доходи фізичних осіб, військового збору, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам		Відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати

При відрядній формі оплати праці даних табеля недостатню. Для нарахування заробітної плати необхідні відомості про обсяг виконаних робіт. Облік виробітку здійснюється за типовими формами, залежно від технологічного процесу виробництва, системи організації оплати праці: рапорт про виробіток, маршрутний лист, наряд, відомість обліку виробітку та ін. [84].

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має наступні субрахунки (таблиця 1.11) [97].

Таблиця 1.11 – Субрахунки рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

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

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань [44].

Відображення операцій по рахунку 66 зображено у таблиці 1.12 [75].

Таблиця 1.12 – Облік операцій по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

№	Найменування господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахована заробітна плата за ремонт основних засобів робітникам основного і допоміжного виробництв та ін.	23	661
2	Нарахована заробітна плата інженерно-технічним працівникам і адміністративному персоналу.	91, 92	661
3	Нарахована заробітна плата за роботи, що належать до витрат майбутніх періодів.	39	661
4	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим збутом і реалізацією продукції.	93	661
5	Нарахована оплата, пов'язана з виправленням браку продукції.	24	661
6	Нарахована заробітна плата торговим працівникам, працівникам посередницьких підприємств.	92, 93, 94	661
7	Нараховані суми оплати праці, пов'язані з операціями по вибуттю (реалізації) основних засобів.	976	661
8	Нараховані суми за рахунок відрахувань на соціальне страхування (за лікарняними листками та ін.).	378	661
9	Нестачі, раніше віднесені за рахунок винних осіб, списані за рахунок підприємства.	92	661
10	Нараховані суми оплати праці робітникам основного виробництва.	23	661
11	Нарахована заробітна плата за роботи, виконані за рахунок коштів цільового фінансування.	48	661

Продовження таблиці 1.12

1	2	3	4
12	Нарахована заробітна плата за рахунок резерву наступних платежів.	47	661
13	Нарахована матеріальна допомога	65	661
14	Нарахована вихідна допомога передбачена діючим законодавством.	23, 91, 92	661
15	Депонована заробітна плата	661	662
16	Повернуті до каси надлишки нарахованих сум	30	661
17	Виплачені з каси заробітна плата, суми за лікарняними листками.	661	30
18	Відраховані із заробітної плати податки на доходи фізичних осіб	661	641
19	Відраховані із заробітної плати проф. внески, 1%	661	685
20	Відраховані із заробітної плати перевитрачені підзвітні суми.	661	372

1.3 Методика проведення аудиту нарахування заробітної плати

Мета аудиту нарахування заробітної плати – перевірка дотримання діючого законодавства про працю, правильність нарахування заробітної плати, документальне оформлення і відображення в обліку усіх видів розрахунків між підприємством і його працівниками [20].

Аудит розрахунків з оплати праці відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що облік праці і заробітної плати є трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу [105].

Залежно від стадії перевірки внутрішній контроль поділяють на:

- попередній – на стадії розподілу роботи і підготовки програм (керівник аудиторської групи);
- поточний – у процесі проведення аудиту й управління роботою підлеглих членів бригади (керівник аудиторської групи);

- наступний – вивчення і аналіз виконаної роботи по суті та з оформленням результатів (керівник аудиторської групи перевіряє результати роботи асистентів та інших аудиторів, представник адміністрації – аудиторської групи в цілому) [62].

Отже, аудит розрахунків із заробітної плати відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що облік праці і заробітної плати є трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу.

Основною метою аудитора при перевірці розрахунків підприємства з оплати праці є визначення сильних сторін контролю, щоб переконатися, що істотні помилки відсутні (рисунок 1.9) [35].



Рисунок 1.9 – Мета аудиту розрахунків з оплати праці

Аудит обліку праці та її оплати передбачає:

- перевірку наявності і стану Колективного договору на дотримання норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими угодами, перевірку положень про оплату праці і про преміювання, норми виробітку і розцінки. У колективному договорі мають бути визначені відносини між працедавцем і найманими працівниками, положення про оплату праці, загальні засади оплати праці на підприємстві. Норми виробітку і розцінки використовують для нарахування оплати праці за виконані роботи;

- перевірку повноти висвітлення питань, що стосуються взаємних зобов'язань сторін щодо регулювання виробничих, трудових, соціально-економічних відносин, зазначених в Колективному договорі;

- проведення аналізу та перевірки щодо належності та повноти висвітлення суттєвих питань організації оплати праці та преміювання [32, с.248-249];

- перевірку повноти висвітлення питань з оплати праці в частині застосування тарифів, норм, розцінок, посадових окладів тощо в Колективному договорі, Положенні про оплату праці;

- перевірку повноти висвітлення питань з нарахування додаткової заробітної плати, заохочувальних виплат й інших гарантій в Колективному договорі, Положенні про оплату праці, Положенні про преміювання;

- з'ясувати, чи належним чином організовано табельний облік, застосовуються стандартизовані форми документів для первинного обліку робочого часу. Визначити та оцінити метод ведення таблицю (суцільна реєстрація явок і неявок на роботу або реєстрація тільки відхилень: неявок, запізнь тощо);

- перевірити відповідність чисельного складу працівників, зазначених у табелях обліку використання робочого часу, фактичній чисельності працівників підприємства, що підтверджується штатним розкладом та документацією з обліку особового складу і чисельності робітників [32, с.250-252];

- з'ясувати, чи не були помилково включені до облікового складу працівники, які не перебувають у штаті підприємства, зокрема: залучені до виконання робіт за договорами цивільно-правового характеру, серед них і за договорами підряду; прийняті на роботу за сумісництвом з інших підприємств та ті, які оформлені за сумісництвом на тому самому підприємстві (внутрішні сумісники); працівники, які подали заяви про звільнення і припинили роботу до закінчення терміну попередження або які припинили роботу без попередження адміністрації;

- перевірити, чи Розрахунки за виплатами працівникам на підприємстві обліковуються згідно з чинним законодавством, прийнятою на підприємстві обліковою політикою на підставі достовірної і необхідним чином оформленої первинної документації [32, с.252-254];

- упевнитися, що операції з нарахування додаткової заробітної плати і гарантій законні, обґрунтовані, правильно документально оформлені;

- перевірити, чи нарахування зарплати працівникам-відрядникам здійснюється згідно з вимогами обліку та контролю виробітку. Здійснити арифметичну перевірку нарахування погодинної та відрядної оплати праці;

- перевірити розрахунково-платіжні відомості і особові рахунки, стан аналітичного обліку з оплати праці;

- перевірити наявність затверджених наказів щодо застосування розцінок, норм виробітку тощо при відрядній системі оплати праці;

- по діючих нормах і розцінках перевірити методи їх розрахунку, порівняти їх з діючими галузевими, підтвердити, що вони застосовуються правильно;

- підтвердити цільове використання коштів фонду оплати праці і законність розрахунків премій, надбавок та ін. виплат зарплати працівникам. Перевірити відповідність нарахованих сум заробітної плати фактично виплаченим сумами;

- перевірити дотримання норм і положень чинного законодавства при розрахунку середнього заробітку, застосування відсотка середньої заробітної плати залежно від тривалості трудового стажу. Здійснити арифметичну перевірку розрахунку середнього заробітку робітника для нарахування усіх видів виплат [32, с.254-255];

- з'ясувати, чи співпадають терміни виплати заробітної плати з датами видачі заробітної плати працівникам підприємства;

- підтвердити виплати накопичень за попередній період, щоб виявити чи були вони виплачені до подання податкових декларацій за минулий період;

- узагальнити в робочих документах інформацію, що розкривається в програмах внесків (наприклад, участь у прибутках);

- перевірити, чи застосовуються відповідні ставки податків і страхових внесків, правильність визначення об'єкта оподаткування – витрат на оплату праці працівників, на які нараховуються та з яких утримуються страхові внески, розкриття інформації стосовно нарахування, утримання і своєчасності сплати прибуткового податку з громадян, відрахувань на обов'язкове соціальне страхування та відшкодування коштів за рахунок фондів соцстраху. Перевірити правильність визначення розміру страхового внеску залежно від класу професійного ризику виробництва, до якого віднесено підприємство, та розміру страхового тарифу;

- встановити правильність застосування ставок страхових внесків та визначення виплат, на які нараховуються страхові внески, перевірити правильність розрахунку ЄСВ;

- перевірити правильність нарахування, повноту і своєчасність сплати ПДФО;

- опитати керівництво, чи видаються безпроцентні кредити працівникам з певними строками погашення та перевірити класифікацію таких зобов'язань;

- перевірити відповідність сум фактично нарахованої заробітної плати сумах, зазначеним в типових формах з первинного обліку розрахунків із робітниками та службовцями по заробітній платі;

- на підставі реєстрів обліку перевірити повноту і своєчасність оплати заробітної плати, порівняти відмітки про оплату рахунків зобов'язань з виписками банку;

- перевірити правильність підрахунків за дебетом і кредитом облікового реєстру за відповідними видами розрахунків і виведення залишку на перше число наступного місяця. Обороти та виведені залишки з кожного виду рахунків звірити з підсумками реєстрів аналітичного і синтетичного обліку та сальдо Головної книги [32, с. 260];

- перевірити законність та достовірність інших заохочувальних та компенсаційних виплат, зокрема у натуральній формі, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, а також винагород, що виплачуються громадянам за виконання робіт за угодами цивільно-правового характеру [83].

Основні завданнями аудиту розрахунків з оплати праці представлені на рисунку 1.10 [59].

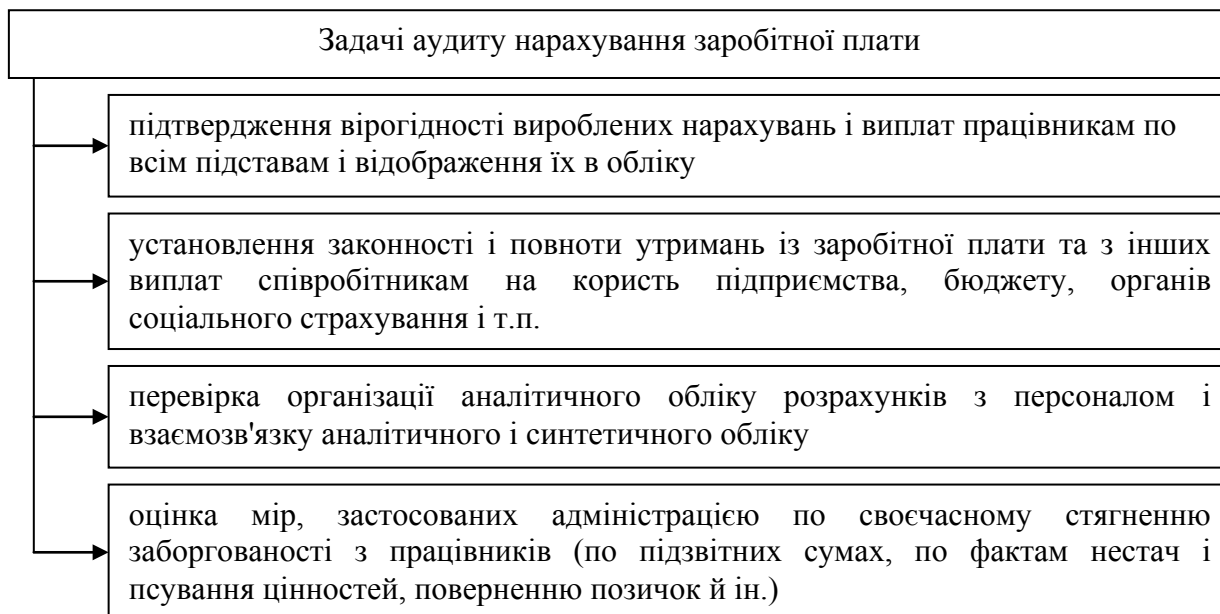


Рисунок 1.10 – Завдання аудиту нарахування та виплати заробітної плати

Джерелами інформації для перевірки нарахування та виплати заробітної плати є штатний розклад, положення, накази, розпорядження, контракти, договори цивільно-правового характеру, договори на видачу позички й ін., табелі обліку використання робочого часу, шляхові листи, листки тимчасової непрацездатності, виконавчі листи, розрахункові і платіжні відомості, особові рахунки і податкові картки працівників, авансові звіти з прикладеними до них первинними документами, акти інвентаризації майна, облікові реєстри, Головна книга, звітність й ін. [36].

Крім взаємин підприємства зі своїми працівниками з приводу оплати праці включаються також і розрахунки по виданим у підзвіт сумах на господарські витрати та відрядження, та розрахунки по іншим операціям

(особистому страхуванню, наданим позичкам, відшкодуванню заподіяного збитку й ін.) [29].

Джерелами інформації для перевірки розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами є розрахункові відомості по нарахуванню заробітної плати, облікові реєстри (картки, відомості, журнали), Головна книга, «Баланс» (ф. №1), «Звіт про фінансові результати» (ф. №2), розрахунки (податкові декларації) по окремих податках і платежах, статистичні форми звітності [22].

Перевіряючи статті обліку аудитор зобов'язаний враховувати, що оподаткована база, ставки й інші параметри нарахування податків можуть змінюватися. Особлива увага повинна бути приділена встановленню правильності віднесення податків на відповідні джерела їхньої сплати [52].

Програма аудиту нарахування заробітної плати базується на твердженнях (якісних аспектах) подання фінансової звітності: існування та наявність; повнота; права та обов'язки; оцінка та вимірювання; подання та розкриття інформації [71].

Переважає більшість дослідників, розглядаючи сутність аудиту нарахування заробітної плати, приділяють увагу змісту контрольних дій. Контроль аналізується як діяльність суб'єктів контролю або як система змін стадій контролю (таблиця 1.13) [99].

Таблиця 1.13 – Процес аудиту нарахування заробітної плати

Стадія	Напрямки здійснення
I. Підготовка до проведення	Визначення суб'єктів контролю, періоду, за який здійснюватиметься перевірка господарських операцій з розрахунків по оплаті праці, постановка завдань
II. Проведення	Виконання поставлених завдань через застосування документального контролю: формальна перевірка, арифметична перевірка, нормативно-правова перевірка, взаємна перевірка
III. Узагальнення результатів	Оформлення результатів контролю шляхом фіксації усіх порушень у робочих документах контролера

Зміст аудиту нарахування заробітної плати слід розглядати через сукупність стадій його проведення, що об'єднують впорядковані в часі взаємопов'язані процедури, виконання яких є необхідним для досягнення поставленої мети контролю [76].

Узагальнення результатів аудиту нарахування заробітної плати, у свою чергу, містить комплекс методичних прийомів групування та систематизації його результатів, необхідних для прийняття рішення щодо усунення виявлених недоліків у діяльності суб'єкта господарювання (рисунок 1.11) [36].



Рисунок 1.11 – Методичні прийоми узагальнення недоліків щодо внутрішнього контролю витрат на оплату праці

У програмі аудиту види, зміст та час проведення запланованих аудиторських процедур повинні співпадати з прийнятими до роботи показниками загального плану аудиту. До аудиторської програми включається також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також час, що його необхідно витратити на кожний напрямок аудиту або аудиторську процедуру. У програмі аудитор оцінює розмір ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур, координує роботу

всіх можливих помічників, залучених з числа співробітників підприємства, відзначає присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь у роботі [52].

Аудит обліку праці та її оплати передбачає такі процедури: первинні документи із заробітної плати в бухгалтерії перевіряють з формальної сторони, арифметично і по суті. Неправильно оформлені документи повертають назад у відповідні підрозділи підприємства, у яких вони були складені [64].

Аудит оплати праці включає перевірку наступних фактів. Розрахунково-платіжні відомості підписують керівник підприємства і головний бухгалтер, і далі касир за ними видає зарплату. За отримані гроші працівники підписуються у відомості. В розрахунково-платіжних відомостях забезпечується аналітичний облік до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Перелік питань перевірки обліку нарахування та виплати заробітної плати показано на рисунку 1.12 [91].

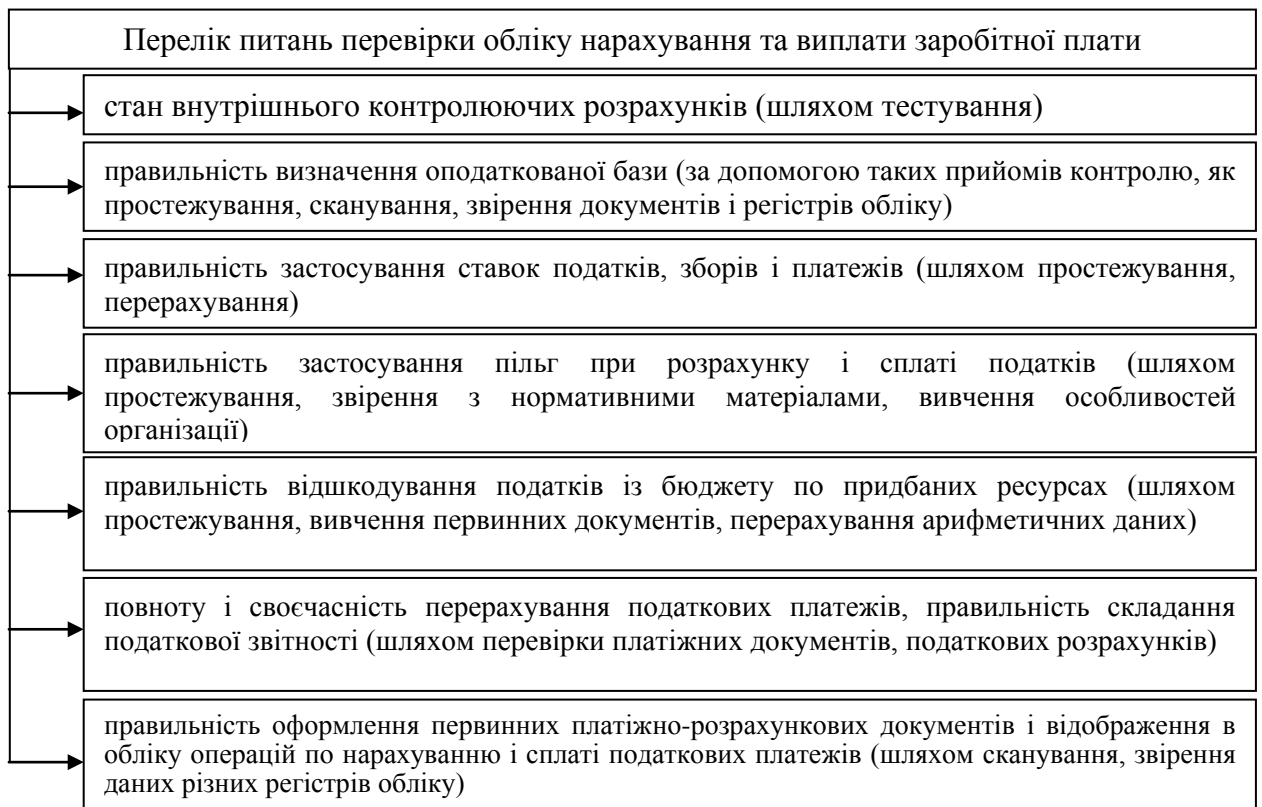


Рисунок 1.12 – Перелік питань перевірки обліку нарахування та виплати заробітної плати

Право на відпустки мають громадяни України, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи [92].

Аудит обліку праці та її оплати включає в себе перевірку правильності процедури надання відпустки, яку оформляють наказом (розпорядженням) про надання відпустки (форма № П-6). На підставі наказу (розпорядження) про надання відпустки відділ кадрів робить відмітки в особовій картці працівника (форма № П-2), а бухгалтерія здійснює розрахунок заробітної плати, що належить за відпустку. У разі надання відпустки без оплати поряд із зазначенням кількості днів відпустки зазначають «без оплати» [59].

Законом встановлено, що за бажанням працівника у разі його звільнення (крім звільнення за порушення трудової дисципліни) йому має бути надано невикористану відпустку з наступним звільненням. Датою звільнення в цьому разі є останній день відпустки. Заробітну плату працівникам на час відпустки виплачують не пізніше, ніж за три дні до її початку. У разі звільнення працівника йому виплачують грошову компенсацію за всі невикористані ним дні щорічної відпустки. Щорічну основну відпустку надають працівникам тривалістю не менше як 24 календарні дні за відпрацьований робочий рік, який відлічується з дня укладення трудового договору [77].

- Аудит обліку праці та її оплати передбачає перевірку відповідності українському законодавству процедури надання та тривалості відпусток. Святкові та неробочі дні при визначенні тривалості щорічних відпусток та додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, не враховуються і окремо не оплачуються [59].

Загальна тривалість щорічної відпустки (основної і додаткової) не повинна перевищувати 59 календарних днів, а для працівників, зайнятих на підземних гірничих роботах, – 69 календарних днів [43].

Право на щорічну відпустку повної тривалості (яка повинна бути не менше ніж 24 календарні дні) у працівника виникає при закінченні шести місяців безперервної роботи на цьому підприємстві [35].

Якщо працівник іде у щорічну відпустку до закінчення шестимісячного строку безперервної роботи, її тривалість визначають пропорційно до відпрацьованого часу [65].

Обчислення середньої заробітної плати для оплати щорічної та додаткової відпусток або для виплати компенсації за невикористану відпустку, відпусток у зв'язку з навчанням без відриву від виробництва провадиться з урахуванням виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки [77].

Працівникові, який пропрацював на підприємстві, в установі, організації менше року, середню заробітну плату обчислюють, виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа наступного місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому падають відпустку або виплачують компенсацію за невикористану відпустку [92].

Аудит обліку праці передбачає правильність розрахунку відпускних. Нарахування виплат за час щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або компенсації за невикористані відпустки, тривалість яких розраховують в календарних днях, провадять шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців або за менший фактично відпрацьований період на відповідну кількість календарних днів року чи меншого відпрацьованого періоду (за винятком святкових і неробочих днів, встановлених законодавством). Одержаний результат перемножують на число календарних днів відпустки. Для відшкодування наступних (майбутніх) витрат на виплату відпусток працівникам створюють забезпечення [102].

Щомісячну суму резерву на відпустки визначають шляхом встановлення планового відсотка до фактично нарахованої суми заробітної плати. Цього резерву має вистачати на виплату відпускних та нарахувань на них [64].

Аудитор має перевірити вірність запису бухгалтерських проводок щодо виплат відпусток. На субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» обліковують рух та залишки коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Суму забезпечення визначають щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до фонду оплати праці [43].

Забезпечення для виплати відпусток потрібно створювати з метою рівномірного віднесення у витрати за звітними періодами сум, які належить виплачувати працівникам за дні відпусток. У разі створення забезпечення виплат на відпустки роблять запис за дебетом тих рахунків, на які віднесена оплата праці (рахунки 23, 91, 92, 93, 94 та інші) і за кредитом рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Фактично нараховані працівникам відпускні суми списують на зменшення створеного забезпечення: дебет рахунку 47 і кредит рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Використання забезпечення в частіші обов'язкових відрахувань відносять в кредит рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» і дебет субрахунку 471 [24].

Кредитове сальдо по субрахунку 471 на кінець року показує розмір невикористаного забезпечення. Його обґрунтовують шляхом множення кількості днів невикористаної відпустки на середньоденну заробітну плату. Недостатню суму забезпечення донараховують, а лишок нарахованої суми сторнують заключними бухгалтерськими записами за грудень: дебет рахунків за обліком витрат (рахунки 23, 79) і кредит субрахунку 471 [20].

Аудитор повинен з'ясувати, які саме виплати працівникам підприємства належать до фактичних витрат на оплату праці. Насамперед це основна заробітна плата, тобто винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові

обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) й/або відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців. Наступною складовою фактичних витрат на оплату праці є додаткова заробітна плата, тобто винагорода за працю понад установлені норми, трудові успіхи, винахідливість і особливі умови праці. Вона охоплює доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій, інші заохочувальні та компенсаційні виплати [38].

На цьому етапі перевірки аудитор бере до уваги такі первинні документи, як відомості нарахування заробітної плати, банківські виписки, видаткові касові ордери та відомості виплати заробітної плати. Спочатку він з'ясовує, які з виплат із каси підприємства пов'язані з виплатою основної та додаткової заробітної плати. Наступним кроком є ідентифікація сум, виплачених працівникам, із сумами, наведеними у відомостях нарахування заробітної плати. Якщо розбіжності не встановлено, відрахування на пенсійне страхування у відомостях нарахування заробітної плати зроблено правильно, відображений у відомостях збір у день виплати зарплати сплачено повністю, то аудитор має право скласти позитивне судження щодо результатів перевірки [49].

Також аудитор повинен стежити, щоб до складу фактичних витрат на оплату праці помилково не потрапили виплати, не пов'язані з оплатою праці [69].

Робота аудитора над визначенням фонду оплати праці є найбільш складною та трудомісткою [98].

Аудиторська перевірка повноти обчислення та сплати збору на страхування на випадок безробіття проводиться за аналогією до перевірки повноти нарахування та сплати ЄСВ з урахуванням зазначених вище особливостей, зокрема внески не нараховуються на виплати, проведені за виконання робіт (послуг) за договорами цивільно-правового характеру [90].

Аудиторська перевірка нарахування та сплати внесків на соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності проводиться за аналогією до

перевірки відрахувань на обов'язкове пенсійне страхування. Але на відміну від Пенсійного фонду внески на соціальне страхування з ТВП не нараховуються на винагороди за виконання робіт (послуг) за договорами цивільно-правового характеру (договір підряду). Серед зазначених видів допомоги найбільшу питому вагу має допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю. Аудитор перевіряє правильність обчислення середньомісячного заробітку, застосування відсотка середньої заробітної плати залежно від тривалості трудового стажу [76].

Систематизацію типових порушень при здійсненні розрахунків з працівниками з оплати праці, які можуть бути виявлені під час перевірки, наведено на рисунок 1.13 [62].

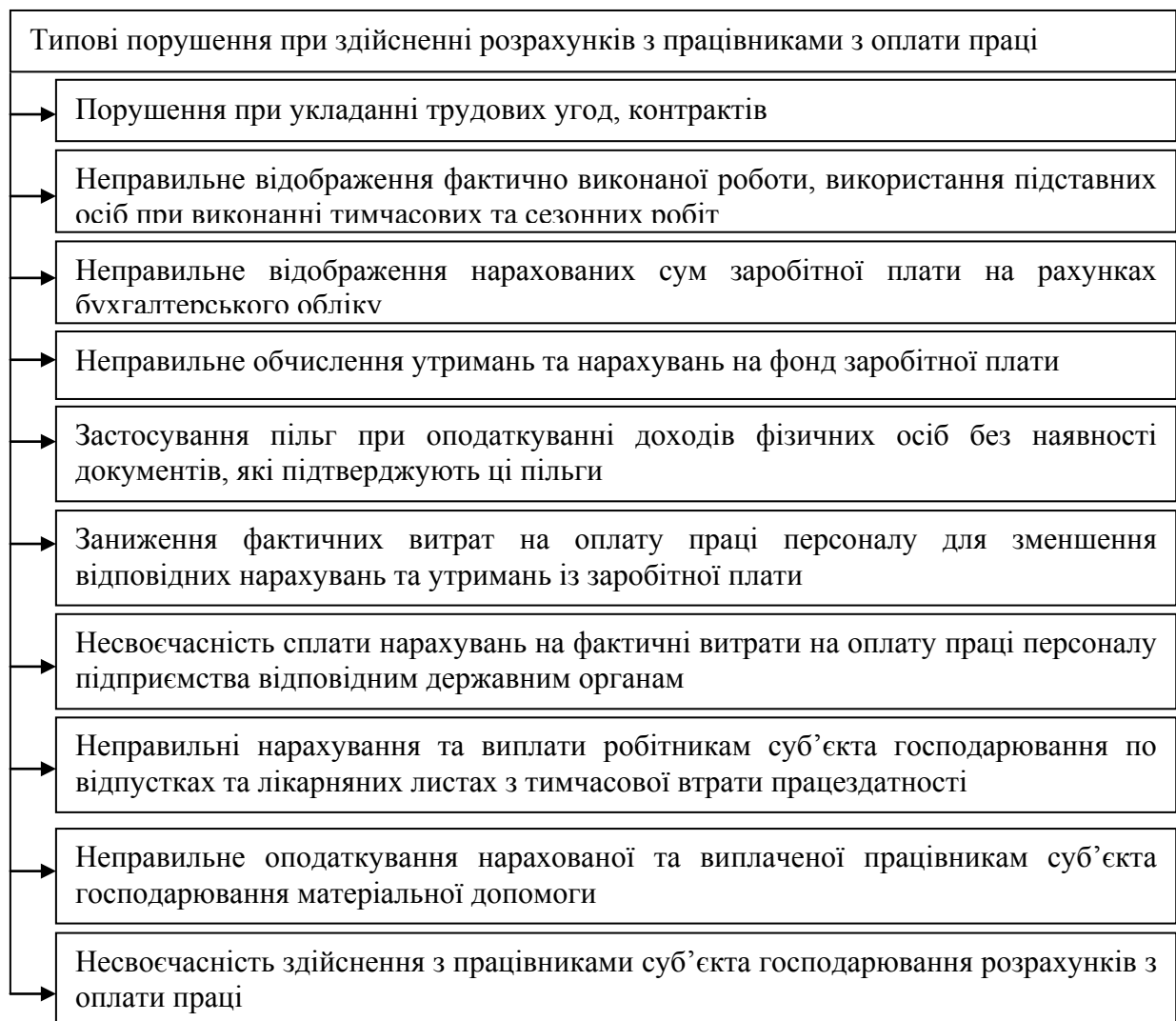


Рисунок 1.13 – Типові порушення при здійсненні розрахунків з працівниками з оплати праці

При перевірці правильності розрахунків з оплати праці аудитор може виявити ряд порушень. Більш детально можливі порушення та їх вплив на достовірність фінансової звітності та дотримання законодавства наведені у таблиці 1.14 [59].

Таблиця 1.14 – Можливі порушення розрахунків з оплати праці та їх вплив на достовірність інформації

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

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

Виявлені в ході перевірки помилки і відхилення фіксуються в робочій документації аудитора з указівкою порушених нормативних документів і визначенням якісного впливу на показники звітності [55].

Заключна стадія узагальнення результатів аудиту нарахування заробітної плати передбачає застосування отриманої інформації при складанні висновків та наданні пропозицій щодо усунення виявлених недоліків, оптимізації управління витратами на оплату праці. За результатами цієї стадії інформація про виявлені порушення та відхилення щодо достовірності формування інформації про витрати на оплату праці узагальнюється у звіті про результати внутрішнього контролю або внутрішній довідці (доповідній записці) [49].

Основними питаннями методичного характеру, які мають бути відображені у звітному документі щодо контролю витрат на оплату праці, є:

- помилки, допущені при нарахуванні оплати праці, а також при здійсненні відповідних утримань із суми заробітної плати;
- відхилення фактичних показників від планових у частині формування фонду оплати праці, зниження (зростання) продуктивності праці проти запланованої;
- вплив допущених помилок на формування собівартості продукції (товарів, робіт, послуг);
- надання пропозицій щодо усунення виявлених порушень та відхилень [41].

За результатами звітнього документа внутрішнього контролю керівництво приймає рішення щодо усунення порушень і відхилень стосовно способу та строків виправлення помилок, порядку внесення змін до облікової

політики та коригування бюджетів, способу покарання або заохочення тощо [34].

Під час виконання зазначених процедур накопичується певний досвід роботи, який може бути використаний для оптимізації власної системи контролю на підприємстві [27].

Отже, поняття «заробітна плата» трактується науковцями і практиками по-різному, а саме одне із визначень, що заробітною платою є елемент трудового правовідношення, що право на її одержання виникає з початком роботи і є результатом виконання останньої.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [52].

Облік розрахунків з працівниками з оплати праці ведеться в первинних документах: таблиць обліку використання робочого часу, рапорт про виробіток, маршрутний лист, наряд, відомість обліку виробітку, розрахункова відомість. На рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до не облікового складу підприємства, – з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо), за не одержані в установленій строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами [71].

Метою аудиту нарахування заробітної плати є перевірка дотримання діючого законодавства про працю, правильність нарахування заробітної плати, документальне оформлення і відображення в обліку усіх видів розрахунків між підприємством і його працівниками [92].

2 ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «СЕМЕНІВСЬКЕ»

2.1 Загальна характеристика ТОВ «Семенівське»

Організація ТОВ «Семенівське» зареєстрована 20.01.1999 за юридичною адресою Україна, 70660, Запорізька обл., Пологівський р-н, село Семенівка, провулок Степовий, будинок 1 А. Керівником організації є Сизоненко Володимир Григорович. Розмір статутного капіталу складає 185 000,00 грн. Код ЄДРПОУ 25677896. Дата реєстрації 20.01.1999 р. Керівником є уповноважена особа Сизоненко Володимир Григорович.

Основним видом діяльності є:

01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур

Іншими видами діяльності є:

01.13 Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів

01.19 Вирощування інших однорічних і дворічних культур

01.28 Вирощування прямих, ароматичних і лікарських культур

Для забезпечення діяльності ТОВ «Семенівське» за рахунок внесків Учасників створюється Статутний капітал у розмірі 185 000,00 грн.

За цей час клієнтська база фірми зросла до 7 тисяч підприємств Запорізької, Донецької, Дніпропетровській і інших областей. Фундаментом у відносинах з клієнтами є індивідуальний підхід до кожного, гнучка цінова політика та інше.

Управління підприємством здійснюється згідно статуту на підставі об'єднання інтересів трудового колективу і права власника-засновника підприємства. Засновник здійснює свої права по управлінню підприємством, безпосередньо виконує обов'язки директора підприємства.

Майно ТОВ «Семенівське» складається з основних фондів, оборотних засобів, майнових прав засновника, які створюють його статутний фонд та додатковий вкладений капітал і знаходяться на балансі.

Фінансові ресурси підприємства формуються за рахунок прибутку, який залишається після сплати податків і інших податкових платежів, кредитів.

ТОВ «Семенівське» є самостійним в плануванні та здійсненні своєї господарської діяльності, визначає перспективи розвитку, виходячи з реального попиту, необхідності забезпечення виробничого і соціального розвитку підприємства.

ТОВ «Семенівське» має головний офіс. Відділом забезпечення проводяться активні роботи з пошуку нових найбільш вигідних капіталовкладень та ринків збуту. Для проведення ефективної роботи щодо реалізації продукції вже в 2020 році відділом продажу розроблена принципово нова стратегія торгівлі.

Центральний офіс має вигідне географічне положення, що дозволяє охопити довколишні райони трьох областей. Клієнтська база налічує близько 7000 покупців, знаходиться в Запорізькій, Донецькій і Дніпропетровській областях.

Проведені ТОВ «Семенівське» маркетингові дослідження показали, що при достатньо розвинутій галузі сільськогосподарського виробництва Запорізької, Донецької та Дніпропетровської областей, аграрії мають проблеми з поставками та закупівлями необхідної сільськогосподарської продукції.

Організаційна структура управління – один із ключових інструментів діяльності будь-якого підприємства. Побудова відповідної структури на Заході вважається наукою, а в країнах пострадянського простору – мистецтвом, яким володіють лише висококваліфіковані менеджери.

Організаційна структура – це сукупність структурних елементів, що знаходяться в постійному взаємозв'язку між собою з дотриманням

ефективного поєднання принципів ієрархії та централізації – децентралізації при виконанні функцій управління для реалізації цілей організації та досягнення високих результатів діяльності підприємства.

Інформація про основні види продукції або послуг, що їх виробляє чи надає підприємство наведена вище.

Завдяки інноваційній політиці підприємства, його продукція постійно оновлюється, модернізується і користується великим попитом споживачів.

Отже, шляхом впровадження інноваційних технологій підприємство намагається знизити собівартість продукції сільгоспвиробництва, а також максимально підвищити родючість ґрунтів та зробити роботу на селі рентабельною.

Такі партнерські відносини з заводами-виробниками дозволяють підприємству досить успішно проводити конкурентоздатну політику як роздрібних, так і оптових (гуртових) продажів.

У ТОВ «Семенівське» бухгалтерський облік ведеться головним бухгалтером на підставі чинного законодавства України [21].

Здійснюється оперативний та бухгалтерський облік результатів діяльності, ведеться статистична звітність.

Відділ бухгалтерського обліку підприємства складається з двох осіб: головного бухгалтера та бухгалтера. Для малого підприємства цієї кількості працівників достатньо.

Головний бухгалтер – це особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, та виконання наступних функцій: складання і подання у встановлені строки фінансової звітності, контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, перерахування коштів в системі клієнт – банк, звірки з постачальниками.

Бухгалтер – нараховує заробітну плату, проводить інвентаризації, списання матеріалів та ПММ, проводить роботу з персоналом підприємства.

2.2 Облік нарахування заробітної плати ТОВ «Семенівське»

На сьогодні бухгалтерський облік виконує не лише контрольні, а й управлінські функції. Його справжнє призначення полягає не стільки у складанні звітності для податкової інспекції, скільки у тому, щоб допомогти керівнику виявляти слабкі місця в роботі підприємства, усувати їх, а також знаходити шляхи подальшого розвитку підприємства.

Етапи розрахунків з оплати праці зображені на рисунку 2.1.

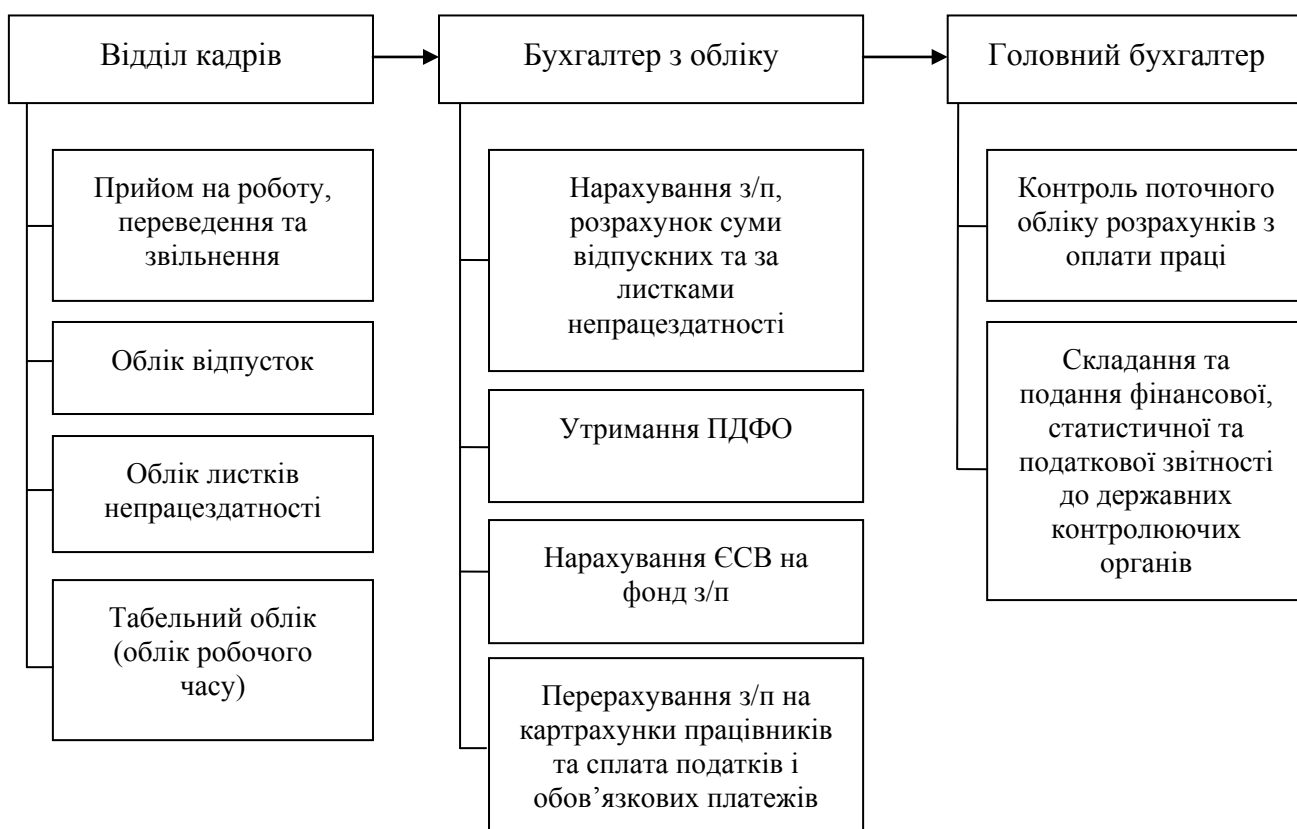


Рисунок 2.1 – Етапи розрахунків з оплати праці у ТОВ «Семенівське»

Оперативний облік чисельності персоналу ведеться у відділі кадрів та допомагає контролювати склад та рух чисельності робітників по підприємству та його структурних підрозділах, для цього використовується єдина документація з прийому, звільнення та переміщення робітників та уніфіковані реєстри обліку особистого складу.

Регістром обліку особистого складу є особиста картка працівника. Повідомлення про прийом та звільнення, чи переведення на іншу роботу реєструється у особистій картці на підставі наказу. На підставі даних

картотеки особистого складу ведеться облік зміни чисельності та складу працівників підприємства. Облік робочого часу та контроль за станом трудової дисципліни на підприємстві здійснюється табельним методом.

Кожному робітнику на підприємстві, присвоюється табельний номер і у його трудовій книжці робиться відмітка про зарахування на роботу. На прийнятого робітника відкривається особиста картка, в якій вказуються необхідні анкетні дані, і всі зміни, які відбуваються впродовж роботи.

Штатний розклад складається на бланку підприємства і містить перелік посад, відомості про кількість штатних одиниць, посадові оклади, надбавки та місячний фонд заробітної плати.

Цей документ виконує такі функції: фіксування структури управління підприємством, нормативну кількість працівників, регулювання співвідношення головних, старших та рядових спеціалістів, контроль за дотриманням рівня адміністративно-управлінських витрат, виконання профспілкою суб'єкта господарювання функцій захисту членів профспілки.

Зміни до штатного розкладу вносяться за наказом директора підприємства. Інформацію про рух кадрового складу суб'єкта господарювання надає кадрова документація. Сукупність документів, у яких зафіксовані етапи трудової діяльності працівників, називається документацією з особового складу (кадрів, персоналу), або кадровою документацією.

Кадрова документація у ТОВ «Семенівське» поділяється на наступні види, які графічно зображено на рисунку 2.2.

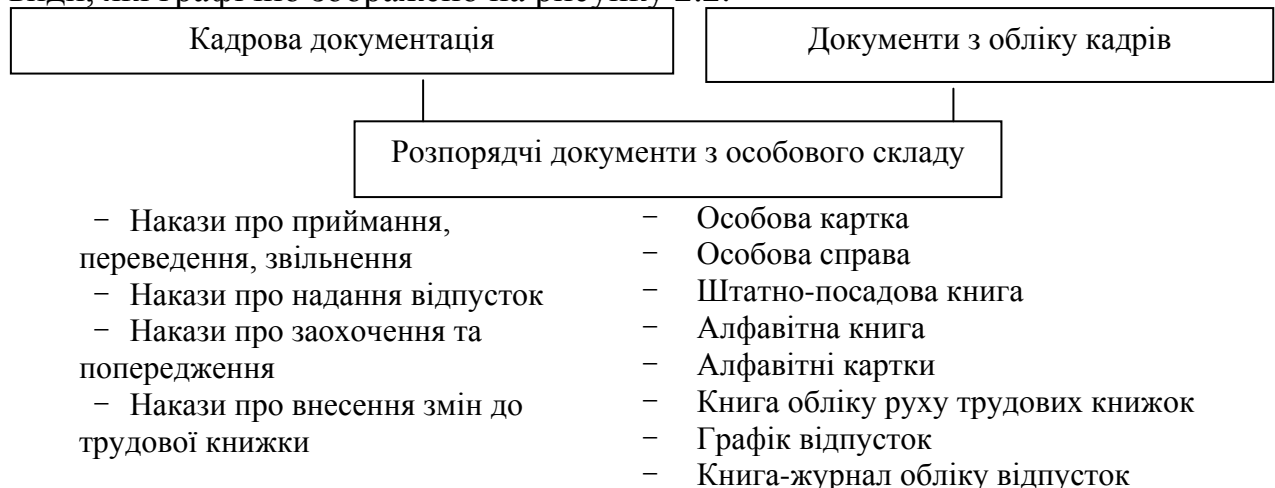


Рисунок 2.2 – Види кадрової документації на ТОВ «Семенівське»

З 1 січня 2021 року мінімальна зарплата (МЗП) зросла, як і було закладено у Законі «Про державний бюджет на 2021 рік» від 15.12.2020 року № 1082. І зросте ще раз протягом цього року – у грудні. Дані про розмір мінімальної заробітної плати наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Дані про розмір мінімальної заробітної плати

Місяць 2021	Сума, грн
Січень-червень	6000
Липень-серпень	6000
Вересень-листопад	6000
Грудень	6500

Погодинна мінімальна зарплата. Підприємства, які використовують погодинну форму оплати праці, повинні враховувати погодинну мінімальну зарплату (таблиця 2.2), виходячи з кількості робочих годин за цілий рік (навіть якщо певна цифра МЗП діє лише один місяць).

Таблиця 2.2 – Дані про розмір погодинної мінімальної зарплати

Місяць 2021	Сума, грн
Січень-червень	36,11
Липень-серпень	36,11
Вересень-листопад	36,11
Грудень	39,12

Робочий час за рік пораховано у листі Мінекономіки, торгівлі та сільського господарства від 12.08.2020 № 3501-06/219. Наприклад, розрахунок буде за січень-листопад 2021 року. Кількість робочих годин за рік 1994 (40-річний робочий тиждень). Тоді погодинна МЗП = $6000 \times 12 / 1994 \approx 36,11$ грн; за грудень 2021. Кількість робочих годин за рік однаково 1994 (40-годинний робочий тиждень). Тоді погодинна МЗП = $6500 \times 12 / 1994 \approx 39,12$ грн. Незважаючи на те, що МЗП 6500 грн. діє 1 місяць все одно множити на 12. Слід звернути увагу, що розрахунок погодинної МЗП 2021 відрізняється від такої для 2020 року. Тоді для погодинної МЗП для вересня-грудня 2020 року (4 місяці) взяли залишок годин за вересень-грудень (685 год = 176+167+168+174).

Мінімальна зарплата впливає на розрахунок декретних (допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами). Так, 2021 року мінімальна середньоденна буде при виході у таку відпустку: у січні-листопаді – 197,11 грн ($=6000 \div 30,44$). Таким чином, стандартні декретні не можуть бути меншими за 24835,86 грн ($=197,11 \times 126$); у грудні – 213,53 грн ($=6500 \div 30,44$). Мінімальний розмір декретних – 26904,78 грн. ($=213,53 \times 126$). Якщо протягом останніх 12 місяців немає 6-місячного страхового стажу, ще й додається максимальне обмеження у вигляді подвійних цифр, наведених вище. Максимальна середньоденна для розрахунків тоді: у січні–листопаді – 394,22 грн ($=2 \times 6000 \div 30,44$); у грудні – 427,07 грн ($=2 \times 6500 \div 30,44$).

Ставки податків у 2021 році склали:

18% – податку доходи фізичних осіб;

1,5% – військовий збір.

Розмір утримань із мінімальної заробітної плати у 2021 році становить:

ПДФО = 6000,00 грн. \times 18% = 1080,00 грн.

НД = 6000,00 грн. \times 1,5% = 90,00 грн.

Податкова соціальна пільга 2021 року при розрахунку ПДФО

Отже, податок на доходи із мінімальної заробітної плати у 2021 році становить 1080,00 грн. У разі, якщо до нарахованого доходу застосовується податкова соціальна пільга (далі – ПСП).

Це встановлена законодавством сума, на яку зменшується нарахована заробітна плата для розрахунку податку на доходи. У разі застосування податкової соціальної пільги у 2021 році формула для розрахунку ПДФО виглядає так:

Податок на доходи = (Нарахована зарплата – Податкова соціальна пільга) \times 18%

Додаток 1
до Порядку фінансування страхувальників для надання
матеріального забезпечення застрахованим особам
у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності
та окремих виплат потерпілим на виробництві
за рахунок коштів Фонду соціального страхування України

ЗАЯВА-РОЗРАХУНОК

Просимо здійснити фінансування для надання матеріального забезпечення застрахованим особам, страхових виплат потерпілим на виробництві, відшкодування вартості поховання потерпілого та пов'язаних з цим ритуальних послуг за рахунок коштів Фонду.

Повідомляємо наші реквізити:

Найменування страхувальника (прізвище, ім'я, по батькові для фізичних осіб)

Місцезнаходження (місце проживання для фізичних осіб) 70660, Запорізька обл., Пологівський р-н, село Семенівка, провулок Степовий, будинок 1 А.

Телефон 067-401-01-01.

Код за ЄДРПОУ (реєстраційний номер облікової картки платника податків — для фізичних осіб або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки податків та офіційно повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті)) 25677896.

Окремий поточний рахунок у банку або окремих рахунок у відповідному органі Державного казначейства України

АТ КБ «Приватбанк»

(назва банку або органу Державного казначейства)

260412121212

(номер рахунку, відкритого відповідно до пункту другого статті 34 Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування»)

МФО 305299

№ з/п	Вид матеріального забезпечення та виплат потерпілим на виробництві	Кількість днів для п. 1, 2, 2.1, 4, 5. Кількість осіб для п. 3, 6	Сума (в гривнях з копійками)	Примітка
1	2	3	4	5
1	Допомога по тимчасовій непрацездатності	10	2450,00	<input checked="" type="checkbox"/> Додаток 1.1
1.1	У тому числі виплата за пільгами постраждалим внаслідок ЧАЕС			
2	Допомога по вагітності та пологах			<input type="checkbox"/> Додаток 1.1
2.1	У тому числі виплата за пільгами постраждалим внаслідок ЧАЕС			
3	Допомога на поховання	1	4100,00	<input checked="" type="checkbox"/> Додаток 1.2
4	Допомога по тимчасовій непрацездатності внаслідок нещасного випадку або профзахворювання			<input type="checkbox"/> Додаток 1.3
5	Виплата у разі переведення потерпілого на легшу, нижчеоплачувану роботу			<input type="checkbox"/> Додаток 1.4
6	Відшкодування вартості поховання потерпілого та пов'язаних з цим ритуальних послуг			<input type="checkbox"/> Додаток 1.5
7	ВСЬОГО	×	6550,00	

Додатки 1.1-1.5 заповнюються тільки для тих видів виплат, на які замовляються кошти.

Керівник установи
Головний бухгалтер
М.П. (за наявності)

Дата складання заяви-розрахунку

Головна умова для застосування податкової соціальної пільги – це розмір нарахованого протягом місяця доходу. Якщо він не перевищує прожиткового мінімуму для працездатної особи на 01 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчого десятка, пільгу застосовувати можна.

У 2021 році граничний розмір доходу для застосування ПСП дорівнює:
 $2270,00 \times 1,4 = 3178,00 \approx 3180,00$ грн.

Оскільки дохід, який дає право на отримання податкової соціальної пільги менший, ніж розмір мінімальної заробітної плати, у загальному випадку працівники фактично втратили право на застосування податкової соціальної пільги.

Скористатися пільгою можуть працівники, заробітна плата яких не перевищує 3180,00 грн. Це можливо у разі роботи на умовах неповного робочого часу, а також у місяцях прийняття чи звільнення працівника.

Також пільгою можуть скористатися працівники, які мають двох або більше дітей віком до 18 років. Для них граничний розмір доходу для отримання пільги визначається як добуток граничного доходу, що дає право на застосування ПСП у загальному випадку (тобто 3180,00 грн. у 2021 році) та кількості дітей.

Розмір заробітної плати, що дає право на отримання пільги:

на 2-х дітей: $3180,00 \times 2 = 6360,00$ грн.

на 3-х дітей: $3180,00 \times 3 = 5540,00$ грн.

на 4-х дітей: $3180,00 \times 4 = 12720,00$ грн.

До зарплати працівників може застосовуватися один із видів податкової соціальної пільги:

– 100% (розраховується як 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб – 1135,00 грн. у 2021 р.);

– 150% (розраховується як 75% розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб – 1702,50 грн у 2021 р.);

– 200% (розраховується як 100% розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб – 2270,00 грн у 2021 р.);

– працівникам, які утримують двох і більше дітей віком до 18 років 100% і 150% (1135,00 грн. та 1702,50 грн., відповідно).

Сама пільга працівникам, які утримують двоє і більше дітей віком до 18 років, розраховується як добуток ПСП на одну дитину та кількості дітей (1135,00 грн.).

Тобто 100%-на пільга становить:

на 2 дітей: $1135,00 \text{ грн.} \times 2 = 2270,00 \text{ грн.}$

на 3 дітей: $1135,00 \text{ грн.} \times 3 = 3405,00 \text{ грн.}$

на 4 дітей: $1135,00 \text{ грн.} \times 4 = 4540,00 \text{ грн.}$

У 2021 році кожен роботодавець зобов'язаний нараховувати та сплачувати до бюджету єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ). Це консолідований страховий внесок, який включає соціальний пакет, законодавчо передбачений державою, а саме: пенсійне страхування (виплата пенсій), страхування у разі тимчасової втрати працездатності (оплата лікарняних), страхування, пов'язане із виникненням нещасних випадків на виробництві. ЄСВ оплачується за рахунок коштів роботодавця.

У загальному випадку ставка ЄСВ становить 22% (ч. 5 ст. 8 ЗУ «Про ЄСВ»).

Підприємства, установи та організації, в яких працюють особи з інвалідністю, застосовують до їх доходу ставку ЄСВ 8,41% (ч. 13 ст. 8 ЗУ «Про ЄСВ»).

Розмір єдиного соціального внеску із мінімальної заробітної плати у 2021 році становить $6000,00 \text{ грн.} \times 22\% = 1320,00 \text{ грн.}$

Розрахунок податків з мінімальної заробітної плати з 1 січня 2021 року виглядає так:

Нарахована заробітна плата = 6000,00 грн.

ПДФО: $6000,00 \text{ грн.} \times 18\% = 1080,00 \text{ грн.}$

Військовий збір: $6000,00 \text{ грн.} \times 1,5\% = 90,00 \text{ грн.}$

Утримання із заробітної плати працівника становлять: $1080,00 + 90,00 = 1170,00$ грн

Зарплата для виплати працівнику: $6000,00$ грн. – $1170,00$ грн. = $4830,00$ грн.

ЄСВ: $6000,00$ грн. \times 22% = $1320,00$ грн.

Сума утримань та ЄСВ складає: $1170,00$ грн. + $1320,00$ грн. = $2490,00$ грн.

Заробітна плата повинна виплачуватися: у робочі дні; двічі на місяць; з проміжком часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів; не пізніше семи днів після закінчення місяця, за який здійснюється виплата.

Закон зобов'язує роботодавців здійснювати оплату праці не одним платежем по закінченню відпрацьованого місяця, а гарантує отримання авансу перед виплатою всієї суми (ст. 115 КЗпПУ та ст. 24 ЗУ «Про оплату праці»).

Якщо за липень 2021 року працівнику нараховано до сплати $25\ 000,00$ грн., то порядок розрахунку може бути таким:

22 липня – аванс у сумі $10\ 000,00$ грн.

07 серпня – заробітна плата у сумі $15\ 000,00$ грн..

Якщо дата виплати збігається з вихідним днем, то відповідно до ст. 24 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата виплачується напередодні вихідного дня.

Розмір заробітної плати за першу половину місяця має бути не меншим оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника.

Передбачено штраф за порушення встановлених строків виплати заробітної плати працівникам – у трикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення (на даний час $18\ 000,00$ грн.)

При кожній виплаті заробітної плати роботодавець повинен утримувати (відраховувати) по кожному працівнику податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) 18% та військовий збір (ВЗ) $1,5\%$.

Тобто, заробітна плата до виплати видається за мінусом цих податків.

Працівнику нараховано за повний відпрацьований місяць заробітну плату у сумі 25 000,00 грн. У цьому випадку:

ПДФО: $25\,000,00 \times 18\% = 4\,500,00$ грн.

ВЗ: $25\,000,00 \times 1,5\% = 375,00$ грн.

Утримання з заробітної плати = 4 875,00 грн (4 500,00 грн + 375,00 грн.).

До виплати працівнику — 20 125,00 грн (25 000,00 грн. – 4 500,00 грн – 375,00 грн).

Коляденко Л.В. хворів із 15.02.2019 до 25.02.2019. За розрахунковий період (лютий 2018 року – січень 2019 року) йому нараховано 106000 грн зарплати згідно з окладом. Страховий стаж працівника становить 5 років 9 місяців (відсоток оплати лікарняного – 70%). Не відпрацьованих із поважних причин днів у розрахунковому періоді не було.

Визначаємо середньоденну зарплату:

$106000 \text{ грн} \div 365 \text{ к.дн.} = 290,41$ грн.

Визначаємо суму лікарняних за рахунок коштів роботодавця:

$290,41 \text{ грн} \times 5 \text{ к.дн} \times 70\% = 1016,44$ грн.

Обчислюємо суму лікарняних за рахунок коштів Фонду соціального страхування України (далі – Фонд):

$290,41 \text{ грн} \times 6 \text{ к.дн.} \times 70\% = 1219,72$ грн.

Отже, загальна сума допомоги становитиме:

$1016,44 \text{ грн} + 1219,72 \text{ грн} = 2236,16$ грн.

Ляпіна Д.І., яку прийняли на роботу 11.09.2018, перебувала на лікарняному по догляду за хворою дитиною до 14 років із 28.02.2019 до 12.03.2019 (13 к.дн.). За розрахунковий період працівниці нарахували 36000 грн зарплати згідно з окладом. Страховий стаж працівниці становить 8 років 9 місяців, тому лікарняний оплачують у розмірі 100%. Не відпрацьованих із поважних причин днів у розрахунковому періоді не було.

У такому випадку розрахунковим буде період із жовтня 2018 року по січень 2019 року.

Кількість календарних днів у розрахунковому періоді становить:

$31 \text{ к.дн.} + 30 \text{ к.дн.} + 31 \text{ к.дн.} + 31 \text{ к.дн.} = 123 \text{ к.дн.}$

Визначаємо середньоденну зарплату:

$36000 \text{ грн} \div 23 \text{ к.дн.} = 292,68 \text{ грн.}$

Обчислюємо суму лікарняних:

$292,68 \text{ грн} \times 13 \text{ к.дн.} \times 100\% = 3804,84 \text{ грн.}$

Литвиненка Л.О. прийняли на роботу 06.11.2018 із посадовим окладом 8600 грн. Він хворів 12 к.дн. – із 18.03.2019 до 29.03.2019 (12 к.дн.). Страховий стаж працівника становить 4 роки, але, оскільки перед працевлаштуванням він мав перерву в роботі біля року, страховий стаж протягом останніх 12 місяців перед настанням страхового випадку – менший за 6 місяців. Заробіток за розрахунковий період сягає 25800 грн. Не відпрацьованих із поважних причин днів у розрахунковому періоді не було.

Тобто за таких обставин сума допомоги по тимчасовій непрацездатності не може перевищувати розмір мінімальної зарплати з розрахунку на місяць (у 2019 році – 4173 грн).

Для визначення обмеження в розрахунку за календарний день необхідно місячний розмір мінімальної зарплати розділити на середньомісячну кількість календарних днів – 30,44.

Якщо у розрахунковому періоді перед настанням страхового випадку застрахована особа з поважних причин не мала заробітку, тоді згідно з пунктом 28 Порядку № 1266 середня заробітна плата визначається виходячи з:

- тарифної ставки (посадового окладу) або її частини, встановленої на день настання страхового випадку;

- розміру мінімальної заробітної плати (або її частини), встановленого законом на день настання страхового випадку, якщо тарифна ставка (посадовий оклад) не встановлені.

На відміну від лікарняних, сума декретних не залежить від страхового стажу, та нараховується в розмірі 100% середньої зарплати (доходу).

Щодо розміру декретних встановлено такі два обмеження (згідно частини другої ст. 26 Закону про соцстрахування) – максимальне та мінімальне:

- максимальний розмір допомоги в розрахунку на місяць не повинен перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування ЄСВ, з якої сплачувалися страхові внески (адже пунктом 4 Порядку № 1266 передбачено, що середня зарплата не може перевищувати максимальну величину бази нарахування ЄСВ із розрахунку на один календарний день, яка обчислюється шляхом ділення встановленого її розміру в останньому місяці розрахункового періоду на середньомісячну кількість календарних днів, тобто 30,44);

- мінімальний розмір допомоги не може бути меншим, ніж розмір мінімальної зарплати, встановленої на час настання страхового випадку

Працівниця працює на підприємстві вже два роки. Право на відпустку по вагітності та пологах у неї виникло з 10 серпня 2021 року. Оклад працівниці протягом останніх 13 місяців був 18000,00 грн. У січні працівниці нараховано зарплату в розмірі 18000,0 грн. та премію за минулий рік — 72550 грн.

З 1 по 9 лютого вона була у відпустці без збереження зарплати (зарплата за лютий нарахована у сумі 12000,00 грн.).

З 01 по 16 березня 2021 року працівниця перебувала на лікарняному (за березень були нараховані лікарняні 7600,00 грн. та зарплата — 9000,00 грн.).

З 01 по 30 червня вона була у щорічній відпустці (їй були нараховані відпускні 15000,00 грн.).

Маємо повний дванадцятимісячний розрахунковий період з серпня 2020 року по липень 2021 року.

До розрахункового періоду не включаються дні тимчасової непрацездатності (тобто 17 календарних днів у березні) та період відпустки без збереження зарплати (тобто 9 календарних днів у лютому).

Розрахунковий період у нашому випадку становить 340 календарних днів (365 календарних днів – 16 к. днів – 9 к. днів).

За січень 2021 року працівниця отримала загальний дохід у розмірі 18000,00 грн. + 72550,00 грн. = 90550,00 грн.). А це на 550 гривень перевищує максимальну величину зарплати, на яку нараховувався ЄСВ (90000,00 грн.). Згідно абзацу першого пункту 3 Порядку № 1266 для обчислення середньоденної зарплати використовується показник зарплати, на яку нараховано ЄСВ. Як наслідок, до середнього заробітку включається сума загального доходу січня в межах максимальної величини: тобто 90000,00 грн., а не 90550,00 грн.,

Середньоденну заробітну плату виходячи із загальної суми заробітку в розрахунковому періоді обчислюємо так:

= (18000,00 грн × 8 місяців, в яких зарплата дорівнювала окладу) + 90000,00 грн. (січневий дохід у межах максимуму) + 12000,00 грн (зарплата за лютий, за відпрацьовані дні) + 9000,00 грн. (зарплата за березень, за відпрацьовані дні) + 15000,00 грн. (відпускні у червні) = 270000,00 гривень.

Розмір середньоденної зарплати становить:

= 270000,00 грн. ÷ 340 календарних днів = 794,12 гривень.

Додаткова перевірка: цей розмір середньоденної зарплати не перевищує максимальну величину нарахування ЄСВ у серпні (яка дорівнює 90000,00 грн ÷ 30,44 = 2956,64 гривень).

Отже, остаточний розрахунок декретних виглядає так:

= 126 календарних днів × 794,12 грн. = 100059,12 гривень допомоги по вагітності та пологах.

Працівниця прийнята на роботу 25.06.2019 р. З 26.01 працівниця йде у відпустку в зв'язку з вагітністю та пологами, відпрацювала в січні 16 дн., оклад у січні 6100 грн.

Мінімальна зарплата 01.01.2021-6000грн., 01.09.2020- 5000, 01.01.2020 – 4723 грн. норма тривалості робочого часу 21 день. Страховий стаж 3 роки.

Розрахунок відпустки в зв'язку з вагітністю та пологами наведено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Розрахунок відпустки в зв'язку з вагітністю та пологами

період	К-сть дн.		сума нарахування	в т.ч.		сума для розрахунку
	календарних	для розрахунку		відпускні	лікарняні	
січень	31	31	4750			4750
лютий	28	28	4750			4750
березень	31	31	4750			4750
квітень	30	30	4800			4800
травень	31	31	4800			4800
червень	30	30	4800			4800
липень	31	31	4800	2135,60 (14 к.дн.)		4800
серпень	31	31	4800			4800
вересень	30	30	5100			5100
жовтень	31	31	5100			5100
листопад	30	30	5500			5500
грудень	31	24	5500		997,26 (7 к.дн.)	4502,74
Разом	365	358	59450			58452,74

Середня величина: $58452,74 \div 358 = 163,28$

Максимальна величина в грудні $5000 \times 15 = 75000 \div 30,44 = 2463,86$

Мінімальна середня у страховому періоді: $6000 \div 30,44 = 197,11$

Допомога $197,11 \times 126 = 24835,86$

Заробітна плата $6100 \times 16 \div 21 = 4647,62$, згідно з п.165.1.1 – ПДФО та ВЗ не нараховуються.

Фрагмент розрахунково-платіжної відомості наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Фрагмент розрахунково-платіжної відомості

	к-сть дн. відпустки	допомога	ЗП	всього	ЄСВ 22%	ПДФО	ВЗ
1	6	1182,66	4647,62	5830,28	1320	836,57	69,71
2	28	5519,08		5519,08	1320		
3	31	6110,41		6110,41	1344,29		
4	30	5913,3		5913,3	1320		
5	31	6110,41		6110,41	1344,29		

Згідно з наведеними далі господарськими операціями, визначаємо податкові наслідки і розраховуємо величину відповідних податків і зборів.

Базові умови: Мінімальна заробітної плати с 01.01.2021 – 6000, с 01.12.2021 6500, прожитковий мінімум 2 270 грн.

Граничний розмір доходу для ПСП 3180,00. Базова ПСП 1135 грн.

Співробітниця компанії Лісовська П.С. має 3-х дітей до 18-ти років. При прийомі на роботу вона повідомила в заяві працедавцю про право на відповідну податкову соціальну пільгу (далі – ПСП) на всіх дітей і додала відповідні документи. Вона працює на повну ставку секретарем і на 0,5 ставки – HR-менеджером. Посадовий оклад з 1 лютого за посадами встановлений на рівні: ставка секретаря – 6000 грн., HR-менеджера – 6100 грн., доплат і надбавок немає. Вона відпрацювала повний місяць в лютому.

Розраховуємо суми податків і зборів, які будуть нараховані (утримані) за лютий з доходів Лісовської П.С

Заробітна плата: $6000 + 0,5 \times 6100 = 9050$

$3180 \times 3 = 9540$ – дохід, який дає право на пільгу

$(9050 - 1135 \times 3) \times 18\% = 1016,1$

$9050 \times 1,5 = 135,75$

$9050 \times 22\% = 1991$

Менеджер підприємства – Кравець Т.О. йде у відпустку з 1 березня по 14 березня, терміном на 14 календарних днів. Разом з відпускними, згідно із заявою та колективним договором, як і всім працівникам підприємства, їй також буде нараховано матеріальну допомогу на оздоровлення в розмірі 5000 грн. Далі в таблиці 2.5, приведені всі нарахування для Кравець Т.О. за розрахунковий період.

В році 365 к.дн., з них 11 святкових. Премія в квітні була нарахована за період лютий-квітень. За період нарахування премії відпрацьовано 63 р.дн., з них в березні – 21 р.дн., в квітні – 22 р.дн.

Таблиця 2.5 – Розрахунок відпустки

місяць	Основ на ЗП	Лікарняні	Мат.допомога	Премія	Всього
березень	5500		4200		
квітень	5500			8000	
травень	5500				
Червень	5500				
липень	6000				
серпень	6000				
вересень	6000				
жовтень	4100	1500			
листопад	6000				
грудень	6000				
Січень	6200				
лютий	6200				
Разом	68500	1500	4200	8000	

Розраховуємо суми відпускних, а також суму податків і зборів, які будуть нараховані і сплачені до бюджету з суми відпускних та матеріальної допомоги на оздоровлення фізичної особи Кравець Т.О.

Премія березень-квітень: $8000 \times (21+22) \div 63 = 5460,32$ грн.

Середня заробітна плата

$(68500+1500+5460,32) \div (365-11) = 213,16$ грн.

$213,16 \times 14 = 2984,24$ грн.

$2984,24 + 5000 = 7984,24$ грн.

$7984,24 \times 18\% = 1437,16$ грн.

1,5% 119,76 грн.

22% 1756,53 грн.

Базові умови: Мінімальна заробітна плата з 01.01.2021 – 6000, з 01.12.2021 р. – 6500, прожитковий мінімум -2 270 грн.

Граничний розмір доходу для ПСП – 3180,00.

Базова ПСП – 1135 грн.

Кількість робочих днів у серпні – 20р.дн. Ставка ЄСВ – 22%.

Бухгалтер протягом 12 місяців перед настанням страхового випадку має страховий стаж менше ніж 6 місяців. Страховий стаж 2 роки.

Бухгалтер подала до бухгалтерії листок непрацездатності у зв'язку з вагітністю та пологами. Оклад 20500 грн. Період відпустки – з 21.08 р. на 126 календарних днів. Торішнього серпня відпрацьовано 15 р.дн. Дані за попередні місяці наведені у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Дані за попередні місяці

Розрахунковий період	Нарахована заробітна плата, грн.	Кількість календарних днів перебування у трудових відносинах	Сума для розрахунку, грн.	Кількість календарних днів зайнятості
Червень	ЗП 20 500 грн. та добові на відрядження у сумі 720 грн. (У відрядженні 3 дн.)	30	20500	30
Липень	20 500	31	20500	31
			41000	61

Кількість робочих днів у серпні 20 р.дн. Ставка ЄСВ 22%

Середня величина $41000 \div 61 = 672,13$ грн.

Максимальний розмір в липні $15 \times 6000 = 90000 \div 30,44 = 2956,64$ грн.

Максимальна середня величина $2 \times 6000 \div 30,44 = 394,22$ грн.

$126 \times 394,22 = 49671,72$ грн.

Розрахунок відпустки наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Розрахунок відпустки

місяць	к-сть дн. відпустки	допомога	ЗП	всього	ЄСВ 22%	ПДФО	ВЗ
8	10	3942,20	15375	19317,20	4249,78	2767,50	230,63
9	30	11826,60			2601,85		
10	31	12220,82			2688,58		
11	30	11826,6			2601,85		
12	25	9855,50			2168,21		

Працівника прийнято на роботу 13 листопада попереднього року. В вересні працівник йде у відпустку. Відпрацьовано в вересні 11 р.дн., норма за місяць 22 р.дн., відпустка 14 к.дн. Оклад 6500 грн. Під час відпустки працівник знаходився на санаторному лікуванні, путівку оплатило підприємство в сумі 32000 грн. Розрахунок відпустки наведено у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Розрахунок відпустки

місяць	К-сть к.дн.	К-сть святкових	Нараховано доходу	В розрахунок
грудень	31	1	5500	5500
Січень	31	2	6000	6000
Лютий	29		6000	6000
Березень	31	1	5550, в т.ч. лікарняні 1200 (8 к.дн.)	5550
Квітень	30	1	6000	6000
Травень	31	2	6200	6200
Червень	30	2	6200 + єдино разова мат допомога 2900	6200
липень	31		6200	6200
серпень	31	1	6200	6200
всього	275	10		53850

Розраховуємо середню заробітну плату, відпускні, податки.

Середня $53850 \div (275 - 10) = 203,21$ грн.

$203,21 \times 14 = 2844,94$ грн.

$6500 \times 11 \div 22 = 3250$ грн.

Вартість путівки не перевищує 5 МЗП, не оподатковується (п.165.1.35).

$32000 - 5 \times 6000 = 2000$ грн.

$2844,94 + 3250 = 6094,94$ грн.

$6094,94 \times 18\% + (2000 \div 0,82) \times 18\% = 1536,11$ грн.

$(6094,94 + 2000) \times 1,5\% = 121,42$ грн.

$6094,94 + 32000 = 38094,94 \times 22\% = 8380,89$ грн.

Юрист працює на підприємстві. В серпні виплачено такі доходи:

Заробітну плату у розмірі 25 500 грн.,

Єдиноразова допомога 2940 грн. (за заявою);

Компенсація за використання власного авто в господарській діяльності нарахована сума становить згідно наказу 2500 грн.;

Компенсовано вартість ПММ в сумі 890 грн. (згідно чеків).

Розраховуємо податки з кожної операції:

Заробітна плата 18% 4590 грн.

1,5% – 382,5 грн.

22% – 5610 грн.

Компенсація за авто:

$$2500 \times 18\% = 450 \text{ грн.}$$

$$2500 \times 1,5\% = 37,50 \text{ грн.}$$

Вартість ПММ:

$$890 \div 0,82 \times 18\% = 195,37 \text{ грн.}$$

$$890 \times 1,5\% = 13,35 \text{ грн.}$$

$$890 \times 22\% = 195,80 \text{ грн.}$$

Бухгалтерський облік нарахування, оподаткування й виплати лікарняних відобразимо в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Бухгалтерський облік нарахування, оподаткування і виплати лікарняних

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Нараховано: - Оплату в перші 5 днів непрацездатності	23	663	460,00
	- Допомогу з тимчасової непрацездатності за кошти фонду	652/2	663	1060,00
2	Нараховано єдиний внесок на всю суму лікарняних: 1520 грн x 22%	23	657	504,64
3	Утримано податок з доходів: - Із лікарняних за перші 5 днів: (460 грн. – 9,20 грн.) x 18%	663	641	67,62
	- Із допомоги з тимчасової непрацездатності: (1060 грн. – 21.20 грн.) x 18%	663	641	155,82
4	Перераховано на картрахунок лікарняні за перші 5 днів непрацездатності в день виплати зарплати (5 лютого): 460 грн – 9,20 грн – 67,62 грн	663	3111	383,18
5	Перераховано податок з доходів та єдиний внесок, які утримали з оплати перших 5 днів	641 657	3111 3111	67,62 9,20
6	Надійшли на спецрахунок кошти від Фонду на виплату допомоги	311/2	6522	1060,00
7	Перераховано на картрахунок допомогу з тимчасової непрацездатності: 1060 грн – 21,20 грн – 155,82 грн	663	3112	882,98
8	Перераховано одночасно з спецрахунку податок з доходів та єдиний внесок, які утримали з допомоги	641 657	3112 3112	155,82 21,20

Для розрахунку суми відпускних використовується середня заробітна плата, яка розраховується відповідно до Постанови Кабінету Міністрів

України № 100 "Про затвердження Порядку розрахунку середньої заробітної плати".

Щорічна оплачувана відпустка надається працівникам не менше ніж на 24 календарних робочих дні за відпрацьований робочий рік, який обчислюється з дня укладення трудового договору.

Сума відпускних розраховується шляхом множення середньої заробітної плати за розрахунковий період на кількість днів відпустки.

Нарахувати відпускні працівнику ТОВ «Семенівське». Працівник працює на підприємстві з 25.01.2011 року. Йде у щорічну відпустку на 24 календарних дні 09.03.2020 року. Заробітна плата за період з березня 2019 року по лютий 2020 року складає 30 000 грн.

Кількість днів у розрахунковому періоді: $365 - 10 = 355$ к.дн.

Середньоденна заробітна плата: $30\ 000 \text{ грн} \div 355 \text{ к.дн.} = 84,51 \text{ грн.}$

Сума відпускних: $84,51 \text{ грн.} \times 24 \text{ к.дн.} = 2028,24 \text{ грн.}$

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань це відображено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Відображено аналітичний облік розрахунків за виплатами працівникам

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків бух. обліку		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Створення забезпечення виплат відпускних.	23	471	211 000,00
2	Нараховані виплати робітникам основного виробництва:			
	заробітна плата	23	661	220 000,00
	з нарахованої заробітної плати військовий збір 1,5%	661	642	3300,00
	податок на доходи фізичних осіб 18% із нарахованої заробітної плати	661	641	39600,00
	на заробітну плату внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) 22 %	23	651	48400,00
3	Нараховані виплати робітникам адміністративному персоналу:			
	заробітна плата	92	661	72000,00
	з нарахованої заробітної плати військовий збір 1,5%	661	642	1080,00

Продовження таблиці 2.10

1	2	3	4	5'
	податок на доходи фізичних осіб 18% із нарахованої заробітної плати	661	641	12960,00
	на заробітну плату внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) 22 %	92	651	15840,00
4	Нараховані виплати робітникам збуту:			
	заробітна плата	93	661	15000,00
	відпускні	471	661	5000,00
	лікарняні перших 5 днів за рахунок підприємства	94	663	500,00
	лікарняні за рахунок ФСС	378	663	1000,00
	на нараховані виплати заробітної плати внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) 22%	93	651	3300,00
	на нараховані виплати лікарняних внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) 22%	93	651	330,00
	на нараховані виплати відпустки внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) 22 %	471	651	1100,00
	з нарахованої заробітної плати військовий збір 1,5%	661	642	225,00
	податок на доходи фізичних осіб 18% із нарахованої заробітної плати	661	641	2700,00
	з нарахованих відпускних військовий збір 1,5%	471	642	75,00
	податок на доходи фізичних осіб 18% із нарахованих відпускних	471	641	900,00
	з нарахованих лікарняних військовий збір 1,5%	663	642	22,50
	податок на доходи фізичних осіб 18% з нарахованих лікарняних	663	641	270,00
5	Отримані лікарняні кошти від ФСС	3112	378	1000,00
6	Перераховані кошти з пот. рахунку у банку:			
	перераховано в бюджет податок на доходи фізичних осіб 18% з заробітної плати	641	3111	55 260,00
	перераховано в бюджет податок на доходи фізичних осіб 18% з відпускних	641	3111	900,00
	перераховано в бюджет податок на доходи фізичних осіб 18% з лікарняних за рахунок підприємства	641	3111	90,00
	перераховано в бюджет податок на доходи фізичних осіб 18% з лікарняних за рахунок ФСС	641	3112	180,00
	перераховано внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) на заробітну плату	651	3111	67 540,00
	перераховано внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) з суми відпускних	651	3111	1100,00

Продовження таблиці 2.10

1	2	3	4	5
	перераховано внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) з суми лікарняних за рахунок підприємства	651	3111	110,00
	перераховано внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) з суми лікарняних за рахунок ФСС	651	3112	220,00
	перераховано з нарахованої заробітної плати військовий збір 1,5%	642	3111	4 605,00
	перераховано з нарахованих відпускних військовий збір 1,5%	642	3111	75,00
	перераховано з нарахованих лікарняних за рахунок підприємства військовий збір 1,5%	642	3111	7,50
	перераховано з нарахованих лікарняних за рахунок ФСС військовий збір 1,5%	642	3112	15,00
7	Перераховані кошти до каси для виплат:			
	перераховано з поточного рахунку до каси суму нарахованих виплат	301	3111	260 937,50
	перераховано з поточного рахунку до каси суму лікарняних	301	3112	835,00
8	Виплати нарахованих сум робітникам з каси:			
	видана заробітна плата працівникам	661	301	247 135,00
	видані відпускні працівнику	661	301	4 175,00
	видані лікарняні працівнику	663	301	1 252,50

Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документацією. Документація є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки служить для первинного спостереження за господарськими операціями, і обов'язковою умовою для відображення їх в обліку.

Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для бухгалтерського обліку цих операцій. Первинні документи у ТОВ «Семенівське» складаються під час господарської операції.

Первинні документи у ТОВ «Семенівське» відповідають вимогам до змісту й оформлення документів. Порядок створення первинних документів, записів у регістрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, регістрів і звітів установлено Положенням про документальне забезпечення

записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88.

2.3 Аналіз фінансового стану ТОВ «Семенівське»

Інформаційною базою фінансового аналізу ТОВ «Семенівське» є бухгалтерська звітність.

Бухгалтерська звітність являє собою систему показників, що відбивають майновий та фінансовий стан підприємства на звітну дату, а також фінансові результати її діяльності за звітний період.

Бухгалтерський баланс (форма № 1) служить індикатором для оцінки фінансового стану підприємства. Підсумок балансу дає орієнтовну суму коштів, що знаходяться в розпорядженні підприємства.

Інформація, надана в бухгалтерській формі № 2, що має назву «Звіт про фінансові результати», є більш аналітичною, деталізованою і конкретною, порівняно з загальним бухгалтерським балансом (форма № 1).

Фінансовий стан підприємства – це комплексне поняття, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів.

Отже, фінансовий стан – це одна з найважливіших характеристик діяльності кожного підприємства.

Метою оцінки фінансового стану підприємства є пошук резервів підвищення рентабельності виробництва і зміцнення комерційного розрахунку як основи стабільної роботи підприємства і виконання ним зобов'язань перед бюджетом, банком та іншими установами.

Фінансовий стан підприємства необхідно систематично й усебічно оцінювати з використанням різних методів, прийомів та методик аналізу. Це дає можливість здійснити критичну оцінку фінансових результатів діяльності підприємства як у статичі за певний період, так і в динаміці – за ряд періодів, дасть змогу визначити «больові точки» у фінансовій діяльності

та способи ефективнішого використання фінансових ресурсів, їх раціонального розміщення.

Проведемо аналіз змін у складі та структурі активів і пасивів балансу ТОВ «Семенівське». Актив балансу містить відомості про розміщення капіталу, наявного в розпорядженні підприємства. Основною ознакою угруповання статей активу балансу вважається ступінь їх ліквідності. За цією ознакою всі активи поділяються на довгострокові (основний капітал) і поточні (оборотні) активи.

Розміщення коштів підприємства має велике значення. Від того, скільки коштів вкладено в основні і оборотні засоби, скільки їх знаходиться у сфері виробництва і сфері обігу, в грошовій та матеріальній формі, значною мірою залежать результати виробничої і фінансової діяльності, отже, і фінансовий стан підприємства. Тому в процесі аналізу активів підприємства ТОВ «Семенівське» в першу чергу вивчимо зміни в їх складі, структурі і дамо їм оцінку (таблиця 2.11).

Отже, в процесі аналізу активів балансу виявлено, що за період 2018–2019 рр. майно підприємства значно зменшилось на 32,23 %. Це відбулося за рахунок зменшення: необоротних активів на 36,94%, оборотних активів на 30,91%, запасів на 23,12% та дебіторської заборгованості на 57,92%. В той час як стаття «Грошові кошти та їх еквіваленти» зросла майже в два рази.

За період 2019–2020 рр. майно підприємства збільшилося на 76,19%. При цьому оборотні активи зросли в два рази, запаси збільшились на 61,47%, а грошові кошти та їх еквіваленти на 52,00%. Різке збільшення дебіторської заборгованості (на 213, 59%) і її частки в оборотних активах (на 16,89 %) у 2019 році у порівнянні з минулим роком може свідчити як про необачну кредитну політику підприємства стосовно покупців, або про неплатоспроможність і банкрутство частини покупців, так і про збільшення обсягу продажів.

Відомості, які наводяться в пасиві балансу, дозволяють визначити, які зміни відбулися в структурі власного і позикового капіталу, скільки залучено

в оборот підприємства довгострокових і короткострокових позикових коштів, тобто пасив показує, звідки взяли кошти, кому зобов'язане за них підприємство.

В пасиві балансу відображаються фінансові джерела, за рахунок яких формуються активи, або капітал підприємства. Оцінка змін, що відбулися в структурі капіталу, може бути різною з позиції інвесторів і з позиції підприємства. Для банків та інших інвесторів ситуація більш надійна, якщо доля власного капіталу у клієнта більше 50%. Це виключає фінансовий ризик. Підприємства, навпаки, зацікавлені, як правило, в залученні позикових коштів. Якщо позикові кошти одержані під менший процент, ніж рентабельність, є можливість розширити виробництво, збільшити доходність власного капіталу.

Аналізуючи фінансовий стан, необхідно вивчити динаміку і структуру власного і позикового капіталу, виявити причини зміни деяких статей та дати оцінку цим змінам за звітний період.

Аналізуючи дані наведені в таблиці 2.12 слід зазначити, що впродовж 2018–2019 рр. на 15,64% зріс власний капітал, на 15,77% зріс нерозподілений прибуток, а за статтею «Цільове фінансування», темп росту склав 397,14%. На 47,44 % скоротилася кредиторська заборгованість.

Впродовж 2020–2019 рр. спостерігається тенденція збільшення власного капіталу (на 24,08%), нерозподіленого прибутку (на 24,25%), а також стрімкого зростання кредиторської заборгованості (темп росту – 212,87%). Крім того обсяг кредиторської заборгованості значно перевищує обсяг дебіторської заборгованості це свідчить про те, що підприємство в майбутньому не зможе погасити свою кредиторську заборгованість за рахунок дебіторської капіталу.

Не менш цікавим є аналіз «Звіту про фінансові результати» – що характеризує доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за певний період часу. Мета складання звіту – визначення величини прибутку або збитку підприємства від основної його діяльності.

Таблиця 2.11 – Аналітичне групування та аналіз статей активу балансу ТОВ «Семенівське»

№ рядка	Актив	на 31.12.2018	на 31.12.2019	на 31.12.2020	Питома вага у складі активів, %			Абсолютне відхилення, тис. грн.		Відхилення питомої ваги, %		Темп росту, %	
					на 31.12.2018	на 31.12.2019	на 31.12.2020	2019р. від 2018р	2020р. від 2019р	2019р. від 2018р	2020р. від 2019р	2019р. від 2018р	2020р. від 2019р
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Майно разом	9457,00	6408,70	11291,40	100,00%	100,00%	100,00%	- 3048,3	4882,7	-	-	67,77	176,19
1.1	Необоротні активи	2071,50	1306,30	1024,90	21,90%	20,38%	9,08%	-765,2	-281,4	-2%	-11%	63,06	78,46
1.2	Оборотні активи	7385,50	5102,40	10266,50	78,10%	79,62%	90,92%	- 2283,1	5164,1	2%	11%	69,09	201,21
1.2.1	Запаси	3657,60	2812,10	4540,60	38,68%	43,88%	40,21%	-845,5	1728,5	5%	-4%	76,88	161,47
1.2.2	Дебіторська заборгованість	3298,80	1388,10	4353,00	34,88%	21,66%	38,55%	- 1910,7	2964,9	-13%	17%	42,08	313,59
1.2.3	Грошові кошти та їх еквіваленти	429,10	902,20	1372,90	4,54%	14,08%	12,16%	473,1	470,7	10%	-2%	210,25	152,07

Таблиця 2.12 – Аналітичне групування та аналіз статей пасиву балансу

№ рядка	Пасив	на 31.12.2018	на 31.12.2019	на 31.12.2020	Питома вага у складі активів, %			Абсолютне відхилення, тис. грн.		Відхилення питомої ваги, %		Відносне відхилення, %	
					на 31.12.2018	на 31.12.2019	на 31.12.2020	2019 від 2018	2020 від 2019	2019 від 2018	2020 від 2019	2019 від 2018	2020 від 2019
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Джерела майна разом	9457,00	6408,70	11291,40	100,00%	100,00%	100,00%	-3048,3	4882,7	0%	0%	67,77%	176,19%
1.1	Власний капітал	2260,8	2614,4	3244	23,91%	40,79%	28,73%	353,6	629,6	17%	-12%	115,64%	124,08%
1.2	Статутний капітал	18,5	18,5	18,5	0,20%	0,29%	0,16%	0	0	0%	0%	100,00%	100,00%
1.3	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	2242,3	2595,9	3225,5	23,71%	40,51%	28,57%	353,6	629,6	17%	-12%	115,77%	124,25%
2.2	Позиковий капітал	7192,8	3780,4	8047,4	76,06%	58,99%	71,27%	-3412,4	4267	-17%	12%	52,56%	212,87%
2.2.1	Кредиторська заборгованість	7192,8	3780,4	8047,4	76,06%	58,99%	71,27%	-3412,4	4267	-17%	12%	52,56%	212,87%
2.3	Забезпечення наступних витрат і цільове фін.	3,5	13,9	0	0,04%	0,22%	0,00%	10,4	-13,9	0%	0%	397,14%	0,00%

Таблиця 2.13 – Аналіз фінансових результатів ТОВ «Семенівське»

№ рядка	Показник	Період			Зміни в абсолютних величинах тис. грн.		Темп росту %	
		на 31.12.2018	на 31.12.2019	на 31.12.2020	відхилення 2019 р. від 2018 р.	відхилення 2020 р. від 2019 р.	відхилення 2019 р. від 2018 р.	відхилення 2020 р. від 2019 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	8668,40	9564,00	12168,10	895,60	2604,10	0,10	2722,81%
2	Собівартість реалізованої продукції	7965,90	8007,40	10893,70	41,50	2886,30	0,01	3604,54%
3	Валовий прибуток від реалізації	702,50	1556,60	1274,40	854,10	-282,20	1,22	-1812,93%
4	інші операційні витрати	885,70	823,90	1054,70	-61,80	230,80	-0,07	2801,31%
5	Собівартість реалізованої продукції з урахуванням адміністративних витрат і витрат на збут	8851,60	8831,30	11948,40	-20,30	3117,10	-0,00	3529,60%
6	Прибуток від реалізації	-183,20	732,70	219,70	915,90	-513,00	-5,00	-7001,50%
7	Інші операційні доходи	634,10	4,20	18,30	-629,90	14,10	-0,99	33571,43%
8	Прибуток від операційної діяльності	450,90	736,90	238,00	286,00	-498,90	0,63	-6770,25%
9	Прибуток від звичайної діяльності	450,90	736,90	238,00	286,00	-498,90	0,63	-6770,25%
10	Податок на прибуток	97,20	133,60	0,00	36,40	-133,60	0,37	-10000,00%
11	Чистий прибуток	353,70	603,30	238,00	249,60	-365,30	0,70	-6055,03%

Таблиця 2.14 – Аналіз фонду заробітної плати ТОВ «Семенівське», грн.

№ рядка	Показник	Період			Зміни в абсолютних величинах грн.		Темп росту %	
		на 31.12.2018	на 31.12.2019	на 31.12.2020	відхилення 2019 р. від 2018 р.	відхилення 2020 р. від 2019 р.	відхилення 2019 р. від 2018 р.	відхилення 2020 р. від 2019 р.
1	Увесь персонал	131 750,00	135 650,00	140 650,00	3 900,00	5 000,00	102,96	103,69
2	Адміністративний персонал	40800,00	41950,00	44200,00	1 150,00	2 250,00	102,82	105,36
3	Загальновиробничий персонал	16200,00	16700,00	17200,00	500,00	500,00	103,09	102,99
4	Виробничий персонал	74750,00	77000,00	79250,00	2 250,00	2 250,00	103,01	102,92

Завдяки звіту про фінансові результати можна пов'язати доходи та витрати за звітний період та вирахувати величину чистого прибутку як різницю між цими показниками. Фінансові результати підприємства формуються в процесі основної, операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та надзвичайних подій.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Фінансовим результатом діяльності підприємства може бути прибуток або збиток. Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

У ході аналізу використання фонду заробітної плати в першу чергу було розраховано абсолютне відхилення фактичної величини фонду заробітної плати звітного року у порівнянні з попереднім роком в цілому по підприємству, виробничих підрозділах і за категоріями працівників.

Також було розраховано темп росту (%) фонду заробітної плати звітного року порівняно з попереднім роком в цілому по підприємству, виробничих підрозділах і за категоріями працівників:

Як свідчать дані таблиці 2.14 загальний фонд оплати праці у 2019 році по підприємству зріс на 3900 грн., або 2,96%. Найбільших змін зазнав ФОП загальновиробничого (+3,09%) та виробничого персоналу (+3,01%), в той час як ФОП адміністративного персоналу зріс тільки на 2,82%. Це пов'язано зі збільшенням обсягів роботи у загальновиробничого та виробничого персоналу.

У 2020 році навпаки найбільшого приросту зазнав ФОП адміністративного персоналу +5.36% або 2250 грн. у абсолютному значенні, в той час як фонд оплати праці загальновиробничого та виробничого персоналу зріс на 2,99% та 2,92% відповідно. Головна причина приросту у адміністративного персоналу – це не нормований час, який оплачується додатково.

Таблиця 2.15 – Аналіз оплати праці робітників ТОВ «Семенівське», грн.

№ ряд ка	Показники	Період			Відхилення			
		на 31.12.2018	на 31.12.2019	на 31.12.2020	Зміни в абсолютних величинах тис. грн.		Темп росту %	
					відхилення 2019 р. від 2018 р.	відхилення 2020 р. від 2019 р.	відхилення 2019 р. від 2018 р.	відхилення 2020 р. від 2019 р.
1	Середньоспискова чисельність працюючих (чол.)	42	42	42	0	0	0	0
2	Фонд оплати праці (грн.)	131 750,00	135 650,00	140 650,00	3900,00	5000,00	102,96	103,69
3	Середня заробітна плата (грн.)	3136,90	3229,76	3348,81	92,86	119,05	102,96	103,69

Аналізуючи дані таблиці 2.14 щодо оплати праці робітників, можна відзначити, що середня заробітна плата в 2019 р. зросла на 2,96 % порівняно з 2018р., та в 2020 році на 3,69 % порівняно з 2019 р. Таким чином, можна зробити висновок, що у ТОВ «Семенівське» починаючи з 2018 р. по 2020 р. заробітна плата працівників зросла незначно.

Отже, основним видом діяльності ТОВ «Семенівське» є: 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур. Іншими видами діяльності є: 01.13 Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів, 01.19 Вирощування інших однорічних і дворічних культур, 01.28 Вирощування пряних, ароматичних і лікарських культур.

Первинні документи у ТОВ «Семенівське» відповідають вимогам до змісту й оформлення документів. Порядок створення первинних документів, записів у реєстрах бухгалтерського обліку та зберігання документів.

Для узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, – з оплати праці, за не одержані в установленій строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами призначений рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування,

платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

За період 2019–2020 рр. майно підприємства збільшилося на 76,19%. При цьому оборотні активи зросли в два рази, запаси збільшились на 61,47%, а грошові кошти та їх еквіваленти на 52,00%. Різке збільшення дебіторської заборгованості (на 213, 59%) і її частки в оборотних активах (на 16,89 %) у 2019 році у порівнянні з минулим роком може свідчити як про необачну кредитну політику підприємства стосовно покупців, або про неплатоспроможність і банкрутство частини покупців, так і про збільшення обсягу продажів.

Впродовж 2019–2020 рр. спостерігається тенденція збільшення власного капіталу (на 24,08%), нерозподіленого прибутку (на 24,25%), а також стрімкого зростання кредиторської заборгованості (темп росту – 212,87%). Крім того обсяг кредиторської заборгованості значно перевищує обсяг дебіторської заборгованості це свідчить про те, що підприємство в майбутньому не зможе погасити свою кредиторську заборгованість за рахунок дебіторської заборгованості.

Аналіз фінансових результатів ТОВ «Семенівське» показує що прибуток від звичайної діяльності в 2019 році виріс на 286 тис. грн. у порівнянні з 2018 роком. А ось порівнюючи 2020 рік з 2019 роком, слід відмітити скорочення прибутку від звичайної діяльності на 498 тис. грн. А також зниження прибутку від реалізації за рахунок збільшення витрат на виробництво. Але підприємство спрацювало з прибутком, тому фінансовий стан підприємства позитивний.

Загальний фонд оплати праці у 2019 р. по підприємству зріс на 3900 грн., або 2,96%. Найбільших змін зазнав ФОП загальнопромислового (+3,09%) та виробничого персоналу (+3,01%), в той час як ФОП адміністративного персоналу зріс тільки на 2,82%. Це пов'язано зі збільшенням обсягів роботи у загальнопромислового та виробничого персоналу

У 2020 р. навпаки найбільшого приросту зазнав ФОП адміністративного персоналу +5,36% або 2250 грн. у абсолютному значенні, в той час як фонд оплати праці загальнопромислового та виробничого персоналу зріс на 2,99% та 2,92% відповідно. Головна причина приросту у адміністративного персоналу – це не нормований час який не оплачується додатково.

Середня заробітна плата в 2019 р. зросла на 2,96 % порівняно з 2018р., та в 2020 році на 3,69 % порівняно з 2019 р. можна зробити висновок, що на ТОВ «Семенівське» починаючи з 2018 р. по 2020 р. заробітна плата працівників зросла незначно.

3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ У ТОВ «СЕМЕНІВСЬКЕ»

3.1 Аудит нарахування заробітної плати у ТОВ «Семенівське»

Одним із найважливіших етапів аудиту нарахування заробітної плати є планування. Аудитор зобов'язаний чітко прогнозувати, контролювати й обліковувати процеси своєї діяльності для того, щоб забезпечити на кожній стадії роботи найбільш ефективні процедури.

Планування аудиту нарахування заробітної плати передбачає визначення його стратегії і тактики, складання загального плану перевірки, побудову програми і аудиторські процедури, оцінювання обсягу аудиторського контролю. Розроблений план повинен містити інформацію про систему обліку клієнта, облікову політику і процедури внутрішнього контролю; зміст та термін проведення процедур перевірки, які необхідно виконати.

План проведення перевірки нарахування заробітної плати у ТОВ «Семенівське» наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – План проведення аудиту нарахування заробітної плати на ТОВ «Семенівське»

№ п/п	Етап аудиту	Мета та завдання	Перелік аудиторської Поведінки	Термін	Код робочого док-та	ПІБ
1	2	3	4	5	6	7
1	Підготовчий	Знайомство з бізнесом клієнта, укладання договору, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику.	Обмін листами, укладання договору, ознайомлення з діяльністю підприємства: опитування, тестування	02.03.21-06.03.21	К-1	Рябчук О.О.

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5	6	7
2	Основни й	Перевірка відповідності залишків	Перевірка відповідності залишків станом на кінець попереднього періоду і початок звітного періоду у розрахунках з оплати праці	07.03.21 - 09.03.21	К-2	Рябчук О.О.
3			Перевірка відповідності залишків у реєстрах синтетичного й аналітичного обліку розрахунків з оплати праці	07.03.21 - 09.03.21	К-3	Рябчук О.О.
4		Перевірка утримання податку на доходи фізичних осіб	вибіркова перевірка правильності утримання податку на доходи фізичних осіб	07.03.21 - 09.03.21	К-4	Рябчук О.О.
5		Перевірка первинних документів	складання переліку виявлених помилок і порушень при вибірковій перевірці первинних документів для нарахування заробітної плати	10.03.21 - 13.03.21	К-5	Рябчук О.О.
6		Перевірка розрахунку ЄСВ за рахунок підприємства	Перевірка за відомостями	13.03.21 - 15.03.21	К-6	Рябчук О.О.
7		Перевірка за відомостями ЄСВ відрахованого з заробітної плати	Порівняльна таблиця ЄСВ відрахованого з заробітної плати	15.03.21	К-7	Рябчук О.О.
8		Заклучн ий	Підготовка аудиторського висновку та складання аудиторського звіту	Здійснення процедур з систематизації та обґрунтування отриманої інформації	17.03.21 - 22.03.21	

Для прийняття рішення аудитором щодо методу перевірки та необхідної кількості аудиторських процедур необхідно провести тестування та дати оцінку системі внутрішнього контролю і стану бухгалтерського обліку.

Мета тестування внутрішнього контролю:

- установити наявність внутрішніх нормативних документів, що регламентують трудові правовідносини між роботодавцем і працівниками;
- установити, чи розподілено несумісні обов'язки;
- перевірити, чи належним чином санкціонується та схвалюється нарахування заробітної плати, призначення допомоги за соціальним страхуванням;
- установити, чи належним чином ведуться документи з кадрового діловодства, з обліку праці та її оплати.

Оцінка системи внутрішнього контролю за допомогою тесту для отримання впевненості в правильності визначеної стратегії аудиторської перевірки.

Результати оцінки стану внутрішнього контролю повинні бути задокументовані.

Для розробки програми аудиту треба правильно оцінити внутрішній контроль нарахування заробітної плати за допомогою тесту (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Робочий документ К-1 тест внутрішнього контролю з аудиту дотримання трудового законодавства та розрахунків з оплати праці

№ з/п	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	ні	інф. відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи є у розпорядженні працівників бухгалтерії всі необхідні нормативні документи: • з оплати праці; • зі страхування у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю;	+			+
2.	Чи є колективний договір?		+		-
3.	Чи штатний розклад затверджений наказом?		+		-
4.	Чи положення про оплату праці затверджене директором?		+		-

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6
5.	Чи розцінки (при відрядній системі оплати праці) затверджені наказом?	+			+
6.	Чи графік відпусток затверджений?	+			+
7	Чи особи, що нараховують заробітну плату, не виконують обов'язків із: <ul style="list-style-type: none"> • комплектування особовим складом і звільнення; • ведення обліку персоналу; • обліку погодинної/відрядної роботи; • перевірки нарахування заробітної плати; • функції касира? 	<ul style="list-style-type: none"> + + + - + 	+		<ul style="list-style-type: none"> + + + - +
8	Чи накази про прийняття, звільнення, надання відпусток ведуться: <ul style="list-style-type: none"> • кадровою службою; • секретарем; • керівником? 	+			+
9	Чи нарахування зарплати й утримання з неї здійснюються: <ul style="list-style-type: none"> • автоматизовано; • вручну; 	+			+
10	Чи доступ до комп'ютеризованого обліку заробітної плати мають тільки особи, яким необхідний такий доступ у межах службових обов'язків?	+			+
11.	Яка на підприємстві застосовуються системи оплати праці: <ul style="list-style-type: none"> • погодинна; • відрядна; • акордна; 	+			+
12	Чи виплачуються на підприємстві: <ul style="list-style-type: none"> • премії; • комісійні винагороди? 		<ul style="list-style-type: none"> + + 		+
13.	Чи наймає підприємство тимчасову робочу силу?		+		+
14	Чи ведуться таблиці обліку робочого часу щомісячно?	+			+
15	Чи оплачує підприємство наднормові?	+			+
16	Як виплачується заробітна плата: <ul style="list-style-type: none"> • перерахування на рахунок у банку • виплата через касу підприємства 	+	+		+
17	Чи контролюється складання платіжних відомостей відповідним чином?	+			+

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6
18	Чи перевіряється заробітна плата відповідно іншими контролюючими органами, не перерахованими вище? • дані контролю враховувалися • планувалися відповідні аудиторські дослідження?	+			+
19	Чи надавалися позики?		+		+

Висновок: на підприємстві немає укладеного колективного договору, штатний розпис не затверджений наказом, положення про оплату праці не затверджене, нарахування заробітної плати не перевіряється. Треба укласти колективний договір та контролювати нарахування заробітної плати головним бухгалтером.

Критерії оцінки системи внутрішнього контролю і стану бухгалтерського обліку аудитор щодо конкретного ревізованого об'єкта визначає сам на свій ризик. Чим нижча оцінка системи внутрішнього контролю і стану бухгалтерського обліку, тим вищий ступінь аудиторського ризику. Зниження аудиторського ризику забезпечується вибором оптимальної кількості аудиторських процедур. Із цією метою складається програма аудиту.

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.

Серед кількісних підходів до оцінки суттєвості найбільш поширено використовуються відносні показники.

Якщо помилки знаходяться в інтервалі від 5 – 10%, то рішення щодо їх суттєвості приймає аудитор (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3 – Розрахунок показника суттєвості

Показник	Рівень	Розрахунок
1	2	3
Базовий показник	4000,00 грн.	-
Не суттєва помилка	Менш 5%	$4000 \times 5\% = 200,00$ грн.
Помилка в межах	Від 5% до 10%	Від 200,00 грн. – до 400,00 грн.
Суттєва помилка	Більш 10%	$4000 \times 10\% = 400,00$ грн.

Це означає, що помилки до 5% аудитор не бере до уваги; більше 10% вважаються суттєвими і аудитор вимагає внесення виправлень до фінансової звітності.

Аудиторський ризик – це суб'єктивно встановлений рівень ризику, який може взяти на себе аудитор в відношенні того, що у фінансовій звітності клієнта можуть бути знайдені помилки після завершення аудиту та представлення позитивного аудиторського висновку.

Згідно з міжнародними стандартами аудиту 400 «Оцінка ризику і внутрішній контроль», 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» визначаються методичні рекомендації щодо оцінки властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежні процедури аудиту.

Про актуальність аудиторського ризику свідчить те, що в міжнародних стандартах 400 і 330 розглядаються його складові і методика розрахунку.

Ризик не може бути усунений повністю, а тому в аудиторській практиці встановлений рівень ризику – 5%, а рівень довіри 95%.

За допомогою анкетування було встановлено, що:

Властивий ризик становить – 70% (70% вірних відповідей в анкетуванні);

Ризик контролю становить – 50% (ймовірність ефективності системи внутрішнього контролю);

Ризик не виявлення – 8% (ймовірність не знайдення аудитором помилки). Отже, аудиторський ризик: $AP = 0,7 \times 0,5 \times 0,08 = 0,03$, тобто 3%.

Таким чином, ймовірність складання неправильного аудиторського висновку становить 3%.

У процесі проведення аудиторської перевірки ТОВ «Семенівське» аудитор оцінював суттєвість у взаємозв'язку з аудиторським ризиком.

Згідно Міжнародних стандартів аудиту – 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 статі або значущості помилки, допущені за певних обставин у зв'язку з пропуском чи неправильним відображенням.

Проаналізувавши діяльність ТОВ «Семенівське» та зробивши детальний аналіз внутрішнього контролю аудиту, було зроблено наступний висновок: помилки у ТОВ «Семенівське» не суттєві.

Перевірку основного етапу аудиту розпочато зі встановлення реальності залишків станом на кінець попереднього періоду і початок звітного періоду. Перевірку відповідності вхідних залишків оформлюють у робочому документі (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 – Робочий документ К-2 перевірка відповідності залишків станом на кінець попереднього періоду і початок звітного періоду у розрахунках з оплати праці

№ з/п	Показники	На кінець попереднього періоду грн.		На початок звітного періоду грн.		Відхилення +/- грн.	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Залишок у журналі	70 000,00	-	70 000,0	-	+	+
2	Сума залишків за аналітичними рахунками	70 000,0	-	70 000,0	-	+	+
3	Залишок у Головній книзі	70 000,0	-	60 000,0	-	- 10 000,0	+
4	Залишок у балансі	70 000,0	-	70 000,0	-	+	+

Висновок: помилка при перенесенні даних залишків помилково, відхилення складає 10 000,00 грн. Приведені у відповідність вхідні залишки.

Перевіряємо відповідність синтетичного й аналітичного обліку у розрахунках з оплати праці й за страхуванням у звітному періоді. Результати відображені у робочому документі (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5 – Робочий документ К-3 перевірка відповідності залишків у регістрах синтетичного й аналітичного обліку розрахунків з оплати праці (рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»)

№	Показники	Дата									
		01.01.20		31.03.20		30.06.20		30.09.20		31.12.20	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Сума залишків за аналітичними рахунками (дані оборотних відомостей)	-	-	20150	115600	23646	131481	28154	146837	-	-
2.	Залишок у журналі	-	-	20150	115600	23646	131481	28154	147837	-	-
3.	Залишок у Головній книзі	-	-	20150	115600	23646	131481	28154	146837	-	-
4.	Залишок у фінансовій звітності (Баланс)	-	-	20150	115600	23646	131481	28154	146837	-	-
5.	Відхилення:										
	• аналітичного обліку від синтетичного (ряд. 1 – ряд. 2)	-	-	-	-	-	-	-	+ 1000	-	-
	• аналітичного від зведеного синтетичного (ряд. 1 – ряд. 3)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	• аналітичного від звітної інформації (ряд. 1 – ряд. 4)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Висновок: відхилення аналітичного обліку від синтетичного . Залишок у журналі складає + 1000,00 грн. Залишки скориговані та встановлені залишки, що відповідають істині.

Перевірка розрахунків з оплати праці є трудомістким процесом, тому аудитор проводить лише вибіркочну перевірку найважливіших розрахунків.

Важливо правильно провести вибірку. З цією метою необхідно звернутися до МСА 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки».

В обов'язковому порядку на вибірку необхідно перевірити:

- правильність і своєчасність створення первинних документів з обліку робочого часу й оплати праці;
- правильність нарахування оплати праці за відрядною і погодинною системами;
- законність нарахування премій і доплат;
- правильність нарахування відпусткових;
- правильність розрахунку виплат, які здійснюються за рахунок коштів Фонду соціального страхування;
- правильність визначення сукупного доходу для цілей оподаткування фізичних осіб;
- правомірність застосування утримань і пільг для нарахування прибуткового податку;
- відповідність ставок прибуткового податку, які застосовувалися, чинному законодавству;
- правильність інших утримань із нарахованої оплати праці.

З метою проведення такої перевірки відбирають необхідну кількість аналітичних рахунків по розрахунках з оплати праці й проводять перевірку всіх питань нарахування оплати праці й утримання з неї. Аудитор сам, на власний ризик, робить вибірку аналітичних рахунків, а також визначається з періодом перевірки (місяць, рік, квартал).

Для суб'єкта господарювання оплата праці є елементом витрат, що впливає на результативність діяльності, а для держави – об'єктом оподаткування.

Перевірка правильності віднесення витрат з оплати праці на собівартість продукції

Одним зі складних етапів аудиту є перевірка правомірності віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) витрат на заробітну плату,

нараховану персоналу суб'єкта господарювання, та нарахувань до соціальних фондів. При перевірці цього питання необхідно керуватися П(с)БО 16 «Витрати», Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємстві, затвердженими наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47.

Здійснюючи аудиторське дослідження, необхідно впевнитися, що у суб'єкта господарювання відсутні типові помилки і порушення в обліку і звітності у розрахунках з оплати праці. Нижче наведені окремі з них:

- сума нарахованої заробітної плати за даними первинної документації (особові листки працівників, розрахунково-платіжні, розрахункові відомості, розроблювальні таблиці) не відповідає даним облікових реєстрів (журналам-ордерам, головній книзі), що свідчить про викривлення оборотів і залишків за рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Як результат – на підприємстві недостовірне відображені витрати на оплату праці. За наявності таких випадків аудитор повинен установити об'єктивну істину з цих питань, для чого йому необхідно провести наскрізне тестування по нарахуванню оплати праці від створення документів до звітності. Віднесена на собівартість продукції (робіт, послуг) заробітна плата не підтверджена відповідними документами про фактично відпрацьований час (відсутність табеля робочого часу), про виконаний обсяг робіт (відсутність наряду на виконану роботу), що не дає можливості підтвердити обґрунтованість нарахування оплати праці та достовірність показника собівартості продукції (робіт, послуг);

- при віднесенні на витратні рахунки заробітної плати порушено принцип бухгалтерського обліку «нарахування та відповідності доходів і витрат» – на собівартість продукції віднесені витрати майбутніх періодів. У результаті в обліку і звітності за звітний період перекручені показники собівартості й прибутку;

- витрати на заробітну плату в обліку і звітності відображені не в тому періоді, в якому вони виникали. Як наслідок — перекручено показники собівартості (або витрат періоду) і прибутку;

– неправильно застосовані норми і розцінки, посадові оклади тощо при нарахуванні оплати праці;

– при нарахуванні відпусткових, лікарняних та інших виплат неправильно встановлено середній заробіток, який застосовується для визначення суми нарахувань.

Перевіряючи вибрані для дослідження аналітичні рахунки розрахунків з оплати праці, обов'язково перевіряють правильність утримання податку на доходи фізичних осіб (таблиця 3.6).

Таблиця 3.6 – Робочий документ К-4 вибіркова перевірка правильності утримання податку на доходи фізичних осіб

№	Прізвище, ініціали	Місяць	Оподаткований дохід грн.	Податок на доходи фізичних осіб		Відхилення грн.	Примітка
				За даними підприємства грн.	За даними аудитора грн.		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Петренко О.Д.	листопад	6200,00	1116,00	1116,00	-	-
2.	Довга Г.Б.	жовтень	6500,00	1175,00	1170,00	+ 5,00	відхилення
3.	Ременюк Є.В.	грудень	7100,00	1278,00	1278,00	-	-

Висновок: Вибіркова перевірка утримання податку на доходи фізичних осіб показала що працівниці Довгій Г.Б. за жовтень місяць нарахована бухгалтером сума 1175,00 грн., а за даними аудитора 1170,00 грн. Відхилення становить 0,05 коп. Арифметична помилка.

При вибірковій перевірці первинних документів для нарахування заробітної плати треба зробити робочий документ переліку виявлених помилок і порушень (таблиця 3.7).

Таблиця 3.7 – Робочий документ К-5 перелік виявлених помилок і порушень при вибірковій перевірці первинних документів для нарахування заробітної плати

№	Первинний документ, обліковий реєстр				Характер порушення
	Назва первинного документа	№	Дата, період	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6
1.	Табель робочого часу	П-12	Жовтень	-	У звільненого робітника стоїть робочий час 1 день
2.	Список осіб які працюють	П-15	листопад	-	Значиться звільнених 2 чоловіка
3.	Платіжна відомість	П-53	Жовтень	-	Немає підпису Іванова А.С.

Висновок: При вибірковій перевірці первинних документів для нарахування заробітної плати знайдені такі помилки:

- у таблиці робочого часу за формою П-12 за жовтень місяць 2020 року у звільненого робітника стоїть робочий час на наступний день після звільнення (згідно заяви працівника та наказу про звільнення). За рахунок цієї помилки нараховані зайві кошти працівнику;

- у списку осіб які працюють за формою П-15 за листопад місяць 2020 року значиться звільнених 2 чоловіка. Несвоєчасно вносяться зміни до списку;

- у платіжній відомості за формою П-53 за жовтень 2020 року немає підпису Іванова А.С.

Перевірка розрахунку ЄСВ за рахунок підприємства з урахуванням особливості ставок по лікарняним та інвалідам (таблиця 3.8).

Висновок: Перевірка розрахунку ЄСВ за рахунок підприємства знайдено такі помилки:

- при нарахуванні ЄСВ на суму заробітної плати інваліда 3700 грн в липні місяці 2020 року було нараховано 22 %, а потрібно 8,41% . Відхилення становить більше на 502,83 грн;

Таблиця 3.8 – Робочий документ К-6 перевірка розрахунку ЄСВ за рахунок підприємства

Місяць	Нараховано за відомістю грн.	Відрахування		ЄСВ 22 % грн.	ЄСВ 22 % Лікарняні грн.	ЄСВ 8,41% інвалід. грн.	Відхилення грн.
		Лікарняні грн.	З/плата інвалідів грн.				
1	2	3	4	5	6	7	
Липень	115 600,00	6200,00	3700,00	25432,00	1364,00	311,17	502,83
Серпень	131 481,00	6500,00	3500,00	28925,82	1430,00	294,35	475,65
Вересень	146 837,00	-	3600,00	32304,14	-	291,66	500,34
1-й квартал	393 918,00	9400,00	10 800,0	86661,96	2068,00	897,18	1478,82

– при нарахуванні ЄСВ на суму заробітної плати інваліда 3500,00 за вересень місяць 2020 року було нараховано 22 %, а потрібно 8,41%. Відхилення становить менше на 475,65 грн;

– при нарахуванні ЄСВ на суму заробітної плати інваліда 3600,00 за вересень місяць 2020 року було нараховано 22 %, а потрібно 8,41%. Відхилення становить менше на 500,34 грн.

Підсумковий етап складається з: аудиторського звіту, аудиторського висновку, акта приймання-передачі аудиторських послуг

Аудиторський звіт незалежної аудиторської фірми

Аудиторська фірма ТОВ «Запоріжаудит»

м. Запоріжжя

22 березня 2021 року

Аудитором Рябчук О.О. проведена аудиторська перевірка: нарахування заробітної плати за 2021 рік на ТОВ «Семенівське»

Директор: Сизоненко Володимир Григорович.

Адреса: 70660, Запорізька обл., Полігівський р-н, село Семенівка, провулок Степовий, будинок 1 А.

Підставою для проведення аудиту є Договір №1 «05» березня 2021 року.

Особа відповідальна за фінансовий стан : Директор Сизоненко Володимир Григорович. Особа відповідальна за стан бухгалтерського обліку: Гол. бухгалтер Іванов І.І. Аудит проводився за участю матеріально-відповідальної особи: Петров В.О.

Початок аудиту : 07 березня 2021 року.

Аудит закінчений: 15 березня 2021 року.

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

Питання, винесені на перевірку:

1. Перевірка відповідності залишків станом на кінець попереднього періоду і початок звітного періоду.

2. Вибіркова перевірка правильності утримання податку на доходи фізичних осіб.

3. Вибіркова перевірка первинних документів для нарахування заробітної плати.

4. Перевірка розрахунку ЄСВ за рахунок підприємства.

5. Перевірка за відомостями ЄСВ відрахованого з заробітної плати.

Порушення, виявлені під час аудиту:

1. Відхилення у залишках по рахунках з оплати праці. Залишок у Головній книзі на кінець попереднього періоду – 70 000,00 грн. , а на початок звітного періоду – 60 000,00 грн. Відхилення становить 10 000,00 грн.

2. Перевірка відповідності залишків станом на кінець попереднього періоду і початок звітного періоду у розрахунках з оплати праці сума залишків за аналітичними (дані оборотних відомостей) на 30.09.2020г. по кредиту дорівнює 146 837,00 грн., а залишок у журналі 147 837,00 грн. Відхилення становить 1 000,00 грн.

3. Вибіркова перевірка утримання податку на доходи фізичних осіб показала що працівниці Довгій Г.Б. за жовтень місяць нарахована

бухгалтером сума 1175,00 грн., а за даними аудитора 1170,00 грн. Відділення становить 0,05 коп. Арифметична помилка.

4. При вибірковій перевірці первинних документів для нарахування заробітної плати знайдені такі помилки:

– у таблиці робочого часу за формою П-12 за жовтень місяць 2020 року у звільненого робітника стоїть робочий час на наступний день після звільнення (згідно заяви працівника та наказу про звільнення). За рахунок цієї помилки нараховані зайві кошти працівнику.

– у списку осіб які працюють за формою П-15 за листопад місяць 2020 року значиться звільнених 2 чоловіка. Несвоєчасно вносяться зміни до списку.

– у платіжній відомості за формою П-53 за жовтень 2020 року немає підпису Іванова А.С.

5. Перевірка розрахунку ЄСВ за рахунок підприємства знайдено такі помилки:

- при нарахуванні ЄСВ на суму заробітної плати інваліда 3700 грн в липні місяці 2020 року було нараховано 22 %, а потрібно 8,41% . Відхилення становить більше на 502,83 грн;

- при нарахуванні ЄСВ на суму заробітної плати інваліда 3500,00 за вересень місяць 2020 року було нараховано 22 %, а потрібно 8,41%. Відхилення становить менше на 475,65 грн;

- при нарахуванні ЄСВ на суму заробітної плати інваліда 3600,00 за вересень місяць 2020 року було нараховано 22 %, а потрібно 8,41%. Відхилення становить менше на 500,34 грн.

Висновки за результатами перевірки:

Рекомендується для покращення ведення обліку нарахування заробітної плати запровадити автоматизацію обліку. Табельнику уважніше та своєчасно робити зміни в кадровому складі.

Директор Аудиторської фірми _____

Рябчук О.О.

Також було надано аудиторський висновок по підприємству ТОВ «Семенівське».

Аудиторський висновок незалежної аудиторської фірми

Аудиторська фірма ТОВ «Запоріжаудит»

м. Запоріжжя

22 березня 2021 року

Аудиторську перевірку нарахування заробітної плати ТОВ «Семенівське» проведено згідно з договором №1 від 05 березня 2021 року.

Адреса: 70660, Запорізька обл., Пологівський р-н, село Семенівка, провулок Степовий, будинок 1 А.

Директор Сизоненко Володимир Григорович.

Аудитором Рябчук О.О. (сертифікат аудитора № 271 виданий рішенням Аудиторської палати України № 57 від 21 липня 2018 року) ТОВ «Запоріжаудит», яка здійснює аудиторську діяльність на підставі ліцензії № 537896, виданою Аудиторською палатою України 15 серпня 2018 року.

До обов'язків входило складання висновку на підставі інформації, отриманої в процесі аудиторської перевірки нарахування заробітної плати. Відповідальність за складання інформації про нарахування заробітної плати 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.

За даними первинних документів та облікових реєстрів за період з 07 березня 2021 року до 22 березня 2021 року аудитором перевірено таку документацію: первинні документи з обліку робочого часу, відомості нарахування заробітної плати та відрахування по фондах, накази, реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. Для перевірки було зібрано достатньо даних для висновку.

Фінансова звітність за 2021 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку нарахування 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.

Директор Аудиторської фірми _____ Рябчук О.О.

Надання аудиторських послуг оформляється актом приймання-передачі.

Акт приймання-передачі аудиторських послуг № 1 22 березня 2021 року Підстава : Договір №1 від 05 березня 2021 року з ТОВ «Семенівське».

Аудиторський висновок нарахування заробітної плати за 2020 рік складений у двох примірниках на одному аркуші. Переданий Замовнику один примірник. Вартість виконаних робіт згідно з договором становить 18 000 грн., у тому числі ПДВ 3 000 грн.

3.2 Шляхи щодо удосконалення обліку нарахування заробітної плати на ТОВ «Семенівське»

Існуючи первинні документи з обліку заробітної плати не покривають всі потреби підприємства, тому для зручності ведення обліку створюють додатково внутрішні бухгалтерські документи (таблиця 3.9-3.13).

Таблиця 3.9 – Довідкова відомість нарахування заробітної плати за фактично відпрацьований час

ПІБ	Період	Табельний номер				
			Оклад	Кількість робочих днів в місяці	Кількість відпрацьованих днів в місяці	Нараховано

Таблиця 3.10 – Довідкова відомість відповідності розміру нарахованої заробітної плати встановленому рівню мінімальної заробітної плати

ПІБ	Період	Розрахунок			Примітки
		Рівень мінімальної заробітної плати	Доплата до рівня мінімальної заробітної плати	Нарахована заробітна плата	

Таблиця 3.11 – Довідкова відомість своєчасності виплати заробітної плати

Період	Термін виплати заробітної плати			
	Дата авансу	Дата виплати заробітної плати	Кількість днів між датами	Запланована сума до виплати

Таблиця 3.12 – Довідкова відомість виплати заробітної плати натуральною продукцією

ПІБ	Нарахована заробітна плата	30% від заробітної плати для виплати натурою	Найменування продукції	Собівартість продукції

Таблиця 3.13 – Довідкова відомість відповідності ЄСВ мінімальному та максимальному рівню

Період	Фонд оплати праці (ФОП)	Розмір ЄСВ			Термін виплати заробітної плати
		Мінімальне ЄСВ	Максимальне ЄСВ	ЄСВ з ФОП	

Отже, з метою удосконалення обліку заробітної плати пропонуємо форми довідкових відомостей для розрахунку нарахування заробітної плати за фактично відпрацьований час, відповідності розміру нарахованої

заробітної плати встановленому рівню мінімальної заробітної плати, своєчасності виплати заробітної плати, виплати заробітної плати натуральною продукцією, відповідності ЄСВ мінімальному та максимальному рівню. Це допоможе скоротити час на формування та обробку документів нарахування заробітної плати та ЄСВ, попередить можливість пропуску будь-якої інформації, так як буде використовуватися шаблони документів вже з сформованим переліком реквізитів.

3.3 Шляхи щодо удосконалення аудиту нарахування заробітної плати на ТОВ «Семенівське»

У сучасному світі оплату за свою працю отримують усі працівники незалежно від форми власності підприємства. Наприкінці періоду у підприємства виникає зобов'язання розрахуватись з працівниками за відпрацьований час. Питання дуже різноманітне, періодично відбуваються зміни у законодавстві, тому існує багато особливостей при нарахуванні заробітної плати, що потрібно враховувати при веденні фінансового обліку та проведенні аудиту для підвищення ефективності управління підприємством.

Аудит заробітної плати здійснюється з метою встановлення законності та правильності нарахування заробітної плати та ЄСВ на фонд оплати праці, відображення їх в обліку та звітності.

Завдання проведення аудиту заробітної плати, а саме здійснити перевірку: відповідності розміру нарахованої заробітної плати встановленому рівню мінімальної заробітної плати, своєчасності виплати заробітної плати, правильності виплати заробітної плати натуральною продукцією, відповідності нарахування ЄСВ мінімальному та максимальному рівню та правильності нарахування лікарняних.

Анкету перевірки заробітної плати подано в таблиці 3.14.

Таблиця 3.14 – Анкета перевірки заробітної плати

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
1	Чи є на підприємстві робітники, у яких нарахована заробітна плата нижче мінімальної?				
2	Чи своєчасно відбувається виплата заробітної плати на підприємстві?				
3	Чи є випадки виплати заробітної плати натуральною продукцією?				
4	Чи відповідає ЄСВ мінімальному та максимальному рівню?				
5	Чи були робітники на лікарняному за період, що перевіряється?				
6	Хто виплачує лікарняні на підприємстві: - за рахунок фонду до 5 днів; - за рахунок підприємства до 5 днів; - перші 5 днів підприємства, а потім за рахунок фонду?				
7	Чи створено резерв на виплату відпуски?				
8	Виплата відпустки відбувається: - за рахунок резерву відпустки; - за рахунок витрат підприємства?				
9	Чи оформлюється на підприємстві наказами: - прийняття на роботу; - звільнення з роботи; - відписка; - заміна захворілого працівника?				
10	На які рахунки витрат нараховується заробітна плата на підприємстві: - 23; - 91; - 92; - 93?				

У програмі аудиту заробітної плати відображені основні процедури для вирішення встановлених завдань перевірки. Одержавши в процесі попереднього планування дані, приступають до розробки загального плану аудиту заробітної плати (табл. 3.15).

Таблиця 3.15 – Загальний план проведення аудиту заробітної плати

Етап перевірки	Процедури перевірки	Докази	Період проведення	Виконавці
Попередній	Знайомство з нормативно-правовою базою, що регламентує порядок нарахування, сплати, ведення обліку нарахування заробітної плати	Законодавчі акти Звіти попередніх, перевірок, накази.		
Основний	Перевірка відповідності розміру нарахованої заробітної плати встановленому рівню мінімальної заробітної плати	Розрахункова відомість, накази		
	Перевірка своєчасності виплати заробітної плати	Розрахункова відомість, платіжна відомість, платіжні доручення		
	Перевірка виплати заробітної плати натуральною продукцією	Розрахункова відомість, накази		
	Перевірка відповідності ЄСВ мінімальному та максимальному рівню			
	Перевірка правильності нарахування лікарняних			
Заключний	Складання звіту аудитора за результатами перевірки	Звіт аудитора		

Програму аудиту заробітної плати наведено в таблиці 3.16.

Для вирішення поставлених завдань аудиту заробітної плати пропонуємо робочі документи аудитора (табл. 3.17-3.21), які на думку авторів стануть обґрунтованими доказами якісного проведення перевірки.

Таблиця 3.16 – Програма аудиту нарахування заробітної плати

№	Мета	Перелік процедур	Критерії якості	Докази	Код робочого документа	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Впевнитись у відповідності розміру нарахованої заробітної плати встановленому рівню мінімальної заробітної плати	Перевірка відповідності розміру нарахованої заробітної плати встановленому рівню мінімальної заробітної плати	А,Б,Г	Розрахункова відомість, накази	ЗП-1			
2	Впевнитись у своєчасності виплати заробітної плати	Перевірка своєчасності виплати заробітної плати	А,Б,Г	Розрахункова відомість, платіжна відомість, платіжні доручення	ЗП-2			
3	Впевнитись у правильності виплати заробітної плати натуральною продукцією	Перевірка виплати заробітної плати натуральною продукцією	А,Б,Г	Розрахункова відомість, накази	ЗП-3			
4	Впевнитись у відповідності ЄСВ мінімальному та максимальному рівню	Перевірка відповідності ЄСВ мінімальному та максимальному рівню	А,Б,Г	Довідка бухгалтерії	ЗП-4			

Продовження таблиці 3.16

1	2	3	4	5	6	7	8	9
5	Впевнитись у правильності нарахування лікарняних	Перевірка правильності нарахування лікарняних	А,Б,Г	Розрахункова відомість	ЗП-5			
Критерії якості аудиторської перевірки: наявність – А; правдивість – Б; права та зобов'язання – В; повнота – Г; вимірювання – Д; оцінку вартості – Е; подання і розкриття – Є.								

Таблиця 3.17 – Перевірка відповідності розміру нарахованої заробітної плати встановленому рівню мінімальної заробітної плати

ПІБ	Нарахована заробітна плата за даними підприємства	За даними аудиту			Відхилення
		Рівень мінімальної заробітної плати	Доплата до рівня мінімальної заробітної плати	Нарахована заробітна плата	

Таблиця 3.18 – Перевірка своєчасності виплати заробітної плати

Період	Заробітна плата виплачується			
	у робочі дні	двічі на місяць	з проміжком часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів	не пізніше семи днів після закінчення місяця, за який здійснюється виплата

Таблиця 3.19 – Перевірка виплати заробітної плати натурою

ПІБ	Передбачена колективним договором часткову виплату заробітної плати натурою	Розмір заробітної плати натурою не перевищує 30% нарахованої за місяць	Заробітна плата натурою за цінами не вище собівартості	Чи відноситься до переліку товарів, якими зарплату виплачувати забороняється

Таблиця 3.20 – Перевірка відповідності ЄСВ мінімальному та максимальному рівню

Період	Розмір ЄСВ за даними підприємства	Розмір ЄСВ за даними аудиту			Відхилення
		Мінімальне ЄСВ	Максимальне ЄСВ	Розмір ЄСВ	

Таблиця 3.21 – Перевірка правильності нарахування лікарняних

Період	ПБ	Розмір лікарняних за даними підприємства	Розмір лікарняних за даними аудиту					Відхилення
			Нарахована заробітна плата за попередній період	Кількість календарних днів	Кількість днів хвороби	% у залежності від стажу	Сума	

Удосконалена методика проведення аудиту заробітної плати, яка, на відміну від існуючих, включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Запропонована методика проведення аудиту заробітної плати надасть змогу охопити всі аспекти заробітної плати, а саме здійснити перевірку відповідності розміру її встановленому мінімальному рівню, своєчасності її виплати, правильності виплати її натуральною продукцією, відповідності нарахування ЄСВ мінімальному та максимальному рівню, а також правильності нарахування лікарняних. Це допоможе вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити ефективність управління підприємством.

Отже, питання, винесені на перевірку нарахування заробітної плати: перевірка відповідності залишків станом на кінець попереднього періоду і початок звітної періоду, вибіркова перевірка правильності утримання податку на доходи фізичних осіб, вибіркова перевірка первинних документів для нарахування заробітної плати, перевірка розрахунку ЄСВ за рахунок підприємства, перевірка за відомостями ЄСВ відрахованого з заробітної плати. Рекомендується для покращення ведення обліку нарахування заробітної плати запровадити автоматизацію обліку. Табельнику уважніше та своєчасно робити зміни в кадровому складі.

Для удосконалення обліку заробітної плати запропоновані форми

довідкових відомостей для розрахунку нарахування заробітної плати за фактично відпрацьований час, відповідності розміру нарахованої заробітної плати встановленому рівню мінімальної заробітної плати, своєчасності виплати заробітної плати, виплати заробітної плати натуральною продукцією, відповідності ЄСВ мінімальному та максимальному рівню. Це допоможе скоротити час на формування та обробку документів нарахування заробітної плати та ЄСВ, попередить можливість пропуску будь-якої інформації, так як буде використовуватися шаблони документів вже з сформованим переліком реквізитів.

Удосконалена методика проведення аудиту заробітної плати, яка, на відміну від існуючих, включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Запропонована методика проведення аудиту заробітної плати надасть змогу охопити всі аспекти заробітної плати, а саме здійснити перевірку відповідності розміру її встановленому мінімальному рівню, своєчасності її виплати, правильності виплати її натуральною продукцією, відповідності нарахування ЄСВ мінімальному та максимальному рівню, а також правильності нарахування лікарняних. Це допоможе вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити ефективність управління підприємством.

ВИСНОВКИ

1. Поняття «заробітна плата» трактується науковцями і практиками по-різному, а саме одне із визначень, що заробітною платою є елемент трудового правовідношення, що право на її одержання виникає з початком роботи і є результатом виконання останньої.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам».

Облік розрахунків з працівниками з оплати праці ведеться в первинних документах: таблиць обліку використання робочого часу, рапорт про виробіток, маршрутний лист, наряд, відомість обліку виробітку, розрахункова відомість. На рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до не облікового складу підприємства, – з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо), за не одержані в установлений строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.

Метою аудиту нарахування заробітної плати є перевірка дотримання діючого законодавства про працю, правильність нарахування заробітної плати, документальне оформлення і відображення в обліку усіх видів розрахунків між підприємством і його працівниками.

2. Основним видом діяльності ТОВ «Семенівське» є: 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур. Іншими видами діяльності є: 01.13 Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів, 01.19 Вирощування інших однорічних і дворічних культур, 01.28 Вирощування пряних, ароматичних і лікарських культур.

3. Первинні документи у ТОВ «Семенівське» відповідають вимогам до змісту й оформлення документів. Для узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, – з оплати праці, за не одержані в установлений строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами призначений рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

4. В процесі аналізу активів балансу виявлено, що за період 2018–2019 рр. майно підприємства значно зменшилось на 32,23%. Це відбулося за рахунок зменшення: необоротних активів на 36,94% , оборотних активів на 30,91%, запасів на 23,12% та дебіторської заборгованості на 57,92%. В той час як стаття «Грошові кошти та їх еквіваленти» зросла майже в два рази.

За період 2019р.-2020р. майно підприємства збільшилося на 76,19%. При цьому оборотні активи зросли в два рази, запаси збільшились на 61,47%, а грошові кошти та їх еквіваленти на 52,00%. Різке збільшення дебіторської заборгованості (на 213, 59%) і її частки в оборотних активах (на 16,89 %) у 2019 році у порівнянні з минулим роком може свідчити як про необачну кредитну політику підприємства стосовно покупців, або про неплатоспроможність і банкрутство частини покупців, так і про збільшення обсягу продажів.

Впродовж 2018–2019 рр. на 15,64 % зріс власний капітал, на 15,77 % зріс нерозподілений прибуток, а за статтею «Цільове фінансування», темп росту склав 397,14%. На 47,44 % скоротилася кредиторська заборгованість.

Впродовж 2020–2019 рр. спостерігається тенденція збільшення власного капіталу (на 24,08%), нерозподіленого прибутку (на 24,25%), а також стрімкого зростання кредиторської заборгованості (темп росту – 212,87%). Крім того обсяг кредиторської заборгованості значно перевищує обсяг дебіторської заборгованості це свідчить про те, що підприємство в майбутньому не зможе погасити свою кредиторську заборгованість за рахунок дебіторської заборгованості.

Аналіз фінансових результатів ТОВ «Семенівське» показує що прибуток від звичайної діяльності в 2019 році виріс на 286 тис. грн. у порівнянні з 2018 роком. А ось порівнюючи 2020 рік з 2019 роком, слід відмітити скорочення прибутку від звичайної діяльності на 498 тис. грн. А також зниження прибутку від реалізації за рахунок збільшення витрат на виробництво. Але підприємство спрацювало з прибутком, тому фінансовий стан підприємства позитивний.

Загальний фонд оплати праці у 2019 році по підприємству зріс на 3900 грн., або 2,96%. Найбільших змін зазнав ФОП загальновиробничого (+3,09%) та виробничого персоналу (+3,01%), в той час як ФОП адміністративного персоналу зріс тільки на 2,82%. Це пов'язано зі збільшенням обсягів роботи у загальновиробничого та виробничого персоналу

У 2020 році навпаки найбільшого приросту зазнав ФОП адміністративного персоналу +5,36% або 2250 грн. у абсолютному значенні, в той час як фонд оплати праці загальновиробничого та виробничого персоналу зріс на 2,99% та 2,92% відповідно. Головна причина приросту у адміністративного персоналу - це не нормований час який не оплачується додатково.

Середня заробітна плата в 2019 р. зросла на 2,96 % порівняно з 2018 р., та в 2020 році на 3,69 % порівняно з 2019 р. можна зробити висновок, що на

ТОВ «Семенівське» починаючи з 2018 р. по 2020 р. заробітна плата працівників зросла незначно.

5. Питання, винесені на перевірку нарахування заробітної плати: перевірка відповідності залишків станом на кінець попереднього періоду і початок звітного періоду, вибіркова перевірка правильності утримання податку на доходи фізичних осіб, вибіркова перевірка первинних документів для нарахування заробітної плати, перевірка розрахунку ЄСВ за рахунок підприємства, перевірка за відомостями ЄСВ відрахованого з заробітної плати. Рекомендується для покращення ведення обліку нарахування заробітної плати запровадити автоматизацію обліку. Табельнику уважніше та своєчасно робити зміни в кадровому складі.

6. Для удосконалення обліку заробітної плати запропоновані форми довідкових відомостей для розрахунку нарахування заробітної плати за фактично відпрацьований час, відповідності розміру нарахованої заробітної плати встановленому рівню мінімальної заробітної плати, своєчасності виплати заробітної плати, виплати заробітної плати натуральною продукцією, відповідності ЄСВ мінімальному та максимальному рівню. Це допоможе скоротити час на формування та обробку документів нарахування заробітної плати та ЄСВ, попередить можливість пропуску будь-якої інформації, так як буде використовуватися шаблони документів вже з сформованим переліком реквізитів.

Удосконалена методика проведення аудиту заробітної плати, яка, на відміну від існуючих, включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Запропонована методика проведення аудиту заробітної плати надасть змогу охопити всі аспекти заробітної плати, а саме здійснити перевірку відповідності розміру її встановленому мінімальному рівню, своєчасності її виплати, правильності виплати її натуральною продукцією, відповідності нарахування ЄСВ мінімальному та максимальному рівню, а також правильності нарахування лікарняних. Це допоможе вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити ефективність управління підприємством.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Закон України «Про відпустки» 15 листопада 1996 року № 504/96-ВР URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>
3. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 08.07.2010 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17/page>.
4. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95>.
5. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10 грудня 1971 р. № 322-VIN / Верховна Рада УРСР URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/322-08> (дата звернення:27.12.2018).
6. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 7 грудня 1984 р. № 8073-X / Верховна Рада УРСР URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (дата звернення: 27.12.2018).
7. Кримінальний кодекс України : Закон України від 5 квітня 2001 р. №2341-III / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2341-14> (дата звернення:27.12.2018).
8. Міжнародний стандарт аудиту 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту». URL: <http://www.apu.com.ua/msa>.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: www.minfin.gov.ua/document/92431/МСБО_19.pdf
10. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Київ, 2016-2017. URL:

https://www.apu.net.ua/attachments/artide/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf.

11. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішніх аудиторів (стандарти), переглянуті Інститутом внутрішніх аудиторів у 2017 р. URL: <https://www.iaa.org.ua/wp-content/uploads/2013/08/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf>
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 601 від 28.10.2003 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>
14. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page20>.
15. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24.05.1995 р. № 88. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
16. Порядок «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» № 100 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF>
17. Про держаний бюджет на 2021 рік : Закон України від 15 грудня 2020 року № 1082-IX / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-viii> (дата звернення:07.02.2021).
18. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці. Наказ Державного комітету статистики України від 5 грудня 2008 року № 489. URL: https://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakderjkomstat_489/nnakderjkomstat_489.html
19. Ананська М.О, Товкан Д.М. Облік і оподаткування оплати праці на ТОВ «Укртайзер» в сучасних умовах. *XI Всеукраїнська науково-*

- практична конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України». 2017. С. 5-9.
20. Ангеловська О.В. Аудит розрахунків з оплати праці та типові помилки і порушення, що можуть бути виявлені при його проведенні. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2014. № 1(25). С. 14-18.
21. Артюх О.В. Розрахунки з оплати праці: методичні засади аудиторської перевірки. Напрямки розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації: тези доповідей II міжнародної студентської науково-практичної інтернет-конференції. 2016. Ч. 1. С. 262-264. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/5017>.
22. Балан А.А. Внутрішній аудит розрахунків з оплати праці на малому підприємстві. *ECONOMICS: time realities*. 2018. № 1 (35). С. 19-25.
23. Баранов О. Міклуха С. Удосконалення системи аудиту оплати праці: проблеми та шляхи вирішення. *Довідник економіста*. 2009. №10. С. 50-55.
24. Безбатько О., Манакіна В. Удосконалення системи оплати праці: проблеми та шляхи вирішення. *Довідник економіста*. 2007. №12. С. 70-74.
25. Белова Н., Бобро А. *Справжній бух облік*. Харків: Фактор, 2005. 1072 с.
26. Болотіна Н.Б. *Трудове право України: підручник для ВНЗ; 5-е вид., перероб. і доп.* К., 2008. 860 с. URL: https://pidruchniki.com/1584072058168/pravo/trudove_pravo_ukrayini.
27. Бутинець Ф.Ф. *Аудит. Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів*. Житомир: ПП "Рута", 2009. 672 с.
28. Бутинець Ф. Ф. *Бухгалтерський фінансовий облік: підручник*. Житомир: Рута, 2009. 912 с.
29. Бутинець Ф.Ф., Петренко Н.І. *Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та в світі: монографія*. Житомир: ЖДТУ, 2003. 408 с.

30. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб; [за ред. Р.Л. Хомяка] - [2-ге вид., доп. і перероб. - Львів: Національний університет "Львівська політехніка", "Інтелект - Захід", 2003. 820 с.
31. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології : монографія / за заг. ред. Ф. Ф. Бутинця. Київ., 2013. 606 с.
32. Бухгалтерський облік: Навч. посібник / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, М.В. Корягін, Р.Л. Хом'як, О.С. Височан, В.І. Воськало. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. 248 с.
33. Військовий збір URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovy-zmim-2015/podatkovy-zmim-dlya-fizichmh-osib/viyskoviy-zbir/>.
34. Виноградова М.О., Жидеєва Л.І. Аудит: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2014. 654 с.
35. Воськало Н.М., Воськало В.І. Теоретичні та методологічні основи розрахунків за виплатами працівникам. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2018. Випуск 2 (13). С. 239-244.
36. Гамова О.В., Донець О.С. Концептуальні основи проведення аудиту розрахунків за виплатами працівниками на підприємстві. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*. 2013. Вип. 1(2). С. 76-81.
37. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: ЦНЛ, 2007. 480 с.
38. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. Аудит, методика і організація: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей у 2 частинах. Харків: ХНАМГ, 2007. 293 с. (452 с.).
39. Грабова Н.М. Добровський В.Н. Бухгалтерський учет в производственных и торговых предприятиях 2000. під ред. Н.В. Кужельного Київ: А.С.К., 2001. 624 с.
40. Грішнова О.А. Економіка праці та соціально-трудові відносини: підручник. Київ: Знання, 2011. 390 с.

41. Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2014. 496 с.
42. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. вид. 2-ге. Київ: Знання, 2001. 363 с.
43. Дубицький Д.П., Шепель К.Ю. Інформаційно-довідкове забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2019. № 33. С. 220-224.
44. Загородній В. Г., Мних Є. В., Рудницький В. С. Облік, аналіз та аудит : навч. посіб. Київ: Кондор, 2009. 618 с.
45. Звітність підприємств: навч.-метод. посібн. для студентів вищих навч. закл. / С.В. Філіппова, Є.І. Масленніков, О.В. Побережець, С.О. Черкасова. Одеса: Прес-кур'єр, 2015. 192 с.
46. Інваліди на підприємстві. Трудові відносини з інвалідом URL: http://yaremche.org/files/filez/invalidi_na_pidpriiemstvi_trudovi_vidnosini_z_invalidom_.pdf.
47. Кадрове діловодство на допомогу бухгалтеру: збірник систематизованого законодавства / уклад; засн. ЗАТ "ХК "Бліц-Інформ". Київ: Бліц-Інформ, 2010, Вип. 7. 192 с.
48. Калина А.В. Облік та аналіз заробітної плати на підприємстві. Формування ринкових відносин в Україні. 2005. № 2. С. 61-64.
49. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. Київ: Ельга-Центр, 2002. 360 с.
50. Карпа М.С. Особливості розрахунків з оплати праці та шляхи їх оптимізації. *Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємства*: матеріали V науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених; відповідальний за випуск Бачинський В.І. Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2010. с. 111-113.

51. Кім Г.С., Сопко Ю.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2009. 480 с.
52. Козуб І. Умова про оплату праці як одна з умов трудового договору. Підприємництво, господарство і право. 2013. № 3. С. 59–63.
53. Кононова І.В. Аудит розрахунків з оплати праці та типові порушення, виявлені при його проведенні. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=eui_2013_1_30
54. Костюк В. Порядок виплати заробітної плати. Довідник кадровика. 2003. № 4. С. 18-20.
55. Крищенко К. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці Україна: аспекти праці. 2007. №6. С. 9-16.
56. Крищенко К. Нарахування лікарняних відповідно порядку № 1266: аспекти праці. 2017. №3. С. 12-24.
57. Кріль Я.Я., Мельник Н.В. Дискусійні питання щодо виплати заробітної плати за першу половину місяця. Ефективна економіка. 2017. № 10. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5818>.
58. Кузьменко К.Ю. Аудит розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Технології та дизайн*. 2016. № 1(18). С. 1-7.
59. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. - К.: Центр учбової літератури, 2010. 568 с.
60. Кундря-Висоцька О.П. Організація обліку: навч. посіб. Київ: Алерта, 2007. 223 с.
61. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посіб. Київ: 2004. 476 с.
62. Лень В.С., Штупун М.П. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. № 2(2). 2015. С. 266-274.

63. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ.: 2003. с. 308-315.
64. Макаренко А.П. Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємстві. URL: <http://old.bumib.edu.ua/sites/default/files/visnyk/23-1-13-20n.pdf>.
65. 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.
66. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Фінансовий облік 2. ЗДІА. Запоріжжя : ЗДІА, 2014. 288 с.
67. Максимова В. Ф. Ефект удосконалення обліку та контролю для позитивної динаміки розвитку і економічної стабільності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 9. С. 23-27.
68. Мандибура В.О., Тимофеев В.О. Аналіз економічних та правових методів регулювання мінімальної заробітної плати. Київ: Парламентське видавництво, 1997. 86 с.
69. Мардус Н. Ю. Методичні підходи до обліку, аудиту та аналізу праці і заробітної плати на підприємстві. *Вісник ЖНАЕУ*. № 1 (54), т. 2. 2016. С. 230-236.
70. Мелень О.В., Потоцька О.А. Загальні принципи організації обліку та документування операцій із заробітної плати та розрахунків із працюючими. *Серія: Економіка та підприємництво*. 2018. № 5 (104). С. 136-141.
71. Методика аудиту розрахунків з оплати праці. URL:https://pidruchniki.com/1961092642198/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/metodika_auditu_rozrahunkiv_oplati_pratsi.
72. Михайленко Ю.О. Організація обліку і контролю розрахунків за заробітною платою. *Молодий вчений*. № 2(42). 2017. С. 287-293.

73. Михайловина С.О. Організація обліку та відображення інформації про виплати працівникам у звітності підприємства *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 11. Частина 4. 2015. С. 126-129.
74. Морозова Є.П., Лучкіна Л.А., Особливості проведення внутрішнього аудиту розрахунків підприємства з оплати праці. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. Випуск 6 (17). С. 711-713.
75. Мудрик М.В. Первинний та зведений облік праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах. *Матеріали міжнародних наукових практичних конференцій* с. 42-45
76. Облік, аналіз і аудит : навч. посіб. / Т. М. Серікова, В. Д. Понікаров, Є. П. Кожанова, І. П. Отенко. Харків: ІНЖЕК, 2003. 380 с.
77. Овсяк Н. Документальне забезпечення контролю витрат на оплату праці. *Вісник КНТЕУ*. 2014. № 5. С. 23-33.
78. Овсяк Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці в контексті застосування вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. URL: fkd.org.ua/article/download/28580/25554
79. Оляднічук Н.В. Облік оплати праці та її оподаткування. Уманський національний університет садівництва. URL: <http://www.lib.udau.edu.ua/bitstream/123456789/3379.PDF>
80. Онищенко Т. Оплата праці: податковий та бухгалтерський облік . 6-те вид., перероб. і доп. Харків: Фактор, 2008. 528 с.
81. Очеретько Л.М., Багрій К.О. Удосконалення обліку витрат на оплату праці. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 23. С. 67-71.
82. Пантелійчук Л. Про особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку рахунків за виплатами працівникам. Праця і зарплата. 2008. № 9. С. 17-21.
83. Пирожок О.С. Особливості проведення аудиту розрахунків з оплати праці. *Наука та економіка*. 2016. № 1(41). С. 23-27.

84. Потриваєва Н.В., Савченко І.В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект. *Економічний форум*. 2014. № 1. С. 93–98.
85. Потьомкін Л. Сучасні тенденції організації заробітної плати в промисловості України. Україна: аспекти праці. 2003. № 7. С. 20-25.
86. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. / відп. ред. Ф. Ф. Бутинець. Вип. 3(24). Житомир : ЖДТУ, 2012. 628 с.
87. Просянюк Н.О., Ананська М.О., Кірсанова В.В., Станіславик О.В. Бухгалтерський облік. Теоретичні основи: навчальний посібник]/ [за ред. д-ра екон.наук, проф. С.В. Філіппової. Харків: Бурун Книга, 2010. 240 с.
88. Радіонова Н.Й. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. *Міжнародний науковий журнал*. 2016. № 11(21). С. 104-106.
89. Рогов К. Удосконалення організаційно-економічного механізму аудиту оплати праці. Україна: аспекти праці. 2009. № 3. С. 12-15.
90. Рожнов В. Організаційно-нормативні документи підприємства. Заробітна плата. 2006. № 1. -С. 9-14 ; №2. С. 18-21.
91. Розрахунок зарплати в Україні в2019 році: нарахування, утримання «на руки» працівнику. URL: <https://uteka.ua/publication/news-14-ezhednevnyj-buxgalterskij-obzor-39-primery-rascheta-zarabotnoj-platy-v-2019-godu>
92. Рябчук О. О., Меліхова Т. О. Особливості оплати праці робітників підприємства. XXV науково-технічної конференції студентів, магістрантів, аспірантів, молодих вчених та викладачів, м. Запоріжжя 24-27 листопада 2020р. С. 342-343.
93. Рябчук О. О., Меліхова Т. О., Феофанов Л. К., Удосконалення фінансового обліку та аудиту заробітної плати для підвищення ефективності управління підприємством. *Економіка та держава*. 2021. № 10. С. 86–92. DOI: 10.32702/2306-6806.2021.10.86

94. Саух І.В. Документальне забезпечення розрахунків з оплати праці. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Випуск 1(19). С. 311-319.
95. Саух І.В. Методика перевірки операцій з оплати праці та пов'язаних з нею розрахунків. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Випуск 2(20). С. 428-433.
96. Сахно Л.А. Аудит з розрахунків оплати праці. Молодіжний економічний дайджест. 2015. № 4. С. 103-108. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/16396/m03-108.pdf>.
97. Сердюк В.Н. Бухгалтерський учет: учеб. пособ.. 9-е изд., имз. и доп. Донецк: ДонНУ, 2009. 595 с.
98. Синько Н. Мінімальна заробітна плата. Заробітна плата. 2006. №2. С. 22-25.
99. Сметанко О.В. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці в акціонерних товариствах України. URL: https://kneu.edu.ua/userfiles/d26.006.06/2015/dis_Smetanko.pdf.
100. Соломонов С. Системи преміювання: за категоріями робітників / С. Соломонов. Довідник економіста. 2007. № 12. С. 75-78.
101. Сотченко Ю.К. Оплата праці та напрями її вдосконалення в умовах економічної кризи. *Держава та регіони. Серія: Економіка і підприємництво*. - 2006. № 6. С. 433-436.
102. Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой: учебник. Москва: ИНФРА-М, 2000. 556 с. (Серия «Высшее образование»).
103. Суліменко Л.А., Киян А.В., Вітер С.А. Облік і аналіз розрахунків з оплати праці. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2018. Випуск 18. С. 395-404.
104. Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку: монографія Київ: А.С.К., 2001. 348 с.
105. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посібник. Київ: Знання Прес, 2002.