

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

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

**Кваліфікаційна робота / проект**

другий (магістерський)  
(рівень вищої освіти)

на тему Упорядкування обліку та контролю  
нарахування зарплатної плати на ТОВ  
"Мікс" LTD

Виконав: студент 2 курсу, групи АМ-18-1/13  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
(код і назва спеціальності)

освітньої програми Облік і аудит  
(код і назва освітньої програми)  
спеціалізації \_\_\_\_\_  
(код і назва спеціалізації)

Л.В. Корнєва  
(ініціали та прізвище)

Керівник Проф д.е.н. Марікова Т.О.  
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент доцент д.е.н. Педешарова  
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІНЖЕНЕРНИЙ ІНСТИТУТ

Факультет економіки та менеджменту

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

(код та назва)

Освітня програма «Облік і аудит»

(код та назва)

Спеціалізація

(код та назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри М.У. Т.О. Меліхова

«11» 09 2019 року

ЗАВДАННЯ  
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Корневій Ліані Володимирівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту) Удосконалення обліку та контролю нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД»

керівник роботи Меліхова Тетяна Олегівна, д.е.н., професор

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

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

2. Строк подання студентом роботи 08.01.2020.

3. Вихідні дані до роботи Законсербована документальна інформація, первісні документи, літературні джерела, фінансові звітності підприємства

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) 1. Перелік осіб обліку та контролю;

2. Вартість нарахування заробітної плати та фінансовий стан підприємства за періодом діяльності на ТОВ «Термо, ЛТД»;

3. Уточнення щодо удосконалення обліку та контролю нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД».

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

1. Нарахування заробітної плати з податковим обсягом.  
2. Розрахунок рентабельності підприємства. 3. Журнал обліку рентабельності за валютними перебічками. 4. Розрахунок показника лобовитачності на перебічках. 5. Аналіз фінансової стійкості ТОВ «Термо, ЛТД» за 2017-2018 рр.

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Мерихова Т.О., проф.	<i>М</i> 11.09.19.	<i>М</i> 01.10.19
2	Мерихова Т.О., проф.	<i>М</i> 11.09.19.	<i>М</i> 15.10.19
3	Мерихова Т.О., проф.	<i>М</i> 11.09.19.	<i>М</i> 20.10.19

7. Дата видачі завдання

11.09.2019

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

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

Студент

*М*  
(підпис)

*Л.В. Корняк*  
(ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проєкту)

*М*  
(підпис)

*Т.О. Мерихова*  
(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер

*Р*  
(підпис)

*Л.Н. Прохоров*  
(ініціали та прізвище)

## АНОТАЦІЯ

Корнева Л.В. Удосконалення обліку та контролю нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД».

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 - Облік і оподаткування, науковий керівник Т.О. Меліхова. Запорізький національний університет. Інженерний інститут. Факультет економіки та менеджменту, кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2020.

Досліджено теоретичні основи обліку та контролю нарахування заробітної плати. Показано облік нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД». Проаналізовано господарська діяльність ТОВ «Термо, ЛТД». Проведено контроль нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД». Розроблені шляхи щодо удосконалення обліку та внутрішнього контролю нарахування заробітної плати ТОВ «Термо, ЛТД».

Ключеві слова: НАРАХУВАННЯ, ЗАРОБІТНА ПЛАТА, ОПЛАТА ПРАЦІ, ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ, КОНТРОЛЬ, ОБЛІК, АНАЛІЗ.

## ABSTRACT

Korneva L.V. Improvement of accounting and control of salary accrual at LLC "Thermo, LTD"

Qualification work for higher master's degree in specialty 071 - Accounting and taxation, scientific supervisor T.O. Melikhov. Zaporizhzhia National University. Engineering Institute. Faculty of Economics and Management, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Auditing, 2020.

The theoretical basis of accounting and control of payroll is investigated. The accounting of the salary calculation at the LLC "Thermo, LTD" is shown. The economic activity of LLC "Thermo, LTD" is analyzed. The control of salary calculation at LLC "Thermo, LTD" was carried out. Ways to improve accounting and internal control of payroll of Thermo, LTD LLC were developed.

Key words: ACCRUAL, WAGES, PAY, EMPLOYEE BENEFITS, CONTROL, ACCOUNTING, ANALYSIS.

## АННОТАЦИЯ

Корнева Л.В. Совершенствование учета и контроля начисления заработной платы на ООО «Термо, ЛТД».

Квалификационная работа для получения степени высшего образования магистра по специальности 071 - Учет и налогообложение, научный руководитель Т.О. Мелихова. Запорожский национальный университет. Инженерный институт. Факультет экономики и менеджмента, кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2020.

Исследованы теоретические основы учета и контроля начисления заработной платы. Показано учет начисления заработной платы на ООО «Термо, ЛТД». Проанализирована хозяйственная деятельность ООО «Термо, ЛТД». Проведен контроль начисления заработной платы на ООО «Термо, ЛТД». Разработаны пути по совершенствованию учета и внутреннего контроля начисления заработной платы ООО «Термо, ЛТД».

Ключевые слова: НАЧИСЛЕНИЕ, ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА, ОПЛАТА ТРУДА, ВЫПЛАТЫ РАБОТНИКАМ, КОНТРОЛЬ, УЧЕТ, АНАЛИЗ.

## ЗМІСТ

### ВСТУП

### 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ

### НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### 1.1 Концептуальні основи обліку нарахування заробітної плати

#### 1.2 Облік нарахування заробітної плати

#### 1.3 Контроль нарахування заробітної плати

### 2 ОБЛІК НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ «ТЕРМО, ЛТД»

#### 2.1 Загальна характеристика ТОВ «Термо, ЛТД»

#### 2.2 Облік нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД»

#### 2.3 Фінансовий аналіз господарської діяльності ТОВ «Термо, ЛТД»

### 3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ТОВ «ТЕРМО, ЛТД»

#### 3.1 Контроль нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД»

#### 3.2 Шляхи щодо удосконалення обліку нарахування заробітної плати ТОВ «Термо, ЛТД»

#### 3.3 Шляхи щодо удосконалення внутрішнього контролю нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД»

### ВИСНОВКИ

### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

## ВСТУП

Актуальність теми. Для матеріальної зацікавленості працівників керівники підприємств змінюють систему оплати праці з урахуванням кількості працівників та умов праці. В сучасних умовах господарювання контроль найчастіше асоціюється з обмеженням, притягненням до відповідальності. Основною метою контролю нарахування заробітної плати є запобігання можливих помилок, порушень, зловживань в веденні обліку та складанні звітності. Для проведення контролю нарахування заробітної плати необхідно систематизувати облікову інформацію з розрахунків з оплати праці.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Шляхи вирішення проблем обліку та контролю нарахування заробітної плати намагалися знайти вітчизняні та зарубіжні вчені, а саме: Ф. Бутинець, А. Макаренко, Т. Меліхова, В. Сопко, Ю. Подмешальська, М. Пушкарь, Н. Ткаченко та інші. Проте питання обліку та контролю нарахування заробітної плати вимагають додаткових досліджень.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт Запорізького національного університету до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством». Автором запропоновано вдосконалення обліку та контролю нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД».

Мета та завдання дослідження. Метою дослідження є розробка пропозицій щодо удосконалення обліку та контролю нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД».

Для досягнення поставленої мети було визначено та вирішено наступні завдання:

- дослідити теоретичні основи обліку та контролю нарахування заробітної плати;

- показати облік нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД»;

- проаналізувати господарську діяльність ТОВ «Термо, ЛТД»;

- провести контроль нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД»;

- розробити шляхи щодо удосконалення обліку та внутрішнього контролю нарахування заробітної плати ТОВ «Термо, ЛТД».

Об'єктом дослідження є процес обліку та контролю нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД».

Предметом дослідження є теоретико-методичні підходи та практичні рекомендації щодо обліку та контролю нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД».

Інформаційною базою дослідження стали нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, а також дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності ТОВ «Термо, ЛТД».

Наукова новизна:

- запропоновано удосконалення:

- обліку розрахунків за виплатами працівникам пропонуємо додаткові субрахунки до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»: 661 «Розрахунки за заробітною платою», який уточнімо субрахунками: 1) 6611 «Розрахунки за основною заробітною платою», а саме: 66111 «Розрахунки за тарифною ставкою, посадовим окладом» та 66112 «Розрахунки за оплатою праці за час перебування у відрядженні»; 2) 6612 «Розрахунки за додатковою заробітною платою», а саме: 66121 «Розрахунки за премією», 66122 «Розрахунки за оплатою роботи в надурочний час, святкові та неробочі дні», 66123 «Розрахунки за індексацією заробітної плати», 66124 «Розрахунки за відпусткою за поточний місяць», 66125 «Розрахунки за відпусткою за наступний період», 66126 «Розрахунки за іншими нарахуваннями за



невідпрацьований час»; 3) 6613 «Розрахунки за іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами», а саме: 66131 «Розрахунки за винагородами та заохоченнями, що мають одноразовий характер» та 66132 «Розрахунки за матеріальною допомогою, що має систематичний характер»; 4) 6614 «Розрахунки за іншими виплатами, що не належать до фонду оплати праці», а саме: 66141 «Розрахунки за оплату перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства» та 66142 «Розрахунки за витратами на відрядження»;

- форми документа для звірки розрахунків із заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД»;

- методичних підходів до внутрішнього контролю нарахування заробітної плати для підвищення економічної безпеки підприємства, яка на відміну від існуючих включає: анкету, загальний план перевірки, програму перевірки, робочі документи. Запропоновані методичні підходи до проведення внутрішнього контролю нарахування заробітної плати надасть змогу охопити всі аспекти нарахування заробітної плати, нарахування та виплат за листками непрацездатності, нарахування та виплати відпускних за рахунок резерву, утримання ПДФО, нарахування ЄСВ, визначення залишку на кінець. Це надасть можливість вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити економічну безпеку підприємства.

Практичне значення отриманих результатів полягає у вирішенні актуальних проблем, пов'язаних з удосконаленням обліку та контролю нарахування заробітної плати.

На основі одержаних результатів магістром проаналізовані особливості обліку та аудиту виробничих запасів, розроблено форма внутрішнього первинного документа - відомість розрахунку вартості виробничих запасів, внесено до робочого плану рахунків субрахунки з обліку нарахування заробітної плати, розроблено методику проведення контролю нарахування заробітної плати.

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 Міжнародній науково-практичній конференції «Освіта як чинник формування креативних компетентностей в умовах цифрового суспільства» (27-28 листопада 2019 року).

Основні пропозиції автора щодо удосконалення контролю нарахування заробітної плати знайшли відображення у статті:

Корнева Л.В., Меліхова Т. О. Удосконалення методичних підходів до внутрішнього контролю нарахування заробітної плати для підвищення економічної безпеки підприємства. *Агросвіт*. 2020. №1. <http://www.agrosvit.info>.

Обсяг та структура дипломної роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст дипломної роботи виконаний на \_\_\_ сторінці комп'ютерного тексту, в тому числі \_\_\_ рисунків та \_\_\_ таблиць. Робота містить \_\_\_ додаток. Список використаних джерел складається із \_\_\_ найменувань.

# 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

## 1.1 Концептуальні основи обліку нарахування заробітної плати

Однією із основних статей витрат будь-якого підприємства є оплата праці персоналу. Найважливішим вважають не тільки правильність відображення розрахунків заробітної плати працівників, але й правильність нарахувань сум, які належать до виплат кожному працівнику.

Заробітною платою є винагорода за працю робітника. Розмір заробітної плати залежить безпосередньо від кваліфікації працівника, складності тієї роботи, яку він виконує, її кількості та якості [109].

Нормативно-правове регулювання оплати праці визначає права та обов'язки працівників на тому чи іншому підприємстві, порядок підписання трудового договору, робочий час співробітників, порядок нарахування заробітної плати, виплат страхового забезпечення, а також норми праці та інше [114].

Визначення сутності заробітної плати в нормативно-правових актах України наведено у таблиці 1.1 [128].

Таблиця 1.1 - Визначення сутності заробітної плати в нормативно-правових актах України [128]

Джерело	Визначення
Про оплату праці: Закон України від 24.03.95 р. № 108/95-ВР [4]	Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу
Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII [5]	Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку власник або вповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу.
Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [13]	Заробітна плата - основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом
Трудовий кодекс України від 10.12.1971 № 322-VIII [128]	Заробітна плата - це обчислена у грошовому виразі оплата, здійснювана роботодавцем працівникові за роботу, яка відповідно до трудового договору виконується або має бути виконаною працівником.

Оплата праці має важливе значення для працівників, оскільки є основним джерелом доходів, а також оплата праці має вагомим значення і для підприємства, оскільки частка заробітної плати в доданій вартості підприємств низки галузей досить велика, витрати на оплату праці в сукупних витратах на виробництво продукції значні.

Заробітна плата працівника незалежно від виду підприємства визначається його особистим трудовим вкладом, залежить від кінцевих результатів роботи підприємства, регулюється податками і максимальними розмірами не обмежується. Підприємства самостійно встановлюють форми, системи і розміри оплати праці, а також інші види доходів працівників згідно із чинним законодавством. Сутність категорії «заробітна плата» відображено на рис. 1.

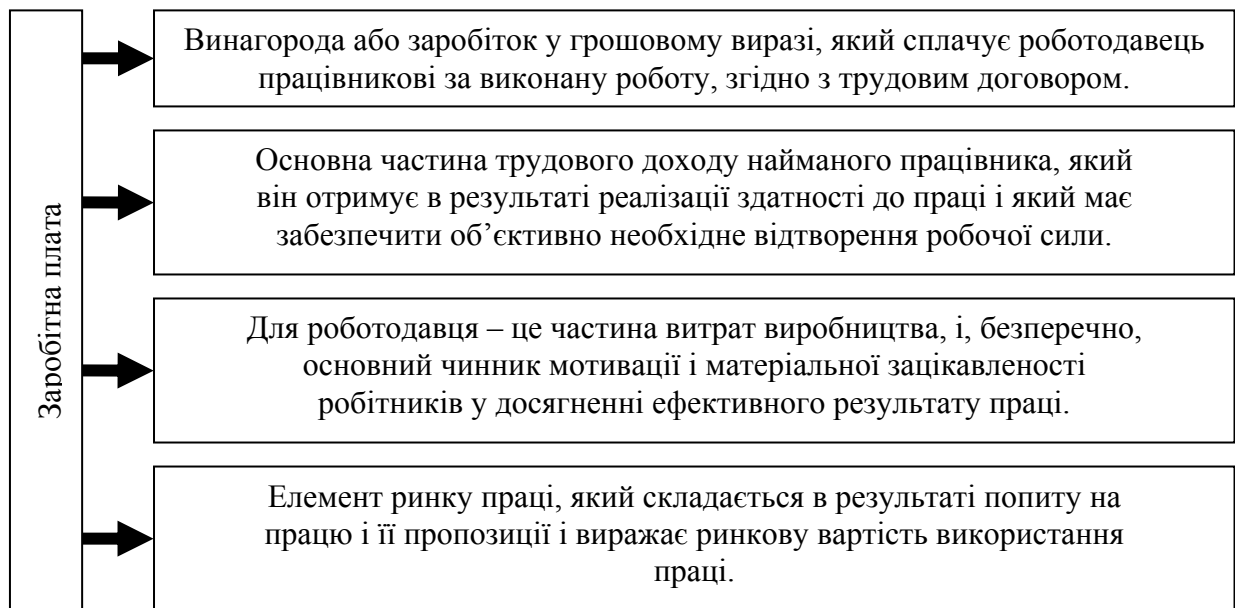


Рисунок 1.1 - Сутність категорії «заробітна плата»

Нині в науковій літературі, працях та законах України поняття «оплата праці» та «заробітна плата» визначаються як тотожні. У багатьох законах та нормативних актах України щодо оплати праці описується лише сутність поняття «заробітна плата».

З позиції правового аспекту термін «оплата праці» ширший, і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів та всієї системи правових засобів у цій сфері, тоді як

поняття «заробітна плата» спрямоване на право окремого працівника отримувати грошову винагороду, тобто заробітна плата є елементом оплати праці [1, с. 60]. Авторські визначення понять «заробітна плата» розглянемо в таблиці 1.2 [21; 61].

Таблиця 1.2 - Визначення терміну «заробітна плата» [21; 61]

Джерело	Визначення заробітної плати
Мандибура В.О., Тимофеев В.О. [85]	заробітна плата - це грошова винагорода, яку отримує працівник за роботу протягом повного робочого часу (рік, тиждень, день)
Асташкевичер Є.Т [21]	заробітна плата - це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, норм виробітку, норм обслуговування)
Луговий В.А. [21]	заробітна плата - це винагорода згідно із затвердженими, на умовах, передбачених трудовим на підприємстві ставками (окладами) та відрядними розцінками договором
Загородній В.Г. [53]	заробітна плата - це заробіток, розрахований, як правило, в грошовому виразі який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує за виконану роботу або надані послуги
Бутинець Ф.Ф. [30]	Заробітна плата - оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили»
Грішнова О.А. [46]	Заробітна плата - це елемент витрат виробництва і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці»
Дошак М.В., Іляш О.І. [55]	Заробітна плата як соціально-економічна категорія є певною частиною прибутків громадян, що фіксується у грошовій формі, у структурі національного прибутку країни»
Золотогоров В.Г. [61]	Заробітна плата - сукупність виплат у грошовій (валютній) і (або) натуральній формі, отриманих робітником (нарахованих йому) за певний період часу (день, місяць, рік)»
Кулішов В.В. [76]	Заробітна плата - ціна використання праці найманого працівника»
Мандибура В.О. [85]	Заробітна плата - грошова винагорода, яку отримує працівник за роботу протягом повного робочого часу (рік, тиждень, день)»
Михайленко О.В. [91]	Заробітна плата - це елемент ринку праці, ціна, за якою працівник продає послуги робочої сили, тобто виражає ринкову вартість використання найманої робочої сили»
Мочерний С.В. [51, с. 145]	Заробітна плата - грошовий вираз вартості і ціни робочої сили»

Основними функціями оплати праці є:

- стимулююча, яка полягає у встановленні залежності її розміру від кількості та якості праці кожного окремого працівника, його трудового внеску в результати роботи підприємства;

- соціальна, яка відображає міру живої праці під час розподілу фонду споживання між найманими працівниками і власниками засобів виробництва;
- відтворювальна, яка полягає у забезпеченні працівників та їх сімей необхідними життєвими благами для відновлення робочої сили.

Порядок нарахування та оплати праці на території України регулюється низкою законодавчо-нормативних актів, серед яких - Кодекс законів про працю [5], Податковий Кодекс України [13], Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2], План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція зі статистики заробітної плати, П(С)БО 16 «Витрати» [14], П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [15] та інші. Види виплат працівникам підприємства згідно із П(С)БО 26 «Виплати працівникам» наведено у таблиці 1.3 [15; 128].

Таблиця 1.3 - Види виплат працівникам підприємства згідно із П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [15; 128]

Види виплат	Характеристика виплат
1	2
Поточні виплати працівникам	Включають заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.
Виплати при звільненні	Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнається у разі, якщо підприємство має невідмовне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні за власним бажанням згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою. Виплати при звільненні визнаються витратами того періоду, у якому виникають зобов'язання за такими виплатами.
Виплати по закінченні трудової діяльності	Це виплати працівникам, які підлягають оплаті після закінчення трудової діяльності. Програми виплат по закінченні трудової діяльності - це офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими підприємство надає виплати по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам. Залежно від економічної сутності програми виплат по закінченні трудової діяльності поділяються на програми з визначеним внеском і програми з визначеною виплатою.

1	2
Інші виплати працівникам	Зобов'язання щодо виплат інструментами власного капіталу підприємства, які визначаються і визнаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти».

Згідно з чинним законодавством за видами заробітна плата поділяється на основну, додаткову та інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата - це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців [4].

Додаткова заробітна плата - це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій [4].

До інших заохочувальних та компенсаційних витрат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми [4].

З метою виконання завдань, що стоять перед обліком нарахування заробітної плати на підприємстві обов'язково повинен бути контроль:

- за чисельністю персоналу та використанням робочого часу;
- за правильністю документального оформлення виробітку робочих та службовців;
- за своєчасним нарахуванням заробітної плати та її виплати;
- за своєчасним утриманням сум податків та перерахування їх до бюджету [100].

Системи та форми оплати праці відображують залежність розміру заробітку працівника відповідно до кількості виконаної ним роботи згідно сукупності показників, що відображують фактично витрачений час та результати праці працівника. Виділяють дві форми оплати праці: погодинну та відрядну, а вони в свою чергу мають різновиди [111].

Погодинна - нарахування заробітної плати залежить від фактично відпрацьованого часу і встановленої норми оплати за одиницю часу. Погодинна форма передбачає проведення нарахування заробітної плати працівникам виходячи з погодинної тарифної ставки, яка встановлюється за домовленістю сторін або в колективному договорі, і фактичної кількості відпрацьованих ними годин за розрахунковий період [109].

Погодинна форма оплати праці застосовується:

- за умови, коли у робітника відсутня реальна можливість для збільшення випуску продукції, наприклад, якщо його виробіток обумовлений режимом роботи устаткування, продуктивністю машин і агрегатів;

- якщо результати праці робітника не можуть бути конкретно виміряні і кількісно виражені (налагодження верстатів);

- коли економічно недоцільно стимулювати зростання виробітку понад оптимально передбачений технологічними параметрами, а також коли перевиконання цих норм може досягатися через порушення технологічних режимів і відповідно погіршення якості робіт, а відтак і продукції [120].

Відрядна - нарахування заробітної плати проводиться за вироблену якісну продукцію за установленими розцінками за оплату одиниці продукції. Тому заробіток залежить від обсягів виконаної роботи і потребує якості роботи [30].

За відрядної формі оплаті праці величина заробітку визначається відрядною розцінкою за одиницю продукції (роботи) і кількістю останньої. Таким чином, ця форма заробітної плати стимулює передусім кількісний результат праці - її продуктивність. Чим більша продуктивність праці, тим вищий заробіток. При цьому витрати на оплату праці на одиницю продукції



залишаються незмінними - на рівні відрядної розцінки [463]. Класифікація витрат на оплату праці наведено у таблиці 1.4 [104].

Таблиця 1.4 - Класифікація витрат на оплату праці [104]

Джерело	Ознаки класифікації	Види витрат на оплату праці
Закон України про оплату праці	За видами	основні виплати; додаткові виплати; інші заохочувальні та компенсаційні виплати
	За формами	погодинна заробітна плата; відрядна заробітна плата
Кодекс законів про працю	За системою	пряма відрядна; відрядно-преміальна; відрядно-прогресивна; непряма відрядна; акордна; акордно-преміальна; колективна відрядна
ПСБО 26 «Виплат и працівникам»	За проміжками часу роботи	поточні; при звільненні; по закінченні трудової діяльності
ПСБО 16 «Витрати»	За статтями калькуляції собівартості	основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; інші виплати працівникам; відрахування на соціальні заходи
	За можливістю віднесення на конкретний об'єкт калькуляції	прямі витрати; непрямі витрати
	Залежно від центру відповідальності	Витрати на оплату праці в розрізі структурних підрозділів підприємства
	За можливістю контролю	контрольовані; неконтрольовані
	З точки зору потреб аналізу	планові; фактичні
	За періодом	витрати минулого періоду; витрати поточного періоду; витрати майбутнього періоду

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до складу елементу витрат «Витрати на оплату праці» включається заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці [14].

Мета обліку витрат на робочу силу — визначення витрат робочого часу робітниками за видами діяльності; величини виробітку або ступеню виконання змінного завдання; достовірності нарахування заробітної плати;

розрахунків із працівниками з оплати праці; контроль за використанням фондів оплати праці [104].

Організація обліку оплати праці є системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, тому основними завданнями бухгалтерського обліку з оплати праці є такі:

- правильне і своєчасне документальне оформлення табеля робочого часу;
- ведення обліку та контроль виробітку кожного працівника;
- точність та правильність розрахунку заробітної плати відповідно до чинних положень;
- своєчасність та правильність виплати заробітної плати;
- узагальнення заробітної плати за її видами і формами та об'єктами обліку витрат;
- правильність відображення витрат на заробітну плату на рахунках бухгалтерського обліку;
- ведення розрахунків із бюджетом щодо утриманих податків та нарахування єдиного соціального внеску;
- правильність відображення витрат по заробітній платі у фінансові звітності та своєчасність подання статистичної звітності щодо виплат працівникам [109].

## 1.2 Облік нарахування заробітної плати

Оплатою праці є грошова (матеріальна) винагорода за виконану роботу чи відпрацьований час. Підставою для нарахування заробітної плати є таблиць обліку робочого часу (при погодинній оплаті праці) та первинні документи (при відрядній оплаті праці).

В обліковій політиці підприємства сказано, що нарахування виплат працівникам здійснюється із використанням рахунків витрат класу 9 «Витрати діяльності».

Документальне оформлення операцій, пов'язаних з оплатою праці, відбувається за допомогою великої кількості первинних документів, які є основою міцної та раціональної системи виплати заробітної плати.

На підприємстві для систематизації та впорядкованості руху первинних документів розробляється графік документообігу, який передбачає оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ. Розроблення графіку сприяє поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації [122].

Організація обліку праці та її оплати складається з: організації документування відпрацьованого робочого часу; організації аналітичного та синтетичного обліку заробітної плати як у розрізі працівників, так і у цілому по підприємству; організації виплати заробітної плати; узагальнення інформації у формах фінансової та статистичної звітності; організації апарату бухгалтерії з обліку праці та її оплати [125; 133].

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 [122].

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. 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 [33].

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;

- виплати при звільненні працівника ;

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

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

- інші довгострокові виплати (суми цільової матеріальної допомоги або суми, які надаються на термін більше одного року без відсотків і підлягають поверненню) [14].

Слід зазначити, що на підставі Кодексу Законів про працю (КЗпП) України [5], який регулює трудові правовідносини підприємства з працівниками, на підприємстві повинен бути встановлений єдиний порядок

оформлення приймання, звільнення і переведення співробітників (рис. 1.2) [120, с. 59].

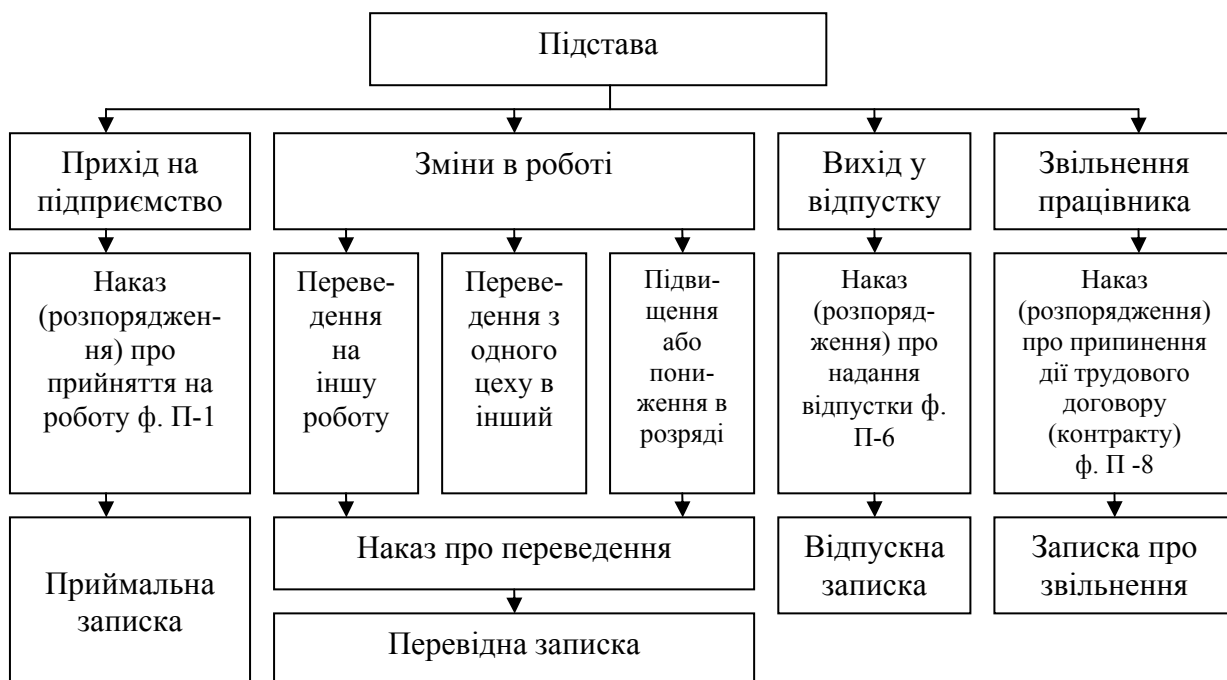


Рисунок 1.2 - Документальне оформлення змін облікового складу працівників [120, с. 59]

Обов'язковим документом, який працівник зобов'язаний надати при прийнятті на роботу, є трудова книжка, яка зберігається за основним місцем його роботи. Якщо особа працевлаштовується вперше, трудова книжка повинна бути оформлена протягом 5 днів після прийняття на роботу. За організацію ведення обліку, зберігання і видачу трудових книжок несе відповідальність керівник підприємства [57].

Особа, яка виписує трудові книжки, щомісячно подає до бухгалтерії підприємства звіт про наявність та використання бланків трудових книжок. Разом з цим, відповідальна особа повинна заповнювати декілька спеціальних облікових документів, а саме: Книгу обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них, Книгу обліку руху трудових книжок і вкладишів до них [57, с. 155].

Бухгалтерський облік трудових книжок ведеться на рахунку 209 «Інші матеріали», за дебетом якого відображається надходження трудових книжок, а за кредитом - їх використання (списання) [57].

До кадрової документації відносяться також такі документи: особова картка, особова справа, особовий листок з обліку кадрів, штатно-посадова книга, алфавітна книга, алфавітні картки тощо. Облік розрахунків з оплати праці працівників здійснюється на основі різних спеціальних документів [57].

В таблиці 1.5 наведено затверджені в Україні основні форми первинних документів, згруповані за напрямом використання [117].

Таблиця 1.5 - Типові форми первинних документів з обліку оплати праці [117]

№ з/п	Номер типової форми	Назва типової форми
1	2	3
Кадрова документація		
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
2	П-2	Особова картка
3	П-3	Алфавітна картка
4	П-4	Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи
5	П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
6	П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
7	П-7	Список про надання відпустки
8	П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)
З обліку використання робочого часу		
9	П-12	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати
10	П-13	Табель обліку використання робочого часу
11	П-14	Табель обліку використання робочого часу
12	П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час
13	П-16	Листок обліку простоїв
З обліку розрахунків з працівниками з оплати праці		
14	П-49	Розрахунково-платіжна відомість
15	П-50	Розрахункова відомість
16	П-51	Розрахункова відомість
17	П-52	Розрахунок заробітної плати
18	П-53	Платіжна відомість
19	П-54	Особовий рахунок
20	П-54-А	Особовий рахунок
21	П-55	Накопичувальна картка виробітку та заробітної плати
22	П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати

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 табл. 1.6) [27].

Таблиця 1.6 - Розпорядчі документи відносно особового складу [27, с. 197]

№ з/п	Назва розпорядчого документа	Призначення розпорядчого документа
1.	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
2.	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
3.	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
4.	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 [45, 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. 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 [117].

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.

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). 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 [117].

Характеристика порядку складання форм розрахунково-платіжної відомості, наведена в табл. 1.7.



Таблиця 1.7 - Варіанти проведення розрахунку по заробітній платі [27, с. 249]

№ з/п	Варіант розрахунку	Порядок проведення розрахунку
1.	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)
2.	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)
3.80	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)

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 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 [80, с. 401].

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 [129, с. 130].

Головним обмеженням при нарахуванні виплат працівникам є штатний розпис, який надає інформацію про кількість працівників за посадами і кваліфікаційними розрядами та, відповідно, визначає граничний розмір фонду оплати праці. Перелік можливих для нарахування винагород передбачається у положеннях про оплату праці, про соціальний пакет, про преміювання, про правила користування мобільним зв'язком та про охорону праці [101, с. 211].

Загальна схема документообігу при нарахуванні і виплаті заробітної плати наведена на рис. 1.3 [62].

Аналітичний облік розрахунків із заробітної плати здійснюють окремо по кожному працівнику. Як було зазначено вище, для цього використовують Розрахунково-платіжну відомість (форма П-6) чи Книгу обліку розрахунків з оплати праці (Ф. № 44). Для систематизації отриманої інформації та її повного розуміння на підставі первинних документів з обліку праці, накопичувальних відомостей, журналів обліку витрат щомісячно складається

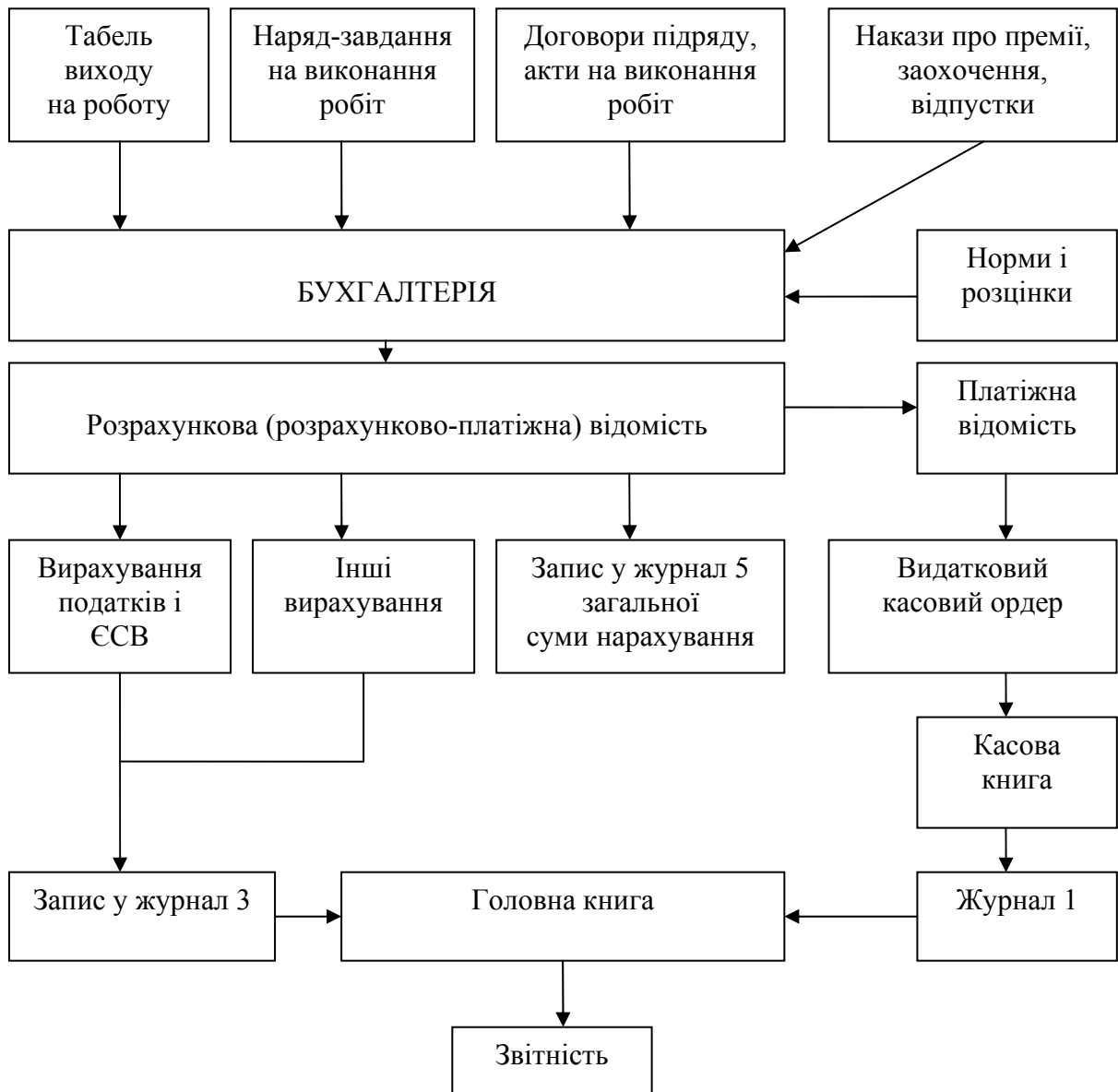


Рисунок 1.3 - Схема документообігу при нарахуванні і виплаті заробітної плати [62]

зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань з неї за об'єктами обліку витрат (ф. № 5.1), де розкривається інформація щодо кількості відпрацьованих людино-годин, суми нарахованої оплати праці та відрахувань від неї відповідно до чинного законодавства за об'єктами обліку, виробничими підрозділами та у цілому по підприємству [62].

Основним документом, в якому прописуються основні принципи нарахування та виплати заробітної плати, порядок видачі преміальних заохочень і заохочувальних виплат є Положення про оплату праці. Терміни виплати заробітної плати встановлюються у колективному договорі, що

укладається на підприємстві між трудовим колективом і адміністрацією [117].

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 [40].

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 плати 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 [32].

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 [40]:

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

Розмір заробітної плати за відрядною формою оплати праці залежить від розцінок, які встановлюються по відношенню одиниці виміру виготовленої продукції або виконаної роботи [30].

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

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

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

При нарахуванні заробітної плати працівникам підприємства, користуються тарифною системою оплати праці, складовими якої є: тарифна сітка; тарифна ставка робітника 1-го розряду, яка встановлюється у розмірі, який перевищує розмір мінімальної заробітної плати, та міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів); тарифно-кваліфікаційні довідники (галузеві); схема посадових окладів [34].

Окрім заробітної плати, яку обчислюють за тарифними ставками, виробничими розцінками чи на підставі посадових окладів, працівникам можуть виплачувати:

- доплати;
- надбавки;
- гарантійні виплати;
- компенсаційні виплати. Які входять до фонду додаткової заробітної плати [55].

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 оплакується у подвійному розмірі годинної ставки; за відродною - 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 [70].

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 [70].

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 [30].

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) [30].

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 посліпль і 120 годин на рік. Компенсація надурочних робіт відгулом не допускається [34].

Робота у вихідний день компенсується працівнику наданням іншого дня відпочинку або за угодою сторін у грошовій формі. 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 [34].

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. 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 [64].

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 [72].

Сума страхових виплат застрахованій особі та оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця визначається відповідно до порядку № 1266 [72]:

$$\text{Сума лікарняних} = \frac{\text{Середня зарплата за один календарний день}}{\text{Середня зарплата за один календарний день}} \times \% \text{ страхового стажу} \times \text{Кількість календарних днів в періоді непрацездатності} \quad (1.5)$$



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.

Суми допомоги по вагітності та пологах розраховується за формулою:

$$Д = ЗП_{\text{сер}} \times К_{\text{в}}, \quad (1.6)$$

де  $Д$  — допомога по вагітності та пологах;

$ЗП_{\text{сер}}$  — розмір середньоденної заробітної плати;

$К_{\text{в}}$  — кількість календарних днів, що припадають на відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами.

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 [72].

Для визначення середньої зарплати за один календарний день необхідно заробітну плату, нараховану в розрахунковому періоді, поділити на кількість календарних днів у розрахунковому періоді [72].

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

$$ЗП_{\text{сер}} = ЗП \div К_{\text{рп}}, \quad (1.7)$$

де  $ЗП$  — нарахована за розрахунковий період сума заробітної плати;

$К_{\text{рп}}$  — кількість календарних днів у розрахунковому періоді.

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 [72].

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. Допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується застрахованим особам залежно від страхового стажу в розмірах, зазначених у таблиця 1.8 [72].

Таблиця 1.8 – 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	

Право на щорічну оплачувану відпустку гарантується всім працівникам ст.45 Конституції України. Роботодавці - 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.

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

За час відпустки робітнику виплачується середня заробітна плата (відпускні), яка нараховується відповідно Порядку № 100 [18], за формулою:

$$B = D_v \times ЗП_{сер}, \quad (1.8)$$

де В — сума відпускних;

$D_v$  — кількість календарних днів відпустки;

$Z_{\text{сер}}$  — розмір середньоденної заробітної плати.

Середньоденну зарплату для оплати періоду відпустки визначаємо як:

$$Z_{\text{сер}} = ZП \div (D_{\text{рп}} - С - Ч), \quad (1.9)$$

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

$D_{\text{рп}}$  — 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 [5], 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 [18].

Отже, для правильного розрахунку суми відпускних необхідно правильно визначити розрахунковий період (таблиця 1.9), а в ньому: кількість календарних днів, що беруть участь у розрахунку відпускних; виплати, що включаються до розрахунку середньої заробітної плати [18].

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 [30].

Таблиця 1.9 – Розрахунковий період для визначення суми відпускних [18]

№ 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

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

$$PB_M = ЗП \times K_P \times K_{\text{ЄСВ}}, \quad (1.10)$$

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 [30].

Зазначені коефіцієнти розраховують за такими формулами:

$$K_P = O_{\text{П}} \div \text{ФОП}_{\text{П}}, \quad (1.11)$$

де  $O_{\text{П}}$  — річна планова сума на оплату відпусток (визначає на підставі графіка відпусток);

$\text{ФОП}_{\text{П}}$  — загальний річний плановий фонд оплати праці (без урахування сум відпускних);

$$K_{\text{ЄСВ}} = 1 + \text{Ставка ЄСВ} \div 100 \%, \quad (1.12)$$

$K_P$  розраховують раз на рік, а ось ті підприємства, які застосовують понижуючий коефіцієнт до ставки ЄСВ у частині нарахувань, вимушені передивлятися  $K_{\text{ЄСВ}}$  щомісячно [30].

Розрахунки з оплати праці з робітниками проводяться в типових розрахунково-платіжних відомостях, форми № П-49. Вони виконують подвійну функцію: 1) за ними здійснюються розрахунки з робітниками та службовцями; 2) вони є формою аналітичного обліку до субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою». Аналітичний облік ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань [35].

Облік заробітної плати ведеться на рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (таблиця 1.10) [82].

Таблиця 1.10 – Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [82]

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
		<b>Дебет</b>
		<b>Кредит</b>
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

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки:

661 - Розрахунки за заробітною платою;

662 - Розрахунки з депонентами (облік ведеться в реєстрі депонованої заробітної плати, за аналітикою);

663 - Розрахунки за іншими виплатами [82].

П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [15] та 16 «Витрати» [14] визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та формування

інформації про витрати підприємства, зокрема витрати на оплату праці (рис. 1.4) [62].

Д-т Рахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою» К-т	
Утримання та виплати	Нарахування
Виплати авансу й заробітної плати під час остаточного розрахунку К-т 301, 311	С-до: заборгованість працівникам на початок місяця
Утримання податку з дохід фізичних осіб, єдиного соціального внеску, депонована зарплата (К-т 641, 65, 662); Розрахунки за іншими операціями (К-т 68); Розрахунки з різними дебіторами (К-т 37)	- працівникам основного й допоміжного виробництва (Д-т 23,81) - управлінському, інженерному персоналу, іншому персоналу (Д-т 91, 92) - працівникам служби збуту, працівникам невиробничої сфер (Д-т 93,94) - за рахунок резерву майбутніх виплат і платежів (Д-т 471) - за соціальним страхуванням (Д-т 652)
	С-до: заборгованість працівникам на кінець місяця

Рисунок 1.4 - Відображення на рахунках операцій з нарахування, утримання й виплати заробітної плати [62]

Кореспонденція рахунків при нарахуванні заробітної плати наведено у таблиці 1.11 [21].

Таблиця 1.11 - Кореспонденція рахунків при нарахуванні заробітної плати [21]

Рахунок по Д-ту	Назва рахунку	Рахунок по К-ту	Назва рахунку
23	«Виробництво»	661	«Розрахунки за заробітною платою»
92	«Адміністративні витрати»		
93	«Втрати на збут»	651	«За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»

Також надамо кореспонденцію рахунків утримань із зарплати (таблиця 1.12) [21].

Таблиця 1.12 - Кореспонденція рахунків утримань заробітної плати [21]

Рахунок по Д-ту	Назва рахунку	Рахунок по К-ту	Назва рахунку
661	«Розрахунки за заробітною платою»	641/ПДФО	«Розрахунки за податками»
		642/ВЗ	«Розрахунки за обов'язковими платежами»

Відображення операцій по рахунку 66 зображено у таблиці 1.13 [82].

Таблиця 1.13 - Облік операцій по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [82]

№	Найменування господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		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
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

Підприємства і організації на яких працюють інваліди ставка єдиного соціального внеску становить 8,41 % для працюючих інвалідів. Є норматив

працевлаштування - це 4 % середньооблікової кількості штатних працівників облікового складу на рік, а якщо працюють від 8 до 25 осіб - одне робоче місце для інваліда [21].

Для оцінки розміру заробітної плати застосовують показник фонду оплати праці (ФОП). До ФОП включають нарахування найманим працівникам у грошовій і натуральній формі за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат. До ФОП входять основна зарплата, додаткова та інші заохочувальні й компенсаційні виплати. Фонд основної заробітної плати включає: нарахування винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці на підприємстві. До фонду додаткової заробітної плати належать: доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати передбачені чинним законодавством, премії пов'язані з виконанням виробничих завдань, премії за вислугу років, що мають систематичний характер, оплата за роботу в святкові та неробочі дні, в надурочний час, тощо. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають: винагороди та премії, які мають одноразовий характер; компенсаційні грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які проводяться понад встановлені зазначеними актами норми, вартість путівок працівників і членів їх сімей на лікування та відпочинок [21].

Не належать до фонду оплати праці: суми вихідної допомоги, передбачені законодавством; витрати на відрядження в межах норм; допомога з тимчасової втрати працездатності; допомога у зв'язку з вагітністю та пологами; одноразова допомога при народженні дитини; доходи за акціями та інші доходи від участі працівників у власності підприємства (дивіденди, відсотки, виплати за паями, доходи від оренди землі) [21].

На рис. 1.5 розглянемо податки, збори та їх ставки, що нараховуються та утримуються із заробітної плати [21].



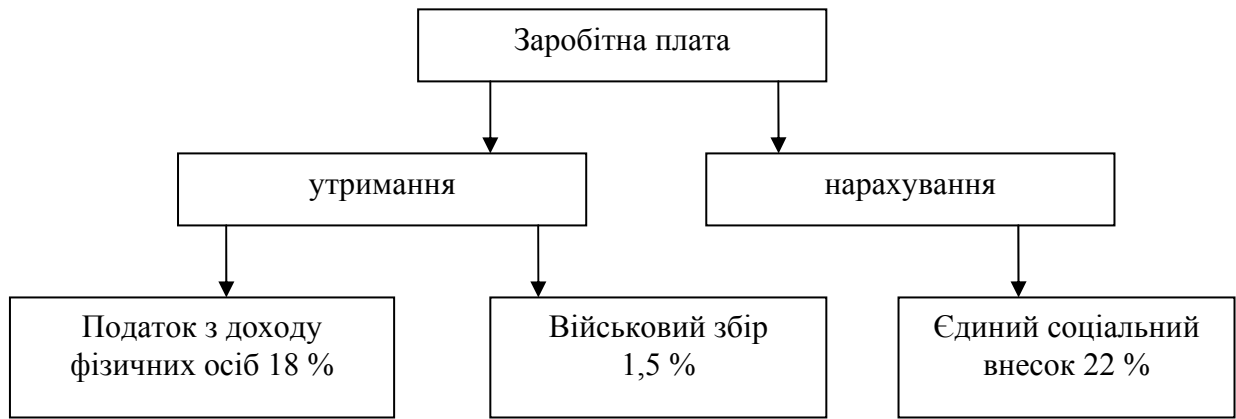


Рисунок 1.5 – Схема податків, зборів та їх ставок, що нараховуються та утримуються із заробітної плати [21]

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) - загальнодержавний податок, який стягується з доходів фізичних осіб резидентів та не резидентів, які отримують доходи з джерел їх походження в Україні. Ставка податку становить 18 відсотків бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) у тому числі, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами [100].

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) - консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Єдиний внесок для платників встановлюється у розмірі 22 відсотки до бази нарахування єдиного внеску [3].

Військовий збір (ВЗ) - загальнодержавний податок, який стягується з доходів фізичних осіб резидентів та не резидентів, які отримують доходи з джерел їх походження в Україні. Ставка податку становить 1,5 відсотків бази оподаткування [37].

Синтетичний облік оплати праці ведеться у журналі 5 і 5А, де відображено нараховану заробітну плату та пов'язані з нею суми відрахувань на соціальні заходи та забезпечення майбутніх витрат. У кінці місяця кредитовий оборот із журналу переносять до Головної книги [42].

Узагальнення інформації про стан розрахунків за заробітною платою та єдиним соціальним внеском відбувається у певних формах фінансової та статистичної звітності. У Звіті про фінансовий стан (Ф № 1) для відображення інформації про стан розрахунків підприємства за заробітною платою та єдиним соціальним внеском призначені: рядок 1155 «Інша поточна дебіторська заборгованість», рядок 1625 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування» та рядок 1630 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці». У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (форма № 2) вищезазначена інформація міститься в розділі III «Елементи операційних витрат» (рядок 2505 «Витрати на оплату праці», рядок 2510 «Відрахування на соціальні заходи», рядок 2520 «Інші операційні витрати» (в частині витрат на оплату праці та нарахувань на соціальні заходи, які включають до інших операційних витрат). У Звіті про рух грошових коштів (за прямим методом) (форма № 3) витрачання коштів на оплату праці працівникам відображають за рядком 3105, сплату єдиного соціального внеску вказують із рядка 3110 «Відрахування на соціальні заходи». Статистична звітність із праці: «Звіт із праці» Форма № 1-ПВ (місячна та квартальна) і «Звіт про умови праці, пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці» Форма № 1-ПВ (подається один раз на два роки) [54].

Проаналізуємо зіставність показників, які стосуються зазначених розрахунків і відображаються в різних формах звітності (рис. 1.6) [93].

Як елемент витрат розрахунки з оплати праці відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Як об'єкт оподаткування податком із доходів фізичних осіб заробітна плата (і не тільки)

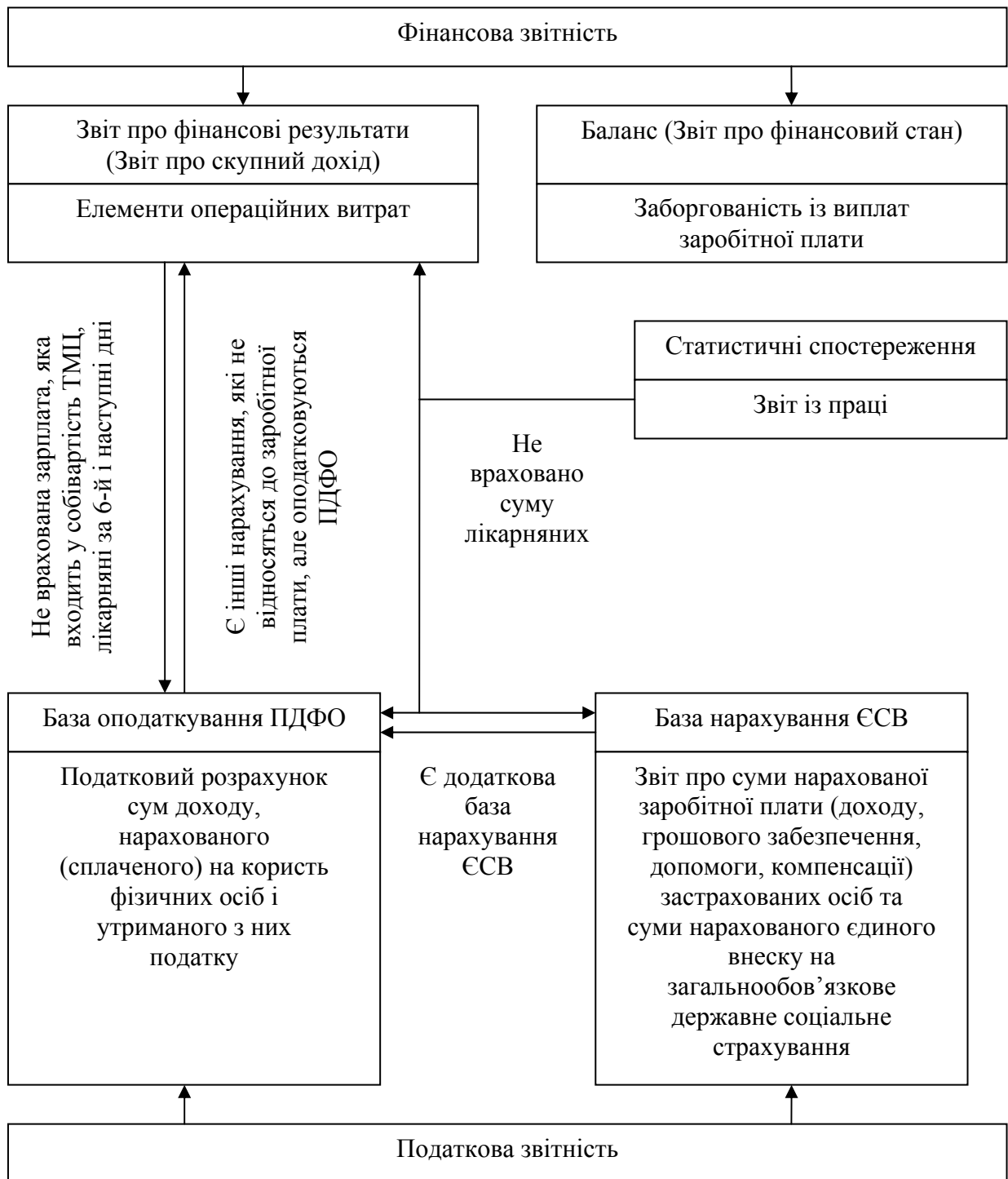


Рисунок 1.6 - Заробітна плата у різних формах звітності: призначення, основні відмінності [93]

відображається у Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб і утриманого з них податку, а як база нарахування єдиного соціального внеску - у Звіті про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів [93].

Найбільш детально інформація про розрахунки з оплати праці наводиться у статистичній звітності у Звіті із праці. Однак у цьому звіті не враховано нарахування лікарняних, оскільки вони не входять до фонду оплати праці. У звіті 1-ДФ найповніше показується заробітна плата за ознаками доходів [93].

### 1.3 Контроль нарахування заробітної плати

Бухгалтерія організації виконує суворий контроль за обліком праці та її оплати, як своїми силами, так і за допомогою проведення контролю. Контроль розрахунків з оплати праці має важливе значення у системі внутрішнього та контролю.

Контроль розрахунків з оплати праці покликаний визначити достовірність інформації про розрахунки з оплати праці, яка відображена у фінансовій звітності, встановити відповідність цієї інформації вимогам законодавства та встановленим нормативам, правильність здійснення розрахунків з оплати праці тощо [110].

Метою проведення перевірки розрахунків з оплати праці є формування думки про достовірність фінансової звітності на підприємстві та коментувань цієї звітності в області розрахунків з персоналом з оплати праці, а також відповідності проведення даних операцій згідно з законодавством України [39].

До завдань контролю розрахунків з оплати праці можна віднести такі:

- перевірка обліку особового складу працівників підприємства;
- перевірка правильності документального оформлення розрахунків з оплати праці;
- перевірка правильності нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат;

- перевірка правильності розрахунку середньої заробітної плати;
- перевірка обґрунтованості віднесення витрат на оплату праці до собівартості продукції або витрат операційної діяльності, які не включаються до собівартості реалізованої продукції;
- вивчення правильності розподілу витрат на оплату праці між видами готової продукції (виконані роботи, надані послуги) та по звітних періодах;
- перевірка своєчасності розрахунків з працівниками з оплати праці;
- перевірка правильності нарахувань на фонд оплати праці та утримань із заробітної плати, своєчасність їх сплати відповідним органам;
- перевірка стану обліку розрахунків з працівниками з оплати праці;
- перевірка своєчасності виплати заробітної плати тощо [106, с. 25].

Основними завданнями контролю розрахунків з оплати праці є:

1. Перевірка дотримання вимог чинного законодавства під час нарахування та утримань із заробітної плати.
2. Перевірка правильності організації та ведення бухгалтерського обліку оплати праці.
3. Перевірка правильності оформлення підприємством трудових відносин із працівниками.
4. Перевірка правильності віднесення витрат по заробітній платі на собівартість продукції (робіт, послуг) [34].

У якості основних напрямів контролю розрахунків з заробітної плати з персоналом виокремлюють: оцінку існуючої системи розрахунків з персоналом та її ефективності; оцінку стану аналітичного та синтетичного обліку операцій з оплати праці на підприємстві у контрольному періоді; оцінку повноти відображення здійснених операцій у бухгалтерському обліку; перевірку дотримання на підприємстві податкового законодавства при здійсненні операцій з оплати заробітної платні; перевірку дотримання законодавства з соціального страхування; а також за розрахунками з позабюджетними фондами [23].

Основні напрями проведення контролю розрахунків з оплати праці наведено на рисунку 1.7 [22].

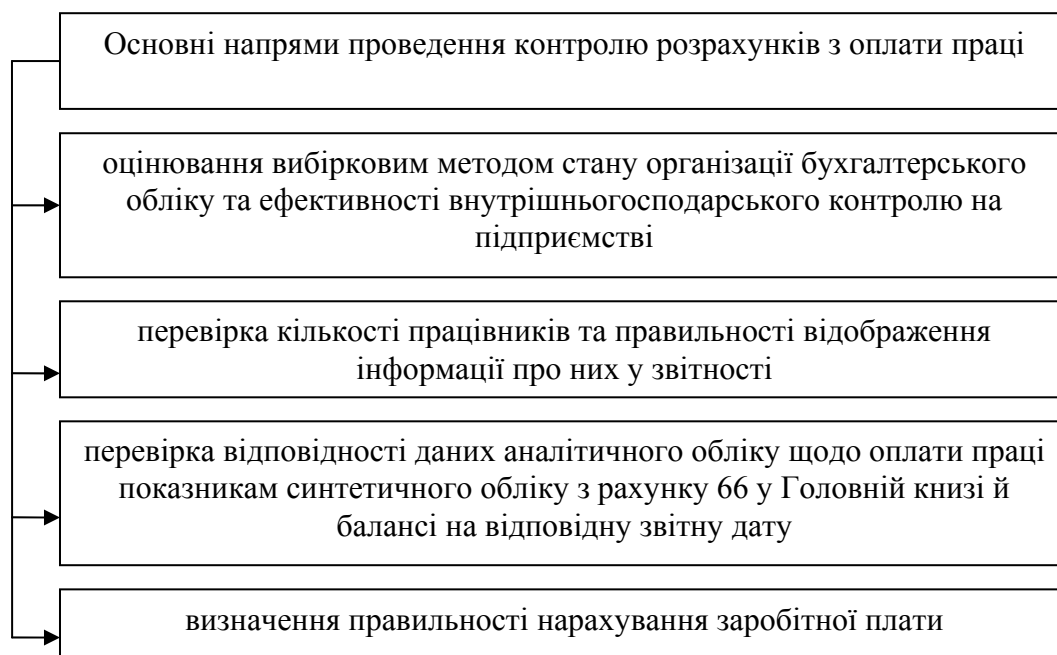


Рисунок 1.7 - Основні напрями проведення контролю розрахунків з оплати праці [22]

Об'єктами контролю розрахунків з оплати праці є розрахунки за заробітною платою (перевірка інформації, що акумулюється на бухгалтерському рахунку 66), розрахунки з податку на доходи фізичних осіб та за страхуванням (рахунки 64, 65), витрати з оплати праці та відрахувань на соціальні заходи (рахунки відповідних витрат, а саме 23, 91, 92, 93, 94) [23].

Контролер під час проведення перевірки щодо розрахунків з оплати праці збирає докази, які містять інформацію, на основі якої ґрунтується підготовка звіту. При цьому застосовуються такі методичні прийоми, як порівняння, зіставлення, документальна перевірка, нормативно-правове регулювання, зустрічна перевірка, арифметична перевірка. Наприклад, контролер проводить зіставлення даних бухгалтерського обліку з первинними документами, перераховує суми, які були утримані, та порівнює їх з нормами чинного законодавства. Під час перевірки первинних

документів застосовують такі методи організації контролю, як суцільний, вибірковий та комбінований [89].

На початку проведення перевірки розрахунків з оплати праці контролер повинен скласти загальний план контролю. Для здійснення ефективної перевірки, контролеру слід ознайомитися з організацією та охороною праці, її ефективністю, відповідністю нарахувань заробітної плати працівникам до законодавчо-правової бази [39].

Джерелами доказів під час контролю розрахунків з оплати праці є такі групи носіїв інформації, як фінансова звітність, реєстри обліку та первинні документи [38, с. 336].

На думку О.В. Ангеловської, контроль розрахунків з оплати праці може бути представлений за такими основними напрямками [22]. Класифікація інформаційних джерел перевірки розрахунків з оплати праці наведено на рисунку 1.8 [50].

Контролер під час проведення контролю розрахунків з оплати праці повинен пам'ятати про те, що нормативно-правова база щодо оплати праці постійно змінюється. Саме тому йому слід бути уважним щодо цього та стежити за всіма змінами, які відбуваються в цій сфері. Швидкі зміни законодавства значно ускладнюють процес перевірки та роблять його більш трудомістким. Якщо порівнювати українське законодавство з європейським у цій сфері, то можна стверджувати, що останнє є більш стабільним та змінюється лише за необхідності. Якщо Україна хоче стати повноправним членом європейського товариства, то необхідно брати приклад з країн Європи щодо нормативно-правового регулювання оплати праці, а саме слідкувати за періодичністю змін у законодавстві стосовно цієї сфери [47].

Контролер повинен перевірити чисельність працівників підприємства і правильність їх відображення у звітності згідно з Інструкцією зі статистики чисельності працівників від 28.09.2005 р. № 286 [59].

Контролеру під час перевірки слід проаналізувати нарахування заробітної плати та інші виплати працівникам методом вибіркової перевірки.

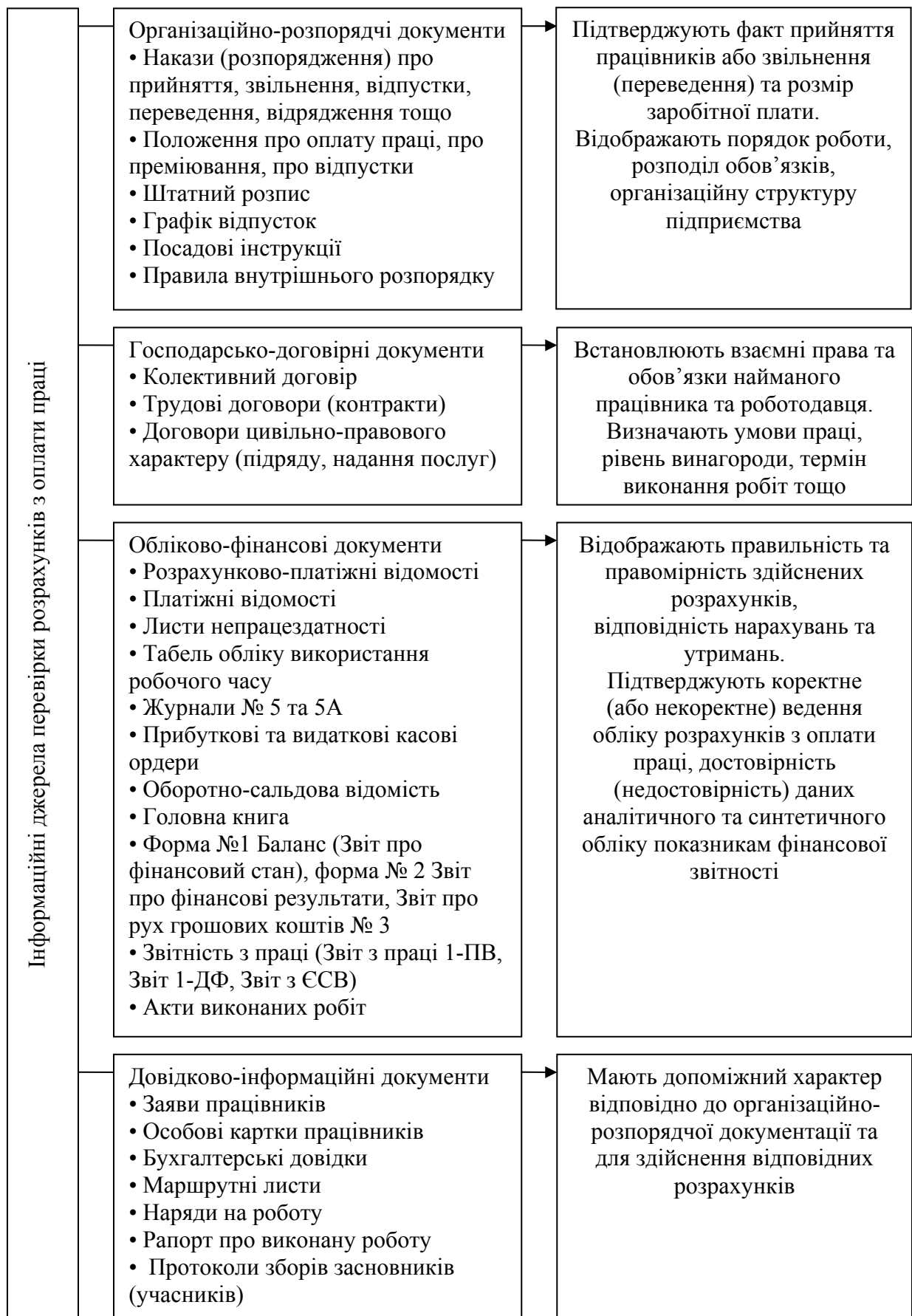


Рисунок 1.8 - Класифікація інформаційних джерел перевірки розрахунків з оплати праці [50]



Значну увагу на заробітній платі фокусують з однієї сторони підприємець і працівник, а з іншої - органи Державної фіскальної служби України, Державної служби України з питань праці, Фонду соціального страхування України тощо. Кожна зі сторін визначає свій інтерес та ставлення до оплати праці. Посилення контролю за оплатою праці, збільшення штрафних санкцій за порушення в сфері оплати змушують суб'єктів господарювання звертатися за допомогою до контролерів. Характеристика джерел інформації під час проведення контролю розрахунків з оплати праці наведено у таблиці 1.14 [38].

Таблиця 1.14 - Характеристика джерел інформації під час проведення контролю розрахунків з оплати праці [38]

Назва групи	Елементи
Фінансова звітність	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).
Регістри обліку	Журнал 5 (розділ III) або 5А, Відомість 5-м.
Первинні документи	Книга обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них, Наказ про прийняття на роботу, особова картка працівника, Наказ про надання відпустки, табель обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжна відомість працівника, розрахунково-платіжна відомість (зведена).

Відзначимо, що під час здійснення контролю важливо розмежовувати відповідні законодавчі акти та діючі нормативи, які регулюють бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці, а також слугують невід'ємним покращуючим елементом для проведення внутрішньої перевірки (табл. 1.15).

Таблиця 1.15 - Нормативно-правова інформація, що використовується під час внутрішнього контролю розрахунків заробітної плати

№ з/п	Назва документу	Зміст інформації	Призначення інформації
1	2	3	4
1	Кодекс законів про працю	Загальні засади організації праці та розрахунків з працівниками	Перевірка правильності встановлення трудового режиму на підприємстві та правильності нарахування заробітної плати окремим категоріям працівників

1	2	3	4
2	Введення нових тарифних ставок і посадових окладів працівників відповідно до постанови Кабінету Міністрів України	Порядок введення нових тарифних ставок і посадових окладів	Перевірка правильності застосування діючих форм і систем оплати праці
3	Інформація про порядок витрачання коштів на оплату праці працівників нештатного складу відповідно до вказівок Мінфіну України	Оплата робіт, які виконані працівниками нештатного складу	Дотримання нормативних актів при оплаті робіт, виконаних працівниками нештатного складу
4	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Обґрунтовує правові засади ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Для контролю обґрунтованості ведення бухгалтерського обліку щодо оплати праці.
5	Порядок отримання і використання коштів на оплату праці	Виплати коштів працівникам	Правильність нарахування і витрачання коштів на оплату праці
6	Типові правила внутрішнього трудового розпорядку для працівників і службовців	Тривалість роботи дня (зміни), використання робочого часу	Виконання правил внутрішнього розпорядку
7	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку	Контроль дотримання порядку ведення обліку розрахунків щодо оплати праці

Результативність контрольних процедур, що проводяться в ході перевірки розрахунків з оплати праці, багато в чому залежить від правильного визначення послідовності дій особи, які контролюють даний процес.

Для цього їм необхідно поставити ряд завдань, які дозволять охопити перевіркою роботу всіх підрозділів і окремих співробітників підприємства, що беруть участь в здійсненні розрахунків з оплати праці або тих, які мають пов'язану з цим процесом інформацію [23, с. 181]. Послідовність здійснення процедур з контролю розрахунків з оплати праці наведено на рисунку 1.9 [89].

Під час перевірки можуть бути виявлені факти порушень, які після досліджень їх змісту можна класифікувати як навмисні (шахрайство) та ненавмисні (помилки). Контролер повинен брати до уваги дві сторони

суттєвості, а саме кількісну та якісну. З точки зору якості він повинен дати своє професійне судження щодо суттєвості виявлених під час перевірки відхилень. З кількісної точки зору встановлюється, чи перевищують окремі

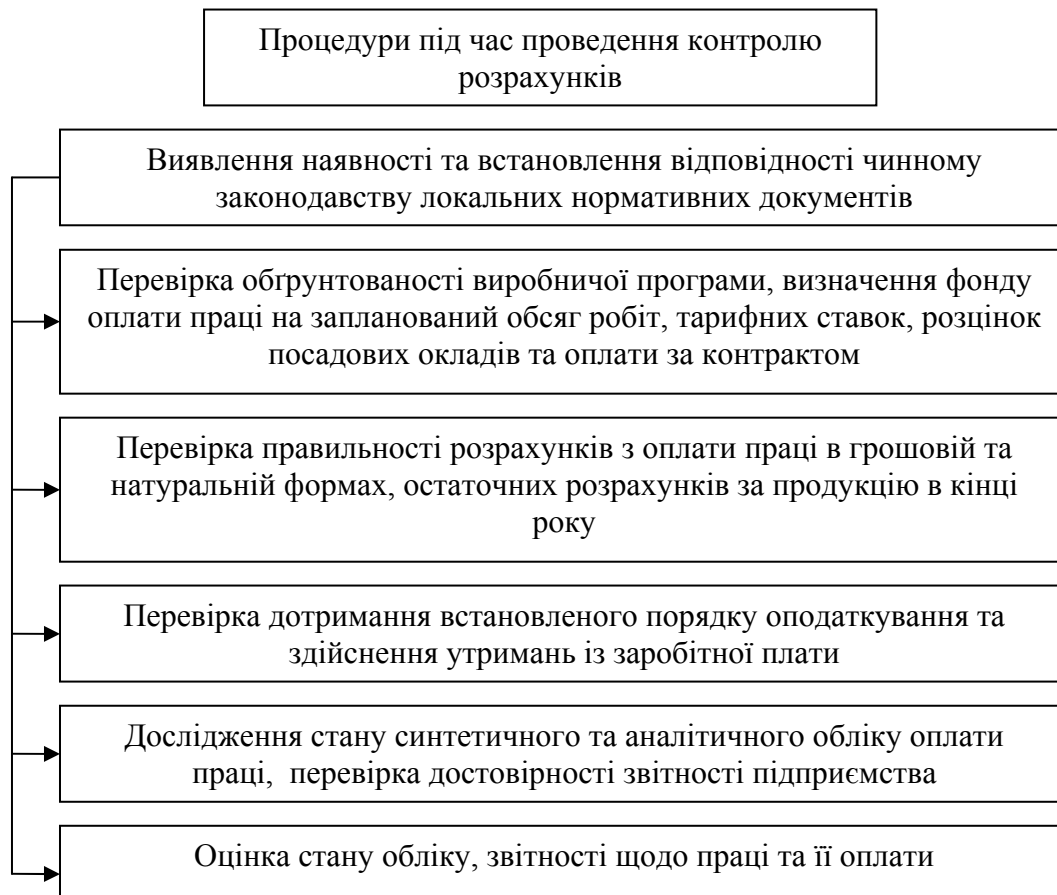


Рисунок 1.9 - Послідовність здійснення процедур з контролю розрахунків з оплати праці [89]

знайдені відхилення або їх сума кількісні критерії, тобто визначається рівень суттєвості [65].

При перевірці розрахунково-платіжних та платіжних відомостей, необхідно звернути увагу, чи справді отримували вказану суму грошей працівники згідно з відомостями. Також контролер повинен впевнитися, чи дійсно виконувалась робота, за яку виплачена заробітна плата.

При проведенні даної перевірки, контролер обов'язково має виключити наявність підставних осіб у відомостях [106].

Слід звернути увагу на витрати коштів на оплату робіт з поточного або капітального ремонту. Необхідно з'ясувати які норми та ціни застосовувались за проведення даної роботи [66].

При перевірці виплат допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю контролер повинен перевірити наявність лікарняних листків та правильності їх оформлення. Необхідно звернути увагу на підписи та печатки, правильного нарахування допомоги [74].

Здійснюючи перевірку нарахування додаткової оплати праці за час відпустки контролер перевіряє, чи правильно відображено в обліку суми виплат за відпустку. Також слід проаналізувати причини ненадання відпусток працівникам [86].

Контролер, здійснюючи перевірку на підприємстві розрахунків з оплати праці, повинен дослідити штатний розпис, посадові оклади, розряди робітників. Необхідно проаналізувати дані журналів 5 та 5А, відповідність внесених сум нарахованої зарплати іншим категоріям працівників [75].

Необхідно з'ясувати правильність та своєчасність утримань із заробітної плати сум податків, які стягуються з оплати праці відповідно законодавству України [92].

При перевірці правильності нарахування заробітної плати контролер може виявити такі типові порушення, як неправильне відображення дати прийому на роботу або звільнення з роботи, завищення окладу (розряду), а також включення в робочі дні періоду, за які слід було би нараховувати допомогу з тимчасової непрацездатності [98].

Крім цього, при перевірці особлива увага приділяється правильності оформлення розрахунково-платіжних відомостей, в яких можуть бути виявлені такі порушення: включення до відомостей підставних осіб; завищення суми «Разом до виплати»; збільшення суми нарахованої заробітної плати, а потім її утримання під виглядом вкладу на рахунок в банк [65].

За порушення законодавства, що регулює питання оплати праці винні особи притягуються до відповідальності (ст. 36 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР) [4]: дисциплінарної; матеріальної; адміністративної; кримінальної.

Під час перевірки розрахунково-платіжних відомостей контролер повинен переконатися в тому, що особи, вказані в цій відомості, отримували відповідні суми грошей. При цьому контролер також повинен перевірити під час дослідження виплати заробітної плати факт виконання вказаних у трудових угодах робіт, щоби переконатися у тому, що та чи інша особа отримала свою заробітну плату справедливо [74, с. 4].

Під час перевірки розрахунків з оплати праці контролеру, з одного боку, важливо переконатися в дотриманні підприємством чинного законодавства про оплату праці, відсутності порушень умов оплати праці працівників, а з іншого боку, перевірити правильність здійснених відрахувань податків та зборів із заробітної плати працівників, а також відповідність відображення операцій в бухгалтерському обліку та достовірність їх висвітлення у фінансовій звітності підприємства [106, с. 24].

Перевірка розрахунків з оплати праці передбачає опрацювання значної кількості інформації. З метою оптимізації роботи контролера з інформацією, що документує процеси розрахунків з оплати праці доцільним є виокремлення серед джерел інформації чотирьох основних груп документів: організаційно-розпорядчих, господарсько-договірних, обліково-фінансових та довідково-інформаційних [110].

Кожна із зазначених груп має відповідний перелік первинних документів, які слугують важливим інформаційним джерелом при контролі розрахунків з оплати праці. Головне завдання контролера - переконатися в наявності даних документів, а також з'ясувати, чи дотримано всіх обов'язкових реквізитів при їх складанні, якими особами вони затверджені та перевірити відповідність даних документів чинному законодавству [106].

Організаційно-розпорядчі документи фіксують адміністративні, управлінські, організаційні питання, щодо взаємодії, забезпечення й регулювання діяльності підприємства, його підрозділів, працівників. До цієї групи входить увесь спектр документів, що регламентує порядок роботи, розподіл обов'язків, зокрема, накази, що відображають прийняття на роботу, звільнення з роботи, надання відпустки, посадові інструкції, правила внутрішнього розпорядку тощо [116].

Господарсько-договірні документи встановлюють і фіксують ділові домовленості між роботодавцем та працівником. При оцінці договорів перш за все звертається увага на їх форму. Слід звернути увагу, що в окремих випадках письмова форма договору є обов'язковою. В будь-якому разі договори мають бути оформлені з подальшим інформуванням про його укладення до Державної фіскальної служби. Далі ретельно вивчається зміст договорів, укладених у письмовій формі, підстави для їх укладання, зміст і дії [116].

Під пильною увагою перевіряючих органів знаходяться договори цивільно-правового характеру (далі - договори ЦПХ). Контролери повинні перевірити, чи не мають договори ЦПХ про надання послуг або виконання робіт, що укладені з фізичними особами, ознак трудового договору. Адже дуже часто органи Державної фіскальної служби України та Державної служби України з питань праці розцінюють договори ЦПХ як підміну трудових відносин [116].

Важливим чинником під час контролю розрахунків з оплати праці є перевірка розрахунково-платіжних відомостей, адже контролер повинен впевнитися, чи дійсно була виплата певної суми грошей особі, вказаній у платіжній відомості, й правильність підрахунків підсумків до виплати «на руки» працівникам. Підтверджують даний постулат у своїй роботі Гамова О.В. та Донець А.С. [41, с. 76], які наводять приклади випадків, коли при арифметичній перевірці правильності підсумків у розрахунковій відомості суми нарахованої заробітної плати вказані правильно, правильно відображені

суми відрахувань та утримань, правильно визначена заборгованість на кінець місяця, але, підраховуючи окремі суми в графі «Разом нарахована», контролер з'ясовує, що в рядку «Разом» проставлена більша сума, таку саму різницю контролер визначить при перевірці графі «До видачі» і рядка «Разом» [116].

Під час перевірки правильності нарахування заробітної плати контролер може виявити такі типові порушення, як неправильне відображення дати прийому на роботу або звільнення з роботи; завищення окладу (розряду); включення в робочі дні періоду, за які слід було нараховувати допомогу з тимчасової непрацездатності. Крім цього, під час перевірки особлива увага приділяється правильності оформлення розрахунково-платіжних відомостей, в яких можуть бути виявлені такі порушення, як включення до відомостей підставних осіб; завищення суми «разом до виплати»; збільшення суми нарахованої заробітної плати, а потім її утримання під виглядом вкладу на рахунок в банк [22, с. 16].

За допущені та не виправлені помилки у бухгалтерському обліку і звітності передбачені фінансові санкції, адміністративна та кримінальна відповідальність. Штрафні санкції за порушення податкового законодавства визначені Податковим кодексом України [116].

Кожен вид порушень, які стосуються оплати праці, має свої наслідки та вплив на достовірність бухгалтерської звітності. Так, завищення суми «разом до виплати» приводить до того, що відбуваються виправлення даних у розрахунково-платіжній відомості, через що розрахунок з працівниками може бути неправильним. Через неправильний розрахунок податку на доходи фізичних осіб виникають викривлення розрахунків з бюджетом за цим податком. Відсутність типових форм первинного обліку нарахування та виплати заробітної плати є причиною приховування справжнього стану речей на підприємстві та може сприйматися як шахрайство. Можна запропонувати певні рекомендації щодо усунення порушень, які можуть бути виявлені під

час контролю розрахунків з оплати праці [116]. Такі рекомендації наведені в таблиці 1.15 [119].

Таблиця 1.15 - Основні порушення, які можуть бути виявлені під час контролю розрахунків з оплати праці [119]

Порушення	Характеристика
1	2
Неправильне нарахування заробітної плати персоналу підприємства	Нерегламентоване використання посадових окладів, годинних ставок, норм та розцінок за виконану роботу; недостовірне визначення середньої заробітної плати; необґрунтоване нарахування премій, доплат, надбавок тощо; незаконність нарахування відпускних та матеріальної допомоги працівникам; відсутність індексації заробітної плати.
Зловживання під час здійснення утримань із заробітної плати працівників	Застосування завищених або занижених ставок утримань до фондів соціального страхування із заробітної плати працівників; неправильне обрахування ПДФО; безпідставне або помилкове здійснення утримань за виконавчими листами, аліментів, профспілкових внесків.
Документальні порушення	Відсутність типових форм первинного обліку нарахування та виплати заробітної плати; розбіжність сум по платіжних та розрахункових відомостях; відсутність у платіжних відомостях підписів відповідальних осіб; невідповідність даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку.
Розкрадання грошових коштів за рахунок заробітної плати	Введення в розрахунково-платіжні відомості підставних осіб; дописування різних цифр до сум виплат в розрахунково-платіжних відомостях після підписів одержувачів заробітної плати; нецільове використання коштів, призначених для оплати праці.

Рекомендації щодо усунення порушень, які можуть бути виявлені під час контролю розрахунків з оплати праці наведено у таблиці 1.16 [112].

Таблиця 1.16 - Рекомендації щодо усунення порушень, які можуть бути виявлені під час контролю розрахунків з оплати праці [112]

Порушення	Рекомендації
1	2
Примусова відпустка за власний рахунок більше 15 календарних днів на рік	Необхідно перевіряти табелі обліку робочого часу, накази, що стосуються персоналу підприємства, повідомляти про ці порушення адміністрації та власникам.
Переведення працівників на неповний робочий день	Необхідно ретельно перевіряти законність і доцільність таких дій, а також правильність складання первинних документів щодо переведення працівників на неповний робочий день.



1	2
Звільнення працівників згідно з чинним законодавством	Контролер перевіряє первинні документи щодо звільнення працівників та правильність нарахування внесків до Пенсійного фонду і фондів обов'язкового соціального страхування у зв'язку з таким звільненням, правильність розрахунку вихідної допомоги та компенсації за невикористану відпустку працівника.
Звільнення працівників за порушення чинного законодавства	Контролер доводить до відома власників та адміністрації підприємства інформацію про незаконні звільнення працівників згідно з КЗпП. При цьому він також перевіряє правильність усіх розрахунків, пов'язаних зі звільненням працівників підприємства.
Затримка виплати заробітної плати	Контролеру необхідно з'ясувати причини невиплати заробітної плати, попередити адміністрацію та власників про наслідки затримки таких виплат.

При обліку оплати праці можуть виникати різного роду порушення та помилки, які негативно впливають на достовірність показників бухгалтерської звітності. Помилка передбачає ненавмисне перекручування даних і може виникати з різних причин:

- неправильне трактування законодавства;
- низький рівень освіти та компетенції персоналу;
- арифметичні помилки;
- емоційні (неуважність, знервованість, втомленість);
- технічні помилки, адже давати збій можуть спеціальні програмні продукти й технічні засоби [22].

Порушення в сфері оплати праці - це провина, протиправні дії роботодавців по відношенню до найманих працівників. До основних причин здійснення правопорушень з оплати праці можна віднести: мінімізацію податкових платежів до бюджету, підвищення привабливості фінансової звітності для користувачів, жорсткі економічні та соціальні умови в країні [65].

Найпоширенішими помилками та порушеннями з розрахунків оплати праці можуть бути: відсутність необхідних документів з обліку оплати праці; неправильне оформлення документів з оплати праці; неправильний розрахунок середнього заробітку; порушення термінів виплати заробітної плати; помилки пов'язані з компенсаційними виплатами, відпустками та

лікарняними; відсутність проведення індексації чи помилки в її нарахуванні; порушення термінів перерахування податків; помилки у проведенні утримань та нарахувань податків і зборів; неправомірне застосування податкової соціальної пільги тощо. Всі виявлені помилки та порушення повинні якнайшвидше виправлятися [22].

Як вже зазначалося, увага контролюючих органів до трудового законодавства зростає, паралельно відповідальність за його порушення збільшується. Згідно ст. 36 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР [4], за порушення законодавства про оплату праці винні особи притягаються до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної та кримінальної відповідальності згідно з законодавством [65].

Отже, П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та 16 «Витрати» визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та формування інформації про витрати підприємства, зокрема витрати на оплату праці. Види виплат працівникам підприємства згідно із П(С)БО 26 «Виплати працівникам» є: поточні виплати працівникам, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, інші виплати працівникам. За видами заробітна плата поділяється на основну, додаткову та інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До складу елемента витрат «Витрати на оплату праці» включається заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

Підставою для нарахування заробітної плати є таблиць обліку робочого часу (при погодинній оплаті праці) та первинні документи (при відрядній оплаті праці). 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. До кадрової документації відносяться також такі документи:

особова картка, особова справа, особовий листок з обліку кадрів, штатно-посадова книга, алфавітна книга, алфавітні картки тощо. 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). Аналітичний облік ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань. Облік заробітної плати ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Синтетичний облік оплати праці ведеться у журналі 5 і 5А, де відображено нараховану заробітну плату та пов'язані з нею суми відрахувань на соціальні заходи та забезпечення майбутніх витрат. У кінці місяця кредитовий оборот із журналу переносять до Головної книги.

Метою проведення перевірки розрахунків з оплати праці є формування думки про достовірність фінансової звітності на підприємстві та коментувань цієї звітності в області розрахунків з персоналом з оплати праці, а також відповідності проведення даних операцій згідно з законодавством України. Об'єктами контролю розрахунків з оплати праці є розрахунки за заробітною платою (перевірка інформації, що акумулюється на бухгалтерському рахунку 66), розрахунки з податку на доходи фізичних осіб та за страхуванням (рахунки 64, 65), витрати з оплати праці та відрахувань на соціальні заходи (рахунки відповідних витрат, а саме 23, 91, 92, 93, 94).

## 2 ОБЛІК НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ «ТЕРМО, ЛТД»

### 2.1 Загальна характеристика ТОВ «Термо, ЛТД»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Термо, ЛТД» (ТОВ «Термо, ЛТД») зареєстровано і має свідоцтво від 31 січня 2006р. Адреса основного виробництва: м. Запоріжжя, Комунарський район, вулиця Музична, буд.2

Товариство ТОВ «Термо, ЛТД» є юридичною особою з моменту його державної реєстрації, має самостійний баланс, поточні, вкладні (депозитні), валютні рахунки у банківських установах, фірмові бланки та іншу атрибутику юридичної особи, зареєстровано як платник податку на додану вартість за номером 11640100.

ТОВ «Термо, ЛТД» створено з метою отримання прибутку шляхом здійснення виробництва, торговельної та посередницької діяльності, виконання робіт та надання послуг, здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Основними напрямками діяльності ТОВ «Термо, ЛТД» є :

- виробництво мила, парфумерної продукції, очищувальних і полірувальних препаратів;
- виробництво парфумерної продукції та косметичних засобів;
- виробництво інших хімічних продуктів;
- оптова торгівля парфумерними та косметичними товарами;
- оптова торгівля непродовольчими товарами;
- роздрібна торгівля фармацевтичними товарами та парфумерією;
- оптова торгівля цукром, шоколадними та кондитерськими виробами.

На рисунку 2.1 представлено організаційна структура управління ТОВ «Термо, ЛТД».



Рисунок 2.1 – Організаційна структура ТОВ «Термо, ЛТД»

Засновники здійснюють повний контроль над діяльністю ТОВ «Термо, ЛТД», визначають її пріоритети та здійснюють розподіл прибутків.

Виробничі стадії ТОВ «Термо, ЛТД» представлено на рисунку 2.2.

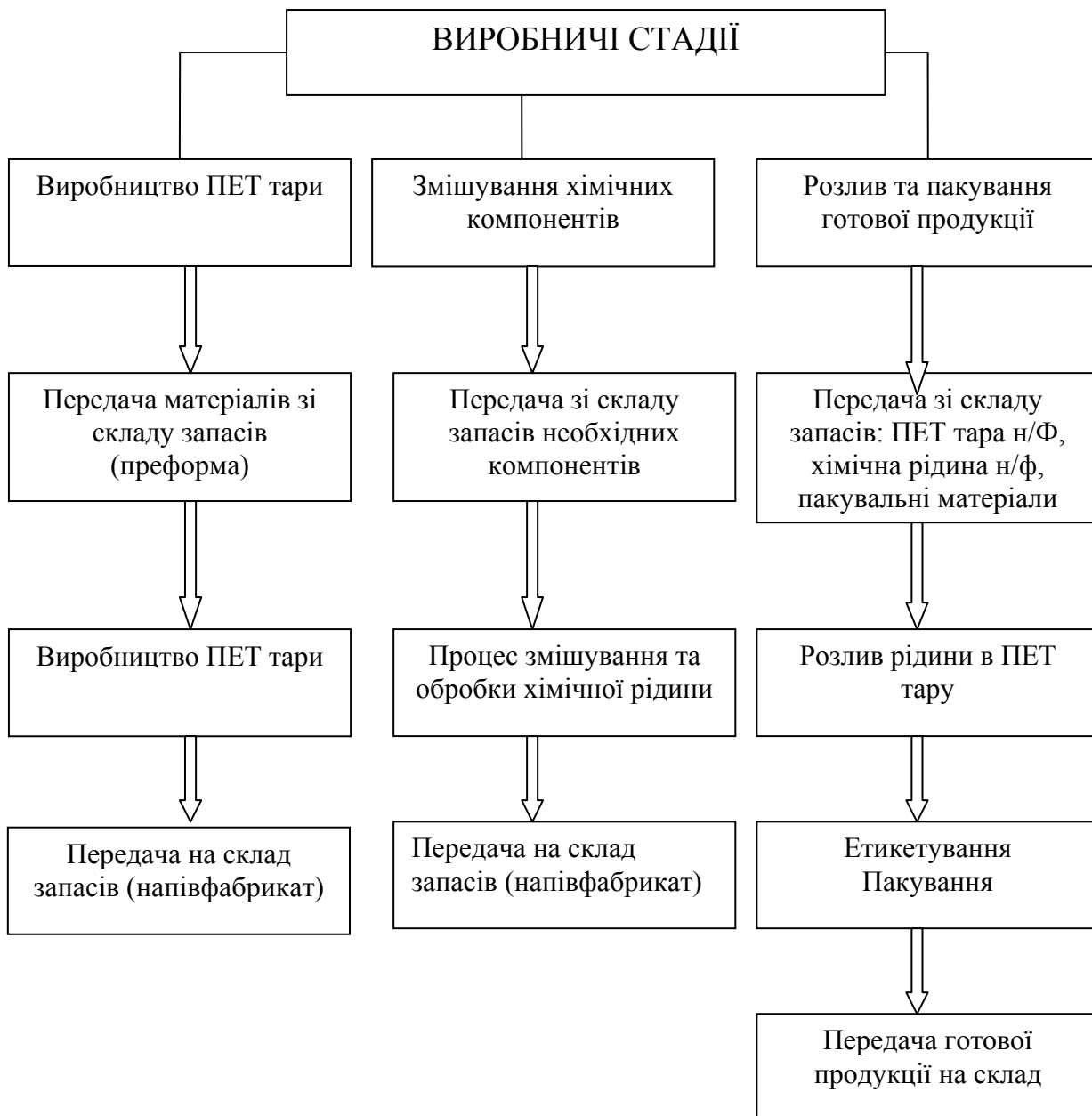


Рисунок 2.2 – Виробничі стадії ТОВ «Термо, ЛТД»

Згідно з Статутом ТОВ «Термо, ЛТД» засновники виконують наступні функції:

- визначення основних напрямків діяльності підприємства і затвердження його планів та звітів про їх виконання;
- внесення та затвердження будь-яких змін до Статуту;
- прийняття рішення про будь-які зміни розміру Статутного капіталу;
- призначення та звільнення генерального директора до закінчення строку їхніх повноважень;
- затвердження річних звітів та бухгалтерських балансів, вирішення будь-яких питань, пов'язаних із розподілом прибутку підприємства та покриттям збитків підприємства;
- прийняття рішення про виключення учасника із підприємства;
- визначення політики щодо виду, якості та обсягу позик або кредитів, що отримує підприємство;
- прийняття рішення про ліквідацію підприємства, призначення ліквідаційної комісії та затвердження ліквідаційних балансів підприємства;
- визначення порядку створення, розміру та способу здійснення грошових відрахувань до фондів підприємства; визначення валюти таких фондів;
- визначення умов оплати праці посадових осіб підприємства, його дочірніх підприємств, філій та представництв;
- притягнення до матеріальної відповідальності Директора(-ів) підприємства у разі, якщо він/вона/вони перевищують свої повноваження або права;
- вирішення інших питань щодо діяльності підприємства, які віднесено до компетенції Загальних Зборів учасників чинним законодавством.

## 2.2 Облік нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД»

Господарська діяльність заробітна плата ТОВ «Термо, ЛТД» базується на системі економічних відносин. У сучасному виробництві, заснованому на наймі робочої сили, – це елемент ринку праці, що виступає як ціна продукції, в формі якого найманий працівник продає свою робочу силу.

Підставою для призначення допомоги по тимчасовій непрацездатності є виданий у встановленому порядку листок непрацездатності, а у разі роботи за сумісництвом – копія листка непрацездатності, засвідчена підписом керівника і печаткою за основним місцем роботи.

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

Для визначення середнього заробітку застосовується розрахунковий період, рівний 12 місяцям, а не 6-ти, як раніше.

Середньоденний заробіток розраховується, виходячи з нарахованої за останні 12 місяців заробітної плати або доходів, які оподатковуються ЄСВ або страховими внесками, розподілом сумарних нарахувань на загальне число календарних днів трудової зайнятості в розрахунковому періоді.

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

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

Особам, які працюють за сумісництвом, розрахунок лікарняних листів в 2019 році в Україні здійснюється орієнтуючись на розрахунковий період працевлаштування за сумісництвом (за основним місцем роботи і на кожному з неосновних).



Співробітник відділу кадрів з 9-річним стажем роботи на підприємстві хворів з 18.02.19 р по 22.02.19 р Заробітна плата за попередні 12 місяців (з лютого по січень) склала 52 тис. Грн. Розрахунок допомоги:

1)  $52000 / 365 = 142,47$  – середньоденний заробіток;

2)  $142,47 \times 5 = 712,33$  грн. – розмір виплати за лікарняним листком.

У комерційну фірму з 01.03.2019 р прийнята нова співробітниця. З 19.10.2019 р вона йде в декретну відпустку. Сумарна зарплата, нарахована за час роботи, склала 25 тис. Грн. Розмір декретних виплат буде обчислюватися так:

1)  $25\ 000 \div 232 = 107,76$  – середньоденний заробіток. (232 - кількість календарних днів, відпрацьованих співробітницею з 1 березня до 19 жовтня);

2)  $107,76 \times 126 = 13\ 577,76$  грн. – розмір оплати лікарняного листа.

Співробітник зі стажем роботи 10 років надав лікарняний лист з 15.03.19 р по 26.03.19 р Нарахована заробітна плата за розрахунковий період склала 62400 грн., В тому числі матеріальна допомога від підприємства – 2800 грн., допомога по непрацевдатності за 6 днів хвороби в січні – 920 грн.

1) термін лікарняного листа виключаємо з розрахункового періоду:  $366 - 6 = 360$  днів;

2) суму оплати за лікарняним листком також віднімаємо з нарахованих коштів:  $62400 - 920 = 61480$  грн.;

3)  $61480 \div 360 = 170,78$  – середньоденний заробіток;

4) оплата лікарняного за рахунок роботодавця в березні складе  $170,78 \times 5 = 853,90$  грн.;

5) за рахунок Фонду  $170,78 \times 7 = 1195,46$  грн.

Суму матеріальної допомоги з підрахунку середньоденного заробітку виключати не слід.

Терміни подання заяви-розрахунку: не пізніше 5 робочих днів із дати прийняття рішення комісії (уповноваженого) із соцстрахування підприємства про призначення матзабезпечення. Звісно ж, відлік рахуватиметься від дати

затвердження Протоколу засідання комісії із соціального страхування (рішення вповноваженого), яким і призначається матзабезпечення.

Роботодавці суми матзабезпечення за кошти Фонду подають у заяві-розрахунку на виплату лікарняних (декретних), розгляньмо докладніше порядок заповнення додатка, що наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Інформація матеріальне забезпечення у заяві-розрахунку

Назва графи	Що вказувати
1	2
П.І.Б. (графи 1–3)	Прізвище, ім'я та по батькові застрахованої особи
№ страхового свідоцтва (ідентифікаційний номер) або серія та номер паспорта (графа 4)	Залежно від того, який документ має застрахована особа, зазначаємо № страхового свідоцтва (ідентифікаційний номер) або серію та номер паспорта
Основне місце роботи — 1; сумісництво — 2; ФОП — 3; ЦПХ — 4 (графа 5)	Проставляємо цифру залежно від того, який статус у застрахованої особи: основний працівник — 1, сумісник — 2, виконує роботи (надає послуги) за ЦПД — 3, є фізособою-підприємцем — 4. У разі якщо працівник одночасно є основним працівником і внутрішнім сумісником, інформацію зазначаємо окремими рядками, заповнюючи всі графи, адже розрахунок сум лікарняних (декретних) у такому випадку проводиться окремо
Дані листка непрацездатності: — серія та номер; — первинний (1) продовження (2) (графи 7–9)	Серію та № віднаймете у верхній частині лицьового боку листка непрацездатності (далі — ЛН). Там же вказується первинний чи продовження ЛН
Причина непрацездатності (графа 10)	Причину непрацездатності відображаємо за даними лицьового боку ЛН: 1 — загальне захворювання; 3 — захворювання внаслідок аварії на ЧАЕС; 5 — невиробничі травми; 6 — контакт із хворими на інфекційні захворювання та бактеріоносійство; 7 — санаторно-курортне лікування; 8 — вагітність та пологи; 9 — ортопедичне протезування; 10 — догляд

1	2
Період непрацездатності: з (дата) до (дата) (графи 11-12)	Дату початку та закінчення ЛН у форматі (число.місяць.рік)
Кількість днів, що підлягають оплаті: — всього; — у т. ч. за рахунок коштів Фонду (графи 13-14)	Числом указуємо загальну кількість днів, що оплачуються за виданим ЛН, й окремою графою — скільки із цих днів за кошти Фонду
Сума (в гривнях з копійками): — всього; — у т. ч. за рахунок коштів Фонду (графи 15–16)	Суму нарахованого матзабезпечення за дні тимчасової непрацездатності: усього й окремо суму за кошти Фонду
В тому числі за пільгою постраждалим на ЧАЕС за рахунок коштів Фонду: — дні; — сума (в гривнях з копійками) (графи 17–18)	Пам'ятаймо, що чорнобильцям 1–3 категорій допомога по тимчасовій непрацездатності оплачується в розмірі 100% середньої зарплати, але за кошти Фонду починаючи із 6-го дня тимчасової непрацездатності. А жінкам, які належать до 1–3 категорій чорнобильців, декретні виплачуються за 180 к.дн. (90 — до пологів і 90 — після). Тож у цих графах Фонд воліє бачити, яку суму та скільки днів буде оплачено за його кошти
Номер посвідчення (ЧАЕС) (графа 19)	Номер посвідчення особи, яка має статус чорнобильця
Дата направлення на МСЕК (за наявності) (графа 20)	Дату направлення на МСЕК, якщо вона зазначена на лицьовому боці ЛН (число.місяць.рік).
Страховий стаж (в повних місяцях): — загальний; — за останні 12 місяців (графи 21–22)	Графа 21 «Страховий стаж (в повних місяцях) – Загальний» заповнюється для контролю за розміром нарахованої допомоги по тимчасовій непрацездатності залежно від страхового стажу застрахованої особи (50%, 60%, 70% та 100%). Зазначаємо повну кількість місяців, без заокруглення. Якщо загальний страховий стаж застрахованої особи становить 8 повних років і більше, то до колонки 21 вноситься запис «96», що сягає 8 років x 12 місяців. Якщо загальний страховий стаж менший за 8 років, наприклад, 3 роки 2 місяці та 15 днів, то вноситься запис «38» (3 роки x 12 місяців + 2 повні місяці). Дані графи про страховий стаж за останні 12 місяців необхідні, аби Фонду пересвідчитися в правильному застосуванні обмежень до розрахунку лікарняних (декретних) згідно із ч. 4 ст. 19 Закону № 1105.

Лікарняні, у т.ч. оплата перших 5-ти днів тимчасової непрацездатності за рахунок роботодавця, у розумінні р. IV ПКУ — та ж таки зарплата, яка оподатковується у звичайному порядку. Це означає, що:

- 1) з неї сплачують:
  - ПДФО за ставкою 18% (п. 167.1 ПКУ);
  - військовий збір за ставкою 1,5%
- 2)  до неї застосовують податкову соціальну пільгу (п. 169.1 ПКУ);
- 3)  суму допомоги враховують під час визначення граничної суми доходу, що надає право на отримання податкової соціальної пільги (пп. 169.4.1 ПКУ);
- 4)  базу оподаткування визначають, зменшуючи нараховану допомогу на суму податкової соціальної пільги (за її наявності) (п. 164.6 ПКУ).

ЄСВ нараховується на суму оплати перших 5-ти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів роботодавця, і допомоги по тимчасовій непрацездатності (Згідно з абз. 2 п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону про ЄСВ). На ці суми ЄСВ нараховується за ставкою 22%, для підприємств, установ й організацій, ФОП, у яких працюють особи з інвалідністю, — 8,41%.

Якщо працівник відпрацював повну норму часу (тобто у місяці нарахування зарплати він не хворів, не перебував у відпустці, не був прийнятий або звільнений та ін.), йому не можна виплатити заробітну плату у розмірі меншому, ніж розмір мінімальної заробітної плати - 4173,00 грн. в 2019 році. Тому, якщо оклад працівника встановлений на рівні меншому, ніж 4173,00 грн., йому необхідно робити доплату до рівня мінзарплати (за умови відпрацьованої норми часу).

з 01 січня 2019 року оклад працівника встановлено на рівні 2200,00 грн, норму часу в січні 2019 р. працівник виконав. Нарахування заробітної плати виглядатиме так (таблиця 2.2):

Оклад = 2200,00 грн.

Доплата до рівня МЗП = 4173,00 грн. - 2200,00 грн. = 1973,00 грн.

Таблиця 2.2 - Нараховано за видами виплат

П.І.Б.	Відпрацьовано днів/годин	Основна з/п	Додаткова з/п	Індексація	Відпускні	Лікарняні	Всього
Гончарова Олена Миколаївна	21/163	2200.00	1,973.00	0.00	0.00	0.00	4173.00
Всього	X	2200.00	1,973.00	0.00	0.00	0.00	4173.00

Працівник працює на 0,25 ставки за основним місцем роботи, оклад встановлений на рівні 2200,00 грн. (тобто менше рівня мінзарплати в 2019 році). Норма праці в січні 2019 р. виконана.

Нарахована заробітна плата:  $2200,00 \text{ грн} \times 0,25 = 550,00 \text{ грн}$ .

Рівень забезпечення мінзарплати пропорційно зайнятості:  $4173,00 \text{ грн} \times 0,25 = 1043,25 \text{ грн}$ .

Оскільки розмір нарахованої зарплати менший рівня мінзарплати, працівнику необхідно зробити доплату до мінзарплати в розмірі:  $1043,25 \text{ грн} - 550,00 \text{ грн} = 493,25 \text{ грн}$ .

Інформація для розрахунку відпускних Захарченко І. С. наведено у таблиці 2.3.

Вид відпустки: щорічна

Початок з: 11.02.2019 р.

Кількість днів: 24

Дата закінчення: 06 березня 2019 р.

Розрахунок середньоденної заробітної плати

Оклад підвищено з місяця: Січень 2019

Коефіцієнт підвищення: 1.1209

Таблиця 2.3 –Інформація для розрахунку відпускних Захарченко І. С.

Місяці	Кількість календарних днів	ЗП, що включається до розрахунку середньоденної ЗП	Коефіцієнт підвищення	Нараховано з урахування: коефіцієнта	Примітка	Середньоденна заробітна плата
1	2	3	4	5	6	7
Лютий 2018	28	3.723,00	1.1209	4.173,11		

## Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5	6	7
Березень 2018	30	3,723.00	1.1209	4,173.11	Святкові дні: 8 Березня (Міжнародний жіночий день)	
Квітень 2018	29	3,723.00	1.1209	4,173.11	Святкові дні: 8 Квітня (Пасха)	
Травень 2018	28	3,723.00	1.1209	4,173.11	Святкові дні: 1 Травня (День праці), 9 Травня (День перемоги), 27 Травня (Трійця)	
Червень 2018	29	3,723.00	1.1209	4,173.11	Святкові дні: 28 Червня (День Конституції)	
Липень 2018	31	3,723.00	1.1209	4.173.11		
Серпень 2018	30	3,723.00	1.1209	4,173.11	Святкові дні: 24 Серпня (День Незалежності )	
Вересень 2018	30	3,723.00	1.1209	4.173.11		
Жовтень 2018	30	3,723.00	1.1209	4,173.11	Святкові дні: 14 Жовтня (День захисника України)	
Листопад 2018	30	3,796.64	1.1209	4.255.65		
Грудень 2018	30	3,799.54	1.1209	4,259.24	Святкові дні: 25 Грудня (Католицьке Різдво)	
Січень 2019	29	4,173.00		4,173.00	Святкові дні: 1 Січня (Новий рік), 7 Січня (Різдво)	
Усього:	354	45.276.4S	12.3299	50.245.SS		141.94

Розрахунок розміру відпускних наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 - Розрахунок розміру відпускних

Розмір середньоденно: з/п	Кількість днів	Сума, грн
141.94	24	3.406,56

Перерозподіл суми відпускних по місяцях наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.5 - Перерозподіл суми відпускних по місяцях

Період розрахунки	Дні	Середньоденна зп	Сума відпускних, грн
лютий 2019 р.	18 Оплачених днів 18	141,94	2.554,92
березень 2019 р.	6 Оплачених днів 6	141,94	851,64
Всього	24	141,94	3.406,56

Працівнику, який працює за основним місцем роботи на умовах неповного робочого часу, в січні 2019 р. нарахована заробітна плата у розмірі 1043,25 грн. Працівник написав заяву на надання йому ПСП.

Розмір податків складе:

Податок на доходи =  $(1043,25 - 960,50) \times 18 = 14,90$  грн.

Військовий збір =  $1043,25 \times 1,55 = 15,65$  грн.

Єдиний соціальний внесок:  $1043,25 \times 22\% = 229,52$  грн.

Оскільки нарахована сума ЄСВ менша за розмір мінімального страхового внеску (918.06 грн. в 2019 році), роботодавець зобов'язаний зробити доплату до рівня мінімального ЄСВ у розмірі 688,54 грн.

«На руки» такий працівник отримає:  $1043,25 \text{ грн} - 14,90 \text{ грн} - 15,65 \text{ грн} = 1012,70$  грн.

Розрахунок податків з мінімальної заробітної плати в 2019 році виглядає так:

Нарахована заробітна плата = 4173,00 грн.

ПДФО:  $4173,00 \text{ грн} \times 18\% = 751,14$  грн.

Військовий збір:  $4173,00 \text{ грн} \times 1,5\% = 62,60$  грн.

Утримання із заробітної плати працівника складають:  $751,14 + 62,60 = 813,74$  грн

Зарплата до виплати працівнику: 4173,00 грн - 813,34 грн. = 3359,26 грн.

ЄСВ: 4173,00 грн × 22% = 918,06 грн.

Загальне «податкове навантаження» дорівнює: 751,14 грн. + 62,60 грн. + 918,06 грн. = 1731,80 грн (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6 - Загальне «податкове навантаження» на працівника

Показник	2017 рік	2018 рік	2019 рік
Мінзарплата	3200,00	3723,00	4173,00
ПДФО	576,00	670,14	751,14
Військовий збір	48,00	55,85	62,60
Всього утримань:	624,00	725,99	813,74
Видача «на руки» працівнику	2576,00	2997,01	3359,26
ЄСВ (за рахунок роботодавця)	704,00	819,06	918,06
Загальне «податкове навантаження»	1328,00	1545,05	1731,80

На підставі таблицю робочого часу бригаді слюсарів по тарифним ставкам нарахована заробітна плата (табл. 2.1).

Таблиця 2.7 - Нарахування заробітної плати з погодинною ставкою

№	Прізвище	Посада	Розряд	Тарифна ставка (грн./год.)	Відпрацьований час	Заробітна плата (грн.)
1	Сидоров С.М.	слюсар	V	7,05	184	1297,20
2	Кузьменко Р.Ф.	слюсар	IV	6,65	176	1170,40

На підставі таблицю робочого часу працівникам відповідно посадовим окладам нарахована заробітна плата (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 - Нарахування заробітної плати відповідно посадовим окладам

№	Прізвище	Посада	Оклад (грн.)	Відпрацьований час	Заробітна плата (грн.)
1	Петров С.В.	директор	5000,00	21	8000,00
2	Кузьменко Р.Ф.	бухгалтер	3500,00	18	3000,00
3	Петренко О.К.	економіст	3500,00	15	2500,00



Відображено з обліку розрахунків за виплатами працівникам наведено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Відображено з обліку розрахунків за виплатами працівникам

№	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
	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

## Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5
	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 поточного 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
	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

## 2.3 Фінансовий аналіз господарської діяльності ТОВ «Термо, ЛТД»

Методом оцінки і прогнозування фінансового стану підприємства ТОВ «Термо, ЛТД» на підставі даних бухгалтерського фінансового обліку і звітності є фінансовий аналіз.

Метою проведення фінансового аналізу є отримання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. Отже, залежно від інформаційного забезпечення та суб'єктів фінансового аналізу останній поділяють на внутрішній (внутрішньо-господарський) та зовнішній.

Завданнями фінансового аналізу є:

- надання характеристики фінансового стану підприємства на поточний період часу;
- динаміку змін фінансового стану ;
- визначення параметрів роботи підприємства, які є позитивними та мають підтримуватися на існуючому рівні;
- визначення параметрів роботи підприємства, які є негативними та потребують оперативного корегування.

Для вирішення цих завдань використовується аналіз абсолютних і відносних показників, який дасть можливість вибрати значні напрямлення активізації діяльності підприємства, дозволить виробити необхідну стратегію поведінки, направлену на мінімізацію збитків і фінансового ризику на підприємстві.

Інформаційною базою фінансового аналізу є бухгалтерська фінансова звітність, тобто система показників, які відображають майновий і фінансовий стан підприємства ТОВ «Термо, ЛТД» на конкретну дату.

Основними методами аналізу є:

- горизонтальний, або аналіз тенденцій, за допомогою якого показники порівнюються з аналогічними за різні періоди;

- вертикальний, або аналіз структури, за допомогою якого досліджується склад окремих елементів фінансової звітності з необхідною деталізацією;

- факторний аналіз, за допомогою якого проводиться аналіз впливу окремих елементів фінансово-господарської діяльності підприємства на основні економічні показники (дохід, собівартість, прибуток, оподаткування тощо);

- порівняльний аналіз, за яким відбувається порівняння показників з аналогічними середньо галузевими.

Аналіз фінансового стану необхідний для:

- оцінки фінансового стану підприємства на певну дату;  
- дослідження складу і властивостей об'єкта аналізу, їх порівняння з базовими характеристиками і нормативними величинами;

- вивчення динаміки показників фінансового стану в просторово-часовому розрізі;

- виявлення основних факторів впливу на фінансовий стан;

- оцінки кількісних і якісних змін фінансового стану;

- виявлення основних тенденцій зміни фінансового стану.

Ретроспективний фінансовий аналіз, проведений на підприємстві надає можливість дослідити зміну кожного показника за поточний період дослідження структури відповідних конкретних показників і їх зміну.

Коло найважливіших показників діяльності підприємств і показників, які характеризують стан, рух і розміщення їх фінансових ресурсів та характеризують фінансові результати діяльності підприємства, створюють методичні труднощі їх системного розгляду.

Основними напрямками аналізу традиційно є вивчення:

- складу майна та його джерел;

- раціональності розміщення (використання) власних і залучених фінансових ресурсів (основних і оборотних коштів)

- аналіз ліквідності;

- аналіз прибутковості (рентабельність) діяльності підприємства
- ступінь фінансової незалежності підприємства (фінансової автономії)

Аналіз фінансового стану ТОВ «Термо, ЛТД» було проведено за такими основними напрямками:

1. Оцінка основних фінансово-економічних показників діяльності.
2. Аналіз майнового стану.
3. Аналіз ліквідності та платоспроможності.
4. Аналіз ділової активності підприємства.
5. Аналіз рентабельності підприємства.

Аналіз основних-фінансових показників діяльності ТОВ «Термо, ЛТД» (табл. 2.10) доводить, що у 2018 р. чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшився на 448047 тис.грн. (або на 13,89%) відповідно зменшилась і собівартість на 421265 тис.грн. (або на 13,3%).

Разом з тим в звітному періоді отримано валовий прибуток у сумі 30134 тис.грн. Фінансові результати від операційної та від звичайної діяльності мають негативне значення протягом двох останніх періодів. Загальний чистий збиток за рік становить 52569 тис.грн., що на 499026 тис.грн. більше, ніж у 2017р.

Валюта балансу збільшилась на 10467761 тис.грн. за рахунок приросту необоротних (на 218806 тис.грн.) та оборотних (на 548955 тис.грн.) активів, власного (на 240394 тис.грн) та залученого (на 10227367 тис.грн.) капіталу.

Стабільність фінансового стану компанії залежить від правильного вкладення фінансових ресурсів в активи, тому для його оцінки необхідно передусім вивчити структуру майна і джерел його утворення, причини їх зміни.

Оцінка майнового стану ТОВ «Термо, ЛТД» дає можливість визначити абсолютні і відносні зміни статей балансу за певний період,

відстежити тенденції їх зміни і визначити структуру фінансових ресурсів підприємства.

Таблиця 2.10 - Основні фінансово-економічні показники діяльності ТОВ «Термо, ЛТД»

Показник	Умовне позначення	2017р.	2018р.	Відхилення	
				абсолютне	відносне
1	2	3	4	5	6
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	ЧД(В)Р	3226073	2778026	-448047	86,1117
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	СРПр	3169157	2747892	-421265	86,7073
Валовий прибуток (збиток)	ВП(З)	56916	30134	-26782	52,9447
Фінансовий результат від операційної діяльності	Фропер	-15638	-33006	-17368	211,063
Фінансовий результат до оподаткування	Фрзвич	-53013	-26606	26407	50,1877
Чистий прибуток (збиток)	ЧП(З)	-26453	-52569	-26116	198,726
Загальний капітал підприємства (валюта балансу)	ВБ	1192786	11660547	10467761	977,589
Власний капітал	ВК	660822	901216	240394	136,378
Залучений капітал	ЗК	531964	10759331	10227367	2022,57
Необоротні активи	На	414198	963153	548955	232,534
Оборотні активи	Оа	478588	697394	218806	145,719

Аналіз змін у складі довгострокових інвестицій у складі майна ТОВ «Термо, ЛТД» доцільно проводити у наступному вигляді (табл. 2.11, 2.12).

Аналіз динаміки структури активу і пасиву показав, що:

- необоротні активи займають 58% в активах підприємства;
- частка оборотних активів зменшилась на 41,99% (зокрема в оборотних активах запаси займають 9,59%, дебіторська заборгованість – 29,03%, грошові кошти – 0,9%);
- необоротні активи та групи вибуття відсутні;
- частка власного капіталу на кінець звітного періоду зменшилась і займає 54,27% у загальній вартості майна;

– поточні зобов'язання займають 36,70% у пасивах балансу; довгострокові зобов'язання залишилися на рівні 9,21%; короткострокові кредити відсутні;

Отже, структуру балансу можна визнати ефективно розподіленою.

Таблиця 2.11 - Порівняльний аналіз активу балансу за 2018 рік на підприємстві ТОВ «Термо, ЛТД»

АКТИВ	Сума тис.грн.		Питомна вага, %		Відхилення (+;-)		Темп зміни, %
	на 01.01.17	на 01.01.18	на 01.01.17	на 01.01.18	тис. грн.	%	
1.Необоротні активи у т.ч.:	714198	963153	59,87	58,00	248955	-1,87	134,85
Нематеріальні активи (залишкова вартість)	3213	2554	0,269	0,15	-659	-0,11	79,48
Основні засоби (залишкова вартість)	682968	960599	57,25	57,84	277631	0,59	140,65
2.Оборотні активи	478598	697394	40,12	41,99	218796	1,87	145,71
Дебіторська заборгованість	330838	482057	27,73	29,03	151219	1,29	145,70
Грошові кошти та їх еквіваленти	4497	15033	0,37	0,90	10536	0,52	334,28
Запаси	155427	159395	13,03	9,59	3968	3,43	102,55
Баланс	1192786	1660547	100	100	467761	0	139,21

Таблиця 2.12 - Порівняльний аналіз пасиву балансу ТОВ «Термо, ЛТД» за 2018 р.

ПАСИВ	Сума тис.грн.		Питомна вага, %		Відхилення (+;-)		Темп зміни, %
	на 01.01.17	на 01.01.18	на 01.01.17.	на 01.01.18	тис.грн.	%	
	1.Власний капітал у.ч.:	660822	901216	55,40	54,27	240394	
Прибуток	559492	518274	46,90	31,21	-41218	-15,69	92,63
3.Довгострокові зобов'язання	112067	149805	9,39	9,02	37738	-0,37	133,67
4.Поточні зобов'язання	419897	609526	35,20	36,70	189629	1,50	145,16
Баланс	1192786	1660547	100	100	467761	0	139,21

Для оцінки ліквідності та платоспроможності підприємства зазвичай використовують такі два прийоми: - аналіз ліквідності балансу, що полягає у

порівнянні статей активу, що згруповані за ознакою ліквідності та розташовані в порядку її спадання, зі статтями пасиву, що згруповані за ознакою строковості і розміщені в порядку збільшення термінів погашення зобов'язань. Якщо при такому порівнянні оборотні активи перевищують зовнішні зобов'язання підприємства, то баланс вважається ліквідним, а підприємство – платоспроможним.

Рівень ліквідності балансу, а відповідно й платоспроможності підприємства оцінюють шляхом порівняння окремих груп активу з відповідними групами пасивів. Вивчення співвідношення цих груп активів і пасивів за декілька періодів дає змогу виявити тенденції змін у структурі балансу та його ліквідності, а також тенденції зміни фінансового стану підприємства. - оцінка відносних показників ліквідності та платоспроможності основними серед яких при оцінці платоспроможності в короткостроковій перспективі є коефіцієнти абсолютної, критичної і поточної ліквідності. Розраховують їх зіставленням відображених у балансі оборотних активів, що мають різний рівень ліквідності, і поточних зобов'язань підприємства.

За результатами проведення аналізу показників ліквідності та платоспроможності з'ясовано, що нормативне значення коефіцієнту покриття - більше одиниці, тому можна стверджувати, що підприємство в змозі покрити свої зобов'язання, використовуючи всі оборотні активи. Згідно коефіцієнта швидкої ліквідності можна зробити висновок, що всі оборотні активи, крім запасів, на підприємстві на кінець року не перевищують поточні зобов'язання. Показник абсолютної ліквідності знаходиться за межами нормативного значення і складає 0,02. Власних обігових коштів підприємства не вистачає для термінового погашення поточних зобов'язань. Чистий оборотний капітал підприємства зменшився у порівнянні з попереднім роком на 28177,0 тис.грн. і на дату балансу складає 87868,0 тис. грн., позитивне значення показника свідчить про фінансову стабільність підприємства.



Таблиця 2.13 - Основні показники аналізу ліквідності та платоспроможності ТОВ «Термо, ЛТД» за 2018 р.

Показник	Формула розрахунку	01.01.2018р.	01.01.2019р.	Темп росту показника, %
Показники ліквідності				
Коефіцієнт покриття	$\frac{\text{ф.1 р.1195}}{\text{ф.1 р.1695}}$	1,13	1,15	101,77
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\frac{\text{ф.1 (р. 1195 - р. 1100 - р. 1110 - р. 1103)}}{\text{ф.1 р.1695}}$	0,76	0,75	98,68
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\frac{\text{ф.1 (р.1160 + р. 1165)}}{\text{ф.1 р.1695}}$	0,01	0,02	200
Чистий оборотний капітал, тис.грн.	$\text{ф.1(р.1195 -р.1695)}$	58691	87868	149,71
Показники платоспроможності				
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	$\frac{\text{ф.1 р. 1495}}{\text{ф.1 р. 1900}}$	0,55	0,59	107,27
Коефіцієнт фінансування	$\frac{\text{ф.1 ( р. 1595 + р. 1695 )}}{\text{ф.1 р.1495}}$	0,80	0,84	105
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	$\frac{\text{ф.1(р.1195- р1695)}}{\text{ф.1 р.1695.}}$	0,13	0,14	107,69
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\frac{\text{ф.1(р.1195- р. 1695)}}{\text{ф.1 р.1495}}$	0,08	0,1	125

Виходячи з показника платоспроможності (автономії), можна сказати, що власний капітал у загальних пасивах на кінець 2018 року складає 59,00%. На кінець звітного періоду всі кредити та зобов'язання підприємства склали 84,00% від власного капіталу, що говорить про зростання фінансової незалежності підприємства від кредиторів. Забезпечення власними коштами збільшилось на і складає 14. Коефіцієнт маневреності власного капіталу зріс і має значення 0,10.

Із вище проведених розрахунків, можна зробити висновок про не стабільний стан платоспроможності підприємство. ТОВ «Термо, ЛТД» не може розраховуватися за найбільш терміновими поточними зобов'язаннями.

Умови абсолютної ліквідності балансу:

$$A1 \geq P1, \quad A2 \geq P2, \quad A3 \geq P3, \quad A4 \leq P4,$$

За результатами аналізу ( табл.2.9) баланс відносно ліквідний, не виконуються дві із чотирьох умов.. Дефіцит найбільш ліквідних активів складає 591429 тис.грн. На дату балансу вартість робочого капіталу дорівнює:  $(-591429) + 519153 + 10339 = -61937$  тис.грн., що говорить про нестабільність фінансової надійності та не забезпечує подальшу безперервну діяльність підприємства.

Таблиця 2.14 - Динаміка ліквідності балансу ТОВ «Термо, ЛТД» за 2018 рр.

	01.01.2018	01.01.2019		01.01.2018	01.01.2019	Платіжний надлишок (недолік) коштів	
						01.01.2018	01.01.2019
						А-П	А-П
A1p	4497	15033	П1	409266	606462	-404769	-591429
A2	318314	522217	П2	10631	3064	307683	519153
A3	155777	160144	П3	112067	149805	43710	10339
A4	714198	963153	П4	660822	901216	-	-
$\Sigma$	1192786	1660547	$\Sigma$	1197282	1660547	X	X

$$A1 = p.1165;$$

$$A2 = p.1125 + p1130 + p1135 + p1136 + p1155;$$

$$A3 = p1100 + p1190;$$

$$A4 = p1095$$

$$П1 = p1605 + p1615 + p1620 + p1625 + p1630 + p1635 + p1640 + p1660 + p1690;$$

$$П2 = p1610;$$

$$П3 = p1595;$$

$$П4 = p1495$$

Однією із найважливіших характеристик фінансового стану підприємства є його фінансова стійкість яка пов'язана з рівнем залежності від кредиторів та інвесторів і характеризується співвідношенням власних і залучених коштів. Цей показник дає загальну оцінку фінансової стабільності. Розрахунок показників фінансової стійкості наведено в табл. 2.15.

Таблиця 2.15 - Аналіз фінансової стійкості ТОВ «Термо, ЛТД» за 2018 р.

Назва коефіцієнтів	01.01.2018р.	01.01.2019р.	Відхилення	Оптимальне значення
1. Коефіцієнт автономії (р.1495:р.1900)	660822/1192786=0,54	901216/1660547=0,55	0,01	>0,5
2. Коефіцієнт фінансової залежності (р.1900-р.1495):р.1900	(1192786-660822) : 1192786=0,45	(1660547 – 901216) : 1660547 = 0,46	0,01	<2,0 <0,5
3. Коефіцієнт маневреності власного капіталу р.1495:р.1195	660822/478588=1,38	901216/697394=1,29	-0,09	>0,4
4. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами (р.1195-р.1695):(р.1195)	(478588-419897) : 478588 = 0,12	(697394 – 4609526) : 697394 = 0,14	0,02	>0,1
5. Коефіцієнт співвідношення власного і залученого капіталу р.1495:(р.1595+р.1695)	660812 : (112067 + 419897) = 1,53	901216 : (149805 + 609526) = 1,19	-0,34	>1,0
6. Коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталу (коефіцієнт фінансового ризику) (р.1595+р.1695):р.1495	(478588+419897) : 660822 =1,36	(697394 + 609526) : 901216 = 1,45	0,09	<0,5
7. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами (р.1495-р.1095):р.1195	(660822 – 714198) : 478588 = - 0,11	(901216 – 963153) : 697394 = -0,09	-0,02	>0,1
8. Коефіцієнт співвідношення реальних активів і вартості майна (р.1010+р.1100 +р.1102+р.1170):р.1300	(682968 + 155427 + 31116) : 1192786 = 0,73	(960599 + 159395 + 17616) : 1660547 = 0,69	-0,04	>0,5
9. Коефіцієнт довгострокових зобов'язань р.1595:(р.1595+ р.1695)	112067 : (112067 + 419897) = 0,20	149805 : (149805 + 609526) = 0,20	0,0	<0,2
10. Коефіцієнт співвідношення необоротних і власних коштів р.1095:р.1495	714198/660822 = 1,08	963153/901216 = 1,07	-0,01	>0,5

Коефіцієнт автономії показує, що власний капітал у пасивах підприємства займає 55%. Протягом року показник зріс на 1%. На одиницю власного капіталу припадає 0,54 одиниці сукупних джерел, про що свідчить

коефіцієнт фінансової залежності, який протягом року зменшився на 0,1 позицій. Коефіцієнт маневреності власного капіталу характеризує частку власних оборотних активів у власному капіталі. Показник не перевищує нормативне значення і має негативну тенденцію до зменшення протягом звітного періоду. Забезпеченість власними оборотними засобами зросла на 0,02. Показник досягнув нормативного значення та має позитивну тенденцію до зростання. Забезпеченість власними оборотними засобами зросла на 0,02, але все ще має від'ємне значення. Коефіцієнти співвідношення реальних активів і вартості майна, довгострокових зобов'язань та співвідношення необоротних і власних коштів нижчі нормативних значень.

Аналіз фінансової стійкості повинний показати наявність чи відсутність у підприємства можливостей по залученню додаткових позикових засобів, здатність погасити поточні зобов'язання за рахунок активів різного ступеня ліквідності. Основним може бути аналіз коефіцієнта фінансової незалежності, інші коефіцієнти дають додатковий матеріал для аналізу.

Проведено аналіз на предмет фінансової стійкості ТОВ «Термо, ЛТД» (таблиця 2.16), згідно якого виявлено, що суми основних джерел покриття запасів для забезпечення підприємству поточного безперервного виробництва недостатньо, їх дефіцит на кінець року дорівнює 175062 тис. грн. Тип фінансової стійкості – 4-й: кризовий. Середній запас фінансової стійкості відсутній.

Ділова активність на ТОВ «Термо, ЛТД» в широкому розумінні - це господарська діяльність суб'єкта господарювання, сукупність його дій, спрямованих на забезпечення динамічності свого розвитку, досягнення поставлених цілей, ефективне використання виробничого потенціалу, розширення ринків збуту продукції. Для її оцінки застосовують якісні та кількісні критерії.

Таблиця 2.16 - Динаміка фінансової стійкості ТОВ «Термо, ЛТД» за 2018 р. тис. грн.

№	Показник	2017 рік	2018 рік
1	Власний капітал	660822	901216
2	Необоротні активи	714198	963153
3	Власні обігові кошти (р.1-р.2)	-53376	-61937
4	Довгострокові зобов'язання	112067	149805
5	Наявність власних і довгострокових джерел покриття запасів (р.3+р.4)	-53306	-18731
6	Короткострокові кредити та позики	10631	3064
7	Загальний розмір основних джерел покриття запасів (р.5+р.6)	-42675	-15667
8	Запаси	155427	159395
9	Надлишок (+) або нестача (-) власних обігових коштів (р.3-р.8)	-208803	-221332
10	Надлишок (+) або нестача (-) власних коштів і довгострокових кредитів і позик (р.5-р.8)	-208733	-178126
11	Надлишок (+) або нестача (-) основних джерел покриття запасів (р.7-р.8)	-198102	-175062
12	Тип фінансової стійкості	Кризовий	Кризовий
13	Запас стійкості фінансового стану, днів	0	0

Стійкий фінансовий стан підприємства в ринкових умовах значною мірою обумовлюється його діловою активністю. Розрахунок показників ділової активності наведено в таблиці 2.17.

Середня кількість оборотів всіх активів складає 3,98 обороти на рік. Строки погашення кредиторської та дебіторської заборгованості знаходяться за межами норми. Керівництву рекомендується покращувати політику по розрахунках з контрагентами. Ефективність використання основних фондів складає 4,07 грн. чистого доходу на 1 грн. виробничих фондів, що використовуються.

Таблиця 2.17 – Аналіз ділової активності показників оборотності підприємства за 2017-2018 роки.

Показники	2017	2018	відхилення	
			Тис. грн.	%
1	2	3	4	5
1. Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	3226073	2778026	-448047	86,11
2. Середній залишок оборотних активів, тис. грн.	478588	697394	218806	145,71
3. Середній залишок дебіторської заборгованості покупців та замовників, тис. грн.	282951	439786	156835	155,42

## Продовження таблиці 2.17

1	2	3	4	5
4. Середній залишок кредиторської заборгованості покупців та замовників, тис. грн.	10631	3064	-7567	28,82
5. Собівартість реалізованих робіт, послуг	3169157	2747892	-421265	86,71
6. Середній залишок Запасів	155427	159395	3968	102,55
7. Коефіцієнт Основних Засобів	682968	960599	7631	140,65
8. Коефіцієнт оборотності оборотних активів (ряд.1/ряд.2)	0,74	3,98	3,24	537,83
9. Тривалість одного обороту оборотних активів, днів (360 / ряд.2)	80	50	-3	62,5
10 Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (ряд.1/ряд.3)	11	6	-5	54,54
11. Тривалість одного обороту дебіторської заборгованості, днів (360 / ряд. 3)	10	80	8	0
12. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	29,81	83,11	53,3	278,8
13. Строк погашення кредиторської заборгованості, дн (360*р4/р5)	10	10	0	0
14. Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів (р5/р6)	20,39	17,24	-3,15	84,70
15. Фондовіддача (р1/р7)	3,36	4,07	0,71	121,13

Метою аналізу рентабельності є об'єктивна оцінка та виявлення резервів подальшого підвищення ефективності управління цими показниками фінансового результату діяльності підприємства.

Розрахунок показників рентабельності наведено в таблиці 2.18.

Таблиця 2.18 - Аналіз рентабельності ТОВ «Термо, ЛТД»

Показник	Формула розрахунку	2017р.	2018 р.	Абс. відхилення, тис. грн	Темп росту, %
Рентабельність активів	$\frac{\text{ф.2 р.2350 або р. 2355}}{\text{(ф.1 (р. 1300 (гр. 3) + р. 1300 (гр. 4)) / 2)}}$	-2,22	-1,96	4,18	88,28
Рентабельність власного капіталу	$\frac{\text{ф.2 р. 2350 або р. 2355}}{\text{(ф.1 (р. 1495 (гр. 3) + р. 1495 (гр. 4)) / 2)}}$	-4,00%	-5,83%	9,83	145,7

У звітному періоді товариство отримало збиток у сумі 52569 тис. грн. На 1 грн. активів підприємство отримало 0,0196 грн. збитку, що на 0,418 менше ніж у попередньому періоді. Рентабельність власного капіталу

знизилась з (-4,00%) до (-5,83%). Загалом спостерігається тенденція до покращення показників рентабельності.

Таким чином, підставою для призначення допомоги по тимчасовій непрацездатності є виданий у встановленому порядку листок непрацездатності, а у разі роботи за сумісництвом - копія листка непрацездатності, засвідчена підписом керівника і печаткою за основним місцем роботи. Для виплати допомоги в Україні застосовується єдиний розрахунок середньоденного заробітку, незалежно від того, виданий лікарняний лист по захворюванню або у зв'язку з вагітністю та пологами. Середньоденний заробіток розраховується, виходячи з нарахованої за останні 12 місяців заробітної плати або доходів, які оподатковуються ЄСВ або страховими внесками, розподілом сумарних нарахувань на загальне число календарних днів трудової зайнятості в розрахунковому періоді. ЄСВ нараховується на суму оплати перших 5-ти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів роботодавця, і допомоги по тимчасовій непрацездатності. На ці суми ЄСВ нараховується за ставкою 22%, для підприємств, установ й організацій, ФОП, у яких працюють особи з інвалідністю, — 8,41%.

Аналіз основних-фінансових показників діяльності ТОВ «Термо, ЛТД» доводить, що у 2018 р. чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшився на 448047 тис. грн. (або на 13,89%) відповідно зменшилась і собівартість на 421265 тис. грн. (або на 13,3%).

Разом з тим в звітному періоді отримано валовий прибуток у сумі 30134 тис. грн. Фінансові результати від операційної та від звичайної діяльності мають негативне значення протягом двох останніх періодів. Загальний чистий збиток за рік становить 52569 тис. грн., що на 499026 тис. грн. більше, ніж у 2017 р.

Валюта балансу збільшилась на 10467761 тис. грн. за рахунок приросту необоротних (на 218806 тис. грн.) та оборотних (на 548955 тис.

грн.) активів, власного (на 240394 тис. грн) та залученого (на 10227367 тис. грн.) капіталу.

Аналіз динаміки структури активу і пасиву показав, що: необоротні активи займають 58% в активах підприємства; частка оборотних активів зменшилась на 41,99% (зокрема в оборотних активах запаси займають 9,59%, дебіторська заборгованість – 29,03%, грошові кошти – 0,9%); необоротні активи та групи вибуття відсутні; частка власного капіталу на кінець звітнього періоду зменшилася і займає 54,27% у загальній вартості майна; поточні зобов'язання займають 36,70% у пасивах балансу; довгострокові зобов'язання залишились на рівні 9,21%; короткострокові кредити відсутні;

Виходячи з показника платоспроможності (автономії), можна сказати, що власний капітал у загальних пасивах на кінець 2018 року складає 59,00%. На кінець звітнього періоду всі кредити та зобов'язання підприємства склали 84,00% від власного капіталу, що говорить про зростання фінансової незалежності підприємства від кредиторів. Забезпечення власними коштами збільшилось на і складає 14. Коефіцієнт маневреності власного капіталу зріс і має значення 0,10.

За результатами аналізу баланс відносно ліквідний, не виконуються дві із чотирьох умов.. Дефіцит найбільш ліквідних активів складає 591429 тис.грн. На дату балансу вартість робочого капіталу дорівнює:  $(-591429) + 519153 + 10339 = -61937$  тис. грн., що говорить про нестабільність фінансової надійності та не забезпечує подальшу безперервну діяльність підприємства.

Коефіцієнт автономії показує, що власний капітал у пасивах підприємства займає 55%. Протягом року показник зріс на 1%. На одиницю власного капіталу припадає 0,54 одиниці сукупних джерел, про що свідчить коефіцієнт фінансової залежності, який протягом року зменшився на 0,1 позицій. Коефіцієнт маневреності власного капіталу характеризує частку власних оборотних активів у власному капіталі. Показник не перевищує нормативне значення і має негативну тенденцію до зменшення протягом



звітнього періоду. Забезпеченість власними оборотними засобами зросла на 0,02. Показник досягнув нормативного значення та має позитивну тенденцію до зростання. Забезпеченість власними оборотними засобами зросла на 0,02, але все ще має від'ємне значення. Коефіцієнти співвідношення реальних активів і вартості майна, довгострокових зобов'язань та співвідношення необоротних і власних коштів нижчі нормативних значень.

Середня кількість оборотів всіх активів складає 3,98 обороти на рік. Строки погашення кредиторської та дебіторської заборгованості знаходяться за межами норми. Керівництву рекомендується покращувати політику по розрахунках з контрагентами. Ефективність використання основних фондів складає 4,07 грн. чистого доходу на 1 грн. виробничих фондів, що використовуються.

У звітному періоді товариство отримало збиток у сумі 52569 тис. грн. На 1 грн. активів підприємство отримало 0,0196 грн. збитку, що на 0,418 менше ніж у попередньому періоді. Рентабельність власного капіталу знизилась з (-4,00%) до (-5,83%). Загалом спостерігається тенденція до покращення показників рентабельності.

Відповідно до проведеного аналізу розрахованих фінансових показників можна сказати, що підприємство нерентабельне, фінансово не стійке та не платоспроможне. Аналіз динаміки загального рівня фінансового стану за досліджений період показує низький рівень платоспроможності, фінансової стійкості, ділової активності, що не забезпечує умови подальшої безперервної господарської діяльності та отримання економічних вигід в майбутньому.

**З ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА  
КОНТРОЛЮ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА  
ТОВ «ТЕРМО, ЛТД»**

**3.1 Контроль нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД»**

Планування на підприємстві складається з таких основних документів:  
загальний план та програма.

Для проведення контролю ТОВ «Стиль-Аудит» склала загальний план  
проведення контролю дебіторської заборгованості табл. 3.1.

Аудиторська фірма: ТОВ «Стиль – Аудит»

Директор: Корнева Ліана Володимирівна

Склад групи: Кроль Л.А., Кірик Т.О., Фісай Г.С.

Період перевірки: 02.03.2019р. – 31.03.2019р.

Термін перевірки: 30 днів.

Таблиця 3.1 – План проведення контролю нарахування заробітної  
плати на ТОВ «Термо, ЛТД»

№ п/п	Етап контролю	Перелік контрольних процедур	Термін	ПІБ
1	2	3	4	5
1	Підготовчий	Обмін листами, укладання договору, ознайомлення з діяльністю підприємства: опитування, тестування	02.03.19- 06.03.19	Кроль Л.А.
2	Основний	перевірка відповідності залишків станом на кінець попереднього періоду і початок звітнього періоду у розрахунках з оплати праці	07.03.19- 09.03.19	Кірик Т.О.
3		перевірка відповідності залишків у регістрах синтетичного й аналітичного обліку розрахунків з оплати праці	07.03.19 - 09.03.19	Фісай Г.С.
4		вибіркова перевірка правильності утримання податку на доходи фізичних осіб	07.03.19 - 09.03.19	Кроль Л.А.

## Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
5		складання переліку виявлених помилок і порушень при вибірковій перевірці первинних документів для нарахування заробітної плати	10.03.19- 13.03.19	Фісай Г.С.
6		перевірка за відомостями	13.03.19 - 15.03.19	Фісай Г.С.
7		порівняльна таблиця ЄСВ відрахованого з заробітної плати	15.03.19	Кроль Л.А.
8	Заключний	здійснення процедур з систематизації та обґрунтування отриманої інформації	17.03.19- 22.03.19	Кроль Л.А. Кірик Т.О. Фісай Г.С.

Програма контролю нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД» наведено у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Програма контролю нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД»

№ п/п	Завдання контролю	Перелік контрольних процедур	Термін	Код робочого док-та	ПІБ
1	2	3	4	5	6
1	Перевірка відповідності залишків	перевірка відповідності залишків станом на кінець попереднього періоду і початок звітнього періоду у розрахунках з оплати праці	07.03.19- 09.03.19	К-2	Кірик Т.О.
2	Перевірка відповідності залишків	перевірка відповідності залишків у регістрах синтетичного й аналітичного обліку розрахунків з оплати праці	07.03.19 - 09.03.19	К-3	Фісай Г.С.
3	перевірка утримання податку на доходи фізичних осіб	вибіркова перевірка правильності утримання податку на доходи фізичних осіб	07.03.19 - 09.03.19	К-4	Кроль Л.А.
4	перевірка первинних бдокументів	складання переліку виявлених помилок і порушень при вибірковій перевірці	10.03.19- 13.03.19	К-5	Фісай Г.С.

## Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6
		первинних документів для нарахування заробітної плати			
5	Перевірка розрахунку ЄСВ за рахунок підприємства	перевірка за відомостями	13.03.19 - 15.03.19	К-6	Фісай Г.С.
6	перевірка за відомостями ЄСВ відрахованого з заробітної плати	порівняльна таблиця ЄСВ відрахованого з заробітної плати	15.03.19	К-7	Кроль Л.А.

Для прийняття рішення контролером щодо методу перевірки та необхідної кількості контрольних 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 повільності визначеної стратегії перевірки.

Результати оцінки стану внутрішнього контролю повинні бути задокументовані.

Для розробки програми контролю треба правильно оцінити внутрішній контроль нарахування заробітної плати за допомогою тесту (таблиця 3.3).

Аудиторська фірма ТОВ «Стиль – Аудит»

Об'єкт господарювання ТОВ «Термо, ЛТД»

Період перевірки 04.03.2019 р. - 06.03.2019 р.

Термін перевірки 3 дні

Таблиця 3.3 - Робочий документ К-1 тест внутрішнього контролю з контролю 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.	У розпорядженні працівників бухгалтерії є всі необхідні нормативні документи: • з оплати праці; • зі страхування у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю;	+			+
2.	Колективний договір є?		+		-
3.	Штатний розпис затверджений наказом?		+		-
4.	Положення про оплату праці затверджене директором?		+		-
5.	Розцінки (при відрядній системі оплати праці) затверджені	+			+
6.	Графік відпусток затверджений?	+			+
7	Особи, що нараховують заробітну плату, не виконують обов'язків із: • комплектування особовим складом і звільнення; • ведення обліку персоналу; • обліку погодинної/відрядної роботи; • перевірки нарахування заробітної плати; • функції касира?	+	+		+
8	Накази про прийняття, звільнення, надання відпусток ведуться: • кадровою службою; • секретарем; • керівником?	+			+

## Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6
9	Нарахування зарплати й утримання з неї здійснюються: • автоматизовано; • вручну;	+			+
10	Доступ до комп'ютеризованого обліку заробітної плати мають тільки особи, яким необхідний такий доступ у межах службових обов'язків?	+			+
11.	На підприємстві застосовуються системи оплати праці: • погодинна; • відрядна; • акордна;	+			+
12	Чи виплачуються на підприємстві: • премії; • комісійні винагороди?		+		+
13.	Чи наймає підприємство тимчасову робочу силу?		+		+
14	Табелі обліку робочого часу ведуться щомісячно?	+			+
15	Чи оплачує підприємство наднормові?	+			+
16	Заробітна плата виплачується шляхом: • перерахування на рахунок у банку • виплата через касу підприємства	+	+		+
17	Чи контролюється складання платіжних відомостей відповідним чином?	+			+
18	Чи перевіряється заробітна плата відповідно іншими контролюючими органами, не перерахованими вище? • дані контролю враховувалися • планувалися відповідні аудиторські дослідження?	+			+
19	Позики надавалися?		+		+

Висновок: на підприємстві не має 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.

Проаналізувавши діяльність ТОВ «Термо, ЛТД» та зробивши детальний аналіз внутрішнього контролю контролю, було зроблено наступний висновок: помилки на ТОВ «Термо, ЛТД» не суттєві.

Перевірку основного етапу контролю 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).

Аудиторська фірма ТОВ «Стиль – Аудит»

Об'єкт господарювання ТОВ «Термо, ЛТД»

Період перевірки 07.03.2019р. - 09.03.2019 р.

Термін перевірки 3 дні

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.





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 контролер проводить лише вибіркочу 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 треба 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 допоміг, які виплачуються 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. Контролер 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 контролю 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 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 контролер 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).

Аудиторська фірма ТОВ «Стиль – Аудит»

Об'єкт господарювання ТОВ «Термо, ЛТД»

Період перевірки 07.03.2019 р. -09.03.2019 р.

Термін перевірки 3 дні

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 суб. господ. грн.	За даними контролера грн.		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Петренко О.Д.	листопад	3200,00	462,72	462,72	-	-
2.	Довга Г.Б.	жовтень	2500,00	361,55	361,50	+ 0,05	відхилення
3.	Ременюк Є.В.	грудень	3100,00	448,26	448,26	-	-

Висновок: Вибіркова перевірка утримання податку на доходи фізичних осіб показала що працівниці Довгої Г.Б. за жовтень місяць нарахована бухгалтером сума 361,55 грн., а за даними контролера 361,50 грн.. Відділення 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).

Аудиторська фірма ТОВ «Стиль – Аудит»

Об'єкт господарювання ТОВ «Термо, ЛТД»

Період перевірки 10.03.2019 р. - 13.03.2019 р.

Термін перевірки 4 дні

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
2.	Список осіб яки 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 2018 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 яки працюють за формою П-15 за листопад місяць 2018 року значиться звільнених 2 чоловіка. Несвоєчасно вносяться зміни до списку.

- у платіжної відомості за формою П-53 за жовтень 2018 року немає підпису Іванова А.С.

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

Аудиторська фірма ТОВ «Стиль – Аудит»

Об'єкт господарювання ТОВ «Термо, ЛТД»

Період перевірки 13.03.2019 р. – 15.03.2019 р.

Термін перевірки 3 дні

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

Місяць	Нараховано за відомістю грн.	Відрахування		ЄСВ Лікарняні грн.	ЄСВ грн.	ЄСВ 8,41% інвалід. грн.	Відхилення грн.
		Лікарняні грн.	З/плата інвалідів				
1	2	3	4	5	6	7	
Липень	115 600,00	5200,00	3700,00	1924,00	39 479,00	311,17	+ 197,60
Серпень	131 481,00	4200,00	3500,00	1394,40	45 798,97	294,35	-
Вересень	146 837,00	-	3600,00	-	52 997,69	291,66	- 11,10
1-й	393 918,00	9400,00	10 800,0	3318,40	138 275,66	897,18	+ 186,50

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

- при нарахуванні ЄСВ на суму лікарняних 5200,00 грн. в липні місяці 2018 року було нараховано не 22% . Відхилення становить більше на 197,60 грн.

- при нарахуванні ЄСВ на суму заробітної плати інваліда 3600,00 за вересень місяць 2018 року було нараховано 291,66 грн., а потрібно було 302,76 грн. (8,41%). Відхилення становить менше на 11,10 грн.

Аудиторська фірма ТОВ «Стиль – Аудит»

Об'єкт господарювання ТОВ «Термо, ЛТД»

Період перевірки 13.03.2019 р. – 15.03.2019 р.

Термін перевірки 3 дні

Таблиця 3.9 – Робочий документ контролера Перевірка правильності нарахування окладів згідно відпрацьованого часу (Згідно річної зарплатної відомості)

ПІБ працівника	Сума за журналом, грн.	Сума з річної зарплатної відомості, грн.	Відхилення, грн.	Причини
Камишна М.С.	36952,97	36652,97	+300	Технічна помилка
Сіленко Л.В.	54228,67	58763,38	-4534,71	Арифметична помилка

Аудиторська фірма ТОВ «Стиль – Аудит»

Об'єкт господарювання ТОВ «Термо, ЛТД»

Період перевірки 13.03.2019 р. – 15.03.2019 р.

Термін перевірки 3 дні

Таблиця 3.10 – Робочий документ контролера – Перевірка правильності нарахування заробітної плати

ПІБ працівника	Нараховування на з/п						Відхилення		
	За даними підприємства			За даними контролю					
	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума
Чалий К.С.	92.1	661	4500,00	92.1	661	4500	-	-	-
Сіленко Л.В.	92.3	661	3500	92	661	4000	-	-	+500
Швецова О.К.	93.8	661	1900	93.8	661	1900	-	-	-
Кокін М.А.	92.5	661	2000	92.5	661	2000	-	-	-
Біляченко А.В.	93.7	661	1900	93.7	661	2250	-	-	+350

Висновок: За даними контролера при перевірці нарахування окладів працівникам згідно річної відомості, було виявлено відхилення: Камишна М.С. – відхилення +300 грн., причина – можлива технічна помилка; Сіленко М.Г. – відхилення -4534,71, причина – арифметична помилка; при перевірці правильності нарахування заробітної плати було виявлено наступні помилки: Сіленко Л.В. – за даними контролю було виявлено відхилення у 500 грн. у бік перевищення за сумою нарахування

заробітної плати; Біляченко А.В. – за даними контролю було виявлено відхилення у 350 грн. у бік перевищення за сумою нарахування заробітної плати. Пропонується контролером виправлення помилок та підсилення внутрішнього контролю за нарахуванням заробітної плати.

Підсумковий етап складається зі звіту.

#### Звіт за результатами перевірки

Аудиторська фірма ТОВ «Стиль – Аудит»

м. Запоріжжя

22 березня 2019 року

Контролером Кірик Т.О., Фісай Г.С., Кроль Л.А. проведена перевірка: нарахування заробітної плати за 2019 рік. на ТОВ «Термо, ЛТД»

Директор: Петров Д.С.

Адреса: Запорізька обл., м. Запоріжжя, вул. Щаслива, 18, тел. 270-28-18

Підставою для проведення контролю є Договір №1 «05» березня 2019 року.

Особа відповідальна за фінансовий стан : Директор Петров Д.С.

Особа відповідальна за стан бухгалтерського обліку: Гол. бухгалтер Тищенко В.Н.

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

Початок контролю : 07 березня 2019 року.

Аудит закінчений: 15 березня 2019 року.

Документами надання 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

Висновки за результатами перевірки:

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 30.09.2018г. 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 Довгої Г.Б. за жовтень місяць нараховано бухгалтером суму 361,55 грн., а за даними контролера 361,50 грн.. Відхилення 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 2018 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 2018 року значиться звільнених 2 чоловіка. Несвоєчасно вносяться зміни до списку.

- у платіжній відомості за формою П-53 за жовтень 2018 року немає підпису Іванова А.С.

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



- При нарахуванні ЄСВ на суму лікарняних 5200,00 грн. в липні місяці 2018 року було нараховано не 33,2 %, а 37% . Відхилення становить більше на 197,60 грн.

- При нарахуванні ЄСВ на суму заробітної плати інваліда 3600,00 за вересень місяць 2018 року було нараховано 291,66 грн., а потрібно було 302,76 грн. (8,41%). Відхилення становить менше на 11,10 грн.

6. При перевірці за відомостями ЄСВ відрахованого з лікарняних за липень місяць 2018 року було відраховано 3,6 %, а потрібно було 2%. Відхилення становить більше на 83,20 грн.

7. За даними контролера при перевірці були виявленні відхилення у нарахуванні заробітної плати працівникам на суму +300 грн., та – 4534,71 грн.. Причиною цього можуть бути як технічні, так і арифметичні помилки.

8. При перевірці правильності нарахування заробітної плати було виявлено відхилення у розмірі +500 грн. та +350 грн. Причиною цього можуть бути як арифметичні помилки, так і прикриті махінації.

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

### 3.2 Шляхи щодо удосконалення обліку нарахування заробітної плати ТОВ «Термо, ЛТД»

Одна з найважливіших і надскладних ділянок обліку є облік заробітної плати. Облікова-аналітична система даних із заробітної плати перебуває в центрі уваги різних суб'єктів, а саме: працівників, власників, пенсійного фонду, податкової служби.

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 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [1].

На рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, - з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за не одержані в установленій строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки, а саме: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами» [2].

Для удосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам пропонуємо додаткові субрахунки до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»: 661 «Розрахунки за заробітною платою», який уточнімо субрахунками: 1) 6611 «Розрахунки за основною заробітною платою», а саме: 66111 «Розрахунки за тарифною ставкою, посадовим окладом» та 66112 «Розрахунки за оплатою праці за час перебування у відрядженні»; 2) 6612 «Розрахунки за додатковою заробітною платою», а саме: 66121 «Розрахунки за премією», 66122 «Розрахунки за оплатою роботи в надурочний час, святкові та неробочі дні», 66123 «Розрахунки за індексацією заробітної плати», 66124 «Розрахунки за відпусткою за поточний місяць», 66125 «Розрахунки за відпусткою за наступний період», 66126 «Розрахунки за іншими нарахуваннями за невідпрацьований час»; 3) 6613 «Розрахунки за іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами», а саме: 66131 «Розрахунки за винагородами та заохоченнями, що мають одноразовий характер» та 66132 «Розрахунки за матеріальною допомогою, що має систематичний характер»; 4) 6614 «Розрахунки за іншими виплатами, що не належать до фонду оплати праці», а саме: 66141 «Розрахунки за оплату перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства» та 66142 «Розрахунки за витратами на відрядження».

Запропонований робочий план рахунків до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» ТОВ «Термо, ЛТД» наведено у таблиці 3.11.

Таблиця 3.11 - Запропонований робочий план рахунків до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» на ТОВ «Термо, ЛТД»

№ Субрахунку	Назва субрахунку	№ Субрахунку	Назва субрахунку	№ Субрахунку	Назва субрахунку
1	2	3	4	5	6
661	«Розрахунки за заробітною платою»	6611	«Розрахунки за основною заробітною платою»	66111	«Розрахунки за тарифною ставкою, посадовим окладом»
				66112	«Розрахунки за оплатою праці за час перебування у відрядженні»
		6612 «Розрахунки за додатковою заробітною платою»		66121	«Розрахунки за премією»
				66122	«Розрахунки за оплатою роботи в надурочний час, святкові та неробочі дні»
				66123	«Розрахунки за індексацією заробітної плати»
				66124	«Розрахунки за відпусткою за поточний місяць»
				66125	«Розрахунки за відпусткою за наступний період»
66126	«Розрахунки за іншими нарахуваннями за невідпрацьований час»				

## Продовження таблиці 3.11

1	2	3	4	5	6
		6613	«Розрахунки за іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами»	66131	«Розрахунки за винагородами та заохоченнями, що мають одноразовий характер»
				66132	«Розрахунки за матеріальною допомогою, що має систематичний характер»
		6614	«Розрахунки за іншими виплатами, що не належать до фонду оплати праці», а саме	66141	«Розрахунки за оплату перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства»
				66142	«Розрахунки за витратами на відрядження»

Запропонований документ для звірки розрахунків із заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД» наведено у таблиці 3.12.

Таблиця 3.12 - Запропонований документ для звірки розрахунків із заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД»

Період	ПБ	Отримано в касу для виплати ЗП	Видано із каси ЗП	Депоновано ЗП	Відхилення

Отже, удосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам за допомогою введення додаткових субрахунків до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» поліпшить обліково-аналітичну систему даних, зміцнить інформаційну безпеку та забезпечить стабільність роботи підприємства.

### 3.3 Шляхи щодо удосконалення внутрішнього контролю нарахування заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД»

На сьогоднішній день праця робітників оцінюється у вигляді заробітної плати, яка відповідає тривалості затраченого ними часу або кількості виготовлення продукції. Важливішими задачами дільниці обліку заробітної плати є підвищення продуктивності робітників, зниження витрат живої праці, механізація трудомістких робіт, поліпшення використання трудових ресурсів, зменшення втрат робочого часу. Один із найважливіших ділянок контроль є перевірка нарахування, утримання та виплата заробітної плати, що дозволяють своєчасно знайти помилки в веденні обліку.

Внутрішній контроль нарахування заробітної плати здійснюється з метою встановлення законності та правильності нарахування заробітної плати за фактично відпрацьований час, відпускних, лікарняних, а також своєчасності відображення в обліку та звітності.

Завдання проведення внутрішнього контролю нарахування заробітної плати, а саме здійснити перевірку правильності: нарахування заробітної плати, нарахування та виплат за листками непрацездатності, нарахування та виплати відпускних за рахунок резерву, утримання ПДФО, нарахування ЄСВ, визначення залишку на кінець.

Тест внутрішнього контролю нарахування заробітної плати подано в таблиці 3.13.

Таблиця 3.13 - Тест внутрішнього контролю нарахування заробітної плати

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	Чи є всі необхідні нормативні документи з оплати праці на підприємстві?				
2	Чи укладений колективний договір?				
3	Чи складено графік відпусток?				

## Продовження таблиці 3.13

1	2	3	4	5	6
4	Чи ведуться відділом кадрів накази про прийняття та звільнення робітників, а також надання відпусток?				
5	Чи автоматизовано в бухгалтерії ведення обліку заробітної плати?				
6	Чи застосовується на підприємстві погодинна оплата праці?				
7	Чи застосовується на підприємстві відрядна оплата праці?				
8	Чи виплачуються премії на підприємстві?				
9	Чи щомісячно ведуться таблиці обліку робочого часу?				
10	Чи застосовуються на підприємстві добровільні утримання заробітної плати за заявою працівника?				
11	Чи заробітна плата виплачується шляхом перерахування на картки робітників?				

У програмі внутрішнього контролю нарахування заробітної плати відображені основні процедури для вирішення встановлених завдань перевірки. Одержавши в процесі попереднього планування дані, приступають до розробки загального плану внутрішнього контролю нарахування заробітної плати (табл. 3.14).

Таблиця 3.14 – Загальний план проведення внутрішнього контролю нарахування заробітної плати

Етап перевірки	Процедури перевірки	Метод перевірки	Термін проведення	Виконавці
1	2	3	4	5
Підготовчий	Знайомство з нормативно-правовою базою, що регламентує порядок нарахування, сплати, ведення обліку нарахування заробітної плати			
Основний	Перевірка правильності нарахування заробітної плати	Документальна: по суті, фактична, арифметична, вибіркова		
	Перевірка правильності нарахування та виплат за листками непрацездатності	Документальна: по суті, фактична, арифметична, вибіркова		



Таблиця 3.15 - Програма внутрішнього контролю 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 правильності нарахування заробітної плати	Перевірка правильності нарахування заробітної плати	А, Б, В, Г	Довідка бухгалтерії, таблиць обліку робочого часу, розрахункова відомість, накази	ЗП-1			
2	Впевнитись у правильності нарахування та виплат за листками непрацездатності	Перевірка правильності нарахування та виплат за листками непрацездатності	А, Б, В, Г	Довідка бухгалтерії, таблиць обліку робочого часу, розрахункова відомість, накази, лікарняні	ЗП-2			
3	Впевнитись у правильності нарахування та виплати відпускних за рахунок резерву	Перевірка правильності нарахування та виплати відпускних за рахунок резерву	А, Б, В, Г	Довідка бухгалтерії, таблиць обліку робочого часу, розрахункова відомість, накази, розрахунок відпустки	ЗП-3			
4	Впевнитись у правильності утримання ПДФО	Перевірка правильності утримання ПДФО	А, Б, В, Г	Довідка бухгалтерії, заява на пільгу, розрахункова відомість, форма 1-ДФ	ЗП-4			



Продовження таблиці 3.15

1	2	3	4	5	6	7	8	9
5	Впевнитись у правильності нарахування ЄСВ	Перевірка правильності нарахування ЄСВ	А, Б, В, Г	Довідка бухгалтерії, табель обліку робочого часу, розрахункова відомість, Звіт	ЗП-5			
6	Впевнитись у правильності визначення залишку на кінець	Перевірка правильності визначення залишку на кінець	А, Б, В, Г, Є	Журнал 3, 5, Головна книга, Баланс	ЗП-6			
Критерії якості перевірки: наявність - А; правдивість – Б; права та зобов’язання – В; повнота – Г; вимірювання – Д; оцінку вартості – Е; подання і розкриття – Є.								

Таблиця 3.18 – Перевірка правильності нарахування та виплати відпускних за рахунок резерву ЗП-3

Період	Категорія робітників	Резерв відпустки		За даними бухгалтерії сума відпускних		За даними перевірки сума відпускних		Причини відхиленн ь
		Нараховано	Витрачено	Нараховано за рахунок резерву	Виплачено робітникам згідно з графіком	Нараховано за рахунок резерву	Виплачено робітникам згідно з графіком	

Таблиця 3.19 – Перевірка правильності утримання ПДФО ЗП-4

Місяць	ПБ	Наявність заяви на ПСП	Оподатковуваний дохід	ПС П	ПДФО за даними підприємства	ПДФО за даними перевірки	Відхилення

Таблиця 3.20 – Перевірка правильності нарахування ЄСВ ЗП-5

Місяць	Категорія персоналу	ФОП	ЄСВ за даними підприємства		ЄСВ за даними перевірки		Відхилення	
			22%	8,41%	22%	8,41%	22%	8,41%

Таблиця 3.21 – Перевірка правильності визначення залишку на кінець ЗП-6

Показник	На початок періоду		Обороти за місяць		На кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Рахунок 66						
Журнал 5						
Головна книга						
Баланс						

У роботі удосконалено методичні підходи до внутрішнього контролю нарахування заробітної плати для підвищення економічної безпеки підприємства, яка на відміну від існуючих включає: анкету, загальний план

перевірки, програму перевірки, робочі документи. Запропоновані методичні підходи до проведення внутрішнього контролю нарахування заробітної плати надасть змогу охопити всі аспекти нарахування заробітної плати, нарахування та виплат за листками непрацездатності, нарахування та виплати відпускних за рахунок резерву, утримання ПДФО, нарахування ЄСВ, визначення залишку на кінець. Це надасть можливість вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити економічну безпеку підприємства.

Отже, на підприємстві був проведено контроль нарахування заробітної плати. Документами надання для перевірки є первинні документи з обліку нарахування заробітної плати, реєстри бухгалтерського обліку та фінансова звітність. 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.

Для удосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам пропонуємо додаткові субрахунки до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»: 661 «Розрахунки за заробітною платою», який уточнімо субрахунками: 1) 6611 «Розрахунки за основною заробітною платою», а саме: 66111 «Розрахунки за тарифною ставкою, посадовим окладом» та 66112 «Розрахунки за оплатою праці за час перебування у відрядженні»; 2) 6612 «Розрахунки за додатковою заробітною платою», а саме: 66121 «Розрахунки за премією», 66122 «Розрахунки за оплатою роботи в надурочний час, святкові та неробочі дні», 66123 «Розрахунки за індексацією заробітної

плати», 66124 «Розрахунки за відпусткою за поточний місяць», 66125 «Розрахунки за відпусткою за наступний період», 66126 «Розрахунки за іншими нарахуваннями за невідпрацьований час»; 3) 6613 «Розрахунки за іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами», а саме: 66131 «Розрахунки за винагородами та заохоченнями, що мають одноразовий характер» та 66132 «Розрахунки за матеріальною допомогою, що має систематичний характер»; 4) 6614 «Розрахунки за іншими виплатами, що не належать до фонду оплати праці», а саме: 66141 «Розрахунки за оплату перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства» та 66142 «Розрахунки за витратами на відрядження». Запропонований форма документа для звірки розрахунків із заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД». Це поліпшить обліково-аналітичну систему даних, зміцнить інформаційну безпеку та забезпечить стабільність роботи підприємства.

У роботі удосконалено методичні підходи до внутрішнього контролю нарахування заробітної плати для підвищення економічної безпеки підприємства, яка на відміну від існуючих включає: анкету, загальний план перевірки, програму перевірки, робочі документи. Запропоновані методичні підходи до проведення внутрішнього контролю нарахування заробітної плати надасть змогу охопити всі аспекти нарахування заробітної плати, нарахування та виплат за листками непрацездатності, нарахування та виплати відпускних за рахунок резерву, утримання ПДФО, нарахування ЄСВ, визначення залишку на кінець. Це надасть можливість вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити економічну безпеку підприємства.

## ВИСНОВКИ

1. П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та 16 «Витрати» визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та формування інформації про витрати підприємства, зокрема витрати на оплату праці. Види виплат працівникам підприємства згідно із П(С)БО 26 «Виплати працівникам» є: поточні виплати працівникам, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, інші виплати працівникам. За видами заробітна плата поділяється на основну, додаткову та інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До складу елементу витрат «Витрати на оплату праці» включається заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

Підставою для нарахування заробітної плати є таблиць обліку робочого часу (при погодинній оплаті праці) та первинні документи (при відрядній оплаті праці). 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. До кадрової документації відносяться також такі документи: особова картка, особова справа, особовий листок з обліку кадрів, штатно-посадова книга, алфавітна книга, алфавітні картки тощо. 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). Аналітичний облік ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань. Облік заробітної плати ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Синтетичний облік оплати праці ведеться у журналі 5 і 5А, де відображено нараховану заробітну плату та пов'язані з нею

суми відрахувань на соціальні заходи та забезпечення майбутніх витрат. У кінці місяця кредитовий оборот із журналу переносять до Головної книги.

Метою проведення перевірки розрахунків з оплати праці є формування думки про достовірність фінансової звітності на підприємстві та коментувань цієї звітності в області розрахунків з персоналом з оплати праці, а також відповідності проведення даних операцій згідно з законодавством України. Об'єктами контролю розрахунків з оплати праці є розрахунки за заробітною платою (перевірка інформації, що акумулюється на бухгалтерському рахунку 66), розрахунки з податку на доходи фізичних осіб та за страхуванням (рахунки 64, 65), витрати з оплати праці та відрахувань на соціальні заходи (рахунки відповідних витрат, а саме 23, 91, 92, 93, 94).

2. Підставою для призначення допомоги по тимчасовій непрацездатності є виданий у встановленому порядку листок непрацездатності, а у разі роботи за сумісництвом - копія листка непрацездатності, засвідчена підписом керівника і печаткою за основним місцем роботи. Для виплати допомоги в Україні застосовується єдиний розрахунок середньоденного заробітку, незалежно від того, виданий лікарняний лист по захворюванню або у зв'язку з вагітністю та пологами. Середньоденний заробіток розраховується, виходячи з нарахованої за останні 12 місяців заробітної плати або доходів, які оподатковуються ЄСВ або страховими внесками, розподілом сумарних нарахувань на загальне число календарних днів трудової зайнятості в розрахунковому періоді. ЄСВ нараховується на суму оплати перших 5-ти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів роботодавця, і допомоги по тимчасовій непрацездатності. На ці суми ЄСВ нараховується за ставкою 22%, для підприємств, установ й організацій, ФОП, у яких працюють особи з інвалідністю, — 8,41%.

3. Аналіз основних-фінансових показників діяльності ТОВ «Термо, ЛТД» доводить, що у 2018 р. чистий дохід (виручка) від реалізації продукції

(товарів, робіт, послуг) зменшився на 448047 тис. грн. (або на 13,89%) відповідно зменшилась і собівартість на 421265 тис. грн. (або на 13,3%).

Разом з тим в звітному періоді отримано валовий прибуток у сумі 30134 тис. грн. Фінансові результати від операційної та від звичайної діяльності мають негативне значення протягом двох останніх періодів. Загальний чистий збиток за рік становить 52569 тис. грн., що на 499026 тис. грн. більше, ніж у 2017р.

Валюта балансу збільшилась на 10467761 тис. грн. за рахунок приросту необоротних (на 218806 тис. грн.) та оборотних (на 548955 тис. грн.) активів, власного (на 240394 тис. грн.) та залученого (на 10227367 тис. грн.) капіталу.

Аналіз динаміки структури активу і пасиву показав, що: необоротні активи займають 58% в активах підприємства; частка оборотних активів зменшилась на 41,99% (зокрема в оборотних активах запаси займають 9,59%, дебіторська заборгованість – 29,03%, грошові кошти – 0,9%); необоротні активи та групи вибуття відсутні; частка власного капіталу на кінець звітного періоду зменшилась і займає 54,27% у загальній вартості майна; поточні зобов'язання займають 36,70% у пасивах балансу; довгострокові зобов'язання залишились на рівні 9,21%; короткострокові кредити відсутні;

Виходячи з показника платоспроможності (автономії), можна сказати, що власний капітал у загальних пасивах на кінець 2018 року складає 59,00%. На кінець звітного періоду всі кредити та зобов'язання підприємства склали 84,00% від власного капіталу, що говорить про зростання фінансової незалежності підприємства від кредиторів. Забезпечення власними коштами збільшилось на і складає 14. Коефіцієнт маневреності власного капіталу зріс і має значення 0,10.

За результатами аналізу баланс відносно ліквідний, не виконуються дві із чотирьох умов.. Дефіцит найбільш ліквідних активів складає 591429 тис. грн. На дату балансу вартість робочого капіталу дорівнює: (-591429) +

$519153 + 10339 = -61937$  тис. грн., що говорить про нестабільність фінансової надійності та не забезпечує подальшу безперервну діяльність підприємства.

Коефіцієнт автономії показує, що власний капітал у пасивах підприємства займає 55%. Протягом року показник зріс на 1%. На одиницю власного капіталу припадає 0,54 одиниці сукупних джерел, про що свідчить коефіцієнт фінансової залежності, який протягом року зменшився на 0,1 позицій. Коефіцієнт маневреності власного капіталу характеризує частку власних оборотних активів у власному капіталі. Показник не перевищує нормативне значення і має негативну тенденцію до зменшення протягом звітного періоду. Забезпеченість власними оборотними засобами зросла на 0,02. Показник досягнув нормативного значення та має позитивну тенденцію до зростання. Забезпеченість власними оборотними засобами зросла на 0,02, але все ще має від'ємне значення. Коефіцієнти співвідношення реальних активів і вартості майна, довгострокових зобов'язань та співвідношення необоротних і власних коштів нижчі нормативних значень.

Середня кількість оборотів всіх активів складає 3,98 обороти на рік. Строки погашення кредиторської та дебіторської заборгованості знаходяться за межами норми. Керівництву рекомендується покращувати політику по розрахунках з контрагентами. Ефективність використання основних фондів складає 4,07 грн. чистого доходу на 1 грн. виробничих фондів, що використовуються.

У звітному періоді товариство отримало збиток у сумі 52569 тис. грн. На 1 грн. активів підприємство отримало 0,0196 грн. збитку, що на 0,418 менше ніж у попередньому періоді. Рентабельність власного капіталу знизилась з (-4,00%) до (-5,83%). Загалом спостерігається тенденція до покращення показників рентабельності.

Відповідно до проведеного аналізу розрахованих фінансових показників можна сказати, що підприємство нерентабельне, фінансово не стійке та не платоспроможне. Аналіз динаміки загального рівня фінансового стану за досліджений період показує низький рівень платоспроможності,



фінансової стійкості, ділової активності, що не забезпечує умови подальшої безперервної господарської діяльності та отримання економічних вигід в майбутньому.

4. На підприємстві був проведено контроль нарахування заробітної плати. Документами надання для перевірки є первинні документи з обліку нарахування заробітної плати, реєстри бухгалтерського обліку та фінансова звітність. 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 составі.

5. Для удосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам пропонуємо додаткові субрахунки до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»: 661 «Розрахунки за заробітною платою», який уточнімо субрахунками: 1) 6611 «Розрахунки за основною заробітною платою», а саме: 66111 «Розрахунки за тарифною ставкою, посадовим окладом» та 66112 «Розрахунки за оплатою праці за час перебування у відрядженні»; 2) 6612 «Розрахунки за додатковою заробітною платою», а саме: 66121 «Розрахунки за премією», 66122 «Розрахунки за оплатою роботи в надурочний час, святкові та неробочі дні», 66123 «Розрахунки за індексацією заробітної плати», 66124 «Розрахунки за відпусткою за поточний місяць», 66125 «Розрахунки за відпусткою за наступний період», 66126 «Розрахунки за іншими нарахуваннями за невідпрацьований час»; 3) 6613 «Розрахунки за іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами», а саме: 66131 «Розрахунки за винагородами та заохоченнями, що мають одноразовий характер» та 66132 «Розрахунки за матеріальною допомогою, що має

систематичний характер»; 4) 6614 «Розрахунки за іншими виплатами, що не належать до фонду оплати праці», а саме: 66141 «Розрахунки за оплату перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства» та 66142 «Розрахунки за витратами на відрядження». Запропонований форма документа для звірки розрахунків із заробітної плати на ТОВ «Термо, ЛТД». Це поліпшить обліково-аналітичну систему даних, зміцнить інформаційну безпеку та забезпечить стабільність роботи підприємства.

У роботі удосконалено методичні підходи до внутрішнього контролю нарахування заробітної плати для підвищення економічної безпеки підприємства, яка на відміну від існуючих включає: анкету, загальний план перевірки, програму перевірки, робочі документи. Запропоновані методичні підходи до проведення внутрішнього контролю нарахування заробітної плати надасть змогу охопити всі аспекти нарахування заробітної плати, нарахування та виплат за листками непрацездатності, нарахування та виплати відпускних за рахунок резерву, утримання ПДФО, нарахування ЄСВ, визначення залишку на кінець. Це надасть можливість вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити економічну безпеку підприємства.

## 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. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства Затверджені наказом Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635. URL: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article7art\\_id=382876&cat\\_id](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article7art_id=382876&cat_id)
9. Міжнародний стандарт аудиту 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту». URL: <http://www.apu.com.ua/msa>.

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: [www.minfin.gov.ua/document/92431/МСБО\\_19.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92431/МСБО_19.pdf)
11. 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](https://www.apu.net.ua/attachments/artide/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf).
12. 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>
13. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page20>.
14. 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>
15. 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>
16. 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>
17. Порядок здійснення державного контролю за додержанням законодавства про працю : Постанова Кабінету Міністрів України від 26 квітня 2017 р. № 295 / Кабінет Міністрів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/295-2017> (дата звернення: 27.12.2018).
18. Порядок «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» № 100 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF>

19. Про держаний бюджет на 2019 рік : Закон України від 23 листопада 2018 р. № 2629-VIN / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-viii> (дата звернення: 27.12.2018).
20. 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](https://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakderjkomstat_489/nnakderjkomstat_489.html)
21. 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.
22. 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.
23. 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>.
24. Балан А.А. Внутрішній аудит розрахунків з оплати праці на малому підприємстві. *ECONOMICS: time realities*. 2018. № 1 (35). С. 19-25.
25. Баранов О. Міклуха С. Удосконалення системи аудиту оплати праці: проблеми та шляхи вирішення. *Довідник економіста*. 2009. №10. С. 50-55.
26. Безбатько О., Манакіна В. Удосконалення системи оплати праці: проблеми та шляхи вирішення. *Довідник економіста*. 2007. №12. С. 70-74.
27. Белова Н., Бобро А. *Справжній бух облік*. Харків: Фактор, 2005. 1072 с.

28. 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](https://pidruchniki.com/1584072058168/pravo/trudove_pravo_ukrayini).
29. Бутинець Ф.Ф. Аудит. Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. Житомир: ПП "Рута", 2009. 672 с.
30. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. Житомир: Рута, 2009. 912 с.
31. Бутинець Ф.Ф., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та в світі: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2003. 408 с.
32. 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.
33. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. пр. Вип. 2(11). Київ: Рута, 2013. 463 с.
34. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології : монографія / за заг. ред. Ф. Ф. Бутинця. Київ., 2013. 606 с.
35. 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.
36. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2001. 224 с.
37. Військовий збір URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkov-i-zmim-2015/podatkov-i-zmim-dlya-fizichmh-osib/viyskoviy-zbir/>.
38. Виноградова М.О., Жидєєва Л.І. Аудит: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2014. 654 с.
39. Внутрішньогосподарський контроль - запорука ефективної діяльності підприємств. *Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Наука і освіта 2005»*, (Дніпропетровськ, 2005 р.). Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005. 83 [2] с.

40. 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.
41. 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.
42. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: ЦНЛ, 2007. 480 с.
43. 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.).
44. Горицька Н. Виплата заробітної плати: строки і відповідальність. Заробітна плата. 2006. № 3. С. 18-24.
45. 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.
46. Грішнова О.А. Економіка праці та соціально-трудові відносини: підручник. Київ: Знання, 2011. 390 с.
47. Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2014. 496 с.
48. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. вид. 2-ге. Київ: Знання, 2001. 363 с. (Вища освіта ХХІ століття)
49. Договори ЦПХ з фізичними особами (Для підприємців I-III груп і юридичних осіб III групи) URL: <https://help.smcs.com.ua/uk/reader/articles/read/10176/dohovory-tspkh-z-fizychnymy-osobamy>.
50. Дубицький Д.П., Шепель К.Ю. Інформаційно-довідкове забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2019. № 33. С. 220-224.

51. Економічний словник-довідник / за ред. С.В. Мочерного. Київ: Феміна, 1995. 368 с.
52. Єсінова Н.І. Економіка праці та соціально-трудові відносини: навч. Посібник. Київ: Кондор, 2004. 432 с.
53. Загородній В. Г., Мних Є. В., Рудницький В. С. Облік, аналіз та аудит : навч. посіб. Київ: Кондор, 2009. 618 с.
54. 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.
55. Ляш О. І., Дошак М.В. Соціально-економічні засади оплати праці в Україні та за її межами. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2007. Вип. 17. Ч. 4. С. 165–168.
56. Інваліди на підприємстві. Трудові відносини з інвалідом URL: [http://yaremche.org/files/filez/invalidi\\_na\\_pidpriiemstvi\\_trudovi\\_vidnosini\\_z\\_invalidom\\_.pdf](http://yaremche.org/files/filez/invalidi_na_pidpriiemstvi_trudovi_vidnosini_z_invalidom_.pdf).
57. Кадрове діловодство на допомогу бухгалтеру: збірник систематизованого законодавства / уклад; засн. ЗАТ "ХК "Бліц-Інформ". Київ: Бліц-Інформ, 2010, Вип. 7. 192 с.
58. Калина А.В. Облік та аналіз заробітної плати на підприємстві. Формування ринкових відносин в Україні. 2005. № 2. С. 61-64.
59. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. Київ: Ельга-Центр, 2002. 360 с.
60. 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.



- 61.Кемарська Л.Г., Лобас І.С. Вдосконалення оплати праці та її обліку на вітчизняних підприємствах. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. Випуск 20. С. 514-521.
- 62.Кесарчук Г.С. Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2013. Випуск 4 (41). С. 240-246.
- 63.Кім Г.С., Сопко Ю.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2009. 480 с.
64. Козуб І. Умова про оплату праці як одна з умов трудового договору. *Підприємництво, господарство і право*. 2013. № 3. С. 59–63.
- 65.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](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)
- 66.Контроль і ревізія : підруч. для студ. навч. закл. спец. "Облік і аудит" / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. Житомир : ЖІТІ, 2000. 512 с.
- 67.Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монографія / Є. В. Мних, С. В. Бардаш, О. А. Шевчук та ін. ; за ред. Є. М. Мниха. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. 452 с.
68. Корнева Л.В., Меліхова Т. О. Удосконалення методичних підходів до внутрішнього контролю нарахування заробітної плати для підвищення економічної безпеки підприємства. *Агросвіт*. 2020. №1. <http://www.agrosvit.info>.
- 69.Корнева Л.В., Меліхова Т.О. Удосконалення обліку нарахування заробітної плати. *Освіта як чинник формування креативних компетентностей в умовах цифрового суспільства*: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (27-28 листопада

- 2019р.) / Ред.-упорядник д. філософ. н., професор Воронкова В.Г. Запоріжжя: ІІ ЗНУ. 2019. С.96-98.
70. Костюк В. Порядок виплати заробітної плати. Довідник кадровика. 2003. № 4. С. 18-20.
71. Крищенко К. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці Україна: аспекти праці. 2007. №6. С. 9-16.
72. Крищенко К. Нарахування лікарняних відповідно порядку № 1266: аспекти праці. 2017. №3. С. 12-24.
73. 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>.
74. Кузьменко К.Ю. Аудит розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Технології та дизайн*. 2016. № 1(18). С. 1-7.
75. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. - К.: Центр учбової літератури, 2010. 568 с.
76. Кулішов В. В. Мікроекономіка: Основи теорії і практикум: навчальний посібник. Львів : Магнолія плюс, 2004. 332 с.
77. Кундря-Висоцька О.П. Організація обліку: навч. посіб. Київ: Алерта, 2007. 223 с.
78. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посіб. Київ: 2004. 476 с.
79. Лень В.С., Штупун М.П. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. № 2(2). 2015. С. 266-274.
80. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ.: 2003. с. 308-315.
81. 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>.

- 82.Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М.. Організація і методика аудиту: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА на пряму підготовки 8.030509 «Облік та аудит» денної та заочної форм навчання. Запоріжжя: ЗДІА, 2014. 288 с.
83. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Фінансовий облік 2. ЗДІА. Запоріжжя : ЗДІА, 2014. 288 с.
84. Максимова В. Ф. Ефект удосконалення обліку та контролю для позитивної динаміки розвитку і економічної стабільності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 9. С. 23-27.
- 85.Мандибура В.О., Тимофєєв В.О. Аналіз економічних та правових методів регулювання мінімальної заробітної плати. Київ: Парламентське видавництво, 1997. 86 с.
- 86.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.
- 87.Матвієнко В.П., Фурман В.М., Калюга Є.В. та ін. Практикум з фахових дисциплін спеціальності 8. 03050901 «Облік і аудит». К.: ЦУЛ, 2015. 200 с. URL:[https://pidruchniki.com/67811/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/praktikum\\_z\\_oblik\\_i\\_audit](https://pidruchniki.com/67811/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/praktikum_z_oblik_i_audit).
- 88.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.
- 89.Методика аудиту розрахунків з оплати праці. URL:[https://pidruchniki.com/1961092642198/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/metodika\\_auditu\\_rozrahunkiv\\_oplati\\_pratsi](https://pidruchniki.com/1961092642198/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/metodika_auditu_rozrahunkiv_oplati_pratsi).
- 90.Миронова Ю.Ю., Панасенко В.А. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. URL: [http://77.121.11.9/bitstream/PolNTU/569/3/стаття\\_Миронова\\_Ю.Ю.\\_Панасенко\\_В.А.\\_2016.PDF](http://77.121.11.9/bitstream/PolNTU/569/3/стаття_Миронова_Ю.Ю._Панасенко_В.А._2016.PDF)

91. Михайленко О. В. Економічна сутність та аналіз заробітної плати. Агросвіт. 2010. № 2. С. 46–49.
92. Михайленко Ю.О. Організація обліку і контролю розрахунків за заробітною платою. *Молодий вчений*. № 2(42). 2017. С. 287-293.
93. 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.
94. 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.
95. Мудрик М.В. Первинний та зведений облік праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах. *Матеріали міжнародних наукових практичних конференцій* с. 42-45
96. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 224 с.
97. Облік, аналіз і аудит : навч. посіб. / Т. М. Серікова, В. Д. Понікаров, Є. П. Кожанова, І. П. Отенко. Харків: ІНЖЕК, 2003. 380 с.
98. Овсюк Н. Документальне забезпечення контролю витрат на оплату праці. *Вісник КНТЕУ*. 2014. № 5. С. 23-33.
99. Овсюк Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці в контексті застосування вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. URL: [fkd.org.ua/article/download/28580/25554](http://fkd.org.ua/article/download/28580/25554)
100. Оляднічук Н.В. Облік оплати праці та її оподаткування. Уманський національний університет садівництва. URL: <http://www.lib.udau.edu.ua/bitstream/123456789/3379.PDF>
101. Онищенко Т. Оплата праці: податковий та бухгалтерський облік . 6-те вид., перероб. і доп. Харків: Фактор, 2008. 528 с.
102. 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
103. Островерха РЕ. Організація обліку: навч. по-сіб.; 2-е вид., перероб. та доп. К.: Центр учбової літератури, 2012. 568 с.
104. Очеретько Л.М., Багрій К.О. Удосконалення обліку витрат на оплату праці. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 23. С. 67-71.
105. Пантелійчук Л. Про особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку рахунків за виплатами працівникам. *Праця і зарплата*. 2008. № 9. С. 17-21.
106. Пирожок О.С. Особливості проведення аудиту розрахунків з оплати праці. *Наука та економіка*. 2016. № 1(41). С. 23-27.
107. Податки із заробітної плати. Податки та бухгалтерський облік. 2016. № 50. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/mbu/2016/june/issue-50/article-18967.html>.
108. Потриваєва Н.В., Савченко І.В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект. *Економічний форум*. 2014. № 1. С. 93–98.
109. Потьомкін Л. Сучасні тенденції організації заробітної плати в промисловості України. *Україна: аспекти праці*. 2003. № 7. С. 20-25.
110. 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.
111. 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.
112. Радіонова Н.Й. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. *Міжнародний науковий журнал*. 2016. № 11(21). С. 104-106.

113. Рогов К. Удосконалення організаційно-економічного механізму аудиту оплати праці. Україна: аспекти праці. 2009. № 3. С. 12-15.
114. Рожнов В. Організаційно-нормативні документи підприємства. Заробітна плата. 2006. № 1. -С. 9-14 ; №2. С. 18-21.
115. 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>
116. Рябчук О.Г., Коротаєва І.Р. Особливості та проблеми аудиту розрахунків з оплати праці. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2018. № 4 (62). С. 123-130.
117. Саух І.В. Документальне забезпечення розрахунків з оплати праці. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Випуск 1(19). С. 311-319.
118. 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.
119. 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>.
120. Сердюк В.Н. Бухгалтерський учет: учеб. пособ.. 9-е изд., имз. и доп. Донецк: ДонНУ, 2009. -595 с.
121. Синько Н. Мінімальна заробітна плата. Заробітна плата. 2006. №2.- С. 22-25.
122. Сліпачук О. Графік документообігу з обліку праці та заробітної плати. Заробітна плата. 2007. № 7. С. 28.
123. 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](https://kneu.edu.ua/userfiles/d26.006.06/2015/dis_Smetanko.pdf).

124. Соломонов С. Системи преміювання: за категоріями робітників / С. Соломонов. Довідник економіста. 2007. № 12. С. 75-78.
125. Соломченко Д. Організація обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Вісник Київського інституту бізнесу та технологій*. - 2004. - №1. - С. 46-50.
126. 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.
127. Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой: учебник. Москва: ИНФРА-М, 2000. 556 с. (Серия «Высшее образование»).
128. 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.
129. Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку: монографія Київ: А.С.К., 2001. 348 с.
130. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посібник. Київ: Знання Прес, 2002.
131. Філіппова С.В., Ананська М.О. Вибір системи оподаткування та організація податкового обліку суб'єктами малого підприємництва - юридичними особами на засадах альтернативності: монографія. Донецьк: Вид-во «Ноулідж» (Донецьке відділення), 2013. 120 с.
132. Хома Д.М. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці в умовах економічної кризи. *Науково виробничий журнал*. 2010. № 3. С. 222–227.
133. Чацкіс Ю.Д. Гейер Е.Є., Наумчук О.А. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 564с.