

ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ ТА МЕНЕДЖМЕНТУ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ

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

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)
(рівень вищої освіти)

на тему Формування системи обліку оподаткування
та аудит заробітної плати на об'єкт "ТНЗ"

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0719-017-3
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

освітньої програми Оподаткування
(код і назва освітньої програми)

спеціалізації _____
(код і назва спеціалізації)

І.В. Сидоренко
(ініціали та прізвище)

Керівник с.е.н. доцент Лодомашальська І.В.
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент доцент кафедри економіки КПУ Кугераба
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Бурменська Р.В.		
2	Бурменська Р.В.		
3	Бурменська Р.В.		

7. Дата видачі завдання 28.05.2020

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

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

Студент

(підпис)Р.В. Бурменська
(ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проекту)

(підпис)Р.В. Бурменська
(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер

(підпис)Л.К. Феодосов
(ініціали та прізвище)

АНОТАЦІЯ

Піддубня Я.В. Формування системи обліку, оподаткування та аудит заробітної плати на ПП «УНІО».

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

Розглянуто облікову категорію «заробітна плата» та досліджено методологічні основи формування системи обліку, оподаткування та аудиту заробітної плати. Розглянуто загальну характеристику ПП «УНІО» та досліджено формування системи обліку, оподаткування заробітної плати на ПП «УНІО», виконано фінансовий аналіз ПП «УНІО». Проведено аудит заробітної плати ПП «УНІО» та розроблено пропозиції щодо удосконалення обліку, оподаткування та аудиту заробітної плати ПП «УНІО».

Ключові слова: ЗАРОБІТНА ПЛАТА, БАЛАНС, ПАСИВ, ОПОДАТКУВАННЯ, АУДИТ, СИСТЕМА ОБЛІКУ, ЄДИНИЙ СОЦІАЛЬНИЙ ВНЕСОК, РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА, ПРОГРАМА АУДИТУ

ABSTRACT

Piddubnia Y. Formation of the system of accounting, taxation and audit of wages at PE «UNIO».

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

The accounting category «wages» is considered and the methodological bases of formation of the system of accounting, taxation and audit of wages are investigated. The general characteristics of PE «UNIO» are considered and the

formation of the system of accounting, taxation of wages on PE «UNIO» is investigated, the financial analysis of PE «UNIO» is performed. An audit of the salary of PE «UNIO» was conducted and proposals were developed to improve the accounting and audit of the salary of PE «UNIO».

Keywords: SALARY, BALANCE SHEET, LIABILITIES, TAXATION, AUDIT, ACCOUNTING SYSTEM, SINGLE SOCIAL CONTRIBUTION, AUDITOR'S WORKING DOCUMENTS, PROGRAM

АННОТАЦИЯ

Поддубная Я.В. Формирование системы учета, налогообложения и аудит заработной платы на ООО «УНИО».

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

Рассмотрена учетная категория «заработная плата» и исследованы методологические основы формирования системы учета, налогообложения и аудита заработной платы. Рассмотрена общая характеристика ООО «УНИО» и исследовано формирование системы учета, налогообложения заработной платы на ООО «УНИО», выполнен финансовый анализ ООО «УНИО». Проведен аудит заработной платы ООО «УНИО» и разработаны предложения по совершенствованию учета, налогообложения и аудита заработной платы ООО «УНИО».

Ключевые слова: ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА, БАЛАНС, ПАССИВ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, АУДИТ, СИСТЕМА УЧЕТА, ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ ВЗНОС, РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТОРА, ПРОГРАММА АУДИТА

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1 ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АУДИТУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ	12
1.1 Нормативно-законодавча база з обліку заробітної плати	12
1.2 Методика формування системи обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві.....	21
1.3 Методика аудиту заробітної плати на підприємстві	45
2 ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ПП «УНІО».....	56
2.1 Загальна характеристика ПП «УНІО»	56
2.2 Формування системи обліку та оподаткування заробітної плати на ПП «УНІО».....	58
2.3 Фінансовий аналіз ПП «УНІО».....	74
3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АУДИТУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПП «УНІО».....	87
3.1 Аудит заробітної плати на ПП «УНІО».....	87
3.2 Удосконалення обліку та оподаткування заробітної плати на ПП «УНІО».....	102
3.3 Удосконалення аудиту заробітної плати на ПП «УНІО».....	111
ВИСНОВКИ.....	125
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	131
ДОДАТОК А - Фінансова звітність ПП «УНІО» за 2017 – 2019 роки.....	138

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Заробітна плата є основним джерелом доходу працівників будь-якого підприємства. Заробітна плата – це вагома стаття витрат, яка відіграє важливу роль у формуванні собівартості продукції та відповідно впливає на визначення фінансових результатів підприємства. Тому й облік заробітної плати є одним із основних об'єктів бухгалтерського обліку. Облік операцій по заробітній платі є складною ділянкою облікового процесу, який потребує достовірного документального відображення відпрацьованого часу, виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг та їх оплати.

Утримання із заробітної плати податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військового збору зменшують розмір заробітної плати кожного працівника, а нарахування на Фонд оплати праці єдиного соціального внеску (ЄСВ) збільшують витрати підприємства. У випадку виявлення порушення державною фіскальною службою в нарахуванні, сплаті, веденні обліку та складанні звітності податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску на підприємства накладаються фінансові санкції та адміністративний штраф. Тому система обліку та аудиту повинні бути побудовані таким чином, щоб своєчасно попереджати ці помилки.

Сучасні вимоги щодо забезпечення управлінського персоналу інформацією про витрати на оплату праці вимагають удосконалення документування операцій щодо заробітної плати, що повинно позначитися на прийнятті ефективних управлінських рішень щодо управління витратами.

Документальне забезпечення узагальнення облікової інформації є проблемним питанням в сучасних умовах роботи підприємств, яке потребує вирішення. Питання обліку заробітної плати виникають у суб'єктів господарювання і тоді, коли вони тільки розпочинають свою діяльність, та під час ведення бізнесу. Рекомендації щодо удосконалення обліку заробітної плати необхідні суб'єктам господарювання, а їх відсутність впливає на

ефективність обліку.

Встановлення достовірності інформації, відображеної у фінансовій звітності, обліку та первинних документах з питань дотримання законодавства та порядку розрахунків з оплати праці, а також загальну оцінку діючої системи формування інформації щодо оплати праці, її відповідність законодавчим і нормативним актам на підприємстві можна отримати за результатами аудиту. Аудит розрахунків з оплати праці, як правило, займає значну частину аудиторської перевірки, оскільки ця ділянка обліку досить специфічна та вимагає від аудиторів особливої уваги і зосередженості. Однак слід відзначити, що відсутній єдиний підхід до організації та методики аудиту, а саме: фахівцями пропонується розглядати аудит розрахунків з оплати праці як перелік питань, які необхідно дослідити. Недоліком при цьому є відсутність системного підходу до проведення аудиту розрахунків з оплати праці, що призводить до неможливості розглядати цей процес комплексно, відповідно до чітко визначеної мети та завдань аудиту.

Проблемні питання обліку та проведення аудиту заробітної плати, пов'язані з відсутністю методологічного забезпечення цього процесу. Особлива проблема пов'язана з документальним забезпеченням обліку та проведення аудиту, з узагальненням результатів аудиторської перевірки.

Облік, оподаткування та аудит заробітної плати є актуальною темою наукових досліджень багатьох вчених, серед яких: Бутинець Ф.Ф., Кулаковська Л.П., Ткаченко Н.М., Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подмешальська Ю.В., Загородній А.Г., Суліменко Л.А., Жогова О.Б., Артюх О.В., Островерха Р.Е. Автори досліджень розглядають окремі проблемні питання обліку, оподаткування та аудиту заробітної плати та вносять пропозиції, щодо їх вирішення, але не створюють умови для узагальнення результатів досліджень та розробки єдиних підходів до організації обліку та методології проведення аудиту заробітної плати. Актуальні питання цього напрямку потребують подальших досліджень і дискусій для визначення їх оптимального вирішення.

Мета роботи – дослідити формування системи обліку, оподаткування та аудит заробітної плати на підприємстві та розробити пропозиції щодо їх удосконалення на ПП «УНІО».

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

- розглянути сутність категорії «заробітна плата»;
- дослідити методологічні засади формування системи обліку, оподаткування та аудиту заробітної плати;
- розглянути загальну характеристику ПП «УНІО»;
- вивчити формування системи обліку, оподаткування заробітної плати на ПП «УНІО»;
- виконати аналіз діяльності ПП «УНІО»;
- провести аудит заробітної плати на ПП «УНІО»;
- розробити пропозиції щодо удосконалення обліку, оподаткування та аудиту заробітної плати на ПП «УНІО».

Об'єктом дослідження є процес формування системи обліку, оподаткування та аудиту заробітної плати на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні основи формування системи обліку, оподаткування та аудиту заробітної плати на підприємстві.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту Інженерного навчально-наукового інституту Запорізького національного університету «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством» (15-ДВ/20). Автором запропоновано вдосконалення обліку, оподаткування та аудиту заробітної плати на ПП «УНІО».

Методи дослідження. Метод наукової абстракції, прийоми дедукції та індукції, аналіз і синтез, метод проектування. У процесі виконання роботи використано методи групування (типологічний та аналітичний), порівняння, балансовий метод, абсолютних, середніх та відносних величин, прийоми

елімінування (для виявлення впливу певних факторів на динаміку окремих показників фінансової звітності), графічні методи.

Інформаційною базою роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, первинні документи та форми фінансової звітності ПП «УНІО».

Наукова новизна отриманих результатів полягає в:

- удосконаленні обліку доходів заробітної плати шляхом впровадження: форми довідки-розрахунку для виплати заробітної плати за першу половину місяця, розрахункової відомість розрахунків за виплатами працівникам, відомості узагальнення інформації про фактичні витрати на додаткову заробітну плату, відомості узагальнення інформації обліку допомоги з тимчасової непрацездатності, що надасть змогу покращити облік зарплати на ПП «УНІО» та забезпечить підвищення інформативної функції обліку для посилення контролю та аналізу витрат на заробітну плату;

– удосконаленні аудиту заробітної плати шляхом розробки та впровадження: анкети, загального плану аудиту, програми аудиту, робочих документів аудитора, що надасть змогу підвищити якість та ефективність перевірки.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості використання в практичній діяльності суб'єктами господарювання запропонованих відомостей як одного з важелів вирішення проблемних питань аналітичного обліку заробітної плати, документального забезпечення. Використання запропонованих аудиторських документів дозволить оптимізувати процес планування та виконання аудиту заробітної плати. Використання запропонованої форми узагальнення результатів аудиторської перевірки обліку заробітної плати дозволить проаналізувати якість перевірки та скоординувати дії аудитора на майбутнє (довідка про впровадження № 30 від 30.11.2020 року).

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на конференції студентів, аспірантів і молодих вчених «Молода наука – 2020» (ЗНУ, м. Запоріжжя, 2020 р).

Публікації. За результатами дослідження подана до друку наукова стаття: Піддубня Я.В., Подмешальська Ю.В. Удосконалення обліку та аудит заробітної плати на підприємстві. Економіка та держава. 2020. № 12 (подана до друку).

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на 143 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 13 рисунків, 48 таблиць. Робота містить 1 додаток. Список використаних джерел складається із 75 найменувань.

1 ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АУДИТУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

1.1 Нормативно-законодавча база з обліку заробітної плати

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій та погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [16].

П(С)БО 11 «Зобов'язання» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності. З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

- поточні – це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу;

- довгострокові – всі зобов'язання, які не є поточними;

- непередбачені зобов'язання [75, с. 162].

Поточні зобов'язання підприємства включають наступні складові:

- короткострокові кредити банків;

- поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, за товари, роботи, послуги, за розрахунками з бюджетом, у тому числі з податку на прибуток, за розрахунками страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками із внутрішніх розрахунків;

- короткострокові векселі видані;

- поточні забезпечення;

- інші поточні зобов'язання [75, с. 167].

Однією з основних складових поточних зобов'язань підприємства є поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці.

Більшість сучасних авторів наголошують на складності та багатогранності сутності поняття «заробітна плата», тому аналізують її з різних позицій. В таблиці 1.1 узагальнено найпоширеніші трактування сутності заробітної плати.

Таблиця 1.1 – Трактування сутності заробітної плати за різними підходами [67, с. 17]

Підхід або певна позиція	Сутність поняття «заробітна плата»
З позицій економіки праці та права	Заробітна плата – це винагорода або заробіток, обчислений у грошовому виразі, який за трудовим договором роботодавець сплачує працівникові за роботу, яку виконано або має бути виконано
З позицій економічної теорії	Заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості. В цьому розумінні доречнішим є поняття «оплата праці», яка, крім власне заробітної плати, включає і інші витрати роботодавця на робочу силу.
В умовах ринкової економіки	Заробітна плата – це елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозиції і виражає ринкову вартість використання найманої праці. В цьому розумінні найчастіше вживаються усереднені показники ставок оплати одиниці (наприклад, людино-години) праці певної якості.
З позицій найманого працівника (як частина його доходу)	Заробітна плата – це основна частина його трудового доходу, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.
З позицій роботодавця (як витрати)	Заробітна плата – це елемент витрат виробництва, що включається до собівартості продукції, робіт (послуг)
Як мотиваційний чинник	Заробітна плата – це головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.

У вітчизняній науковій економічній літературі відсутня сучасна цілісна теорія заробітної плати, а існуючим підходам до її розуміння властива низка недоліків. Зокрема, А. Колот вказує на такі основні недоліки визначень сутності заробітної плати:

- ігнорують товарність послуг робочої сили й об’єктивну необхідність їх вартісної оцінки;

- не відображають суті заробітної плати, а лише орієнтують на окремі принципи розподілу частини суспільного продукту (національного доходу) між учасниками виробництва;

- недостатньо точно і конкретно визначаються джерела заробітної плати (сукупний суспільний продукт, національний дохід);

- із більшості визначень випливає, що заробітна плата розподіляється лише за кількістю і якістю праці, що не відповідає дійсності [35].

Також зазначимо, що дискусійним у економічній літературі залишається питання теоретичного розмежування заробітної плати і оплати праці. Так, з правової точки зору більшість дослідників вважають, що 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 винагороду [67, с. 17].

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

Таблиця 1.2 – Трактування сутності категорії «заробітна плата» науковцями в області бухгалтерського обліку

№	Автор	Визначення
1	2	3
1.	Білик М.С., Загородній А.Г. [21]	Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
2.	Бутинець Ф.Ф. [23]	Заробітна плата – оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили.
3.	Вербило О.Ф. [26]	Заробітна плата – це грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці.
4.	Верхоглядова Н. І. [27]	Заробітна плата – сукупність виплат в грошовій (валютній) і (або) натуральній формі, отриманих робітником (нарахованих йому) за певний період часу (день, місяць, рік).
5.	Нападовська Л.В. [50]	Заробітна плата – це будь-яка винагорода, або заробіток, що обчислюється в грошах, котрі підприємець виплачує за працю, яка або виконана, або має бути виконана, або за послуги, які або надані, або мають бути надані.
6.	Усач В.Б. [71]	Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
7.	Кулик В.А. [38]	Заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.

Крупка Я.Д. пропонує сутність заробітної плати розглядати з п'яти позицій.

По-перше, заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства (або його представником) і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості (доходу).

По-друге, заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган сплачує працівникові за виконану ним роботу.

По-третє, заробітна плата – це елемент ринку праці, що виступає як ціна, за якою найманий працівник продає свою робочу силу.

По-четверте, для найманого працівника заробітна плата – це його трудовий дохід, який він отримує у результаті реалізації здатності до праці та який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.

По-п'яте, для підприємства заробітна плата – це елемент витрат підприємства, який є складовою собівартості продукції, робіт, послуг та

інших витрат, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих результатів праці [36,с. 170].

На нашу думку, основними ознаками, з облікової точки зору, категорії «заробітна плата» є наступні:

- це поточні зобов'язання підприємства;
- це витрати підприємства;
- це об'єкт оподаткування.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [14].

Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» 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 [11].

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

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

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

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
3	П(С)БО 11 «Зобов'язання», затверджене Наказом Мінфіну України від 31.01.2000 р. №20 [11]	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про зобов'язання підприємства, та її розкриття в фінансовій звітності, регулює порядок обліку довгострокових та поточних зобов'язань підприємства
4	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [8]	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств»
5	Податковий кодекс України [2]	Визначає платників податку з доходів фізичних осіб, об'єкт оподаткування, податкові соціальні пільги і порядок їх надання, ставки податку, особливості нарахування і сплати деяких видів доходів, а також оподаткування різних видів доходів
6	Кодекс законів про працю України [1]	Регулює трудові відносини всіх працівників усіх підприємств незалежно від форм власності, виду діяльності і галузевої приналежності, затверджує порядок укладання колективного і трудового договорів, умови праці, висвітлює основні положення робочого часу, нормування праці, заробітної плати та інше
7	Закон України «Про оплату праці» [15]	Визначає економічні, правові та організаційні засади заробітної плати працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами
8	Закон України «Про колективні договори та угоди» [14]	В колективному договорі узгоджуються умови прийняття на роботу, форми і системи заробітної плати, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови введення і розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат
9	Закон України «Про відпустки» [6]	Встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи
10	Наказ МФУ «Про затвердження інструкції про порядок нарахування і сплати ЄСВ [9]	Визначає порядок нарахування і сплати ЄСВ

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
11	Постанова КМУ «Про затвердження переліку видів виплат, здійснених за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується ЄСВ» [17]	Визначається переліку видів виплат, здійснених за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується ЄСВ
12	Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [19]	Визначає процедуру нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування страховальниками, визначеними Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», нарахування і сплати фінансових санкцій органами Пенсійного фонду України, стягнення заборгованості зі сплати страхових коштів.
13	Інструкція зі статистики заробітної плати [7]	Визначає показники оплати праці у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати найманих працівників.
14	Постанова КМУ «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» від 08.02.1995 №100 [13]	Визначення розміру відшкодування шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків, провадиться відповідно до Правил відшкодування власником підприємства, установи і організації або уповноваженим ним органом шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків.

Законодавством встановлюється розмір заробітної плати за просту некваліфіковану працю, нижче якого не можна здійснювати оплату за виконану роботу – це мінімальна заробітна плата. Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою для підприємств усіх форм власності та господарювання. У мінімальну заробітну плату не включають доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати. Розмір мінімальної заробітної плати та мінімальної годинної ставки встановлює Верховна Рада України за поданням Кабінету Міністрів України не рідше одного разу на рік. Мінімальну заробітну плату встановлюють у розмірі не нижчому від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб [24] (таблиця 1.4 - 1.5).

Таблиця 1.4 – Прожитковий мінімум у 2020 році [24]

Соціальні та демографічні групи населення	Прожитковий мінімум, грн.		
	з 1 січня	з 1 липня	з 1 грудня
Працездатні особи	2102,00	2197,00	2270,00

Таблиця 1.5 – Мінімальна зарплата у 2020 році [24]

Період 2020 року	Розмір мінімальної заробітної плати, грн.	
	місячний	погодинний
Січень – серпень	4723,00	28,31
Вересень – грудень	5000, 00	29,2

Форми і системи оплати праці – це перелік певних понять та правил, за допомогою яких встановлюється залежність оплати праці від фактичних результатів (витрат) праці. Вимірниками витрат праці виступають кількість виготовленої продукції або кількість відпрацьованого часу, термін виконання робіт тощо [42]. На рисунку 1.1 наведено форми оплати праці.

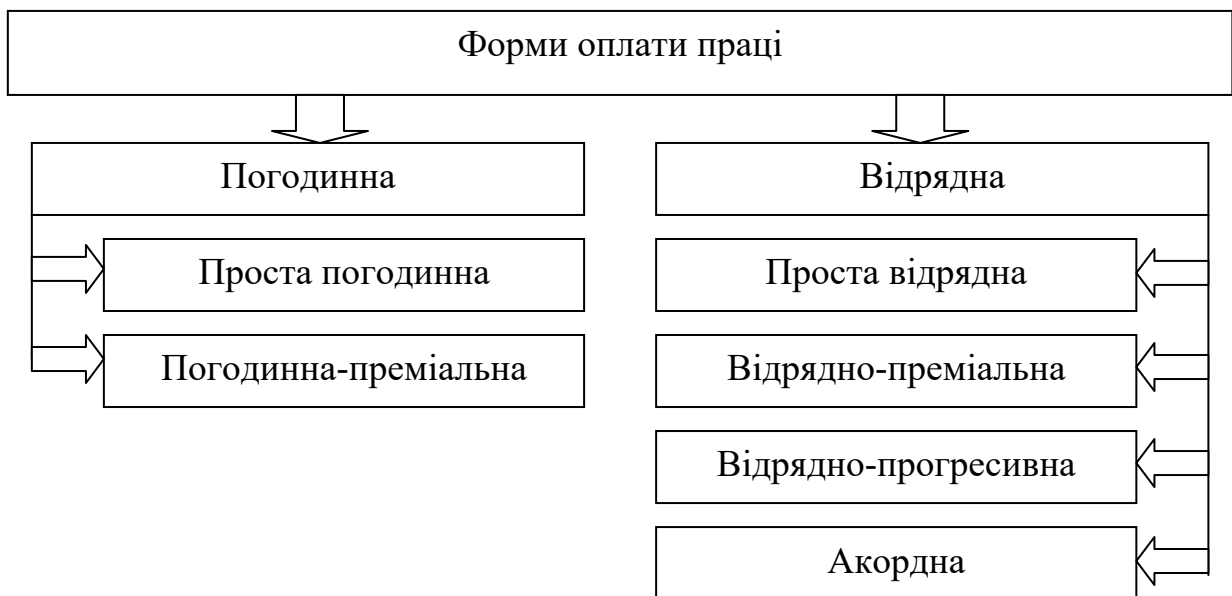


Рисунок 1.1 – Форми оплати праці [42]

Згідно зі статтею 96 Кодексу законів про працю України [1] основою оплати праці є тарифна система оплати праці, яка використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників – залежно від їх

кваліфікації та за розрядами тарифної сітки (рисунк 1.2). Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати [9].

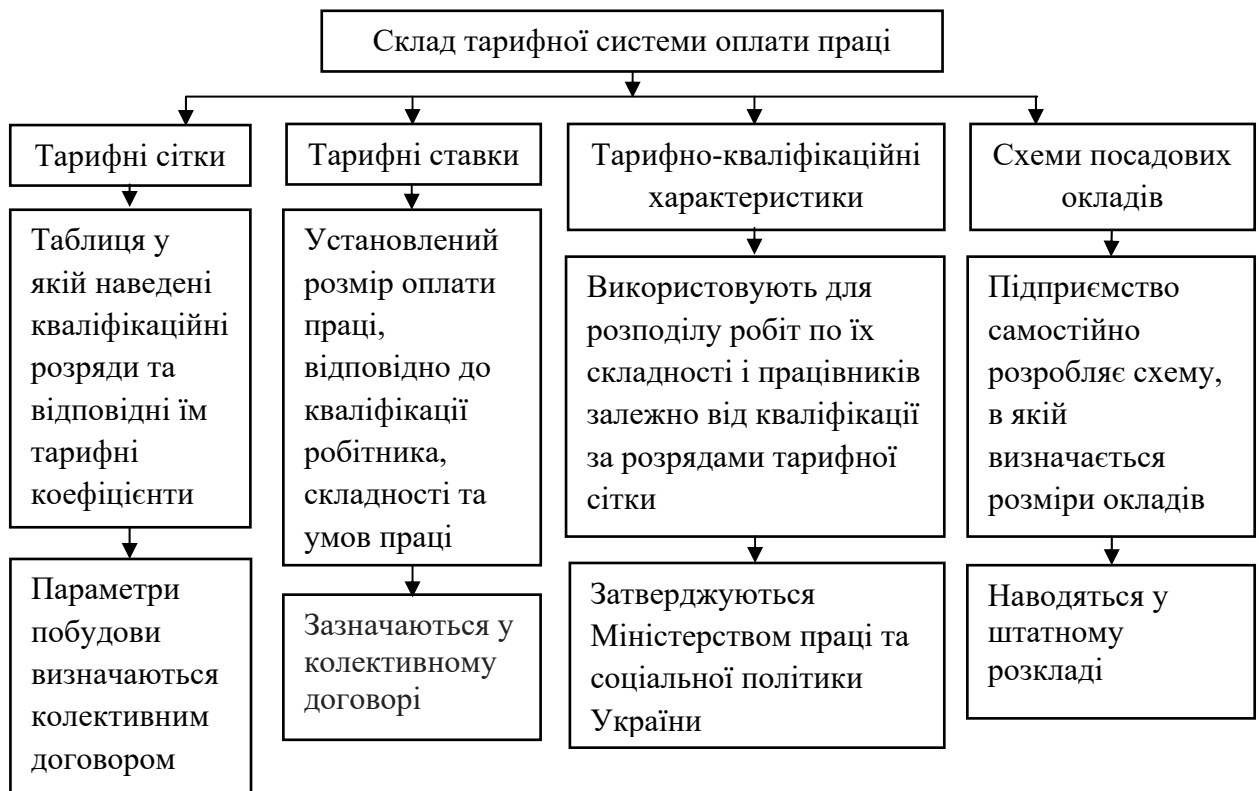


Рисунок 1.2 – Склад тарифної системи оплати праці

Центральним поняттям організації праці є визначення сфери застосування адекватних умов праці на підприємстві, систем та форм оплати за виконану роботу. До норм оплати праці належать гарантії: за роботу в понаднормований час; за роботу в святкові, неробочі та вихідні дні; за роботу в нічний час; за час простою не з вини працівника; за брак не з вини працівника; працівникам молодшим від 15-ти років при скороченій тривалості їх щоденної роботи [30].

Для оцінки розміру заробітної плати найманих працівників застосовується показник фонду оплати праці. До фонду оплати праці включаються нарахування найманим працівникам у грошовій та натуральній формі (оцінені в грошовому вираженні) за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат.

Структура заробітної плати складається з наступних видів:

– основна заробітна плата – 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;

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

– інші заохочувальні та компенсаційні виплати – виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні, а також інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Повний перелік основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат наведений в Інструкції зі статистики заробітної плати [27].

1.2 Методика формування системи обліку та оподаткування заробітної плати на підприємстві

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [12].

Виплати працівникам поділяють на шість груп:

- поточні виплати;
- виплати при звільненні;
- виплати по закінченню трудової діяльності;

- інші виплати працівникам;
- виплати інструментами власного капіталу підприємства;
- інші довгострокові виплати.

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 [36].

Організація заробітної плати на підприємстві – це система її диференціації та регулювання за категоріями персоналу залежно від складності виконуваних робіт, а також індивідуальних і колективних результатів праці при забезпеченні гарантованого заробітку за виконання норм праці. Всі норми з оплати праці в рамках своєї компетенції підприємства встановлюють у Колективному договорі.

У Колективному договорі, зокрема, визначають:

- системи і форми оплати праці;
- норми праці й грошові розцінки;
- тарифні сітки;
- розмір тарифної ставки 1-го розряду, що перевищує розмір, встановлений нормами вищого рівня;
- схеми посадових окладів;
- надбавки і доплати, що перевищують розміри, встановлені законодавством, а також додаткові види надбавок і доплат;
- премії, що входять до системи оплати праці, та види і розміри матеріального заохочення;
- компенсаційні та гарантійні виплати [23].

Зміст колективного договору обговорюють на загальних зборах трудового колективу, і лише після прийняття позитивного рішення – схвалення, колектив уповноважує профком (або іншого представника) підписати його.

Основним документом, який визначає застосування на підприємстві оплати праці, є Положення про оплату праці на підприємстві, яке містить:

- загальні принципи організації оплати праці на підприємстві, системи і форми оплати праці, які застосовують для різних категорій працівників;
- штатний розпис працівників підприємства;
- побудову основної (тарифної) оплати праці за посадами і професіями;
- розміри тарифних ставок і окладів або порядок розрахунку виплат залежно від показників роботи працівника і підприємства в цілому;
- обумовлені доплати, надбавки та компенсації із зазначенням їх розмірів;
- інші преміальні системи, які використовують на підприємстві.

Положення про оплату праці має містити порядок перегляду та індексації заробітної плати на підприємстві, а також терміни й періодичність виплат заробітної плати, порядок вирішення трудових спорів з питань оплати праці [21].

Процес документального забезпечення обліку зарплати є дуже важливим та трудомістким, тому його треба розглядати в системі та комплексно. Доволі ґрунтовним, на нашу думку, є узагальнення документального забезпечення обліку зарплати плати, яке подають у своїй статті автори Подмешальська Ю.В., Панченко А.М. На рисунку 1.3 наведено документи, в яких послідовно відображається процес обліку від нарахування заробітної плати до її відображення на рахунках обліку [54].

Процес документування та нарахування заробітної плати залежить від того, яка система оплати праці використовується на підприємстві.

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

Рисунок 1.3 – Процес документального забезпечення обліку зарплати [54]

Розмір оплати праці при погодинній системі оплата праці залежить від відпрацьованого часу і встановлених тарифних ставок чи посадових окладів.

Погодинна підсистема має дві форми:

– погодинна проста оплата здійснюється за кількість відпрацьованих годин (днів), встановлених тарифних ставок чи посадових окладів;

– погодинно-преміальна оплата здійснюється як і при простій погодинній формі, але, крім того, працівнику виплачується премія за особливі умови роботи.

Для складання розрахункових відомостей для погодинної оплати праці необхідно використовувати:

– таблиці обліку використання робочого часу (для розрахунку погодинної заробітної плати та інших доплат – нічні, надурочні, простої за час непрацездатності тощо);

– довідки-розрахунки бухгалтерії (на додаткову заробітну плату);

– розрахункові відомості за минулий місяць (для розрахунку ПДФО);

– виконавчі листи (на утримання за рішенням судових органів);

– заяви працівників (на утримання та перерахування частини заробітної плати);

– платіжні відомості (на видачу авансів);

– інші документи [60].

При простій погодинній оплаті заробіток працівника розраховують за формулою:

$$ЗПп = ТС \times Год, \quad (1.1)$$

де ЗПп – заробітна плата працівника;

ТС – годинна тарифна ставка відповідного розряду;

Год – кількість відпрацьованих годин.

При погодинно-преміальній формі, окрім тарифного заробітку, працівник одержує премію за досягнення певних кількісних або якісних показників. Загальний заробіток визначають за формулою:

$$ЗПп = ТС \times Год + П, \quad (1.2)$$

де Π – сума премії.

У Положенні про преміювання повинні бути передбачені параметри преміювання: умови, порядок і термін виплати премій, конкретний розмір премій для працівників певних категорій, порядок розгляду спорів щодо преміювання. Обумовлено випадки, коли працівники можуть бути позбавлені премії. Преміювання поділяють на: індивідуальне – винагорода конкретному працівникові за високоякісне виконання виробничих завдань (посадових обов'язків); колективне – виплата винагороди за підсумками роботи структурного підрозділу (бригади, цеху, відділу). На практиці преміювання працівників здійснюють щомісячно, щоквартально і в цілому за рік [42].

Розмір оплати праці при відрядній системі оплати праці залежить від виготовленого обсягу продукції. Відрядна підсистема має такі форми оплати праці:

- пряма відрядна оплата залежить від обсягу виготовленої продукції та розцінок;

- відрядно - преміальна оплата праці залежить від суми заробітку за відрядними розцінками й обсягу виготовленої продукції та встановлених розмірів премій;

- непряма відрядна використовується для оплати праці допоміжних працівників у процентах від заробітку основних, яких вони обслуговують, що стимулює продуктивність праці допоміжного персоналу;

- відрядно-прогресивна форма оплати ґрунтується на тому, що зі збільшенням обсягу виготовлення продукції зростає розцінка;

- акордна форма передбачає нарахування заробітної плати за попередньо визначену роботу, виконану в обумовлений час;

- колективно – відрядна форма застосовується у промисловості при випуску продукції на кінцевій операції і розподілі загальної суми заробітку між членами бригади пропорційно до їх тарифного заробітку.

У міру виконання обсягу робіт фіксуються в індивідуальних або бригадних нарядах. Первинними документами з обліку виробітку є рапорти,

відомості виробітку бригад. Для складання розрахункових відомостей для погодинної оплати праці необхідно використовувати:

- таблиці обліку використання робочого часу (для розрахунку погодинної заробітної плати та інших доплат – нічні, надурочні, простої за час непрацездатності тощо);
- довідки-розрахунки бухгалтерії (на додаткову заробітну плату);
- розрахункові відомості за минулий місяць (для розрахунку ПДФО);
- виконавчі листи (на утримання за рішенням судових органів);
- заяви працівників (на утримання та перерахування частини заробітної плати);
- платіжні відомості (на видачу авансів);
- інші документи [60].

Операції, які передбачені технологічним процесом, оплачуються нарядами на відрядні роботи, а різні доплати – за листами на доплату. Наряд – це комбінований документ, у якому вказується завдання на виконання певних робіт, і підтвердження фактичного обсягу виконаних робіт. Оплата часу простоїв, які сталися не з вини працівника, оформляються листком обліку простоїв. На оплату робіт із виправлення браку продукції виписується окремий наряд з відміткою «виправлення браку» [75].

При прямій відрядній оплаті праці та індивідуальному виконанні робіт заробіток робітника визначають за формулою:

$$\text{ЗПв} = \text{В} \times \text{р}, \quad (1.3)$$

де ЗПв – заробітна плата працівника-відрядника;

В – кількість виготовлених виробів (обсяг виконаних робіт, послуг);

р – розцінка за одиницю роботи.

Розцінку визначають діленням годинної тарифної ставки на норму виробітку або множенням погодинної тарифної ставки на норму часу (у годинах) на виготовлення одиниці продукції.

При відрядно-преміальній формі оплати праці розрахунок здійснюють за формулою:

$$\text{ЗПвп} = V \times p + \Pi, \quad (1.4)$$

де ЗПвп – відрядно-преміальний заробіток;

Π – премія.

Відрядно-прогресивна форма передбачає, що виробіток робітників у межах завдання оплачують за твердими розцінками, а виробіток понад завдання – за підвищеними розцінками, причому розцінки збільшують прогресивно зі збільшенням кількості продукції, виробленої понад завдання.

$$\text{ЗПвпр} = V_0 \times p + V_1 \times p', \quad (1.5)$$

де ЗПвпр – заробіток за відрядно-прогресивної форми;

V_0 – виробіток продукції за нормою;

V_1 – фактичний виробіток продукції;

p – розцінка за одиницю роботи;

p' – підвищена розцінка [36].

Нарахування окремих виплат здійснюється на основі показника середнього заробітку. Наприклад, для розрахунку усіх видів виплат за листками непрацездатності використовується показник середнього заробітку. При нарахуванні лікарняних слід керуватися положеннями Постанови Кабміну від 26.09.2001 р. № 1266 (далі – Порядок № 1266) «Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням» [20].

Допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується застрахованим особам залежно від страхового стажу в таких розмірах:

- 50 відсотків середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж до трьох років;

- 60 відсотків середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж від трьох до п'яти років;
- 70 відсотків середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж від п'яти до восьми років;
- 100 відсотків середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж понад вісім років.

Середньоденний заробіток для розрахунку допомоги по тимчасовій непрацездатності (СЗТН) розраховується наступним чином:

$$\text{СЗТН} = \text{дохід працівника за 12 місяців} \div 365 \text{ днів} \quad (1.6)$$

Розрахунок лікарняних (Л) здійснюється наступним чином:

$$\text{Л} = \text{СЗТН} \times \text{кількість днів хвороби} \times \text{коефіцієнт страхового стажу} \quad (1.7)$$

Основними елементами розрахунку лікарняних є наступні: протокол комісії, заява-розрахунок, повідомлення про виплату. Усі ці документи використовуються також й для нарахування інших виплат з ФСС, а саме: виплат потерпілим у зв'язку з нещасним випадком на виробництві; допомоги на поховання; декретних (допомога по вагітності та пологам).

Сума лікарняних у розрахунку на місяць не повинна перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування ЄСВ, що встановлена у попередньому місяці до виходу працівника на лікарняний. Якщо працівник вийде на лікарняний у січні чи лютому 2020 року, то таке обмеження становитиме:

- якщо лікарняний у січні 2020 року – 15 мінімальних зарплат по грудню 2019 року (62595 грн. за мінімальну заробітну плату 4173 грн). В розрахунку на 1 день це 2056,34 грн. (=62595/30,44, де 30,44 – середньомісячна кількість днів у місяці на основі п. 4 Порядку № 1266);

- якщо лікарняний у лютому 2020 року – 15 мінімальних зарплат по січню (70845 грн. за мінімальну заробітну плату 4723 грн.) в розрахунку на 1 день це 2327,37 грн. [62].

Перші 5 днів хвороби за листком непрацездатності нараховуються та виплачуються за рахунок коштів роботодавця, тобто ця сума включається до витрат підприємства. Решта днів хвороби виплачуються за рахунок фонду соціального страхування.

Наступною виплатою, яка нараховується на основі показника середнього заробітку є оплата відпусток. Для обчислення середньої заробітної плати для оплати відпусток виходять з виплат за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю надання відпусток, поділеного на кількість календарних днів у році за мінусом святкових днів, встановлених законодавством, і помножити на кількість календарних днів відпустки [28].

Середньоденний заробіток для розрахунку оплати відпустки (СЗВ) розраховується наступним чином:

$$\text{СЗВ} = \text{дохід працівника за 12 місяців} \div (365 \text{ днів} - \text{дні офіційних свят}) \quad (1.8)$$

Розрахунок лікарняних (Л) здійснюється наступним чином:

$$\text{Л} = \text{СЗВ} \times \text{кількість днів хвороби} \times \text{коефіцієнт страхового стажу} \quad (1.9)$$

Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» щорічну відпустку відносять до поточних виплат за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню та визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді [12]. Порядок створення забезпечення визначає П(С)БО 11 «Зобов'язання» [11]. Створення резерву відпусток є обов'язковим для підприємств усіх форм власності. Формування забезпечення на виплату відпусток проводять у тому звітному періоді, в якому в підприємства виникло внаслідок минулих подій зобов'язання, оцінка якого може бути

розрахунково визначена. Забезпечення створюють щомісяця. Розмір його визначають за формулою:

$$POB = \text{ФОП} \times (\text{ПРВ} \div \text{ФОПрп}), \quad (1.10)$$

де РОВ – забезпечення (резерв) на оплату відпусток;

ФОП – фактичний фонд оплати праці звітного місяця, включаючи всі виплати, які враховують при обчисленні середньої зарплати для оплати відпускних;

ПРВ – запланований річний розмір щорічних, додаткових відпусток та інших відпусток, встановлених колективним договором;

ФОПрп – запланований річний фонд оплати праці.

Замість відпустки працівнику може бути надана грошова компенсація. Підприємство також зобов'язане надати працівнику грошову компенсацію за невикористані відпустки. Грошову компенсацію за невикористані відпустки надають:

- у разі звільнення працівника;
- за бажанням працівникам компенсують частину щорічної відпустки (крім додаткової відпустки працівникам, які мають дітей);
- при переведенні працівника на роботу на інше підприємство [23].

Розрахунок суми компенсації за невикористану відпустку здійснюють аналогічно розрахунку сум відпускних. У всіх інших випадках збереження середньої заробітної плати, передбачених Порядком нарахування середньої заробітної плати № 100 [13], крім розрахунку відпускних, середньомісячну заробітну плату обчислюють, виходячи з виплат за останні 2 календарні місяці роботи. Працівникам, які пропрацювали на підприємстві менше двох календарних місяців, середню заробітну плату обчислюють, виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

Підприємства заробітну плату зобов'язані виплачувати у два етапи, а саме: аванс – за першу половину місяця; зарплату за відпрацьований місяць з

вирахуванням раніше виплаченого авансу. Та перш ніж виплатити працівникові таку винагороду, бухгалтеру потрібно здійснити нарахування на заробітну плату Єдиного соціального внеску (ЄСВ) та утримань із заробітної плати, до яких відносяться обов'язкові (податок з доходів фізичних осіб (ПДФО), військовий збір (ВЗ) та необов'язкові (аліменти та інші).

Нарахування ЄСВ не зменшує доходу працівника, але збільшує витрати підприємства. Утримання з заробітної плати – це витрати працівника, тобто податки та інші виплати, які утримують із його доходу. Однак, сплата нарахованого обов'язкового платежу (ЄСВ) та нарахованих утримань відповідним органам – обов'язок роботодавців [29].

Для нарахування на заробітну плату призначений один внесок – єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ).

Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) — це консолідований страховий внесок в Україні, збір якого здійснюється в системі загальнообов'язкового державного страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі.

Його сума не віднімається з заробітку працівника, а нараховується на цей заробіток «зверху» і повністю сплачується за рахунок роботодавця. Формула для обчислення ЄСВ за основною ставкою:

$$\text{ЄСВ} = \text{зарплата} \times 22\% \div 100\% \quad (1.11)$$

При розрахунку єдиного соціального внеску (ЄСВ) у випадку, якщо сума зарплати менше мінімальної зарплати, необхідно застосовувати так звану «мінімальну базу нарахування ЄСВ» – мінімальна заробітна плата, тобто єдиний соціальний внесок розраховується у 2020 році: 4723 грн. \times 0,22.

В таблиці 1.6 наведено ставки ЄСВ у 2020 році.

Таблиця 1.6 – Ставки ЄСВ у 2020 році [24]

Категорія платників	Вид доходу	
	зарплата, лікарняні, декретні	винагороди за цивільно-правовими договорами
1. Підприємства (крім зазначених у пп. 3 і 4 цієї таблиці), самозайняті особи на доходи звичайних працівників	22 %	22 %
2. Підприємства (крім зазначених у пп. 3 і 4 цієї таблиці) і фізособи-підприємці на доходи працівників-інвалідів	8,41 %	22 %
3. Підприємства всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ і УТОС ⁽¹⁾	5,3 %	5,3 %
4. Підприємства й організації громадських організацій інвалідів ⁽¹⁾	5,5 % — на доходи працівників-інвалідів, 22 % — на доходи інших працівників	22 %
⁽¹⁾ Якщо в них кількість працівників-інвалідів становить не менше 50 % загальної чисельності працюючих і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів дорівнює не менше 25 % суми витрат на оплату праці.		

В таблиці 1.7 наведено розміри мінімальних страхових внесків у 2020 році в залежності від ставки ЄСВ.

Таблиця 1.7 – Мінімальний страховий внесок у 2020 році [24]

Ставка ЄСВ	Розмір мінімального страхового внеску з розрахунку на місяць
22 %	до 31.08.2020 р. 1039,06 грн. з 01.09.2020 р. 1100,00 грн.
8,41 %	до 31.08.2020 р. 397,20 грн. з 01.09.2020 р. 420,50 грн.
5,5 %	до 31.08.2020 р. 259,77 грн. з 01.09.2020 р. 275,00 грн.
5,3 %	до 31.08.2020 р. 250,32 грн. з 01.09.2020 р. 265,00 грн.

В 2020 році максимальний розмір доходу з якого стягують ЄСВ становить 70845,00 грн. (15 мінімальних зарплат) до 31.08.2020 року та 75000 грн. з 01.09.2020 року.

Найбільш поширені випадки застосування мінімального ЄСВ наступні:

- працівник за основним місцем роботи має зарплату нижче мінімальної, наприклад через роботу неповний робочий час;
- нарахування лікарняних, декретних, коли сума при перерахунку на місяць виходить меншою за мінімальну зарплату;
- місячний ЄСВ «за себе» у ФОП 1-4 групи єдиного податку;
- мінімальна сума ЄСВ «за себе» у ФОП-загальників, а також у осіб, які проводять незалежну професійну діяльність.

Найбільш поширені випадки максимального ЄСВ:

- найбільший можливий сплачений ЄСВ з чистого оподаткованого доходу (прибутку) у ФОП-загальника;
- працівники з зарплатою більше ніж максимальний розмір доходу з якого стягують ЄСВ [51].

Із сум нарахованої заробітної плати членів трудового колективу, осіб, що працюють на підприємстві за трудовими угодами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові роботи, здійснюються різноманітні утримання. Їх поділяють на обов'язкові – податкові платежі на користь бюджету та необов'язкові – платежі на користь підприємства і третіх осіб.

Утримання із заробітної плати включає:

- податок на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- військовий збір (ВЗ);
- інші необов'язкові утримання: аліменти, борги за виконавчими листами, відшкодування збитків, шкоди тощо.

Ставки ПДФО і ВЗ, які застосовуються податковими агентами у 2020 році до окремих видів доходів наведено в таблиці 1.8.

Таблиця 1.8 – Ставки ПДФО та ВЗ у 2020 році в Україні [24]

Вид доходу	Розмір ставки	
	ПДФО	ВЗ
1. Зарплата, винагорода за цивільно-правовими договорами та інші доходи (крім випадків, визначених у пп. 167.2 — 167.5 ПКУ)	18 %	1,5 %
2. «Звичайні» дивіденди від: — платника податку на прибуток; — неплатника податку на прибуток, нерезидента, інституту спільного інвестування	5 % 9 %	
3. Пасивні доходи, крім зазначених у п. 2 цієї таблиці	18 %	
4. Дохід від продажу (обміну) протягом звітного податкового року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, та/або мотоцикла, та/або мопеда	—	—
5. Дохід від продажу протягом звітного податкового року об'єкта рухомого майна, крім випадку, зазначеного в п. 4 цієї таблиці	5 %	1,5 %
6. Дохід від продажу не частіше одного разу протягом звітного податкового року нерухомого майна, переліченого в п. 172.1 ПКУ, яке перебувало у власності більше 3 років або було успадковане	—	—
7. Дохід від продажу протягом звітного податкового року більше ніж одного з об'єктів нерухомості, зазначених у п. 6 цієї таблиці, або від продажу іншого об'єкта нерухомості, у тому числі об'єкта незавершеного будівництва	5 %	1,5 %

Допомога у зв'язку з вагітністю та пологами не включається до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу відповідно до пп. 165.1.1 ПКУ [2]. Тобто, з допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами не утримується ПДФО та ВЗ.

Найбільшу питому вагу в структурі обов'язкових утримань займає податок на доходи фізичних осіб. Порядок нарахування, сплати, забезпечення виконання податкових зобов'язань щодо його сплати визначений у IV розділі Податкового кодексу України [2]. Платником податку є будь-яка фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи. Об'єктом

оподаткування є загальний місячний оподатковуваний дохід. До складу загального місячного оподаткованого доходу включають доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати та винагороди, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору.

Утримання податку на доходи фізичних осіб із зарплати здійснюється за ставкою 18% (п. 167.1 ПК [2]). Формула для обчислення ПДФО за основною ставкою наступна:

$$\text{ПДФО} = \text{база оподаткування} \times 18\% \div 100\% \quad (1.12)$$

З метою зниження податкового навантаження держава йде на поступки громадянам з низьким заробітком і їм надається податкова соціальна пільга (ПСП). Таким чином, платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги. Розмір податкової соціальної пільги, визначений Податковим кодексом, дорівнює одному прожитковому мінімуму на працездатну особу на 1 січня поточного року. У таких випадках формула виглядає так:

$$\text{ПДФО} = (\text{зарплата} - \text{ПСП}) \times 18\% \div 100\% \quad (1.13)$$

Податкову соціальну пільгу працівник може отримати в тому випадку, якщо дохід за місяць не перевищує граничного розміру доходу, який наведено в таблиці 1.9. Основне призначення такої пільги — зменшення податкової бази і, як наслідок, утримань із заробітної плати [51].

Розмір загальної податкової соціальної пільги в 2020 рік складає 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць): 1 січня 2102 грн. \times 50% \div 100 % = 1051,00 грн.

Таблиця 1.9 – Граничний розмір доходу для отримання податкової соціальної пільги у 2020 році [24]

Соціальні та демографічні групи населення	Прожитковий мінімум, грн.		
	з 1 січня	з 1 липня	з 1 грудня
Працевдатні особи	$2102,00 \times 1,4 = 2940$	$2197,00 \times 1,4 = 3080$	$2270,00 \times 1,4 = 3180$

Граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків, визначають як добуток граничного доходу, визначеного за вищенаведеним правилом та відповідної кількості дітей. У разі, якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, то податкову соціальну пільгу застосовують один раз з підстави, що передбачає її найбільший розмір. Податкову соціальну пільгу застосовують до нарахованого місячного доходу платнику податку у вигляді заробітної плати виключно за одним місцем його нарахування (виплати). Податкову соціальну пільгу починають застосовувати з дня отримання працедавцем заяви платника податку про застосування пільги.

Правильність і точність розрахунків з персоналом з оплати праці залежить від якості оформлення первинних документів в обліку:

- особового складу працівників;
- використаного часу;
- обсягу виконаних робіт.

Облік розрахунків з працівниками з оплати праці ведеться в первинних документах, регламентованими на законодавчому рівні. Але підприємство може самостійно обирати форму обліку в залежності від організації бухгалтерського обліку на підприємстві [52].

Особовий склад персоналу обліковується відділом кадрів, який фіксує його наявність, зміни у складі працівників та їх причини. Відділ кадрів відкриває особову справу на кожного працівника, веде облік приймання,

переміщення та звільнення особового складу, оформляє надання відпусток, присвоєння кваліфікації, змін тарифних ставок і окладів та інші оперативні дані (дні народження, вихід на пенсію, наявність пільгових категорій працівників тощо). Такі дані відображаються в особових справах на основі записів про приймання, переміщення чи звільнення, наказів і розпоряджень адміністрації та інших документів. Накази щодо руху персоналу обов'язково доводяться до відома працівників бухгалтерії, які ведуть облік розрахунків з оплати праці. Сукупність документів, у яких зафіксовані етапи трудової діяльності працівників, називається документацією з особового складу (кадрів, персоналу), або кадровою документацією [36].

В таблиці 1.10 наведено типові форми кадрової документації, з обліку використання робочого часу та з обліку розрахунків з працівниками з оплати праці.

Таблиця 1.10 – Типові форми кадрової документації, з обліку використання робочого часу та з обліку розрахунків з працівниками з оплати праці [42]

Номер типової форми	Назва типової форми
2	3
	Кадрова документація
П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
П-2	Особова картка
П-3	Алфавітна картка
П-4	Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні роботи
П-5	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
П-6	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
П-7	Список про надання відпустки
	З обліку використання робочого часу
П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)
П-12	Табель обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати
П-13	Табель обліку використання робочого часу
П-14	Табель обліку використання робочого часу
П-15	Список осіб, які працювали у понаднормовий час
П-16	Листок обліку простоїв

Продовження таблиці 1.10

1	2
	З обліку розрахунків з працівниками з оплати праці
П-49	Розрахунково-платіжна відомість
П-50	Розрахункова відомість
П-51	Розрахункова відомість
П-52	Розрахунок заробітної плати
П-53	Платіжна відомість
П-54	Особовий рахунок
П-54А	Особовий рахунок
П-55	Накопичувальна карта виробітку та заробітної плати
П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати

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

Табель містить відомості про відпрацьований час, понаднормові години, запізнення та неявки, причини яких шифрують умовними позначками. Значно спрощується табельний облік при реєстрації тільки відхилень від нормальної тривалості робочого дня (через хворобу, відрядження, прогули, простої, години понаднормової роботи тощо). При цьому підставою для відміток у таблиці про час, невідпрацьований з поважних причин, є листки непрацездатності, накази (розпорядження) про надання відпусток, посвідки про відрядження та інші документи [23].

Включають до табеля і виключають з нього працівників на підставі первинних документів з обліку кадрів (наказів, розпоряджень) про прийом, переведення, звільнення.

Табелі оформляють за два-три дні до початку розрахункового періоду на підставі табеля за минулий місяць.

Оформлений належним чином табель обліку використання робочого часу підписують особи, відповідальні за заповнення, та у встановлений

термін передають до бухгалтерії підприємства для нарахування заробітної плати [30].

Облік виходів на роботу і використання робочого часу здійснюють у таблиці методом суцільної реєстрації, а саме відмітки всіх, хто запізнився тощо, або шляхом реєстрації тільки відхилень (неявок, запізнень і т. д.).

Для кожного дня в таблиці відведено два рядки :один – для відміток умовних позначень видів затрат робочого часу, а другий – для запису кількості годин за ними.

Список осіб, які працювали в понадурочний час (форма № П-15), використовують для обліку часу, відпрацьованого понадурочно, та оплати роботи в надурочний час. Заповнюють в одному примірникові майстер або інші посадові особи, відповідальні за облік простоїв, і передають до бухгалтерії.

На кожний первинний документ складають графік документообігу. Облік виконання норм виробітку (норм часу), нормативних завдань здійснюють на підставі первинних документів з обліку виробітку продукції та виконання робіт за звітний період відповідними особами, на яких це покладено (наприклад, нормувальниками, економістами та ін.). У цих документах поряд з даними про кількість виготовленої продукції відображають час, встановлений за нормою на виконання цього обсягу роботи, та фактичний час, витрачений на його здійснення, за звітний період, який визначають за даними табельного обліку.

Для спрощення обліку фактично відпрацьований час у первинних документах, як правило, не проставляють, а обліковують за табелем обліку використання робочого часу.

На підприємствах, у цехах і на ділянках з дрібносерійним та індивідуальним виробництвом під час разових ремонтних робіт для обліку виробітку використовують нагромаджувальні або разові наряди. Виготовлену продукцію (виконані роботи) приймають майстер і контролер відділу технічного контролю та оформляють відповідними документами, а за

відсутності на даних видах робіт контролера відділу технічного контролю приймає майстер (бригадир). У випадку, коли робітник виконує роботу за окремим завданням, її здачу оформляють без підпису робітників відділу технічного контролю, а кількість виготовленої продукції обліковує майстер. Виробіток продукції у серійному виробництві обліковують за допомогою маршрутних карт [27].

Доплати необхідно оформляти окремими документами – листками на доплату, робочими нарядами з відокремлювальними знаками та ін.

Заробітну плату виплачують працівникам регулярно в робочі дні у строки, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (а в разі відсутності таких органів – представниками, обраними й уповноваженими трудовим колективом), але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюють виплату. Розмір заробітної плати за першу половину місяця визначають у колективному договорі або нормативному акті роботодавця, але не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника. Заробітну плату працівникам підприємств на території України виплачують у грошовій формі [30].

Аналітичний облік розрахунків із персоналом ведеться за кожним працівником, видами виплат і утримань. Аналітичний облік розрахунків із працівниками здійснюється за кожним з них за табельними номерами. Для обліку розрахунків із працівниками використовуються такі форми типових документів:

- розрахунково – платіжна відомість працівника № П-6;
- розрахунково – платіжна відомість (зведена) № П-7.

У відомості за кожним працівником розраховується: нарахування заробітку і виплати за звітний місяць, утримання із заробітної плати і

заробітна плата до видачі. У особовій картці працівника (форма № П-2) містяться відомості про працівника. Синтетичний облік заробітної плати ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [75].

На рисунку 1.4 наведена характеристика рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою».

661 «Розрахунки за заробітною платою» - Пасивний

Дебет	Кредит
1. Утримання ПДФО. 2. Утримання військового збору. 3. Утримання аліментів. 4. Утримання по відшкодуванню завданих збитків. 5. Інші утримання. 6. Виплата заробітної плати.	Сальдо на початок – це борг підприємства перед робітниками по заробітній платі (кредиторська заборгованість) на початок періоду 1. Нарахування основної заробітної плати. 2. Нарахування додаткової заробітної плати. 3. Нарахування лікарняних. 4. Нарахування відпускних. 5. Нарахування інших видів виплат.
Оборот дебетовий – сума всіх операцій за дебетом рахунку	Оборот кредитовий – сума всіх операцій за кредитом рахунку
	Сальдо на кінець – це борг підприємства перед робітниками по заробітній платі (кредиторська заборгованість) на кінець періоду

Рисунок 1.4 – Характеристика рахунку 661

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

Таблиця 1.11 – Субрахунки рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [42]

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

В таблиці 1.12 наведено облік нарахування заробітної плати.

Таблиця 1.12 – Облік нарахування заробітної плати [23]

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано основну заробітну плату основним виробничим робітникам	23	661
2	Нараховано основну та додаткову заробітну плату цеховому персоналу	91	661
3	Нараховано основну та додаткову заробітну плату управлінському персоналу	92	661
4	Нараховано основну та додаткову заробітну плату збутовому персоналу	93	661
5	Нараховано основну та додаткову заробітну плату невиробничому персоналу	949	661
6	Нараховано матеріальну допомогу працівникам підприємства	949	661
7	Нарахована оплата, пов'язана з виправленням браку продукції	24	661
8	Нараховано на ФОП ЄСВ: - основним робітникам; - загальновиробничим працівникам; - адміністративним працівникам; - працівникам відділу збуту	23 91 92 93	651 651 651 651
9	Утримано із заробітної плати ПДФО	661	641
10	Утримано із заробітної плати ВЗ	661	642
11	Утриманий з заробітної плати працівників залишок невикористаного авансу з підзвітних сум	661	372
12	Утримані з заробітної плати працівників суми аліментів	661	685
13	Здійснені утримання з заробітної плати працівників на погашення сум нестач і розкрадання матеріальних цінностей	661	375
14	Виплачені з каси суми, нараховані працівникам (заробітна плата, допомога, премії та ін.)	661	301
15	Перерахована заробітна плата на особові карткові рахунки в банку	661	311
16	Відображено невидані, депоновані суми заробітної плати	661	662
17	Нараховані відпускні за рахунок резерву	47	661

Щодо обліку лікарняних, то сума оплати перших днів непрацездатності, що виплачується за рахунок страхувальника-роботодавця та сума нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності, що виплачується за рахунок Фонду соціального страхування, відображаються проводками за кредитом субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» рахунку 66, а

суми, які виплачені застрахованій особі та суми утриманого з них ПДФО і військового збору – за дебетом цього субрахунку.

Витрати підприємства на оплату працівникам перших п'яти днів тимчасової непрацездатності (що відбувається за рахунок роботодавця), в бухгалтерському обліку відображаються за дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» рахунку 94.

Облік розрахунків з Фондом соціального страхування стосовно сум лікарняних ведеться на субрахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» (рахунок 37): за дебетом субрахунку 378 відображається виникнення дебіторської заборгованості (заборгованість Фонду по сумі лікарняних), а за кредитом – проводки з погашення цієї заборгованості чи її списання. Суми ЄСВ, нараховані на суму лікарняних відображаються за дебетом субрахунку 949. В таблиці 1.13 наведено облік лікарняних [42].

Таблиця 1.13 – Облік оплати тимчасової непрацездатності

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1 Нараховано допомогу по тимчасовій непрацездатності			
1.1	За перші п'ять днів хвороби за рахунок роботодавця	949	663
1.2	За рахунок Фонду соцстрахування	378	663
1.3	Нараховано ЄСВ у розмірі	949	651
2 Утримано ПДФО із суми допомоги			
2.1	За перші п'ять днів хвороби	663	641
2.2	За рахунок Фонду соцстрахування	663	641
3 Утримано військовий збір із суми допомоги:			
3.1	За перші 5 днів хвороби	663	642
3.2	За рахунок Фонду соцстраху	663	642
4	Отримано кошти з Фонду соцстрахування	313	378
5	Сплата ЄСВ	651	311
6 Сплата ПДФО з лікарняних до бюджету			
6.1	За перші 5 днів хвороби	641	311
6.2	За рахунок Фонду соцстраху	641	313
7 Сплата військового збору з лікарняних до бюджету			
7.1	За перші 5 днів хвороби	642	311
7.2	За рахунок Фонду соцстрахування	642	313
8	Виплата лікарняних працівнику	663	311

Джерелом інформації для заповнення фінансової звітності щодо заборгованість підприємства по заробітній платі виступає кредитове сальдо за рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», значення якого вказують в 4 розділі Пасиву Балансу, а саме: рядок 1630 графа 3 на початок періоду та рядок 1630 графа 4 на кінець періоду.

Джерелом інформації для заповнення фінансової звітності щодо заборгованості підприємства за розрахунками з ЄСВ виступає кредитове сальдо за рахунком 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування», значення якого вказують в 4 розділі Пасиву Балансу, а саме: рядок 1625 графа 3 на початок періоду та рядок 1635 графа 4 на кінець періоду.

Джерелом інформації для заповнення фінансової звітності щодо заборгованості підприємства за розрахунками з ПДФО виступає кредитове сальдо за рахунком 641.ПДФО «Розрахунки за податками. ПДФО», значення якого вказують в 4 розділі Пасиву Балансу, а саме: рядок 1620 графа 3 на початок періоду та рядок 1620 графа 4 на кінець періоду.

Джерелом інформації для заповнення фінансової звітності щодо заборгованості підприємства за розрахунками з ВЗ виступає кредитове сальдо за рахунком 642.ВЗ «Розрахунки за обов'язковими платежами. ВЗ», значення якого вказують в 4 розділі Пасиву Балансу, а саме: рядок 1620 графа 3 на початок періоду та рядок 1620 графа 4 на кінець періоду.

1.3 Методика аудиту заробітної плати на підприємстві

Аудит заробітної плати – це трудомісткий процес збору інформації щодо операцій з нарахування та виплати заробітної плати, щодо операцій з нарахування та сплати ЄСВ, щодо операцій з нарахування та виплати обов'язкових та необов'язкових утримань, з метою висловлення незалежної думки щодо повноти, законності та правильності відображених такої інформації в обліку, відповідності її в усіх суттєвих аспектах вимогам

законодавчої бази та П(С)БО. В процесі планування важливе значення має визначення мети та завдань аудиторської перевірки (таблиця 1.14)

Таблиця 1.14 – Визначення мети аудиту заробітної плати

Автор	Мета аудиту заробітної плати
Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [37]	Висловлення думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо заробітної плати на підприємстві у всіх суттєвих моментах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.
Чабанова Н.В. [72]	Встановлення достовірності первинних даних щодо нарахування та сплати заробітної плати та податків, якими вона обкладається; повноти та своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку заробітної плати відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності залишку записів у звітності господарюючого суб'єкта.
Савченко В.Я. [63]	Встановлення законності, достовірності та доцільності операцій з обліку заробітної плати, правильності відображення її в обліку.
Чернелевський Л.М. [73]	Визначення повноти відображення операцій щодо нарахування заробітної плати, правильності розрахунку нарахувань на заробітну плату та утримань з неї.
Шкіря Н.Л. [74]	Висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності та об'єктивності здійснених та відображених в бухгалтерському обліку операцій по заробітній платі.

Отже, враховуючи все вищевказане, на нашу думку основною метою аудиту заробітної плати є підтвердження аудиторським висновком інформації щодо повноти і законності, достовірності та об'єктивності здійснених і відображених в бухгалтерському обліку та звітності операцій щодо обліку заробітної плати та податків, якими вона обкладається.

Для досягнення основної мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо заробітної плати аудитору необхідно поставити перед собою певні завдання.

Нами систематизовані основні завдання аудиту заробітної плати на підставі аналізу літературних та наукових джерел, серед яких – встановити:

- дотримання законодавчо-нормативної бази із питань виплат (КЗпП, П(С)БО);
- ефективність внутрішнього контролю витрат на оплату праці;

- правильність розрахунків виробітку за виконані роботи та надані послуги та їх відображення в обліку;
- обґрунтованість виплат заробітної плати за трудовими угодами та достовірність відображення в обліку;
- дотримання встановленого порядку віднесення витрат на оплату праці та собівартість продукції;
- правильність визначення розміру сукупного доходу, що підлягає оподаткуванню;
- відповідних нарахувань чи утримань;
- своєчасність перерахувань до бюджету утриманих сум податків та обов'язкових платежів;
- дотримання встановленого порядку депонування заробітної плати та своєчасності перерахування депонованих сум після закінчення строку позовної давності;
- резервування коштів для оплати відпусток [41].

Для визначення основних документів, які необхідно оформити для аудиторської перевірки заробітної плати пропонуємо розглядати їх за етапами аудиторської перевірки (таблиця 1.15).

Таблиця 1.15 – Документування аудиторської перевірки заробітної плати

	Етапи		
	Підготовчий	Основний	Заключний
Лист-замовлення від клієнта на проведення аудиту заробітної плати		Програма аудиту	Підсумкові документи
Лист-згода аудиторської фірми на проведення аудиторської перевірки заробітної плати		Робочі документи аудиторів	Узагальнюючі документи
Договір на проведення аудиту			Аудиторський звіт
Загальний план аудиторської перевірки обліку заробітної плати			Акт виконаних робіт

Джерело: розроблено автором

Під час проведення аудиту заробітної плати аудитор насамперед повинен керуватися нормами, викладеними у П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [12], нормами ПКУ [2] та іншими законодавчими актами, основні з яких наведені в підрозділі 1.1, а саме в таблиці 1.3.

Для вирішення поставлених завдань аудиторам необхідно виділити основні складові заробітної плати та мати певне інформаційне забезпечення, яке спрямоване на розкриття питань, пов'язаних з проведенням аудиту (рисунок 1.5).

Перед проведенням аудиторської перевірки необхідно визначити методику проведення майбутньої перевірки в якій мають бути визначені всі контрольні точки процесу аудиту (рисунок 1.6).



Рисунок 1.5 – Інформаційне забезпечення аудиту заробітної плати

Джерело: розроблено авторами

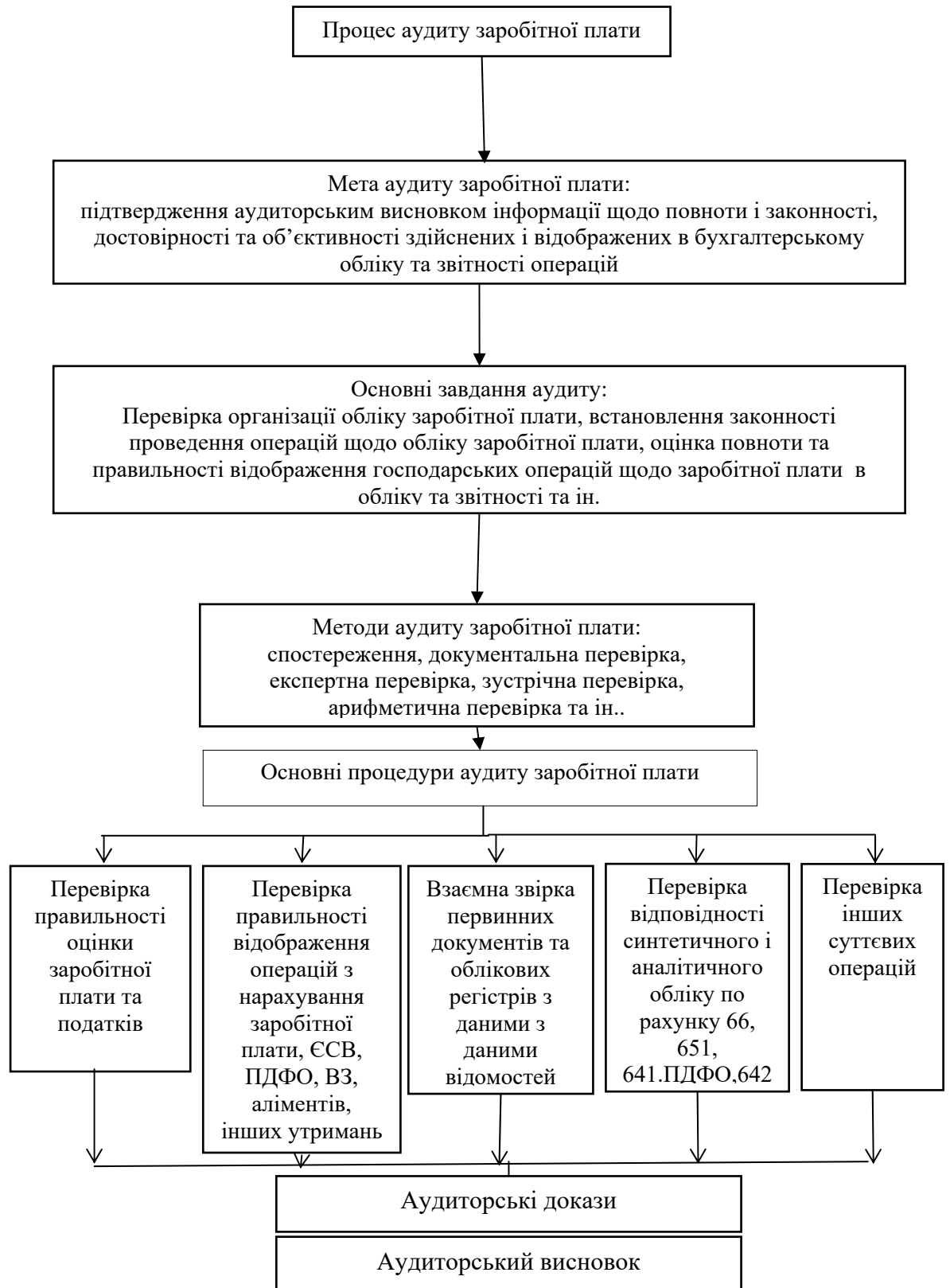


Рисунок 1.6 – Методика проведення аудиту заробітної плати

Джерело: розроблено авторами

Таким чином, до основних джерел отримання інформації та формування аудиторських доказів при проведенні аудиту заробітної плати відносять: наказ про облікову політику, первинні документи з обліку заробітної плати, облікові регістри з обліку заробітної плати, документи з результатами та інформацією про проведення попередньої аудиторської перевірки, фінансова звітність та інші документи [37].

Аудиторські процедури, прийоми та докази в аудиті заробітної плати наведені в таблиці 1.16.

Таблиця 1.16 – Аудиторські процедури, прийоми та докази в аудиті заробітної плати [57]

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

Продовження таблиці 1.16

1	2	3	4
9.	Перевірка правильності визначення та відображення в обліку утримань із заробітної плати відповідно до чинного законодавства та інших утримань	Арифметична	Розрахункова відомість
10	Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку	Порівняння, зустрічна	Головна книга, особові рахунки
11.	Перевірка надання соціальних гарантій та їх відображення в обліку	Нормативно-правова, арифметична	Законодавчо-нормативні акти, внутрішні документи
12.	Перевірка правильності визначення нарахувань на заробітну плату	Нормативно-правова, арифметична	Розрахункова відомість
13.	Перевірка обґрунтованості надання матеріальної допомоги та її відображення в обліку	Документальна	Заяви, накази, розрахункові відомості
14.	Перевірка правильності визначення забезпечення виплат відпусток, відображення в обліку його створення та використання, відповідності фінансової звітності	Нормативно-правова, арифметична	Довідки, розрахункові відомості, Головна книга
15.	Перевірка правильності визначення та облік депонованої заробітної плати	Документальна, арифметична	Платіжна відомість, платіжні вимоги, виписки банку, Головна книга
16.	Перевірка відповідності інформації Головної книги, Журналу 5, 5А, Відомості до них	Документальна	Головна книга, Журнал 5, 5А, Відомості
17.	Перевірка відповідності інформації облікових регістрів і фінансової звітності	Документальна, взаємна	Головна книга, Журнал 5, 5А, Відомості, фінансова звітність
18.	Перевірка достовірності відображення витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи	Документальна арифметична	Статистична звітність, регістри обліку, Звіт про фінансові результати
19.	Узагальнення результатів перевірки		

При аудиті заробітної плати аудиторська вибірка є пріоритетним методом аудиту. При проведенні аудиту розрахунків з оплати праці аудитор

повинен визначити вибірку, при якій ризик вибірки буде мінімальним та будуть отримані достатні та достовірні аудиторські докази.

Вибірковий метод перевірки значно зменшить витрати часу для отримання достовірних аудиторських доказів про законність та правильність нарахування заробітної плати та утримань із заробітної плати, відображення інформації в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності [58].

Перевірка по суті передбачає проведення детальних тестів за всіма нарахуваннями виплат та утриманнями з них (сальдо та обороти рахунків, які перевіряються) як синтетичних, так і аналітичних процедур у відповідній послідовності. Типові порушення, які виявляють у ході аудиту операцій з нарахування заробітної плати наведені в таблиці 1.17.

Таблиця 1.17 – Типові порушення, які виявляють у ході аудиту операцій з нарахування заробітної плати

Можливі порушення	Характеристика порушення
1	2
Невідповідність суми єдиного соціального внеску за даними розробленої таблиці даним облікових регістрів (журналів, Головної книги)	Невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку
Сальдо по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» за даними Головної книги не відповідає даним балансу	Невідповідність даних рядку «Поточні зобов'язання за розрахунками»
Віднесення до собівартості, послуг для цілей оподаткування суми нарахованих страхових внесків на оплату праці працівників, зайнятих в невиробничій сфері	Заниження собівартості послуг, завищення оподаткованого прибутку
Завищення (заниження) розміру нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності, внаслідок невірного розрахунку бази для її нарахування	Неправомірне витрачання коштів фонду, викривлення розрахунків з працівниками, викривлення нарахування податку з доходів працівників
До складу сукупного доходу для нарахування податку на доходи фізичних осіб не включені виплати, передбачені законодавством	Заниження суми податку на доходи фізичних осіб, утриманого з працівника; недоперерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб; недостовірність даних балансу по поточних зобов'язаннях
Застосування невідповідної ставки при нарахуванні податку на доходи фізичних осіб	Необґрунтовано зниження (завищення) суми податку на доходи фізичних осіб. Викривлення розрахунків з персоналом та бюджетом

Продовження таблиці 1.17

Порушення порядку розрахунку середньої заробітної плати: невірний вибір розрахункового періоду; завищення розміру середнього заробітку, внаслідок необґрунтованого включення до розрахунку виплат, які у відповідності з діючим законодавством не підлягають включенню	Викривлення розміру середньої заробітної плати і, як внаслідок, розрахунків з персоналом
--	--

Аудит заробітної плати, як правило, займає значну частину аудиторської перевірки, оскільки сама ця ділянка обліку досить специфічна та вимагає від аудиторів особливої уваги і зосередженості.

Таким чином, по першому розділу можна зробити наступні висновки.

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

Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» 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.

Основним документом, який визначає застосування на підприємстві оплати праці, є Положення про оплату праці на підприємстві,.

Розмір оплати праці при погодинній системі оплата праці залежить від відпрацьованого часу і встановлених тарифних ставок чи посадових окладів. Розмір оплати праці при відрядній системі оплати праці залежить від виготовленого обсягу продукції Процес документування та нарахування заробітної плати залежить від того, яка система оплати праці використовується на підприємстві.

Нарахування окремих виплат здійснюється на основі показника середнього заробітку. Наприклад, для розрахунку усіх видів виплат за листками непрацездатності використовується показник середнього заробітку. Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» щорічну відпустку відносять до поточних виплат за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню та визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді. Порядок створення забезпечення визначає П(С)БО 11 «Зобов'язання». Створення резерву відпусток є обов'язковим для підприємств усіх форм власності.

Для нарахування на заробітну плату призначений один внесок – єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ). Його сума не віднімається з заробітку працівника, а нараховується на цей заробіток «зверху» і повністю сплачується за рахунок роботодавця. Утримання із заробітної плати включає:

- податок на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- військовий збір (ВЗ);
- інші необов'язкові утримання: аліменти, борги за виконавчими листами, відшкодування збитків, шкоди тощо.

Синтетичний облік ведеться на рахунку 661. Аналітичний облік розрахунків із персоналом ведеться за кожним працівником, видами виплат і утримань. Аналітичний облік розрахунків із працівниками здійснюється за кожним з них за табельними номерами.

Аудит заробітної плати – це трудомісткий процес збору інформації щодо операцій з нарахування та виплати заробітної плати, щодо операцій з нарахування та сплати ЄСВ, щодо операцій з нарахування та виплати обов'язкових та необов'язкових утримань, з метою висловлення незалежної думки щодо повноти, законності та правильності відображених такої інформації в обліку, відповідності її в усіх суттєвих аспектах вимогам законодавчої бази та П(С)БО.

До основних джерел отримання інформації та формування аудиторських доказів при проведенні аудиту заробітної плати відносять: наказ про облікову політику, первинні документи з обліку заробітної плати, облікові регістри з обліку заробітної плати, документи з результатами та інформацією про проведення попередньої аудиторської перевірки, фінансова звітність та інші документи.

2 ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ПП «УНІО»

2.1 Загальна характеристика ПП «УНІО»

Основною метою діяльності ПП «УНІО» є одержання прибутку шляхом здійснення господарської діяльності, не забороненої чинним законодавством. Відповідно до статуту основним видом діяльності ПП «УНІО» є вид економічної діяльності 69.20 «Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування».

Предметом діяльності ПП «УНІО» є:

- консультування та представництво (крім юридичного) від імені клієнтів перед податковими органами;
- діяльність у сфері бухгалтерського обліку;
- складання податкової звітності (у т.ч. декларацій) для юридичних та фізичних осіб;
- підготовка, перевірка, підтвердження достовірності фінансових рахунків, звітів, балансів;
- оброблення та зведення даних, у тому числі для бухгалтерського обліку; реєстрація, накопичення, узагальнення та зберігання інформації про діяльність підприємства;
- консультування з питань комерційної діяльності, у т.ч. консультування з питань щодо розроблення систем бухгалтерського обліку, програм обліку виробничих витрат, процедур контролю за виконанням кошторису;
- діяльність у галузі права, юридична практика та інші.

ПП «УНІО» знаходиться на спрощеній системі оподаткування та належить до 3 групи єдиного податку.

Основним узагальнюючим показником діяльності ПП «УНІО» є прибуток, що формується у відповідності до чинного в Україні законодавства.

Основними положеннями щодо ведення обліку на ПП «УНІО» є:

- ведення бухгалтерського обліку на підприємстві покладається на бухгалтерську службу підприємства на чолі з головним бухгалтером;
- застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. З метою забезпечення необхідної деталізації обліково-економічної інформації дозволяється головному бухгалтеру своїм розпорядженням вводити додаткову систему субрахунків;
- застосування журнальної системи обліку;
- данні реєстрів обліку майна підприємства, інших облікових реєстрів і додаткових довідок відображаються в Головній книзі підприємства, що є підставою для складання фінансової звітності.

Раціональна організація обліково-аналітичної роботи на ПП «УНІО» передбачає застосування ефективної форми бухгалтерського обліку, його технічної оснащеності.

Форма обліку обрана ПП «УНІО» передбачає відповідне групування господарських операцій та дотримання встановленої послідовності їх відображення, порядок записів у реєстрах синтетичного й аналітичного обліку, складання та представлення облікових даних у вигляді звітності для потреб користувачів.

На ПП «УНІО» застосовується журнальна форма бухгалтерського обліку, яка ґрунтується на широкому застосуванні системи накопичувальних і групувальних облікових реєстрів — журналів і допоміжних відомостей до них. Основними обліковими реєстрами журнальної форми є журнали. Це реєстри синтетичного, а в багатьох випадках і аналітичного обліку.

Основні функції бухгалтерії ПП «УНІО» впливають з основних функцій бухгалтерського обліку. Тобто на бухгалтерію покладаються три основні функції: облікова (інформаційна), контрольна, аналітична.

2.2 Формування системи обліку та оподаткування заробітної плати на ПП «УНІО»

Заробітна плата на ПП «УНІО» – важливий об’єкт бухгалтерського обліку, інформація про який відображається у фінансовій звітності, при цьому є одним із елементів витрат, впливає на фінансові показники діяльності ПП «УНІО» та є інструментом матеріального заохочення працівників. Облік заробітної плати на ПП «УНІО» будується на підставі законодавчо-нормативної бази та Колективного договору.

Системні зв’язки щодо формування облікової інформації на ПП «УНІО» про заробітну плату наведено на рисунку 2.1.

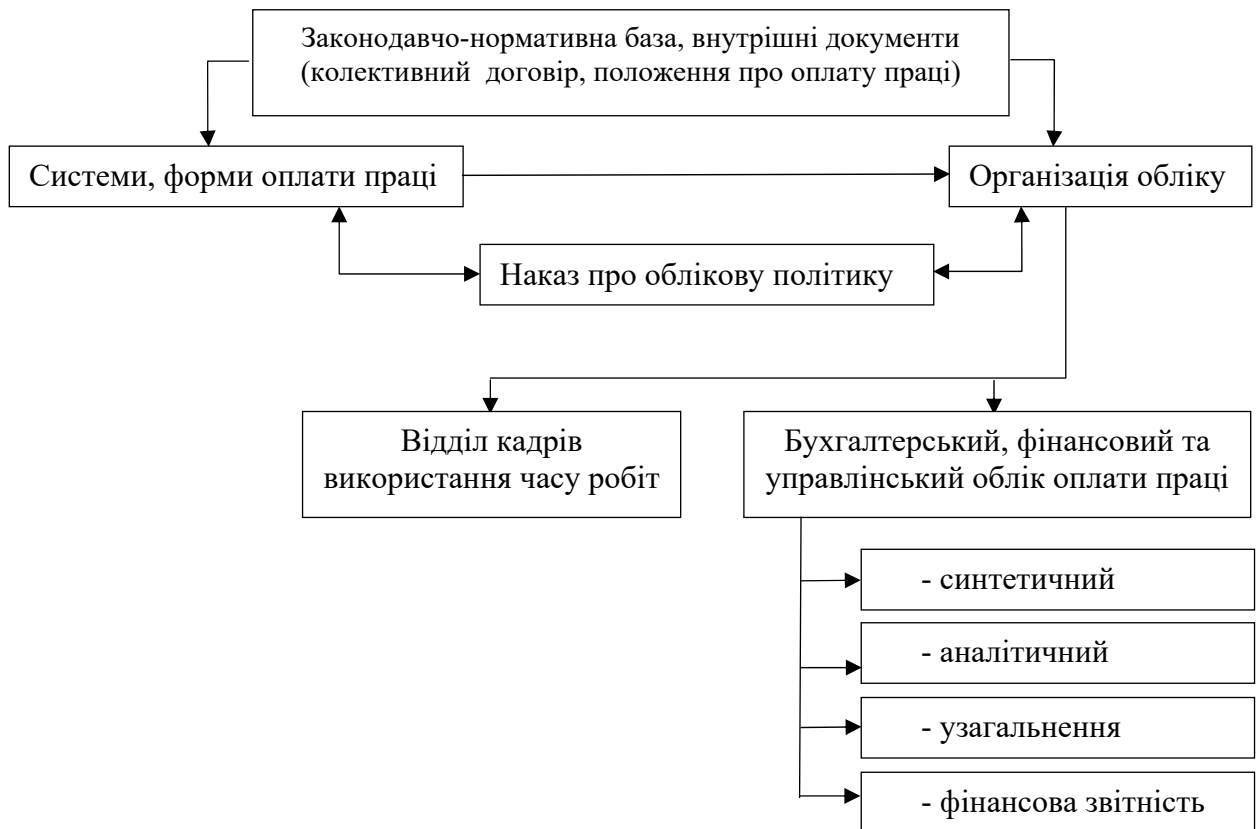


Рисунок 2.1 – Система формування облікової інформації на ПП «УНІО» про заробітну плату

Технологічний процес обліку заробітної плати ПП «УНІО» складається з виконання бухгалтерських процедур по збору, обробці, узагальненню інформації для нарахування виплат, для здійснення утримань із заробітної

плати, для нарахування ЄСВ, для виплати заробітної плати, відображення в обліку і звітності.

Якщо поєднати облікові операції і бухгалтерські процедури, тоді сам процес обліку заробітної плати ПП «УНІО» можна представити як систему компонентів для обліку заробітної плати (рисунок 2.2).

Компоненти системи обліку заробітної плати							
Облік робочого часу	Облік нарахування заробітної плати: - за першу половину місяця; - за місяць	Облік інших нарахувань	Облік утримань податків і зборів із заробітної плати відповідно до чинного законодавства: - за першу половину місяця; - за місяць	Облік інших утримань	Облік ЄСВ	Виплата заробітної плати	Відображення інформації в обліку, фінансовій звітності

Рисунок 2.2 – Компоненти системи обліку заробітної плати на ПП «УНІО»

Компоненти системи обліку заробітної плати на ПП «УНІО» складаються з облікових операцій, які виконуються бухгалтерськими процедурами. Для виконання облікових операцій по нарахуванню заробітної плати за місяць та утримань із заробітної плати на ПП «УНІО» виконують бухгалтерські процедури, які наведені на рисунку 2.3.

Операції по нарахуванню заробітної плати			Операції по утриманню із заробітної плати платежів і внесків
Бухгалтерські процедури			Бухгалтерські процедури
по нарахуванню основної заробітної плати	по нарахуванню додаткової заробітної плати	по нарахуванню інших заохочувальних і компенсаційних виплат	по утриманню із заробітної плати обов'язкових утримань відповідно до чинного законодавства, а також утримань за власним бажанням працівника

Рисунок 2.3 – Бухгалтерські процедури щодо облікових операцій по нарахуванню та утриманням із заробітної плати на ПП «УНІО»

Після здійснення перелічених операцій визначається сума до виплати. Виплата заробітної плати на ПП «УНІО» здійснюється шляхом перерахунку грошових коштів на особисті карткові рахунки працівників підприємства. Для виконання цієї операції бухгалтер ПП «УНІО» виконує певні бухгалтерські процедури. Поєднавши два компонента системи обліку заробітної плати – нарахування виплат працівникам і виплату заробітної плати – нами визначено послідовність бухгалтерських процедур для здійснення облікових операцій на ПП «УНІО» (рисунок 2.4).

Отримання первинних, розпорядчих, інших документів для нарахування виплат працівникам				
Табелі використання робочого часу До таблицю додаються для робітників з нормованим робочим днем – список осіб, які працювали в надурочний час; інші документи		Накази про надання відпустки, премії, матеріальної допомоги		Листок непрацевдатності Інші
Бухгалтерські процедури для нарахування виплат працівникам				
Нарахування заробітної плати за першу половину місяця				
Розрахунок суми авансу	Визначення бази для утримання ПДФО, військового збору, нарахування ЄСВ	Визначення суми ПДФО, військового збору, ЄСВ	Оформлення платіжного доручення на перерахунок нарахованого ЄСВ до бюджету	Оформлення платіжної відомості для передачі в банк
Нарахування заробітної плати за місяць				
Нарахування виплат в аналітичному обліку: - особовий рахунок типової форми № П-6; - інші форми аналітичного обліку			Оформлення розрахункової відомості типової форми № П-7	
Бухгалтерські процедури для виплати працівникам заробітної плати та інших виплат				
Оформлення платіжних доручень для перерахунку нарахованого ЄСВ та утримань із заробітної плати до бюджету та інших відповідних органів		Оформлення платіжної відомості		Отримання виписки банку

Рисунок 2.4 – Послідовність бухгалтерських процедур для здійснення облікових операцій по нарахуванню та утримання із заробітної плати на ПП «УНІО»

На ПП «УНІО» на кожного працівника відкривають особову справу, а також ведеться облік приймання та звільнення особового складу. Накази щодо руху персоналу обов'язково доводяться до відома працівників бухгалтерії, які ведуть облік розрахунків з оплати праці.

Основою організації оплати праці на ПП «УНІО» є тарифна система. При цьому на ПП «УНІО» використовується проста погодинна форма оплати праці, при використанні якої заробіток працівника залежить від кількості відпрацьованого часу та кваліфікації працівника.

Робочий день – це встановлена законом норма робочого часу протягом доби, яка лежить в основі його правового регулювання. Нормування робочого часу протягом календарного тижня на ПП «УНІО» здійснюється через робочий тиждень – максимальну тривалість роботи протягом тижня. При п'ятиденному робочому тижні встановлена тривалість робочого тижня – 40 годин.

Облік використання робочого часу, а також контроль за станом трудової дисципліни на ПП «УНІО» здійснюється шляхом табельного обліку. При прийомі на роботу на ПП «УНІО» працівникові надається табельний номер, а в трудовій книжці (знаходиться у відділі кадрів) робиться позначка про його зарахування на підставі наказу керівника підприємства. На кожного працівника у відділі кадрів на ПП «УНІО» відкривають особову картку, в якій зазначають необхідні анкетні дані про працівника та всі зміни, що відбуваються в його роботі.

Облік фактично відпрацьованого часу на ПП «УНІО» ведеться у Табелі обліку використання робочого часу за місяць, куди заносяться прізвища всіх працюючих. У таблиці позначається кількість відпрацьованих годин кожним працівником та неявки на роботу (за допомогою умовних позначень). Наприкінці місяця на ПП «УНІО» дані таблиць підсумовуються по кожному працівнику та передаються в бухгалтерію для нарахування заробітної плати працівникам за звітний місяць.

Розмір авансу на ПП «УНІО» не може бути меншим суми оплати за фактично відпрацьований час із розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника. На ПП «УНІО» не вважаються відпрацьованим часом дні відпустки, перебування на лікарняному та час, який невідпрацьований з інших причин. Тобто такий час не враховують при розрахунку авансу. Також при розрахунку суми авансу не враховують премії, доплати, надбавки, компенсаційні та заохочувальні виплати.

На ПП «УНІО» використовується наступний підхід при розрахунку авансу, а саме: пропорційно відпрацьованим дням за першу половину місяця на базі посадового окладу (тарифної ставки) (з 1-го до 15-го числа місяця). Спосіб визначення авансу на ПП «УНІО» наведено в колективному договорі.

Розрахунок авансу на ПП «УНІО». Оклад працівника 5000 грн. З 01 по 15 квітня 2020 р. ним відпрацьовано 11 днів (переносу робочих днів не було). Всього кількість робочих днів у квітні – 21. Кількість робочих годин у квітні – 167 годин, 30 квітня – скорочений день (7 годин). Сума авансу складе: $88/167 \times 5000 = 2634,73$ грн., де 88 – кількість відпрацьованих годин за першу половину місяця ($=11 \times 8$). Отже, працівнику виплачується 2634,73 грн.

Нарахування заробітної плати (як за першу половину місяця, так і за другу половину місяця) на ПП «УНІО» здійснюється на основі таблицю обліку робочого часу працівника, затвердженого на підприємстві штатного розпису з установленими посадовими окладами та норм колективного договору. Розрахунок зарплати та пов'язаних з нею утримань здійснюють у відомості нарахування заробітної плати.

Розглянемо особливості нарахування заробітної плати на ПП «УНІО». Оклад працівника Горобець І.І. 5000 грн. Премія – 2000 грн. За квітень 2020 р. ним відпрацьовано 20 днів (переносу робочих днів не було). 31.04.2020 р. – відпустка за власний рахунок. Всього кількість робочих днів у квітні – 21. Кількість робочих годин у квітні – 167 годин, 30 квітня – скорочений день (7 годин). Якщо розраховувати суму авансу: оплата за

окладом за квітень = $160/167 \times 5000 = 4790,42$ грн, де 160 – кількість відпрацьованих годин за квітень 2020 р (= 20×8); зарплата разом з премією за квітень: $4790,42 + 2000,00 = 6790,42$ грн.

По всім працівникам ПП «УНІО» сплачує єдиний соціальний внесок (ЄСВ), який є обов'язковим платежем до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування. ЄСВ нараховується та сплачується за рахунок ПП «УНІО» та включається до складу його витрат. ПП «УНІО» не обкладає ЄСВ суми вихідної допомоги при звільненні та інші виплати, що не належать до фонду оплати праці (крім лікарняних і допомоги при вагітності та народженні дитини).

Утримання із заробітної плати на ПП «УНІО» – це ті суми, на які зменшується сума заробітної плати при її виплаті. До них належать:

- податок на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- військовий збір (ВЗ);
- необов'язкові утримання (аліменти, компенсація за нанесені підприємству збитки, добровільні відрахування до недержавних пенсійних фондів тощо).

ПДФО на ПП «УНІО» утримується із заробітної плати та прирівняних до неї виплат (наприклад, лікарняних) за ставкою 18%. У загальному вигляді утримання ПДФО відбувається за формулою:

$$\text{ПДФО} = \text{ЗП} \times 18\% \div 100\% \quad (2.1)$$

Однак, якщо працівник має право на податкову соціальну пільгу (ПСП), то формула дещо змінюється, що спричиняє зменшення ПДФО, де ПСП – це та сума, яка зменшує базу оподаткування ПДФО при нарахуванні заробітної плати.:

$$\text{ПДФО} = (\text{ЗП} - \text{ПСП}) \times 18\% \div 100\% \quad (2.2)$$

ПСП встановлюється у розмірі, що дорівнює 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, а саме: 1051,00 грн. ($=2102 \times 0,5$).

При розрахунку ПДФО та використанні ПСП на ПП «УНІО» бухгалтер керується нормами ПКУ, відповідно до яких працівник має право на ПСП тоді, коли зарплата працівнику за місяць не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн. У 2020 р. такий граничний рівень доходу становить 2940 грн. ($= 2102 \times 1,4 = 2942,80$ грн ≈ 2940 грн).

Військовий збір має ставку 1,5% та розраховується з повної суми зарплати:

$$ВЗ = ЗП \times 1,5\% \div 100 \% \quad (2.3)$$

Таким чином, віднімати ПДФО чи ПСП при розрахунку ВЗ не потрібно. Його ставка стабільна та не залежить ні від кількості дітей, ні від ПСП. Сплачується ВЗ як з зарплати, так і з лікарняних.

Правильність розрахунку таких показників, як ЄСВ, ПДФО та ПЗ, впливає на фінансовий результат його діяльності, на виникнення додаткових витрат у вигляді, наприклад, штрафів, тому нижче наведено особливості розрахунку цих податків та зборів.

Розрахунок по працівнику Горобець І.І., якому заробітна плата нарахована вище за текстом, ЄСВ, обов'язкових утримань й суму до виплати «на руки») наведено нижче:

- ЄСВ: $6790,42 \times 0,22 = 1493,89$ грн.;

- ПДФО: $6790,42 \times 0,18 = 1222,23$ грн. (ПСП відсутня, так як $6790,42 > 2940$);

- ВЗ: $6790,42 \times 0,015 = 101,86$ грн.

Зарплата «на руки»: $6790,42 - 1222,23 - 101,86 = 5466,33$ грн. Для ПП «УНІО» витрати по цьому працівнику складуть: $6790,42 + 1493,89 = 8284,31$ грн.

На особливу увагу з нашої точки зору заслуговує розгляд нарахування заробітної плати із застосуванням ПСП на дітей. Працівниці Хрящ Г.Ж. з двома дітьми нарахували заробітну платню у розмірі 5500 грн.

ПСП становитиме: $1051 \text{ грн.} \times 2 = 2102,00$ грн.

Граничний розмір заробітної плати для користування пільгою: $2940,00 \times 2 = 5880,00$ грн. Наступний етап – це порівняння зарплати з межею застосування ПСП, а саме: $5500,00 \text{ грн.} < 5880,00 \text{ грн.}$, тому виникає право на застосування ПСП.

При цьому база оподаткування ПДФО складає:

$5500,00 - 2102 = 3398$ грн.

Сума ПДФО складає:

$3398,00 \times 18\% \div 100\% = 611,64$ грн.

Для розрахунку ВЗ податкова соціальна пільга не застосовується, тому військовий збір становитиме:

$5500 \times 0,015 = 82,50$ грн.

Наступні особливості нарахування заробітної плати на ПП «УНІО» характерні для випадків, коли нарахована заробітна плата менша ніж встановлена на законодавчому рівні мінімальна заробітна плата. Працівник Горох Д.Ж. з мінімальною зарплатою 4723 грн. у квітні 2020 р. взяв відпустку за власний рахунок з 01.04.2020 по 15.04.2020 на 15 кал. днів та відпрацював 10 кал. днів з 21 робочого дня у квітні. 30.04.2020 – скорочений день (7 год).

Таким чином, працівником відпрацьовано $(9 \times 8 + 7) \div 167 = 0,473$ усього робочого часу. Нарахована зарплата у розмірі: $4723 \times 0,473 = 2233,98$ грн. Після порівняння нарахованої заробітної плати з мінімальною, робиться висновок про застосування ПСП: $2233,98 \text{ грн.} < 2940 \text{ грн.}$

ПДФО = $(2233,98 - 1051) \times 0,18 = 1182,98 \times 0,18 = 212,94$ грн.

$$ВЗ = 2233,98 \times 0,015 = 33,51 \text{ грн.}$$

ЄСВ у даному випадку буде нараховано з мінімальної бази:

$$4723 \times 0,22 = 1039,06 \text{ грн.}$$

Працівник отримає «на руки»: $2233,98 - 212,94 - 33,51 = 1987,53$ грн.

Крім обов'язкових утримань із заробітної плати на ПП «УНІО» здійснюють ще й необов'язкові, серед яких аліменти.

Для того щоб бухгалтерія ПП «УНІО» мала право відраховувати із зарплати працівника аліменти, мають бути відповідні підтверджуючі документи залежно від того, у якому порядку їх працівник має сплачувати (добровільно чи примусово).

Суму аліментів на ПП «УНІО» утримують не з нарахованої зарплати, а з її розміру після вирахування податків та зборів, тобто із зарплати «на руки». При цьому бухгалтер ПП «УНІО» контролює, аби сума відрахованих аліментів не перевищила встановлений законом загальний розмір відрахувань. Детально розглянуто нижче.

Працівникові ПП «УНІО» Нордик Д.Г. нараховано зарплату в розмірі 4760 грн, із якої утримати ПДФО — 856,80 грн, військовий збір — 71,40 грн, аліменти — 20% на дитину віком 5 років, але не менше мінімального гарантованого їх розміру.

Розрахунок аліментів та фактичного заробітку працівника:

- зарплата без податків: $4760,00 \text{ грн} - 856,80 \text{ грн} - 71,40 \text{ грн} = 3831,80$ грн.

- сума аліментів: $3831,80 \text{ грн} \times 20\% = 766,36 \text{ грн.};$

- мінімальна гарантована сума аліментів на дитину до 6-ти років $1779,00 \text{ грн.} \times 50\% = 889,50 \text{ грн.}$, де 1779 грн – це прожитковий мінімум для дітей віком до 6 років у 2020 році;

- граничний розмір відрахувань: $3831,80 \text{ грн} \times 50\% = 1915,90 \text{ грн.};$

- порівняння суму аліментів з граничним розміром відрахувань:

$$889,50 < 1915,90;$$

- заробітна плата робітнику «на руки»: 3831,80 грн – 889,50 грн = 2942,30 грн.

Особливості обліку аліментів наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Облік заробітної плати з утриманням аліментів на ПП «УНІО»

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	
1.	Нараховано зарплату працівникові	92	661	4760
2.	Нараховано ЄСВ	92	651	1047
3.	Утримано ПДФО	661	641	857
4.	Утримано ВЗ	661	642	71,4
5.	Утримано суму аліментів	661	685	889,50
6.	Перераховано суму аліментів отримувачу	685	311	889,50
7.	Виплачено зарплату працівникові	661	311	417

При розрахунку лікарняних на ПП «УНІО» сума лікарняних у розрахунку на місяць не повинна перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування ЄСВ, що встановлена у попередньому місяці до виходу працівника на лікарняний (останній місяць розрахункового періоду). На рисунку 2.5 наведено показники від яких залежить розмір допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю на ПП «УНІО».



Рисунок 2.5 – Показники від яких залежить розмір допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю на ПП «УНІО»

Для нарахування лікарняних на ПП «УНІО», по-перше, визначають розрахунковий період, тобто ті місяці, за які беруться виплати, а саме: 12 місяців, які передують місяцю початку хвороби. Для повних 12 календарних місяців буде 365 днів. Однак, якщо увійшов лютий 2020 – вийде 366 календарних днів. Якщо працівник нещодавно влаштувався на роботу та ще не відпрацював 12 календарних місяців, тоді в розрахунок включають дні за фактично відпрацьовані місяці.

До розрахункового періоду бухгалтер ПП «УНІО» не включає календарні дні, які через поважні причини не відпрацьовані, а саме:

- відпустка без збереження зарплати; хвороба;
- відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами;
- відпустка для погляду за дитиною до досягнення нею 3 чи 6-річного віку.

Розрахунок лікарняних працівнику ПП «УНІО» Гопко Г.В. працює на підприємстві з 01.10.2019 р. Посадовий оклад — 6000 грн. Страховий стаж цього працівника – понад 10 років, тому його страховий стаж дорівнює 100%. З 16.01.2020 р. до 20.01.2020 р. працівник хворів.

Розрахунок лікарняних:

1) середньоденна зарплата за фактичними даними (6000 грн + 6000 грн + 6000 грн) ÷ (31 к. д. + 30 к. д. + 31 к. д.) = 195,65 грн;

2) середньоденна зарплата з урахуванням коефіцієнту страхового стажу: 195,65 × 100% = 195,65 грн;

3) середньоденна зарплата на рівні МЗП — 4723 ÷ 30,44 к. д. = 155,16 грн;

4) розрахунок лікарняних за рахунок підприємства відбувається на підставі середньоденної зарплати, обчисленої з МЗП, бо денна зарплата за фактичними даними більша за її розмір: 155,16 × 5 к. д. = 775,80 грн.

Відповідно до ПКУ лікарняні є зарплатною виплатою, таким чином оподатковуються ПДФО в загальному порядку за ставкою 18% та утримується військовий збір. Нарахування ЄСВ на лікарняні здійснюється за

загальними правилами.

В таблиці 2.2 наведено облік лікарняних на ПП «УНІО».

Таблиця 2.2 – Бухгалтерський облік лікарняних на ПП «УНІО»

№	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Нарахування лікарняних за рахунок роботодавця	949	663	775,80
2.	Утримання ПДФО	663	641	139,65
	Утримання ВЗ	663	642	11,64
3.	Нарахування ЄСВ на лікарняні	949	651	170,68
4.	Сплата ЄСВ	651	311	170,68
	Сплата ПДФО	641	311	139,65
	Сплата ВЗ	642	311	11,64
5.	Виплата лікарняних працівнику	663	311	775,80

Розрахунок лікарняних працівниці ПП «УНІО» Динка Л.Ю., яка надала листок непрацездатності щодо призначення відпустки по вагітності та пологах з 08.01.2020 р. до 12.05.2020 р.

Нарахований дохід за розрахунковий період (повні 12 місяців з 1-го до 1-го числа) становить 70000 грн. Ані відпусток без збереження зарплати, ані лікарняних не мала. Тому середньоденна сума заробітку становить:

$$191,78 \text{ грн} = 70000 \text{ грн.} \div 365 \text{ грн.}$$

$$\text{Середньоденна зарплата на рівні} - \text{МЗП } 4723 \div 30,44 \text{ к. д.} = 155,16 \text{ грн.}$$

Сума декретних за фактичними даними — 24164,28 грн (191,78 грн × 126 к. д.), а з розрахунку на рівні МЗП — 19550,16 грн (155,16 грн × 126 к. д.).

Позаяк сума декретних не може бути меншою за розмір допомоги, обчислений із МЗП, встановленої на час настання страхового випадку, то у такому разі її слід буде нарахувати на рівні фактичного заробітку працівниці.

Розрахунок лікарняних працівниці ПП «УНІО» Коник М.Ж., страховий стаж якої менший ніж 6 місяців. Працівниця надала листок непрацездатності щодо призначення відпустки по вагітності та пологах з 08.01.2020 р. до 12.05.2020 р.

Нарахований дохід за розрахунковий період (за п'ять місяців роботи з 1 серпня до 31 грудня) становить 80000 грн. Ані відпусток без збереження

зарплати, ані лікарняних не мала. Тому середньоденна сума заробітку становить: $522,88 \text{ грн} = 80000 \text{ грн.} \div (31 + 30 + 31 + 30 + 31)$.

Середньоденна зарплата на рівні МЗП $4723 \div 30,44 \text{ к. д.} = 155,16 \text{ грн.}$

Середньоденна зарплата на рівні двох МЗП: $4723 \times 2 : 30,44 \text{ к. д.} = 310,32 \text{ грн.}$

Сума декретних за фактичними даними — $65882,88 \text{ грн}$ ($522,88 \text{ грн} \times 126 \text{ к. д.}$), а з розрахунку на рівні двох МЗП — $39100,32 \text{ грн}$ ($310,32 \text{ грн} \times 126 \text{ к. д.}$).

Середньоденна зарплата, обчислена, виходячи з фактичних доходів співробітниці, становить $522,88 \text{ грн}$, що перевищує максимально допустимий для її випадку розмір середньої зарплати, виходячи з якого їй може нараховуватися допомога ($310,32 \text{ грн}$) Тому розмір її допомоги становитиме $39100,32 \text{ грн}$ ($310,32 \text{ грн.} \times 126 \text{ к. д.}$).

Допомога у зв'язку з вагітністю та пологами не включається до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу відповідно до пп. 165.1.1 ПКУ. З допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами не утримується ПДФО, то й військовий збір утримувати не потрібно.

ЄСВ в цьому випадку нараховується за кожен місяць окремо.

Розглянемо особливості нарахування лікарняних, коли кількість днів хвороби більше п'яти. Співробітник ПП «УНІО» зі стажем роботи 10 років надав лікарняний лист, в якому зазначено термін хвороби з 15.03.20 р по 26.03.20 р. Нарахована заробітна плата за розрахунковий період склала 73500 грн. В тому числі матеріальна допомога від підприємства – 1800 грн. , допомога по непрацездатності за 6 днів хвороби в січні – 1020 грн.

1) Розрахунок середньоденного заробітку:

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

2) Сума лікарняного за рахунок роботодавця:

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

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

В таблиці 2.3 наведено облік лікарняних на ПП «УНІО» з урахування результатів отриманих в попередніх розрахунках.

Таблиця 2.3 – Облік лікарняних на ПП «УНІО»

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	
1 Нараховано допомогу по тимчасовій непрацездатності				
1.1	Співробітнику за п'ять днів хвороби за рахунок роботодавця	949	663	853,90
1.2	Співробітнику за рахунок Фонду соцстрахування	378	663	1195,46
1.3	Нараховано ЄСВ у розмірі 22% від суми лікарняних	949	651	450,86
2 Здійснено обов'язкові утримання				
2.1	ПДФО	663	641	368,89
2.2	ВЗ	663	642	30,74
3 Сплата ПДФО з лікарняних до бюджету				
3.1	За перші 5 днів хвороби	641	311	153,7
3.2	За рахунок Фонду соцстраху	641	313	215,18
4 Сплата військового збору з лікарняних до бюджету				
4.1	За перші 5 днів хвороби	642	311	12,81
4.2	За рахунок Фонду соцстрахування	642	313	17,93
5	Сплата ЄСВ	651	311	450,86
6	Виплата лікарняних співробітнику за рахунок підприємства	663	311	472,2
7	Виплата лікарняних співробітнику за рахунок Фонду соцстрахування	663	313	961,73

Наступним видом виплат працівникам ПП «УНІО» є відпускні. Процедура документування відпусток на ПП «УНІО» включає в себе:

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

На рисунку 2.6 наведено послідовність розрахунку відпускних на ПП «УНІО».

Відповідно до графіку відпусток та Наказу про надання відпусток відпустка працівника ПП «УНІО» Грач Л.Д. 14 днів. Початок відпустки – 22 червня 2020 року (понеділок). На період відпустки припадає святковий день 28 червня.

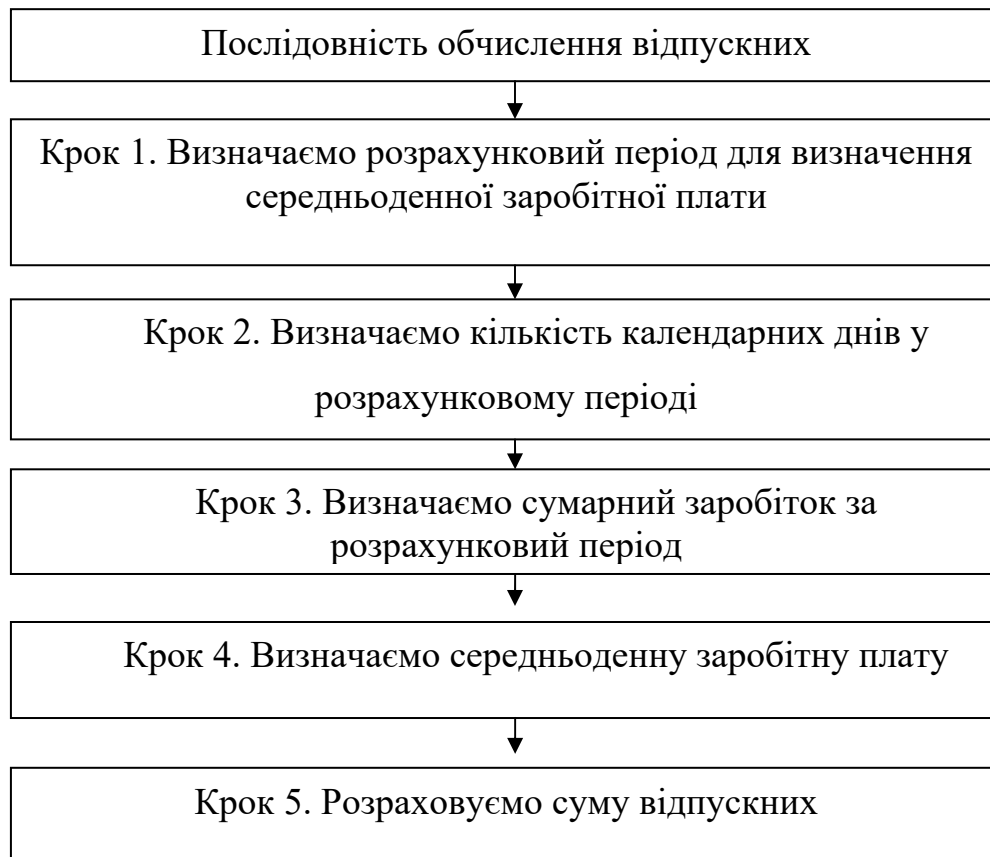


Рисунок 2.6 – Послідовність обчислення відпускних на ПП «УНІО»

Відповідно до графіку відпусток та Наказу про надання відпусток відпустка працівника ПП «УНІО» Грач Л.Д. 14 днів. Початок відпустки – 22 червня 2020 року (понеділок). На період відпустки припадає святковий день 28 червня.

Сукупна заробітна плата, яка використовується для розрахунку середньоденної зарплати, з липня 2019 року по травень 2020 року сумарно становить 77500 грн.

Премія за 1 квартал 2020 року склала 1500 грн

Лікарняні (10 днів у лютому) – 1800 грн

Загальна сума для розрахунку середньоденної зарплати – 80800 грн

Кількість календарних днів у році – 365

Кількість святкових днів - 11 (перелік святкових днів затверджено трудовим законодавством)

Розрахунок середньоденної заробітної плати:

80800 грн: (365-11) = 227,61 грн

Сума відпускних: 227,61 грн x 14 = 3186,50 грн.

Таким чином, працівник отримає за відпускний період оплату в розмірі 3186,50 грн. Виплата відпускних на ПП «УНІО» здійснюється не пізніше, ніж за три дні до початку відпустки.

Отже, основним розрахунковий періодом для визначення середньоденної заробітної плати є 12 місяців, але існують випадки, коли треба нарахувати працівнику відпускні, який ще не пропрацював на ПП «УНІО» один рік. В такому випадку розрахунки здійснюються, як наведено нижче.

Працівник Коник Д.Ю. влаштувався на ПП «УНІО» 1 вересня 2019 року, написав заяву на надання йому відпустки з 1 травня 2020 року терміном на 18 днів. Розрахунковим періодом у цьому випадку буде вересень 2019 року-квітень 2020 року.

За цей період заробітна плата склала 56000 грн. Кількість календарних днів буде визначено також за період вересень-квітень: 242 дні.

За цей період святкових було чотири дні: 1, 7 січня, 8 березня, 19 квітня.

Для розрахунку береться $242 - 4 = 238$ днів

Сума середньоденної зарплати:

$56000 \div (242 - 4) = 235,30$ грн.

Сума відпускних:

$235,30 \times 18 = 4235,29$ грн.

Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні у строки, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів, та не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата. Якщо день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, то вона виплачується напередодні. Виплата заробітної плати здійснюється за місцем роботи.

Нарахування заробітної плати бухгалтеру ПП «УНІО» наведено нижче. Бухгалтер підприємства відпрацював у квітні 2020 р. повністю 21 робочий день (167 годин). Оклад: 6000 грн, премія за інтенсивність роботи 30% окладу. Розрахунок та облік операцій по нарахуванню заробітної плати, нарахуванню ЄСВ, обов'язковим утриманням наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Облік заробітної плати бухгалтера ПП «УНІО»

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	
1	Виплачено аванс бухгалтеру	661	311	3000
2	Нараховано бухгалтеру заробітну плату	92	661	7800
3	Нарахований ЄСВ бухгалтеру	92	651	1716
4	Утримано ПДФО	661	641	1404
5	Утримано ВЗ	661	642	117,00
6	Сплачено ПДФО	641	311	1404
7	Сплачено ВЗ	642	311	117,00
8	Сплачено ЄСВ	651	311	1716
6	Виплачено зарплату за другу половину бухгалтеру	661	311	3279,00

В Балансі ПП «УНІО» заборгованість по заробітній платі відображається в третьому розділі пасиву.

Таким чином, облік заробітної плати на ПП «УНІО» ведеться у відповідності до норм та положень чинного законодавства, з використанням типових форм первинних документів. На заробітну плату ПП «УНІО» здійснює нарахування ЄСВ на загальних підставах за ставкою 22%. Із заробітної плати здійснюються обов'язкові та необов'язкові утримання, які вчасно перераховуються до бюджету.

2.3 Фінансовий аналіз ПП «УНІО»

Аналіз фінансового стану ПП «УНІО» проводиться за такими етапами: горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу; аналіз фінансових результатів; оцінка показників фінансового стану. В таблиці 2.5 наведений горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу ПП «УНІО» за 2017-2019 роки.

Таблиця 2.5 – Горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу ПП «УНІО»

Показник	Код рядка	Роки						Абсолютне відхилення		Відносне відхилення	
		31.12.2017	Питома вага, %	31.12.2018	Питома вага, %	31.12.2019	Питома вага, %	2018-2017	2019-2018	2018/2017	2019/2018
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
АКТИВ:											
I. Необоротні активи:											
Основні засоби	1010	1542,6	41,97	754	18,97	664,5	19,54	-788,6	-89,5	-51,12	-11,87
II. Оборотні активи:											
Запаси	1100	1996,7	54,32	2459	61,88	1083,5	31,87	462,3	-1375,5	23,15	-55,94
Дебіторська заборгованість:											
- за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	-	-	252,5	6,35	826,7	24,32	252,5	574,2	-	227,41
- за розрахунками з бюджетом	1135	0,1	0,003	-	-	-	-	-0,1	-	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	18,4	0,5	318,7	8,02	793,5	23,34	300,3	474,8	1632,07	148,98
Гроші та їх еквіваленти	1165	-	-	0,7	0,02	31,7	0,93	0,7	31	-	4428,57
Інші оборотні активи	1190	117,7	3,2	189,1	4,76	-	-	71,4	-189,1	60,66	-
БАЛАНС	1300	3675,5	100	3974	100	3399,9	100	298,5	-574,1	8,12	-14,45

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ПАСИВ:											
I. Власний капітал:											
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1714	46,63	1714	43,13	1714	50,41	-	-	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	30	0,82	113,2	2,85	253,7	7,46	83,2	140,5	277,33	124,12
III. Поточні зобов'язання і забезпечення:											
Поточна кредиторська заборгованість за: - товари, роботи, послуги	1615	1383,8	37,65	1676,8	42,19	900,73	26,49	293	-776,07	21,17	-46,28
- розрахунками з бюджетом	1620	1,7	0,05	21,3	0,54	76,89	2,26	19,6	55,59	1152,94	260,99
- розрахунками зі страхування	1625	3,3	0,09	2,9	0,07	-	-	-0,4	-2,9	-12,12	-
- розрахунками з оплати праці	1630	1,1	0,03	-	-	-	-	-1,1	-	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	541,6	14,74	445,8	11,22	454,58	13,37	-95,8	8,78	-17,69	1,97
БАЛАНС	1300	3675,5	100	3974	100	3399,9	100	298,5	-574,1	8,12	-14,45

Аналіз активів підприємства за період 2017-2019 рр. дозволив зробити наступні висновки, що необоротні активи займають найбільшу частину в активах ПП «УНІО» і з кожним роком їхня величина збільшується.

Найбільшу питому вагу в активах займають запаси та основні засоби. Станом на 2017 загальна вартість залишкової вартості основних засобів становила 1542,6 тис. грн. За першу половину досліджуваного періоду скорочення основних засобів становило 51,12 %. Це свідчить про зниження виробничого та збутового потенціалу підприємства. У наступному періоді тенденція зберіглася і скорочення склало 11,87 %.

На початку 2017 року сума запасів становила 1996,7 тис. грн. Приріст у 2018 році – 23,15 % в порівнянні з роком раніше. У загальному випадку підвищення обсягу цього елемента активів позитивно впливає на безперервність виробничого і збутового процесу. На кінець 2019 року сума запасів значно зменшилася і становила 1083,5 тис. грн.

Якщо в 2017 році дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги не було, то у 2019 році відносно 2018 року приріст склав 227,41 %. Також, зафіксована динаміка збільшення іншої поточної дебіторської заборгованості. Приріст якої в 2018 році склав 1632,07 %, а у 2019 році - 148,98 %. Різке збільшення дебіторської заборгованості ті її частки в оборотних активах може свідчити про необачну кредитну політику підприємства стосовно покупців або про збільшення обсягу продажів, або про неплатоспроможність і банкрутство частини покупців.

Як бачимо, сукупні активи підприємства складаються з необоротних і оборотних активів. Причому, питома вага оборотних активів підприємства займає значно більшу частину, але, на відміну від перших, зазнає постійних коливань.

У першому році досліджуваного періоду загальна вартість активів складала 3675,5 тис. грн. Спочатку спостерігається приріст активів на 8,12 %. Цей факт свідчить про підвищення потенціалу підприємства генерувати прибуток для власників, адже сума активів, що приймає участь у

виробничому, інвестиційному та фінансовому процесі росте. Але тенденція змінилася і скорочення склало 14,45 % на останній рік порівняно з попереднім.

Аналізуючи джерела формування пасивів, можна зазначити, що розмір власного капіталу ПП «УНІО» залишається незмінним протягом досліджуваного періоду і складає 1714 тис. грн.. Найбільшу питому вагу в пасивах окрім власного капіталу займає поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги. У 2017 році ця сума складає 1383,8 тис. грн. В 2018 році сума збільшується на 21,17 % порівняно з попереднім роком. Наступного року зафіксовано скорочення даного показника. Наприкінці 2019 року сума кредиторської заборгованості, в тому числі і товарних кредитів від інших підприємств, становила 900,73 тис. грн.

Спостерігається тенденція до збільшення поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом. У 2018 році приріст становив 1152,94 %, а у 2018 році - 260,99 %.

Підприємство не формує резервів майбутніх витрат і платежів.

У першому році загальна вартість пасивів становила 3675,5 тис. грн. Спочатку спостерігається приріст показника на 8,12 %. Цей факт свідчить про підвищення загальної суми фінансових ресурсів підприємства, що використовується для здійснення своєї діяльності. Але потім тенденція змінилася і скорочення склало 14,45 % в останньому році порівняно з попереднім.

В таблиці 2.6 представлений аналіз доходів та витрат ПП «УНІО», так як цей аналіз має велике значення в системі загальної оцінки діяльності суб'єктів господарювання.

Як видно з даних таблиці 2.6 найбільшу питому вагу в доходах займає дохід від реалізації продукції, на який припадає близько 99%. А у витратах найбільшу питому вагу становить собівартість реалізованої продукції. Така тенденція є сприятливою для даного підприємства, адже воно є промисловим і основною діяльністю є виробництво та реалізація продукції. .

Таблиця 2.6 – Аналіз структури доходів та витрат ПП «УНІО» за 2017-2019 роки

№	Найменування показника	Код рядка	Роки						Абсолютне відхилення		Відносне відхилення, %	
			2017	Питом а вага, %	2018	Питом а вага, %	2019	Питом а вага, %	2018-2017	2019-2018	2018/2017	2019/2018
ДОХОДИ												
1	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	4303,2	99,998	18032,2	98,77	19600,9	99,999	13729	1568,7	319,04	8,7
2	Інші доходи	2240	0,1	0,002	225,3	1,23	0,2	0,001	225,2	-225,1	225200	-99,91
3	Разом		4303,3	100	18257,5	100	19601,1	100	13954,2	1343,6	324,27	7,36
ВИТРАТИ												
1	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	3808,5	89,12	16315,9	89,77	17785,4	91,39	12507,4	1469,5	328,41	9,01
2	Інші операційні витрати	2180	464,8	10,88	1677,1	9,23	1675,2	8,61	1212,3	-1,9	260,82	-0,11
3	Інші витрати	2270	-	-	181,3	1	-	-	181,3	-181,3	-	-
4	Разом		4273,3	100	18174,3	100	24932	100	13901	1286,3	325,3	7,08

Маємо тенденцію до збільшення розміру витрат підприємства зі значним підвищенням у 2018 році – на 13901 тис. грн. більше у порівнянні з попереднім роком. Хоча розмір доходу у 2019 році і став більшим на 15297,8 тис. грн. у порівнянні з 2017 роком і на 1343,6 тис. грн. – відповідно з 2018 роком, все ж таки, на кінець досліджуваного періоду розмір витрат ПП «УНІО» перевищив розмір доходів на 5330,9 тис. грн.

Можемо зробити висновок, що дана тенденція є незадовільною.

З метою визначення основних показників фінансового стану ПП «УНІО» проведемо аналіз фінансової стану підприємства за 2017–2019 роки. В таблиці 2.7 наведено аналіз показників ліквідності.

Таблиця 2.7 – Аналіз показників ліквідності ПП «УНІО»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення,±	
			2017	2018	2019	2018 від 2017	2019 від 2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт поточної ліквідності	$\frac{\text{ф.1 р.1195}}{\text{ф.1 р.1695}}$	Більше 1	1,1	1,5	1,9	+0,4	+0,4
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\frac{\text{ф.1 (р.1195 - р.1101 - р.1110 - р.1102 - р.1103 - р.1104)}}{\text{ф.1 р.1695}}$	0,6 – 0,8	0,07	0,35	1,15	+0,28	+0,8
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності)	$\frac{\text{ф.1 р.1165}}{\text{ф.1 р.1695}}$	Збільшення > 0	0	0,0003	0,02	+0,0003	+0,0197
Співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості	$\frac{\text{ф.1 (р. 1125 + р.1135 + р.1130+ р.1140 + р.1145 + р.1155)}}{\text{ф.1 (р.1605 + р.1615+ р.1635)}}$	Збільшення = 1	0,01	0,34	1,8	+0,33	+1,46

Показники ліквідності характеризують здатність ПП «УНІО» розрахуватись за своїми боргами. Впродовж з 2017 по 2019 рр. коефіцієнт

поточної ліквідності більше одиниці, тобто більше нормативного значення. Це означає, що оборотних засобів, які є в розпорядженні ПП «УНІО» вистачить на покриття його поточних зобов'язань. З 2017 по 2019 рр. спостерігається невелике збільшення цього показника, що відбувається за рахунок зменшення його поточних зобов'язань. Тобто на ПП «УНІО» оборотні активи зростають більшими темпами, ніж поточні зобов'язання, що свідчить про підвищення здатності ПП «УНІО» розраховуватись за своїми боргами. Напрямок змін цього показника вказує на позитивну тенденцію в діяльності ПП «УНІО».

Значення коефіцієнту швидкої ліквідності на ПП «УНІО» менше нормативного значення, окрім останнього року. В динаміці з 2017 по 2019 рр. спостерігається збільшення коефіцієнта швидкої ліквідності, це означає, що найбільш ліквідних активів приходить на одиницю боргів (зобов'язань) більше.

Показник абсолютної ліквідності характеризує здатність ПП «УНІО» розрахуватись за своїми боргами грошовими коштами, як в національній, так і в іноземній валюті. За 2017–2019 рр. коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності) відповідає нормативному значенню, але знаходиться на дуже низькому рівні, а напрямок змін вказує на збільшення на ПП «УНІО» можливості розрахуватись за своїми боргами грошовими коштами.

Показник співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості на ПП «УНІО» з 2017 по 2018 роки менший за нормативне значення та має тенденцію до зростання. Значення нижче нормативного може бути ознакою неефективної політики комерційного кредитування і, як результат, дебітори заборгували компанії більше коштів, ніж компанія отримала від постачальників.

У 2019 році значення цього показника більше одиниці, це говорить про те, що компанія залучає більше коштів від кредиторів, ніж надає дебіторам. Це може бути ознакою кризи ліквідності. Нemoжливiсть погасити свої зобов'язання вчасно веде до погіршення відносин з постачальниками. У

майбутньому останні будуть враховувати ризик несвоєчасного отримання коштів у ціні продукції, що призведе до підвищення собівартості.

Рентабельність – це відносний показник, який характеризує ефективність виробництва, реалізації продукції, використання активів, виробничих фондів та інше. У загальному вигляді він розраховується як відношення прибутку до витрат, тобто є нормою прибутку. Іншими словами показники рентабельності показують частку прибутку в кожній грошовій одиниці витрат, або частку товарної продукції в її собівартості. Розрахунок показників рентабельності на ПП «УНІО» наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Аналіз показників рентабельності ПП «УНІО»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення,±	
			2017	2018	2019	2018 від 2017	2019 від 2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт рентабельності активів	$\text{ф.2 р.2350} \div \text{ф.1 р.1300}$	Збільшення > 0	0,008	0,02	0,03	+0,01 3	+0,01
Коефіцієнт рентабельності виробничих фондів	$\text{ф.2 р.2350} \div \text{ф.1 (р.1010 + р.1100)}$	Збільшення	0,01	0,03	0,07	+0,02	+0,04
Коефіцієнт рентабельності реалізованої продукції	$\text{ф.2 р.2350} \div \text{ф.2 р.2000}$	Збільшення > 0	0,007	0,005	0,006	- 0,002	+0,001
Коефіцієнт рентабельності продукції	$\text{ф.2 р.2190 (або р.2195) + р.2180} - \text{р.2120} \div \text{ф.2(р.2050+ р.2130 + р.2150)}$	Збільшення > 0	0,12	0,1	0,09	-0,02	-0,01

За результатами роботи ПП «УНІО» в 2017-2019 роках було отримано прибуток, тому при проведенні аналізу рентабельності були отримані додатні значення, тобто показники прибутковості. За даними, отриманими в таблиці 2.11, можна зробити наступні висновки:

- у 2017 році ПП «УНІО» отримує на 1 грн. активів 0,008 грн. прибутку. У 2018 та 2019 роках - 0,02 та 0,03 грн. прибутку відповідно. Як бачимо, спостерігається тенденція до збільшення цього показника. Аналогічна

тенденція спостерігається в динаміці коефіцієнта рентабельності виробничих фондів;

- у 2017 р. підприємство отримує на 1 грн. чистого доходу від реалізації продукції 0,007 грн. прибутку. В подальшому цей показник зменшився і у 2019 році склав 0,006 грн.;

- у 2017-2019 рр. ПП «УНІО» отримує на 1 грн. витрат 0,12, 0,1 та 0,09 грн прибутку відповідно. Є тенденція до зниження даного показника.

В динаміці з 2017 р. по 2019 рік витрати ПП «УНІО» збільшувалися, але при цьому доходи зростали більшими темпами, що призвело до прибутку і вплинуло на показники рентабельності. Виходячи з результатів аналізу рентабельності можна стверджувати, що ПП «УНІО» є прибутковим.

Аналіз ділової активності дозволяє проаналізувати ефективність основної діяльності ПП «УНІО», що характеризується швидкістю обертання фінансових ресурсів ПП «УНІО». Аналіз здійснюється за допомогою коефіцієнтів оборотності, розрахунок яких наведено в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Аналіз ділової активності ПП «УНІО»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення, ±	
			2017	2018	2019	2018 від 2017	2019 від 2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Фондовіддача	$\frac{\text{ф.2 р. 2000}}{\text{ф.1 р.1011}}$	Збільшення	2,51	12,99	11,33	+10,48	-1,66
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	$\frac{\text{ф.2 р. 2000}}{\text{ф.1 (р.1040 + р.1120+ р.1125 + р.1135 + р.1130 + р.1140 + р.1145 + р.1155)}}$	Збільшення	232,61	31,57	12,1	-201,04	-19,47
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	$\frac{\text{ф.2 р. 2000}}{\text{ф.1 (р.1605 + р.1615 + р.1635 + р.1620 + р.1625 + р.1630 + р.1640 + р.1645 + р.1690)}}$	Збільшення	2,23	8,4	13,69	+6,17	+5,29

Коефіцієнт оборотності (коефіцієнт трансформації) характеризує скільки ПП «УНІО» отримало чистого доходу від реалізації на одиницю засобів (коштів) інвестованих (вкладених) в активи.

Чим більша кількість оборотів, тим швидше ПП «УНІО» отримує кошти від своїх боржників (дебіторів). Середня оборотність дебіторської заборгованості впродовж 2017–2019 рр. зменшується, що є негативним напрямком змін в діяльності ПП «УНІО», та досягає значення 12,1 оборотів у 2019 році, що на 220,51 обороти менше ніж у 2017 році.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості протягом досліджуваного періоду збільшується, що свідчить про те, що на 1 грн. позикових коштів ПП «УНІО» отримує більше чистого доходу.

Строк погашення дебіторської заборгованості значно виріс за останні три роки і сягає 30,17 днів у 2019 році. Це негативна тенденція, що потребує впровадження заходів щодо оптимізації політики по розрахунках із клієнтами.

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

В 2017–2018 рр. значення показника фондівддачі збільшується, що свідчить про ефективність використання основних засобів ПП «УНІО».

Таким чином, за результатами, отриманими в другому розділі можна зробити наступні висновки.

Облік заробітної плати на ПП «УНІО» будується на підставі законодавчо-нормативної бази та Колективного договору Облік використання робочого часу, а також контроль за станом трудової дисципліни на ПП «УНІО» здійснюється шляхом табельного обліку.

Нарахування заробітної плати (як за першу половину місяця, так і за другу половину місяця) на ПП «УНІО» здійснюється на основі таблицю обліку робочого часу працівника, затвердженого на підприємстві штатного розпису з установленими посадовими окладами та норм колективного договору. Розрахунок зарплати та пов'язаних з нею утримань здійснюють у відомості нарахування заробітної плати.

По всім працівникам ПП «УНІО» сплачує єдиний соціальний внесок (ЄСВ), який є обов'язковим платежем до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування. ЄСВ нараховується та сплачується за рахунок ПП «УНІО» та включається до складу його витрат. ПП «УНІО» не обкладає ЄСВ суми вихідної допомоги при звільненні та інші виплати, що не належать до фонду оплати праці (крім лікарняних і допомоги при вагітності та народженні дитини).

Утримання із заробітної плати на ПП «УНІО» – це ті суми, на які зменшується сума заробітної плати при її виплаті. До них належать:

- податок на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- військовий збір (ВЗ);
- необов'язкові утримання (аліменти, компенсація за нанесені підприємству збитки, добровільні відрахування до недержавних пенсійних фондів тощо).

Аналіз активів підприємства за період 2017-2019 рр. дозволив зробити наступні висновки, що необоротні активи займають найбільшу частину в активах ПП «УНІО» і з кожним роком їхня величина збільшується.

Аналізуючи джерела формування пасивів, можна зазначити, що розмір власного капіталу ПП «УНІО» залишається незмінним протягом досліджуваного періоду і складає 1714 тис. грн.. Найбільшу питому вагу в пасивах окрім власного капіталу займає поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги. У 2017 році ця сума складає 1383,8 тис. грн. В 2018 році сума збільшується на 21,17 % порівняно з попереднім роком. Наступного року зафіксовано скорочення даного показника. Наприкінці 2019

року сума кредиторської заборгованості, в тому числі і товарних кредитів від інших підприємств, становила 900,73 тис. грн.

Маємо тенденцію до збільшення розміру витрат підприємства зі значним підвищенням у 2018 році – на 13901 тис. грн. більше у порівнянні з попереднім роком. Хоча розмір доходу у 2019 році і став більшим на 15297,8 тис. грн. у порівнянні з 2017 роком і на 1343,6 тис. грн. – відповідно з 2018 роком, все ж таки, на кінець досліджуваного періоду розмір витрат ПП «УНІО» перевищив розмір доходів на 5330,9 тис. грн.

Показники ліквідності характеризують здатність ПП «УНІО» розрахуватись за своїми боргами. Впродовж з 2017 по 2019 рр. коефіцієнт поточної ліквідності більше одиниці, тобто більше нормативного значення. Це означає, що оборотних засобів, які є в розпорядженні ПП «УНІО» вистачить на покриття його поточних зобов'язань. З 2017 по 2019 рр. спостерігається невелике збільшення цього показника, що відбувається за рахунок зменшення його поточних зобов'язань. Тобто на ПП «УНІО» оборотні активи зростають більшими темпами, ніж поточні зобов'язання, що свідчить про підвищення здатності ПП «УНІО» розраховуватись за своїми боргами. Напрямок змін цього показника вказує на позитивну тенденцію в діяльності ПП «УНІО».

3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АУДИТУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПП «УНІО»

3.1 Аудит заробітної плати на ПП «УНІО»

Зовнішній аудит розглядається як невід'ємна частина загальної системи контролю заробітної плати на ПП «УНІО». Він є одним із інструментів підвищення ефективності управління на ПП «УНІО».

Ефективний зовнішній аудит заробітної плати на ПП «УНІО» сприятиме функціонуванню ефективної системи бухгалтерського обліку, запобігатиме виникненню порушень, сприятиме успішному розвитку підприємства в умовах жорсткої конкурентної боротьби та посилення впливу різного роду ризиків на діяльність підприємства.

Укладанню договору на надання аудиторських послуг передуює відправлення ПП «УНІО» листа-замовлення й одержання від аудиторської фірми у відповідь листа-зобов'язання.

№ 05 від 05 січня 2020 р.

Директору АФ «Аудит»

Лист – замовлення

Просимо Вас провести аудит заробітної плати на ПП «УНІО» за 2019 рік у термін з 08.01.2020 року до 11.02.2020 року.

Директор ПП «УНІО» _____

№ 2 від 06 січня 2020 р.

Директору ПП «УНІО»

Листа-зобов'язання

У відповідь на Ваш лист № 05 від 05 січня 2020 р. про проведення аудиторської перевірки заробітної плати, підтверджуємо нашу згоду. Аудиторська перевірка буде проведена з метою висновків про заробітну плату у термін з 08 січня 2020 року до 11 лютого 2020 року.

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

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

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

Директор аудиторської фірми «Аудит» _____

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

Договір про надання аудиторських послуг № 1

м. Запоріжжя

06 січня 2020 року

Аудиторська фірма «Аудит», в подальшому – «Виконавець», в особі директора – з одного боку та ПП «УНІО» - «Замовник», в особі директора – з другого боку, діючі на основі своїх установчих документів, уклали цей договір про таке:

1. Предмет договору

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

2. Вартість послуг та порядок розрахунку

2.1 Вартість наданих послуг складає 18 000 грн. (тридцять тисяч гривень), у тому числі ПДВ 3 000 грн. (п'ять тисяч гривень).

2.2 Розрахунок проводиться у такому порядку:

- 50% від суми договору – попередня оплата;

-50% від суми договору у триденний строк – після підписання акту прийняття-здачі аудиторського листа.

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

3. Права та обов'язки сторін

3.1 Замовник зобов'язується:

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

3.2 Замовник має право:

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

3.3 Виконавець зобов'язується:

- провести якісну аудиторську перевірку фінансового та податкового обліку заробітної плати та звітності станом за 2019 рік;
- зберігати конфіденційність аудиторської інформації;
- повідомляти коло осіб, визначених замовником, про всі недоліки;
- дотримуватися доброзичливості та нейтральності до персоналу Замовника та до його діяльності в цілому.

3.4 Виконавець має право:

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

4. Відповідальність сторін

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

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

5. Термін дії договору. Договір вступає в силу з моменту його підписання сторонами. Закінчення терміну дії договору 01.04.2020 року.

Виконавець

Замовник

Планування аудиту на підприємстві складається з формування таких основних документів: загальний план та програма. План складається з трьох етапів: попередній, основний та заключний. На попередньому етапі відбувається укладання договору на проведення аудиту, ознайомлення з бізнесом клієнта, розраховується суттєвість на основі проведеного тестування та планується аудиторська перевірка. На основному етапі проводиться аудит на підприємстві згідно з договором. Заключний етап проводиться на основі збору всієї інформації, яка систематизується та аналізується (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Загальний план аудиту заробітної плати на ПП «УНІО»

№	Етап аудиторської перевірки	Аудиторські процедури	Аудиторські докази	Період проведення	Виконавці
1.	Підготовчий	Укладання договору, знайомство з бізнесом клієнта, визначення аудиторського ризику, планування аудиту заробітної плати	Статут підприємства, Звіти попередніх перевірок, накази	08.01.2020-10.01.2020	Кожух С.С.
2.	Основний	Перевірити правильність оформлення первинних документів з обліку заробітної плати. Перевірити правильність оцінки заробітної плати в фінансовому та податковому обліку. Перевірити правильність кореспонденції рахунків з обліку заробітної плати. Перевірити правильність відображення заробітної плати у фінансовій звітності.	Первинні документи з обліку заробітної плати, Головна книга, журнали, відомості, фінансова звітність	12.01.2020-22.02.2020	Кожух С.С.
3.	Завершальний	Складання аудиторського звіту і висновку	Звіт	28.01.2020-11.02.2020	Кожух С.С.

Перед складанням програми аудиту заробітної плати аудитор здійснює оцінку властивого ризику на ТОВ «УНІО» (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Тест оцінки властивого ризику на ПП «УНІО»

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи існує на підприємстві служба внутрішнього контролю	+			
2.	Кому підпорядкована служба внутрішнього контролю: - головному бухгалтеру, - раді директорів, - керівництву, - інше.	+			
3.	Хто розробляє політику внутрішнього контролю?	керівник			
4.	Чи існує на підприємстві взаємозамінність?	+			
5.	Як часто здійснюється підвищення кваліфікації фахівців?	раз у півріччя			
6.	Вимоги до фахівців внутрішнього контролю	відповідно штатному розкладу та вимогам внутрішнього аудиту			
7.	На підприємстві служба внутрішнього контролю використовує: - типові форми документів, - розроблені самостійно, - інші (вказати).	+			
8.	Чи фінансова звітність до затвердження керівництвом перевіряється службою внутрішнього контролю.	+			
9.	Чи формуються та надаються керівництву звіти служби внутрішнього контролю. Якщо так, вкажіть періодичність звітності.	+			Кожного кварталу
10.	Чи здійснюються перевірки системи обліку та фінансової звітності ревізійною комісією. Якщо так, вказати періодичність перевірок.	+			Один раз на рік Копія акту
11.	Чи затверджується звітність на річних загальних зборах акціонерів (засновників).		+		Копія протоколу

На наступному етапі аудитор проводить тестування системи обліку та внутрішнього контролю на ПП «УНІО» (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3 – Тест оцінки системи обліку та внутрішнього контролю заробітної плати на ПП «УНІО»

№	Зміст питання	Варіанти відповіді		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1.	Чи слідкуєте Ви за змінами та доповненнями до законодавчо-нормативних актів?	+			
2.	Відслідковуєте зміни і доповнення до законодавчо-нормативних актів: - один раз на місяць; - один раз рік; - постійно.	+			
3.	Чи забезпечені Ви всіма необхідними нормативними документами?	+			
4.	Чи були внесені зміни до наказу про облікову політику протягом звітного року, щодо елементів облікової політики обліку заробітної плати?		+		
5.	Чи були внесені зміни у внутрішні документи, які регламентують оплату праці, протягом звітного періоду?		+		
6.	Чи були проведені перевірки обліку заробітної плати протягом попереднього звітного періоду?		+		
7.	Чи були виявлені помилки, порушення, недоліки обліку заробітної плати?		+		
8.	Чи проводився аналіз виявлених негативних явищ?	+			
9.	Чи були вжиті заходи по усуненню недоліків за запобігання їх виникнення в майбутньому?		+		
6.	Чи були проведені перевірки обліку заробітної плати протягом звітного періоду?		+		
7.	Чи виявлені недоліки обліку заробітної плати?	-			
8.	Виявлені помилки стосуються: - слабкою організацією бухгалтерського обліку операцій по нарахування, оподаткуванню, видачі заробітної плати; - несвочасним надходженням необхідної інформації; - неправильним оформленням первинних документів? - неправильних дій бухгалтера?	+			
9.	Чи проводилася податкова перевірка у поточному звітному періоді?	+			

Далі за результатами тестування аудитор розраховує аудиторський ризик з метою визначення обсягу процедур по суті. Згідно з МСА аудиторський ризик являє собою можливу небезпеку того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності мають місце суттєві перекручення.

Аудиторський ризик розраховується за формулою 3.1:

$$AP = BP \times PK \times PH, \quad (3.1)$$

де AP – загальний ризик аудиту;

BP – властивий ризик;

PK – ризик контролю;

PH – ризик не виявлення.

За допомогою анкетування було встановлено, що:

1. Властивий ризик становить – 80 % (80 % вірних відповідей в анкетуванні).
2. Ризик контролю становить – 70 % (ймовірність ефективності системи внутрішнього контролю).
3. Ризик не виявлення – 6 % (ймовірність не знайдення аудитором помилки).

Отже, аудиторський ризик: $AP = 0,8 \times 0,7 \times 0,06 = 0,0336$, тобто 3,36 %. Таким чином, ймовірність складання неправильного аудиторського висновку для ПП «УНІО» становить 3,36 %.

Наступним етапом аудиту заробітної плати є визначення показника суттєвості. Він розраховується на підставі базового показника, яким при аудиті заробітної плати може бути сума кредиторської заборгованості. Таким чином, на основі базового показника, яким є сума кредиторської заборгованості розраховується суттєвість на ПП «УНІО» (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 – Визначення рівня суттєвості

№	Показник	Рівень	Розрахунок
1	Базовий показник: - сума поточної кредиторської заборгованості	100 %	1432,20 тис.грн.
2	Суттєвість (помилка): - не приймається аудитором до уваги	до 5 %	1432,20 тис. грн. – 100 % X грн – 5 % X = 71,61 тис. грн
3	- суттєвість визначається самим аудитором	5% – 10%	1432,20 грн – 100 % X грн – 10 % X = 143,22 грн Межа: від 71,61 тис. грн до 143,22 тис.грн
4	- вважаються суттєвими та аудитори вимагають виправлень	більше 10 %	Тобто, більше 143,22 тис.грн.

Основним документом аудиторської перевірки, відповідно до якого визначається якість проведеного аудиту є програма аудиту, яка визначає обсяг та перелік аудиторських процедур. Аудиторська програма одночасно являє собою інструкцію для аудиторів і засіб контролю якості проведення аудиту. Програма аудиту повинна забезпечити виконання завдань аудиту заробітної плати (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5 – Програма аудиту заробітної плати

№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми	Аудиторські докази	Виконавець	Термін	Інд. РД
1	2	3	4	5	6	7
1.	Перевірка внутрішніх документів з оплати праці на їх відповідність законодавчо-нормативним вимогам	Документальна перевірка	Законодавчо-нормативні акти, внутрішні документи з оплати праці	Іванко І.І.		РД-1
2.	Перевірка достовірності особового складу працівників	Документальна перевірка	Кадрова документація	Іванко І.І.		РД-2
3.	Перевірка обліку використання робочого часу	Документальна перевірка, спостереження	Табель використання робочого часу, накази, заяви, лікарняні листки	Іванко І.І.		РД-3

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5	6	7
4.	Перевірка правильності нарахування основної заробітної плати	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Табель використання робочого часу, штатний розпис, наряди, довідки, накази, розрахункова відомість	Іванко І.І.		РД-4
5.	Перевірка правильності нарахування додаткової заробітної плати	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Накази, розпорядження, заяви, довідки розрахункова відомість,	Іванко І.І.		РД-5
6.	Перевірка правильності нарахування інших заохочувальних і компенсаційних виплат	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Накази, розпорядження, заяви, довідки розрахункова відомість,	Іванко І.І.		РД-6
7.	Перевірка правильності нарахування виплат за листками непрацездатності	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Листки непрацездатності, довідки, розрахункова відомість	Іванко І.І.		РД-7
8.	Перевірка правильності нарахування відпускних, їх оподаткування, розрахунку утримань із нарахованих сум відпускних та компенсації за невикористану відпустку	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Графік відпусток, заява, наказ довідка, розрахункова відомість, аналітичний облік, синтетичний облік	Іванко І.І.		РД-8
9.	Перевірка достовірності відображення нарахованої заробітної плати в розрахунковій відомості та її відповідності аналітичному обліку	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Розрахункова відомість, індивідуальні аналітичні рахунки	Іванко І.І.		РД-9
10.	Перевірка правильності розрахунку ПДФО, ВЗ	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	розрахункова відомість, синтетичний, аналітичний облік	Іванко І.І.		РД-10

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5	6	7
11.	Перевірка правильності визначення необов'язкових утримань із заробітної плати	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	розрахункова відомість, синтетичний, аналітичний облік	Іванко І.І.		РД-11
12.	Перевірка правильності нарахування ЄСВ на фонд оплати праці	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Розрахункова відомість, платіжні документи, виписки банку	Іванко І.І.		РД-12
13.	Перевірка правильності і відповідності відображення заборгованості по заробітній платі в регістрах обліку і фінансовій звітності	Документальна перевірка, порівняння	Індивідуальні аналітичні рахунки, синтетичні рахунки 23, 91, 92, 93,94, журнал 5, 5А, відомості, оборотна відомість	Іванко І.І.		РД-13

Основний етап перевірки документально оформлюється за допомогою робочих документів аудитора (таблиця 3.5 – 3.9).

Таблиця 3.5 – Форма робочого документа РД-10. Перевірка правильності розрахунку сум утримань (ПДФО, військовий збір, профспілкові внески)

№	П.І.Б	За даними обліку			За даними аудиту			Відхилення (гр.3-гр.6 гр.4-гр.7 гр.5-гр.6)
		ПДФО	Військо- вий збір	Проф- спілкові внески	ПДФО	Військо- вий збір	Проф- спілкові внески	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Горобець І.І	1222,2	101,86	-	1222,2	101,86	-	-
2	Хрящ О.І.	811,64	82,50	-	611,64	82,50	-	+200
3.	Горох Д.Ж.	212,94	33,51	-	212,94	33,51	-	-

Висновок аудитора: в ході перевірки було встановлено порушення нарахування ПДФО працівнику Хрящ О.І. на 200 грн. Причиною є неврахування бухгалтером ПСП в повному обсязі.

Таблиця 3.6 – Робочий документ аудитора РД-12. Перевірка кореспонденції рахунків з правильності нарахування заробітної плати та ЄСВ

Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудитора			Відхилення		
	Д ^т	К ^т	Сума, тис. грн.	Д ^т	К ^т	Сума, тис.грн	Д ^т	К ^т	Сума, тис.грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Нараховано з/п бухгалтеру	92	661	12000	92	661	12000	-	-	-
Нараховано ЄСВ на заробітну плату бухгалтера	92	651	2640,0	92	651	2640,0	-	-	-
Нараховано з/п робітнику першої категорії	92	661	7220,0	93	661	7440,0	92	661	-220
Нараховано ЄСВ на заробітну плату робітника першої категорії	92	651	1589,0	92	651	1637,0	92	651	-48
Нараховано з/п директору	92	661	12000	92	661	12000	-	-	-
Нараховано ЄСВ на заробітну плату директора	92	651	2640,0	92	651	2640,0	-	-	-

Висновок аудитора: в ході перевірки було встановлено порушення нарахування заробітної плати адміністративному працівнику, а саме на 220 гривень менше та відповідно занижене ЄСВ на 48 грн. Неправильне визначення цих двох показників призведе до заниження адміністративних витрат, що позначиться на показнику прибутку. Також ця помилка призведе до неповного перерахування коштів на покриття ЄСВ. До платників ЄСВ на застосовуються штрафні санкції та нараховується пеня за неповну сплату або несвоєчасну сплату сум ЄСВ і несвоєчасне подання звітності.

Таблиця 3.7 – Робочий документ аудитора РД-7. Вибіркова перевірка правильності нарахувань виплат за листами непрацездатності

№	Прізвище, ініціали	Період	% оплати в залежності від страхового стажу	Нараховано		Відхилення	Примітки
				за даними підприємства, грн.	за даними аудитора		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Хрящ О.І.	08.06.19	100	456,48	547,74	+91,26	Оплата була проведена згідно стажу на даному підприємстві
2	Хурлай А.В.	08.06.19	100	1466,48	1547,74	+101,26	
3	Даркуша П.М.	09.06.19	60	1330,40	1330,40	0	
4	Жівлев В.В.	04.06.17	80	1167,60	1167,60	0	

Висновок: встановлені випадки неправильної оцінки виплат за листками непрацездатності, однією з причин є неправильне використання коефіцієнту страхового стажу, а отже: оплата була проведена згідно стажу на даному підприємстві.

Аудиторський звіт незалежної аудиторської фірми

Аудитором Іванко І.І. проведена аудиторська перевірка заробітної плати ПП «УНІО» за 2019 рік. Підставою для проведення аудиту є Договір №1 від 06.01.20 року.

Особа відповідальна за фінансовий стан: Корж В.В.

Особа відповідальна за стан бухгалтерського обліку: Головний бухгалтер Корж В.В.

Початок аудиту : 08 січня 2020 року.

Аудит закінчений: 11 лютого 2020 року.

При проведенні аудиту заробітної плати нами використовувалися наступні документи з обліку:

- 1) первинні документи з обліку заробітної плати;
- 2) кадрова документація;

- 3) накази про надання відпустки;
- 4) журнали та головна книга;
- 5) бухгалтерські довідки;
- 6) виписки банку;
- 7) розрахунково-платіжні відомості;
- 8) фінансова звітність.

Облік заробітної плати на підприємстві ведеться відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам».

Проте у ході перевірки були виявлені окремі недоліки, помилки та неточності у організації та методології поточного бухгалтерського обліку, а саме:

- в ході перевірки було встановлено порушення нарахування заробітної плати адміністративному працівнику та ЄСВ. Неправильне визначення цих двох показників призведе до заниження адміністративних витрат, що позначиться на показнику прибутку. Також ця помилка призведе до неповного перерахування коштів на покриття ЄСВ. До платників ЄСВ на застосовуються штрафні санкції та нараховується пеня за неповну сплату або несвоєчасну сплату сум ЄСВ і несвоєчасне подання звітності;

- в ході перевірки було встановлено порушення нарахування ПДФО. Причиною є неврахування бухгалтером ПСП в повному обсязі;

- встановлені випадки неправильної оцінки виплат за листками непрацездатності, однією з причин є неправильне використання коефіцієнту страхового стажу, а отже: оплата була проведена згідно стажу на даному підприємстві;

- існують незначні відхилення при розрахунку лікарняних, відпускних. Іноді припускаються арифметичні помилки при розрахунку внесків та утримань до фонді соціального страхування;

- в деяких випадках відсутні накази про надання відпустки, що є неприпустимим згідно до законодавства України.

Вказані недоліки не носять суттєвого характеру і не впливають на показники звітності та стан розрахунків по нарахуванням та утриманням із заробітної плати персоналу.

Всі операції щодо нарахування заробітної плати оформлені документами типових форм та в регістрах обліку. В цілому аналітичний облік робочого часу організований належним чином. Суттєвих викривлень у веденні первинної документації не відмічається.

Таким чином, заробітна плата на підприємстві нараховується відповідно до посадових окладів, штатного розпису з використанням таблицю обліку робочого часу. Нарахування відпускних організовано належним чином і відповідає загальновстановленим вимогам. Нарахування лікарняних здійснюється згідно з чинними нормативними документами.

На підставі проведеного аудиту заробітної плати за 2019 р. ПП «УНІО» можна зробити загальний висновок про належну організацію аналізованої ділянки обліку.

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК

Аудиторську перевірку заробітної плати ПП «УНІО» проведено згідно з договором № 2 від 06 січня 2020 р. аудитором Іванко І.І. (сертифікат аудитора № 777 виданий рішенням Аудиторської палати України № 14 від 19 липня 2019 року) фірми «Аудит», яка здійснює аудиторську діяльність на підставі ліцензії № 77796, виданою Аудиторською палатою України 20 серпня 2018 року.

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

стан.

За даними фінансового обліку та звітності за період з 01 лютого 2020 року до 28 лютого 2020 року аудитором перевірено таку документацію: установчі документи, первинні документи з обліку заробітної плати, реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. Для перевірки було зібрано достатньо даних для висновку.

Фінансова звітність за 2019 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку заробітної плати та достовірно в усіх суттєвих аспектах представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

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

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

Акт приймання-передачі аудиторських послуг № 1

25 лютого 2020 року

Підстава : Договір № 2 від 06 січня 2020 року з ПП «УНІО».

Аудиторський висновок щодо аудиту заробітної плати за 2019 рік складений у двох примірниках на одному аркуші.

Переданий Замовнику один примірник.

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

Виконавець

Замовник

3.2 Удосконалення обліку та оподаткування заробітної плати на ПП «УНІО»

Основними завданнями обліку заробітної плати на ПП «УНІО» є: визначення об'єктів обліку, робочого плану рахунків, організація синтетичного та аналітичного обліку, що необхідно для забезпечення формування достовірної та повної інформації про витрати суб'єкта господарювання на заробітну плату та оподаткування заробітної плати.

Технологічний процес обліку об'єктів заробітної плати на ПП «УНІО» складається з технологічних етапів, на кожному з яких визначається облікова інформація, носії облікової інформації, документообіг, взаємозв'язок отриманої та узагальненої інформації.

Вважаємо доцільним визначити наступні об'єкти обліку заробітної плати, які можна вважати й об'єктами аудиторської перевірки заробітної плати, оскільки метою аудиту заробітної плати є перевірка достовірності інформації обліку. До основних об'єктів обліку та аудиту заробітної плати на ПП «УНІО» слід віднести наступні:

- елементи облікової політики;
- первинні документи особового складу працівників;
- операції з обліку розрахунків за виплатами працівникам;
- первинні документи з обліку розрахунків за виплатами працівникам;
- облікові реєстри;
- єдиний соціальний внесок;
- фінансова звітність.

Облік заробітної плати за об'єктами обліку на ПП «УНІО» і визначає технологічний процес обліку заробітної плати. Кожен з наведених об'єктів обліку заробітної плати складається з певних облікових процедур, які можна згрупувати за певними ознаками, визначити перелік якісної інформації, яка повинна бути зафіксована в носіях інформації, та визначений документообіг інформації.

Об'єкт «операції обліку розрахунків за виплатами працівникам» поділяється на групи:

- операції по нарахуванню заробітної плати;
- операції, пов'язані з утриманнями із заробітної плати.

Деталізуючи основний об'єкт обліку необхідно визначити додаткові об'єкти обліку, які також є і об'єктами аудиторської перевірки, а саме: операції по нарахуванню основної заробітної плати; операції по нарахуванню додаткової заробітної плати; операції по нарахуванню інших заохочувальних і компенсаційних виплат; операції по утриманню із заробітної плати обов'язкових утримань відповідно до чинного законодавства, а також необов'язкових утримань.

Метод визначення розрахунку виплати за першу половину місяця визначається Колективним договором ПП «УНІО». Слід відзначити, що виплата заробітної плати за першу половину місяця відображається за дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за виплатами працівникам» та не відображається в облікових регістрах і не має форми документу для визначення суми авансу та розрахунку утримань, нарахування ЄСВ.

Пропонуємо форму Довідки-розрахунку для обліку виплат за першу половину місяця ПП «УНІО» (таблиця 3.8).

Таблиця 3.8 – Довідка-розрахунок для виплати заробітної плати за першу половину місяця

№	П.І.Б.	Посадовий оклад	% авансу	Сума авансу для виплати	Коефіцієнт	Сума авансу для оподаткування	Утримано		Нарахований ЄСВ
							ПДФО	Військовий збір	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Разом:					X	X			

Джерело: розроблено автором

Запропонована форма довідки-розрахунку відображає послідовність бухгалтерських процедур для визначення суми авансу, який працівник

повинен отримати за першу половину місяця, суму авансу на яку нараховується ЄСВ, та визначаються утримання відповідно до чинного законодавства.

Запропонована довідка-розрахунок буде виконувати наступні функції на ПП «УНІО» :

- джерело інформації для складання платіжної відомості (складається за формою банку) переноситься інформація граф 2 і 5;

- підсумок граф 8, 9, 10 є підставою для оформлення платіжних доручень на перерахунок ПДФО, військового збору, ЄСВ;

- виконує функцію внутрішнього контролю щодо своєчасності, достовірності виплати авансу та здійснення розрахунків за податками, нарахуваннями, утриманнями.

Основним документом для розрахунку заробітної плати за звітний період є ПП «УНІО» розрахункова відомість, форма та зміст якої потребують удосконалень з погляду на діюче чинне законодавства. У типовій формі розрахункової відомості, наприклад, відсутнє чітке визначення структури фонду оплати (основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні і компенсаційні виплати), а це показники, які використовуються менеджментом для управління витратами на оплату праці.

Для нарахування заробітної плати за місяць ПП «УНІО» використовує розрахункову відомість П-7. За результатами проведених нами досліджень, щодо форм розрахункових відомостей та їх використання, необхідно відзначити наступне:

- типовою формою зведеної розрахунково-платіжної відомості є форма П-7, затверджена Наказом Держкомстату України від 5 грудня 2008 року № 489;

- на практиці в обліку форма П-7 не використовується, форма більш призначена для статистичної звітності;

- суб'єкти господарювання використовують форми розрахункової відомості відповідно до тієї інформаційної системи обліку, яка встановлена на

підприємстві;

- як правило, кожна інформаційна система обліку має свої форми розрахункових відомостей;
- зазначені відомості мають різні назви: розрахункова відомість, розрахункова-платіжна відомість, відомість нарахування заробітної плати;
- форми відомостей мають свої переваги та недоліки;
- необхідність подальших досліджень для визначення єдиної форми розрахункової відомості, з дотриманням чинного законодавства з нарахування, оподаткування, утримань із заробітної плати.

Як бачимо, зазначені вище форми мають різну назву та не одна з них, на нашу думку, не є коректною, наприклад:

- «Розрахунково – платіжна відомість», тому що вона не відображає факт виплати заробітної плати;
- «Відомість нарахування заробітної плати» - у формі відображаються не тільки операції з нарахування заробітної плати, а й операції, пов'язані з утриманнями із заробітної плати.

Головне при цьому, що в назві форми використовують термін «заробітна плата», хоча в ній визначаються також й інші виплати, які не відносяться до фонду оплати праці. Тому пропонуємо такий документ назвати «Розрахункова відомість розрахунків за виплатами працівникам».

Форма та зміст відомості повинні відповідати основній меті документа, яка полягає в узагальненні інформації:

- по-перше, про нараховані виплати працівникам за звітний період відповідно до структури фонду оплати праці, про інші нарахування;
- по-друге, про утримання із заробітної плати, відповідно до чинного законодавства, та інші утримання;
- по-третє, про визначення суми до виплати для кожного працівника.

Вважаємо доцільним в запропонованій Розрахунковій відомості розрахунків за виплатами працівникам відображати виплати відповідно до

структури заробітної плати: основна заробітна плат, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, інші виплати.

Також необхідно відзначити, що не всі проаналізовані нами форми відомостей, відображають інформацію про нарахування ЄСВ на нараховану заробітну плату кожному працівнику підприємства. Як правило, у відомості наводиться інформація про нарахування ЄСВ на заробітну плату однією сумою. Пропонуємо для ПП «УНІО» форму Розрахункової відомості розрахунків за виплатами працівникам (таблиця 3.9).

Таблиця 3.9 – Розрахункова відомість розрахунків за виплатами працівникам

№	П.І.Б./табельний номер	Відпрацьовано днів/годин	Нараховані виплати працівникам, грн.							Всього
			Основна з/п/Код, сума	Додаткова з/п/Код, сума	Інші компен. заохоч. виплати/Код, сума	Відпускні	Лікарняні	Інші Код, сума		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Разом:										
Утримано								Нарахований ЄСВ		
За першу половину місяця	Пільга	ПДФО	Військовий збір	Інші/код	Всього утримано	Сума до виплати				
11	12	13	14	15	16	17	18			

Джерело: розроблено автором

Використання запропонованої відомості на ПП «УНІО» дозволить відобразити нарахування заробітної плати відповідно до структури фонду оплати праці, визначати фактичні витрати на оплату праці за місяць.

Інструкція № 5 визначає, що до додаткової заробітної плати входить 41 вид доплат, надбавок та інших виплат. Тому для зручності та компактності надання інформації про складові додаткової заробітної плати в запропонованій Розрахунковій відомості розрахунків за виплатами

працівникам необхідно кожному виду додаткової заробітної плати присвоїти код обліку, наприклад (ДЗП. 1 – додаткова заробітна плата - премія). При цьому відображати додаткову заробітну плату двома графами, або двома рядками: код виплат і сума, а підсумок суми виплат буде визначати фактичні витрати на додаткову заробітну плату звітного місяця.

Для узагальнення інформації про використання фонду додаткової заробітної плати пропонуємо для використання на ПП «УНІО» відповідну Відомість узагальнення інформації про фактичні витрати на додаткову заробітну плату за період, яку доцільно розглядати як додаток до запропонованої Розрахункової відомості розрахунків за виплатами працівникам (таблиця 3.10).

Таблиця 3.10 – Відомість узагальнення інформації про фактичні витрати на додаткову заробітну плату за період

Фонд додаткової заробітної плати, відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати №5	Код, шифр виплат	Нарахована додаткова заробітна плата відповідно до розрахункової відомості			Разом
		Січень	...	Грудень	
1	2	3		12	13
Надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів)					
Премії та винагороди					
Відсоткові або комісійні винагороди					
Оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні					
Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати					
Суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати					
Оплата за невідпрацьований час					
...					
...					
...					
Разом:					

Джерело: розроблено автором

Запропонована Відомість узагальнення інформації про фактичні витрати на додаткову заробітну плату на ПП «УНІО» буде виконувати наступні функції, а саме: контрольну, оскільки підсумок за місяць по додатковій

заробітній платі повинен співпадати з підсумком нарахованої додаткової заробітної плати в розрахунковій відомості; визначає фонд додаткової заробітної плати протягом поточного року і за звітний період; визначає витрати на додаткову заробітну плату, які входять до складу елементу операційних витрат «Витрати на оплату праці»; скорочує облікові операції, які проводяться для узагальнення інформації при складанні фінансової звітності; надає повну та достовірну інформацію про структуру додаткової заробітної плати для аналізу та прийняття управлінських рішень щодо оптимізації відповідних складових.

Для посилення контролю та аналізу витрат на допомогу з тимчасової непрацездатності та своєчасності погашення заборгованості ФСС для ПП «УНІО» пропонуємо Відомість узагальнення інформації обліку допомоги з тимчасової непрацездатності (таблиця 3.11).

Таблиця 3.11 – Відомість узагальнення інформації щодо обліку допомоги з тимчасової непрацездатності

Місяць	Нараховані лікарняні		Розрахунки з ФСС		
	За рахунок підприємства	За рахунок ФСС	Заборгованість ФСС на початок поточного періоду	Погашена заборгованість ФСС протягом поточного періоду	Залишок заборгованості ФСС на кінець поточного періоду
1	2	3	4	5	6
січень					
лютий					
березень					
...					
...					
грудень					
Разом:					

Джерело: розроблено автором

Запропонована відомість містить корисну інформацію про:

- витрати підприємства на сплату лікарняних протягом поточного періоду та за звітний період;
- визначає одну із статей субрахунку («Інші витрати операційної діяльності»);

- розрахунки з ФСС протягом поточного періоду та на кінець звітного періоду.

Інформація запропонованої відомості може використовуватися бухгалтерією ПП «УНІО» для контролю інформації на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» та рахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами», в облікових регістрах обліку; менеджментом суб'єкта господарювання для аналізу захворюваності на підприємстві та розробки пропозицій для оздоровлення працівників, а також для зменшення витрат підприємства. Запропонований підхід для узагальнення інформації може бути використаний в практичній діяльності для підвищення ефективності внутрішнього контролю.

Деталізація інформації щодо основних об'єктів обліку заробітної плати надає змогу систематизувати основні складові для кожного додаткового об'єкту обліку заробітної плати. На рисунку 3.1 наведена система облікової інформації щодо утримань із заробітної плати.

Об'єкти бухгалтерського обліку утримань із заробітної плати				
Обов'язкові утримання із заробітної плати кожного працівника				
ПДФО			Військовий збір	
Інші утримання				
Профспілкові внески	Підзвітні суми, своєчасно не повернуті	Відшкодування завданих збитків	За виконавчими листами	За заявою працівника (сплата кредиту, наданих позик, комунальних послуг, благодійних внесків, інші)
Синтетичні рахунки обліку операцій, пов'язаних з розрахунками за виплатами працівникам				
Аналітичні рахунки обліку операцій, пов'язаних з розрахунками за виплатами працівникам				
Первинні документи обліку, бухгалтерські довідки-розрахунки, платіжні документи, виписки банку, заяви працівників, авансові звіти, акти, виконавчі листи, інші				
Облікові регістри	Оборотна відомість	Фінансова звітність	Податкова звітність	Статистична звітність

Джерело: розроблено автором

Рисунок 3.1 – Система формування облікової інформації за об'єктом «утримання із заробітної плати»

Відповідно до системи формування облікової інформації за об'єктами

обліку проводиться аналіз і визначаються облікові операції та їх трудомісткість, якість інформації, документообіг інформації, що впливає на ефективність ведення обліку заробітної плати.

Особливу увагу в обліку заробітної плати, на нашу думку, необхідно приділяти документальному забезпеченню визначення законності, достовірності та повноти перерахування ЄСВ. У зв'язку з цим пропонуємо для використання на ПП «УНІО» Відомість обліку нарахованого ЄСВ за звітний період, використання якої буде передбачати її закриття в кінці звітної періоду (таблиця 3.12). Загальна сума нарахованого ЄСВ цієї відомості буде відображати суму операційних витрат, яка повинна бути відображеною в регістрах обліку, у Звіті про фінансові результати, може бути використана в якості доказу дотримання принципів підготовки фінансової звітності та якісних характеристик інформації.

Таблиця 3.12 – Відомість обліку нарахованого ЄСВ за звітний період

Місяць	Нарахований ЄСВ					Всього
	На заробітну плату	На лікарняні	За договорами ЦПХ	Сума додатково нарахованого ЄСВ до суми з/п меншої мін.	На інші види виплат	
1	2	3	4	5	6	7
Разом:						

Джерело: розроблено автором

Забезпечити управлінський персонал корисною, якісною інформацією про витрати на оплату праці можливо за допомогою розробки додаткових документів обліку для групування та узагальнення інформації, які повинні бути розроблені за такими формою та змістом, щоб бути зрозумілими користувачам і корисними для прийняття управлінських рішень.

3.3 Удосконалення аудиту заробітної плати на ПП «УНІО»

У сучасних умовах розвитку бізнесу в Україні суб'єкти господарювання зацікавлені в отриманні незалежної думки аудитора щодо достовірності облікових даних по заробітній платі, оскільки це суттєва складова витрат підприємства. МСА 230 «Документування» встановлює обов'язком аудитора забезпечити документування аудиторської перевірки, яке повинно бути доказом того, що аудиторська перевірка була спланована та проведена відповідно до МСА та вимогам чинного законодавства, а також забезпечує аудиторську перевірку доказами, для висловлення незалежної думки.

Основна мета Загального плану – організація аудиторської перевірки (визначення групи аудиторів для перевірки, відповідального, терміни перевірки для кожного етапу, інші організаційні питання) і методологічне забезпечення аудиторів. Основним документом підготовчого етапу є Загальний план аудиторської перевірки заробітної плати. Пропонуємо зразок Загального плану для практичного використання (таблиця 3.13).

Таблиця 3.13 – Загальний план аудиторської перевірки заробітної плати

№	Етап перевірки	Мета	Завдання	Термін	Виконавець
1	2	3	4	5	6
1.	Підготовчий	Визначення стратегії аудиторської перевірки	Провести аналіз: - бізнесу клієнта; - технологічного процесу бухгалтерського обліку; - системи внутрішнього контролю. Визначити стратегію аудиту, термін перевірки, визначити суттєвість, аудиторський ризик, інші організаційні питання.		
2.	Фактичний	Перевірка реальності заборгованості за розрахунками за виплатами працівникам плати	Провести перевірку тотожності відображення заборгованості за виплатами працівникам за розрахунковою відомістю і Головною книгою розрахунків з банком.		

Продовження таблиці 3.13

1	2	3	4	5	6
3.	Основний	Отримати впевненість у достовірності інформації бухгалтерського обліку.	Виконати аудиторські процедури, оформити робочими документами аудиторів результати		
4.	Заключний	Висловлення думки про достовірність інформації бухгалтерського обліку	Аналіз виявлених порушень, надання рекомендацій по їх усуненню, оформлення звіту про результати перевірки		

Джерело: розроблено автором

Аналіз системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю аудитор може провести за допомогою тестування працівників бухгалтерії та іншого персоналу, за необхідністю. Питання для тестування аудитор визначає самостійно відповідно до умов бізнесу клієнта та результатами попередніх оцінок систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю обліку.

Аналіз системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю аудитор може провести за допомогою тестування працівників бухгалтерії та іншого персоналу, за необхідністю. Питання для тестування аудитор визначає самостійно відповідно до умов бізнесу клієнта та результатами попередніх перевірок. Пропонуємо зразок Тесту для оцінки обліку і контролю заробітної плати (таблиця 3.14).

Таблиця 3.14 – Тест оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю заробітної плати

№	Зміст питання	Варіанти відповіді		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1.	Чи слідкуєте Ви за змінами до законодавчо-нормативних актів обліку заробітної плати?				

Продовження таблиці 3.14

1	2	3	4	5	6
2.	Чи можете Ви стверджувати, що володієте основними вимогами чинного законодавства на достатньому рівні?				
3.	Чи є у Вас постійний доступ до законодавчо-нормативних документів з обліку заробітної плати?				
4.	Чи відповідають методологічні принципи обліку заробітної плати визначені в Наказі про облікову політику чинному законодавству?				
5.	Чи були внесені зміни в Наказ про облікову політику щодо організації обліку заробітної плати протягом поточного звітного періоду?				
6.	Чи проводилася перевірка обліку заробітної плати в поточному звітному періоді зовнішніми контролюючими органами?				
7.	Чи були виявлені в поточному звітному періоді арифметичні помилки при розрахунку заробітної плати?				
8.	Чи були виявлені арифметичні помилки при визначенні утримань із заробітної плати в поточному звітному періоді?				
9.	Чи були виявлені помилки синтетичного обліку заробітної плати?				
6.	Чи задовольняє Вас організація аналітичного обліку заробітної плати?				
7.	Чи вважаєте Ви доцільним введення додаткових рахунків: - синтетичного обліку; - аналітичного обліку?				
8.	На Вашу думку, можливі помилки в відображенні операцій по нарахуванню та оподаткуванню заробітної плати пов'язані з: - організацією технології бухгалтерського обліку операцій по нарахуванню, оподаткуванню, та утримань із заробітної плати; - несвоєчасним надходженням необхідної інформації; - недостатністю документального забезпечення				
9.	Чи обговорюються питання організації обліку заробітної плати працівниками бухгалтерії та управлінським персоналом?				
10.	Чи проводиться аналіз виявлених порушень в обліку заробітної плати?				

Продовження таблиці 3.14

1	2	3	4	5	6
11.	Чи є скарги від працівників підприємства на роботу бухгалтера, відповідального за облік заробітної плати?				
12.	Чи проводиться аналіз тотожності даних синтетичного та аналітичного обліку заробітної плати?				
13.	Чи задовольняє Вас документальне забезпечення операцій з обліку заробітної плати?				
14.	Чи діє графік документообігу у Вас на підприємстві				
15.	Чи задовольняє Вас форма і зміст розрахункової відомості, яку використовують на підприємстві?				
16.	Як Ви вважаєте, нарахування ЄСВ за кожним працівником необхідно відображати в розрахунковій відомості?				
17.	Чи задовольняє Вас табельний облік робочого часу на підприємстві?				
18.	Чи приймає участь у семінарах з обліку заробітної плати online?				
19.	Чи використовуєте Ви в практичній діяльності рекомендації з обліку заробітної плати, які пропонують фахові видання з бухгалтерського обліку?				
20.	Чи знайомі Ви з міжнародним досвідом бухгалтерського обліку заробітної плати?				

Джерело: розроблено автором

На підготовчому етапі аудитор повинен сформулювати свою думку відносно систем бухгалтерського обліку заробітної плати і внутрішнього контролю і відповідно визначити стратегію аудиторської перевірки обліку заробітної плати.

Основний етап аудиторської перевірки обліку заробітної плати полягає у визначенні та проведенні аудиторських процедур для отримання достатніх аудиторських доказів про достовірність та повноту відображення операцій по нарахуванню, оподаткуванню, утримань із заробітної плати та розрахунків з працівниками в бухгалтерському обліку та її тотожності у фінансовій звітності.

Програма аудиту заробітної плати є основним документом аудитора, за яким визначається якість аудиторської процедури. Програма аудиту містить

перелік аудиторських процедур, послідовність виконання аудиторських процедур, групування аудиторських процедур для проведення перевірки за об'єктами обліку, іншими ознаками визначає методіку проведення аудиту відповідно до мети та завдань аудиторської перевірки. Якщо завдання аудиту потребують особливої уваги до окремих об'єктів обліку заробітної плати, у такому випадку для перевірки цих об'єктів аудитор планує більш детальні аудиторські процедури.

Пропонуємо зразок Програми аудиту заробітної плати. Методика аудиторської перевірки передбачає проведення аудиту за основними об'єктами обліку, тому для кожного об'єкту визначені основні аудиторські процедури, які в ході проведення аудиту можуть бути більш деталізовані, або навпаки (таблиця 3.15).

Таблиця 3.15 – Програма аудиторської перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми	Аудиторські докази	Термін	Індекс РД
1	2	3	4	5	6
1.	Перевірка дотримання вимог чинного законодавства у внутрішніх документах, які визначають організацію обліку особового складу та заробітної плати	Нормативно-правова	Колективний договір, Положення про оплату праці, Наказ про облікову політику, інші		РД-1
Перевірка обліку особового складу і чисельності робітників					
2.	Перевірка правильності оформлення первинних документів з обліку особового складу	Нормативно-правова, документальна	Первинні документи з обліку особового складу		РД-2
3.	Перевірка достовірності і повноти обліку руху робітників	Нормативно-правова, документальна	Первинні документи з обліку особового складу		РД-3
4.	Перевірка обліку використання робочого часу	Нормативно-правова, документальна	Табелі обліку робочого часу, розрахункова відомість		РД-4

Продовження таблиці 3.15

1	2	3	4	5	6
5.	Перевірка фактичної, середньооблікової чисельності працюючих	Нормативно-правова, документальна, арифметична	Книга обліку чисельності працюючих, таблиці, розрахункові відомості		РД-5
Перевірка достовірності нарахування основної заробітної плати					
6.	Перевірка правильності нарахування основної заробітної плати	Документальна арифметична	Первинні документи, таблиці обліку робочого часу, розрахункова відомість		РД-6
7.	Перевірка правильності відображення нарахованої основної заробітної плати на синтетичних рахунках обліку.	Документальна	Розрахункова відомість, синтетичні рахунки обліку		РД-7
8.	Перевірка достовірності відображення нарахованої основної заробітної плати в аналітичному обліку	Документальна	Розрахункова відомість, первинні документи, аналітичні рахунки		РД-8
Перевірка достовірності нарахування додаткової заробітної плати					
9.	Перевірка виплат, які входять до фонду додаткової заробітної плати клієнта на їх відповідність Інструкції № 5	Нормативно-правова, документальна	Інструкція № 5, Наказ про облікову політику, розрахункова відомість		РД-9
10.	Перевірка правильності розрахунку додаткової заробітної плати за її видами	Нормативно-правова, документальна арифметична	Наказ про облікову політику, Первинні документи, Розрахункова відомість		РД-10
11.	Перевірка правильності відображення додаткової заробітної плати в синтетичному обліку	Документальна	Рахунки синтетичного обліку, розрахункова відомість		РД-11
12.	Перевірка правильності відображення додаткової заробітної плати в аналітичному обліку	Документальна	Розрахункова відомість, аналітичний облік		РД-12

Продовження таблиці 3.15

1	2	3	4	5	6
Перевірка правильності нарахування заохочувальних і інших компенсаційних виплат					
13.	Перевірка виплат на їх відповідність Інструкції № 5	Нормативно-правова, документальна	Інструкція № 5, Наказ про облікову політику, розрахункова відомість		РД-13
14.	Перевірка правильності розрахунку виплат	Нормативно-правова, документальна арифметична	Накази, розпорядження, розрахункова відомість		РД-14
15.	Перевірка правильності відображення виплат у синтетичному обліку	Документальна	Рахунки синтетичного обліку, розрахункова відомість		РД-15
16.	Перевірка правильності відображення виплат в аналітичному обліку	Документальна	Розрахункова відомість, аналітичний облік		РД-16
Перевірка достовірності нарахування відпускних					
17.	Перевірка документального оформлення надання відпусток	Нормативно-правова, документальна	Графік відпусток, Накази, первинні документи		РД-17
18.	Перевірка правильності розрахунку суми відпускних та компенсації за невикористану відпустку	Документальна арифметична	Накази, довідки, розрахункова відомість, дані аналітичного обліку		РД-18
19.	Перевірка достовірності відображення нарахованих сум відпускних у синтетичному обліку	Документальна	Рахунки синтетичного обліку, розрахункова відомість		РД-8
Перевірка достовірності нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності					
20.	Перевірка правильності розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності	Арифметична	Довідка-розрахунок, розрахункова відомість		РД-20
21.	Перевірка правильності відображення нарахованої суми допомоги з тимчасової непрацездатності у синтетичному та аналітичному обліку	Документальна	Розрахункова відомість, синтетичний і аналітичний облік		РД-21
22.	Перевірка достовірності оцінки ЄСВ	Документальна арифметична	Розрахункова відомість		РД-22

Продовження таблиці 3.15

1	2	3	4	5	6
23.	Перевірка достовірності сплати ЄСВ	Документальна	Розрахункова відомість, платіжні доручення, виписки банку, рахунки обліку розрахунків		РД-23
Перевірка достовірності утримань із заробітної плати					
24.	Перевірка достовірності утримань із заробітної плати ПДФО, військового збору, профспілкових внесків.	Нормативно-правова, документальна арифметична	Розрахункова відомість		РД-24
25.	Перевірка достовірності визначення інших утримань із заробітної плати	Нормативно-правова, Документальна арифметична	Накази, заяви працівників, первинні документи, розрахункова відомість		РД-25
26.	Перевірка відображення утриманого ПДФО, військового збору, профспілкових внесків на рахунках синтетичного обліку.	Документальна	Синтетичні рахунки		РД-26
27.	Перевірка достовірності перерахування нарахованого ПДФО, військового збору до бюджету	Документальна порівняння	Розрахункова відомість, платіжні документи, виписки банку, рахунки обліку		РД-27
28.	Перевірка правильності ведення обліку ПДФО, військового збору на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами»	Документальна порівняння	Субрахунки рахунка 64, аналітичний облік, Головна книга, фінансова звітність		РД-28
29.	Перевірка обліку депонованої заробітної плати	Документальна арифметична	Розрахункова відомість, книга (реєстр) депонованої заробітної плати, рахунки обліку		РД-29
30.	Перевірка достовірності визначення забезпечень виплат відпусток, відображення його створення та використання в синтетичному і аналітичному обліку, фінансовій звітності	Нормативно-правова, документальна, арифметична	Довідка-розрахунок, розрахункові відомості, реєстри обліку, фінансова звітність		РД-30

Продовження таблиці 3.15

1	2	3	4	5	6
31.	Перевірка обліку надання матеріальної допомоги	Нормативно - правова, документальна	Заяви, накази, розрахункові відомості		РД-31
32.	Перевірка тотожності інформації реєстрів обліку інформації у фінансовій звітності	Документальна порівняння			РД-32

Джерело: розроблено автором

На етапі здійснення аудиторських процедур, аудитор повинен зафіксувати отриману на підставі аудиторських доказів інформацію у робочих документах. Форма та зміст робочих документів визначаються на рівні аудиторської фірми, а тому в практичній діяльності аудиторів на одну й ту ж саму аудиторську процедуру можуть використовуватися робочі документи, які різняться за формою та змістом. Пропонуємо зразки робочих документів на виконання аудиторських процедур відповідно до Програми аудиторської перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати (таблиця 3.16 – 3.21).

Таблиця 3.16 – Робочий документ РД-19. Перевірка достовірності відображення нарахованих відпускних у синтетичному обліку

П.І.Б.	Структурний підрозділ	Сума розрахунку відпускних		Сума відпускних у розрахунковій відомості	Відображення за дебетом рахунка		Відхилення
		За даними аудиту	За даними обліку		За даними аудиту	За даними обліку	
1	2	3	4	5	6	7	8
Місяць							

Джерело: розроблено автором

Щодо наступного етапу перевірки, то перевірка проводиться шляхом перевірки бази оподаткування та визначення суми утримання. При автоматизованому обліку розрахунків за виплатами працівникам арифметична помилка визначення бази оподаткування, розрахунку суми утримання мало ймовірна, але можлива, можлива й технічна помилка. Враховуючи можливі порушення аудитор обирає вибірку дуже ретельно

Таблиця 3.17 – Робочий документ РД-24. Перевірка достовірності утримань із заробітної плати ПДФО, військового збору, профспілкових внесків

№	Місяць перевірки	П.І.Б.	База оподаткування			Утримання ПДФО		
			За відомістю	За даними аудитора	Відхилення	За відомістю	За даними аудитора	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7	8	9
			Утримання військового збору			Утримання профспілкових внесків		
			За відомістю	За даними аудитора	Відхилення	За відомістю	За даними аудитора	Відхилення
			10	11	12	13	14	15

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.18 – Робочий документ РД-25. Перевірка достовірності визначення інших утримань із заробітної плати.

№	П.І.Б.	Вид утримання	Підстава та сума утримання, (грн.)	Утримано відповідно до розрахункової відомості місяць, сума, (грн.)	За даними аудитора, (грн.)	Відхилення, грн. (гр.5 – гр.6)
1	2	3	4	5	6	7

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.19 – Робочий документ – РД-26. Перевірка відображення утриманого ПДФО, військового збору, профспілкових внесків на рахунках синтетичного обліку

Вид утримання	За даними аудиту				За даними обліку				Відхилення
	Кореспонденція рахунків		Платіжне доручення	Виписка банку	Кореспонденція рахунків		Платіжне доручення	Виписка банку	
	Дебет	Кредит	(грн.)	(грн.)	Дебет	Кредит	(грн.)	(грн.)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ПДФО									
Військовий збір									
Профспілкові внески									

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.20 – Робочий документ РД-27. Перевірка достовірності перерахування нарахованого ПДФО, військового збору до бюджету

Місяць	Нарахований ПДФО відповідно до розрахункової відомості	Відображення в обліку		Перерахований ПДФО відповідно до:		Відображення в обліку		Відхилення
		Дебет	Кредит	Платіжнього доручення	Виписки банку	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
...								
Разом:								
Місяць	Нарахований військовий збір	Відображення в обліку		Перерахований військовий збір відповідно до:		Відображення в обліку		Відхилення
		Дебет	Кредит	Платіжнього доручення	Виписки банку	Дебет	Кредит	
10	11	12	13	14	15	16	17	18
...								
Разом								

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.21 – Робочий документ – РД-28. Перевірка правильності ведення обліку ПДФО, військового збору на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами»

Вид податку, збору	Відображення суми утриманого ПДФО і військового збору в обліку							Примітки
	Розрахункова відомість	Аналітичний облік	Рах. 661	Рах. 663	Рах. 641	Рах. 642	Рах. 311	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
На 31.12. 200X року								
ПДФО								
ВЗ								
Відображення інформації у фінансовій звітності								
Вид податку, збору	Баланс				Звіт про рух грошових коштів		Примітки	
	За даними обліку		За даними аудиту		За даними обліку	За даними аудиту		
	Ряд.1135	Ряд.1620	Ряд.1135	Ряд.1620	В залежності			
10	11	12	13	14	15	16	17	
На 31.12. 200X року								
ПДФО								
Військовий збір								

Джерело: розроблено автором

На завершальному етапі перевірки аудитори повинні оформити ще один вид документу, який не має типової форми. Це підсумковий документ узагальнення результатів проведеної перевірки. Підсумкові документи можуть бути оформлені за результатами всієї перевірки або за об'єктами аудиту. Пропонуємо зразок форми підсумкового документа, складеного за результатами аудиторських процедур (таблиця 3.22).

Таблиця 3.22 – Форма узагальнення результатів аудиторської перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати

Кількість аудиторських процедур		Кількість робочих документів аудитора		Кількість виявлених порушень		
Заплановано	Виконано	Заплановано	Оформлені			
Аналіз виявлених порушень						
Характер порушень	Доказ порушення Індекс робочого документа	Кількість виявлених порушень	Узгодженість виявлених порушень з управлінським персоналом клієнта			
			Кількість порушень			
			Отримана згода про наявність порушення	Виправлені в ході перевірки	Не згодні з виявленими порушеннями	
Вимоги чинного законодавства						
Вимоги внутрішніх розпорядчих документів						
Методологічних принципів обліку відповідно						
Арифметичні помилки						
Відображення у синтетичному обліку						
Відображення в аналітичному обліку						
Відображення у фінансовій звітності						
Інші:						
Невиправлені, непогоджені порушення, які вплинули на висловлення думки аудитора про достовірність бухгалтерського обліку заробітної плати						
Перелік порушення		Помилка не виправлена за час проведення аудиторської перевірки		Незгода управлінського персоналу		

Джерело: розроблено автором

Завершується аудиторська перевірка оформленням аудиторського звіту та підписанням Акту виконаних робіт.

Запропоновані документи для організації та проведення аудиторської перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати формують папку-дос'є аудиторської перевірки, яка зберігається та використовується для оцінки якості наданих послуг аудиторської фірми.

Таким чином, по результатам отриманим в третьому розділі висновки наступні.

За даними фінансового обліку та звітності за період з 01 лютого 2020 року до 28 лютого 2020 року аудитором перевірено таку документацію: установчі документи, первинні документи з обліку заробітної плати, реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. Для перевірки було зібрано достатньо даних для висновку.

Фінансова звітність за 2019 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку заробітної плати та достовірно в усіх суттєвих аспектах представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

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

Для раціоналізації і підвищення ефективності організації бухгалтерського обліку заробітної плати на ПП «УНІО» визначені об'єкти бухгалтерського обліку заробітної плати, визначений технологічний процес бухгалтерського обліку одного із об'єктів обліку заробітної плати «утримання із заробітної плати».

В роботі запропонована форма довідки-розрахунку для виплати заробітної плати за першу половину місяця, використання якої буде виконувати інформативну та контрольну функцію. Розроблена Розрахункова відомість розрахунків за виплатами працівникам, використання якої

передбачає відображення нарахування заробітної плати відповідно до структури фонду оплати праці, визначення фактичних витрат на оплату праці за місяць.

Для посилення внутрішнього контролю бухгалтерського обліку заробітної плати запропоновані узагальнюючі Відомості обліку витрат на оплату праці, розглянута методика їх оформлення та практичні переваги їх використання.

Відомість узагальнення витрат фонду додаткової заробітної плати запропонована з урахуванням видів виплат відповідно до Інструкції № 5 та присвоєння їм коду або шифру, для використання відображення інформації про відповідні виплати у розрахунковій відомості. Запропонований напрямок використання кодів може бути використаний для удосконалення форми розрахункової відомості.

В роботі запропоновані: загальний план проведення перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати, Тест для оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, програма аудиту заробітної плати, форми робочих документів аудитора, форма підсумкового документа за результатами аудиторської перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати. Також розглянуті питання документального забезпечення процесу аудиту, які складають папку-досьє аудиторської перевірки.

Запропоновані пропозиції можуть бути використані: в практичній діяльності суб'єктами господарювання та аудиторами; як один із варіантів вирішення проблемних питань організації аналітичного обліку заробітної плати, документального забезпечення; для розробки методичних рекомендацій для проведення аудиторської перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати; для подальших досліджень вирішення проблемних питань обліку та аудиту заробітної плати.

ВИСНОВКИ

У дослідженні вирішено актуальну науково-прикладну проблему, що полягає в удосконаленні обліку, оподаткування та аудиту заробітної плати. Одержані результати дають змогу зробити такі висновки:

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

Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам 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.

Основним документом, який визначає застосування на підприємстві оплати праці, є Положення про оплату праці на підприємстві,.

Розмір оплати праці при погодинній системі оплата праці залежить від відпрацьованого часу і встановлених тарифних ставок чи посадових окладів. Розмір оплати праці при відрядній системі оплати праці залежить від виготовленого обсягу продукції Процес документування та нарахування заробітної плати залежить від того, яка система оплати праці використовується на підприємстві.

2. Нарахування окремих виплат здійснюється на основі показника середнього заробітку. Наприклад, для розрахунку усіх видів виплат за листками непрацездатності використовується показник середнього заробітку. Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» щорічну відпустку відносять до поточних виплат за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню та визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у

звітному періоді. Порядок створення забезпечення визначає П(С)БО 11 «Зобов'язання». Створення резерву відпусток є обов'язковим для підприємств усіх форм власності.

Для нарахування на заробітну плату призначений один внесок – єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ). Його сума не віднімається з заробітку працівника, а нараховується на цей заробіток «зверху» і повністю сплачується за рахунок роботодавця. Утримання із заробітної плати включає:

- податок на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- військовий збір (ВЗ);
- інші необов'язкові утримання: аліменти, борги за виконавчими листами, відшкодування збитків, шкоди тощо.

Синтетичний облік ведеться на рахунку 661. Аналітичний облік розрахунків із персоналом ведеться за кожним працівником, видами виплат і утримань. Аналітичний облік розрахунків із працівниками здійснюється за кожним з них за табельними номерами.

3. Аудит заробітної плати – це трудомісткий процес збору інформації щодо операцій з нарахування та виплати заробітної плати, щодо операцій з нарахування та сплати ЄСВ, щодо операцій з нарахування та виплати обов'язкових та необов'язкових утримань, з метою висловлення незалежної думки щодо повноти, законності та правильності відображених такої інформації в обліку, відповідності її в усіх суттєвих аспектах вимогам законодавчої бази та П(С)БО.

До основних джерел отримання інформації та формування аудиторських доказів при проведенні аудиту заробітної плати відносять: наказ про облікову політику, первинні документи з обліку заробітної плати, облікові регістри з обліку заробітної плати, документи з результатами та інформацією про проведення попередньої аудиторської перевірки, фінансова звітність та інші документи.

4. Основною метою діяльності ПП «УНІО» є одержання прибутку шляхом здійснення господарської діяльності, не забороненої чинним законодавством. Відповідно до статуту основним видом діяльності ПП «УНІО» є вид економічної діяльності 69.20 «Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування».

5. Облік заробітної плати на ПП «УНІО» будується на підставі законодавчо-нормативної бази та Колективного договору Облік використання робочого часу, а також контроль за станом трудової дисципліни на ПП «УНІО» здійснюється шляхом табельного обліку.

Нарахування заробітної плати (як за першу половину місяця, так і за другу половину місяця) на ПП «УНІО» здійснюється на основі таблицю обліку робочого часу працівника, затвердженого на підприємстві штатного розпису з установленими посадовими окладами та норм колективного договору. Розрахунок зарплати та пов'язаних з нею утримань здійснюють у відомості нарахування заробітної плати.

По всім працівникам ПП «УНІО» сплачує єдиний соціальний внесок (ЄСВ), який є обов'язковим платежем до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування. ЄСВ нараховується та сплачується за рахунок ПП «УНІО» та включається до складу його витрат. ПП «УНІО» не обкладає ЄСВ суми вихідної допомоги при звільненні та інші виплати, що не належать до фонду оплати праці (крім лікарняних і допомоги при вагітності та народженні дитини).

Утримання із заробітної плати на ПП «УНІО» – це ті суми, на які зменшується сума заробітної плати при її виплаті. До них належать:

- податок на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- військовий збір (ВЗ);
- необов'язкові утримання (аліменти, компенсація за нанесені підприємству збитки, добровільні відрахування до недержавних пенсійних фондів тощо).

6. Аналіз активів підприємства за період 2017-2019 рр. дозволив зробити наступні висновки, що необоротні активи займають найбільшу частину в активах ПП «УНІО» і з кожним роком їхня величина збільшується.

Аналізуючи джерела формування пасивів, можна зазначити, що розмір власного капіталу ПП «УНІО» залишається незмінним протягом досліджуваного періоду і складає 1714 тис. грн.. Найбільшу питому вагу в пасивах окрім власного капіталу займає поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги. У 2017 році ця сума складає 1383,8 тис. грн. В 2018 році сума збільшується на 21,17 % порівняно з попереднім роком. Наступного року зафіксовано скорочення даного показника. Наприкінці 2019 року сума кредиторської заборгованості, в тому числі і товарних кредитів від інших підприємств, становила 900,73 тис. грн.

Маємо тенденцію до збільшення розміру витрат підприємства зі значним підвищенням у 2018 році – на 13901 тис. грн. більше у порівнянні з попереднім роком. Хоча розмір доходу у 2019 році і став більшим на 15297,8 тис. грн. у порівнянні з 2017 роком і на 1343,6 тис. грн. – відповідно з 2018 роком, все ж таки, на кінець досліджуваного періоду розмір витрат ПП «УНІО» перевищив розмір доходів на 5330,9 тис. грн.

Показники ліквідності характеризують здатність ПП «УНІО» розрахуватись за своїми боргами. Впродовж з 2017 по 2019 рр. коефіцієнт поточної ліквідності більше одиниці, тобто більше нормативного значення. Це означає, що оборотних засобів, які є в розпорядженні ПП «УНІО» вистачить на покриття його поточних зобов'язань. З 2017 по 2019 рр. спостерігається невелике збільшення цього показника, що відбувається за рахунок зменшення його поточних зобов'язань. Тобто на ПП «УНІО» оборотні активи зростають більшими темпами, ніж поточні зобов'язання, що свідчить про підвищення здатності ПП «УНІО» розраховуватись за своїми боргами. Напрямок змін цього показника вказує на позитивну тенденцію в діяльності ПП «УНІО».

7. За даними фінансового обліку та звітності за період з 01 лютого 2020 року до 28 лютого 2020 року аудитором перевірено таку документацію: установчі документи, первинні документи з обліку заробітної плати, реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. Для перевірки було зібрано достатньо даних для висновку.

Фінансова звітність за 2019 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку заробітної плати та достовірно в усіх суттєвих аспектах представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

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

8. Для раціоналізації і підвищення ефективності обліку заробітної плати на ПП «УНІО» визначені об'єкти бухгалтерського обліку заробітної плати, визначений технологічний процес бухгалтерського обліку одного із об'єктів обліку заробітної плати «утримання із заробітної плати».

В роботі запропонована форма довідки-розрахунку для виплати заробітної плати за першу половину місяця, використання якої буде виконувати інформативну та контрольну функцію. Розроблена Розрахункова відомість розрахунків за виплатами працівникам, використання якої передбачає відображення нарахування заробітної плати відповідно до структури фонду оплати праці, визначення фактичних витрат на оплату праці за місяць.

Для посилення внутрішнього контролю бухгалтерського обліку заробітної плати запропоновані узагальнюючі Відомості обліку витрат на оплату праці, розглянута методика їх оформлення та практичні переваги їх використання.

Відомість узагальнення витрат фонду додаткової заробітної плати запропонована з урахуванням видів виплат відповідно до Інструкції № 5 та

присвоєння їм коду або шифру, для використання відображення інформації про відповідні виплати у розрахунковій відомості. Запропонований напрямок використання кодів може бути використаний для удосконалення форми розрахункової відомості.

Відомість узагальнення витрат фонду додаткової заробітної плати запропонована з урахуванням видів виплат відповідно до Інструкції № 5 та присвоєння їм коду або шифру, для використання відображення інформації про відповідні виплати у розрахунковій відомості. Запропонований напрямок використання кодів може бути використаний для удосконалення форми розрахункової відомості.

9. В роботі запропоновані: загальний план проведення перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати, Тест для оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, програма аудиту заробітної плати, форми робочих документів аудитора, форма підсумкового документа за результатами аудиторської перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати. Також розглянуті питання документального забезпечення процесу аудиту, які складають папку-досьє аудиторської перевірки.

Запропоновані пропозиції можуть бути використані: в практичній діяльності суб'єктами господарювання та аудиторами; як один із варіантів вирішення проблемних питань організації аналітичного обліку заробітної плати, документального забезпечення; для розробки методичних рекомендацій для проведення аудиторської перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати; для подальших досліджень вирішення проблемних питань обліку та аудиту заробітної плати.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Кодекс законів про працю в Україні від 10.12.71р. № 322-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
2. Податковий кодекс України: Наказ ПУ від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/kodeks>.
3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ МФУ від 24.05.1995 р. №88. URL: <http://www.dtkk.com.ua>.
4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2019 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями. URL: <http://rada.zakon.ua>.
6. Про відпустки: Закон України від 15.11.96 р. № 504/96-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>.
7. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати: Наказ Держкомстату України від 13 січня 2004 р. № 5. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.
8. Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
9. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Наказ МФУ від 20.04.2017 р. №21-5. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15>.
10. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

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

- соціальним страхуванням: Постанова КМУ від 26.09.2001 р. № 1266. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1266-2001-%D0%BF#Text>
21. Білик М.С., Загородній А.Г. Облік, аналіз та аудит: навчальний посібник. Київ: Кондор, 2008. 618 с.
22. Бухгалтерський облік в Україні: навчальний посібник / за редакцією Р.Л. Хом'яка. Львів: «Інтелект-Захід», 2014. 728 с.
23. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. для студ. ВНЗ. Житомир : ПП «Рута», 2003, 444 с.
24. Важливі цифри 2020 року: оподаткування доходів фізосіб і соцстрахування. *Бухгалтер* 911. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2020/january/issue-1/article-106129.html>
25. Васильчак С.В., Жидяк О.Р., Полянчич Т.М. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць*. Львів: РВВ НЛТУ України. 2011, Вип. 21.12. С. 152-157.
26. Вербило О.Ф., Мельянкова Л.В. Удосконалення обліку праці та її оплати. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2017, № 17. С. 25–29.
27. Верхоглядова Н. І., Шило В. П., Ільїна С. Б. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навчально-практичний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2013, 536 с.
28. Відпустка – 2019. *Ліга закон*. URL: https://buh.ligazakon.net/ua/aktualno/6480_vdpustka--2019.
29. Відрахування із заробітної плати 2020 року на прикладах. *Бюджетник*. URL. <https://www.budgetnyk.com.ua/article/242-vdrahuvannya-z-zarobtno-plati>
30. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посібник. Київ. Центр навчальної літератури. 2007, 480 с.
31. Гордієнко Н.І, Харламова О.В., Карпенко М.Ю. Аудит: методика і організація: навчальний посібник. Харків: ХНАМГ. 2018, 294 с.
32. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник. Київ: А.С.К. 2012, 266 с.

33. Давидов Г.М. Аудит: навч. посібник. Київ: Т-во «Знання», 2001. 363 с.
34. Кадуріна Л.О. Основи аудиту: навчальний посібник. Київ: Видавничий Дім «Слово», 2003. 184 с.
35. Колот А. М. Організаційно-економічний механізм регулювання заробітної плати і шляхи його вдосконалення (на матеріалах промислових підприємств України): автореф. дис. д.е.н.: 08.06.01. URL: http://librar.org.ua/sections_load.php?s=business_economic_science&id=3997&start=14.
36. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Гудзь Н. В. Фінансовий облік : підручник. 4-те вид. [доп. і перероб.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2019, 451 с.
37. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Київ: Каравела, 2004. 568 с.
38. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. с. 373.
39. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.
40. Лікарняні листи в Україні: видача, порядок оплати та оподаткування. *Maanimo*. <https://maanimo.com/ua/indexes/142777-likarnyani-listi-v-ukrayini>.
41. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Організація і методика аудиту: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА напряму підготовки 8.030509 «Облік та аудит» денної та заочної форм навчання. Запоріжжя: ЗДІА. 2014. 288 с.
42. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Фінансовий облік Ч.2: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 276 с.
43. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подмешальська Ю.В., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2018. 602 с.

44. Маркевич А. Є. Економічний зміст та підходи до поняття «заробітна плата». *Ефективна економіка*. 2017. № 2. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3815>
45. Мартин О.М. Заробітна плата як економічна категорія: соціально-економічні аспекти. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.7. С. 233 – 240.
46. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: пер. з англ. / за ред. С.Ф. Голова. Київ: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2012. 736 с.
47. Меліхова Т.О., Єременко М.Р. Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства. *Економічний вісник Донбасу*. Луганськ, 2012. Вип. 1(27). С. 150–155.
48. Меліхова Т.О. Економічне обґрунтування підвищення ефективності зовнішнього аудиту податків. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2010. № 2. С. 131–135.
49. Мельник Т. Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 . Київ, 2006. 20 с.
50. Нападовська Л.В., Добія М., Сандер Ш., Матезіч Р. Теорія бухгалтерського обліку: монографія. Київ: Київ.нац. торг.-екон. ун-т, 2013. 735 с.
51. Нарахування зарплати 2020. *Головбух*. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7257-narahuvannya-zarobtno-plati>
52. Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2013. 311 с.
53. Панченко А.М. Особливості методологічного забезпечення аудиту. *Збірник наукових праць студентів, аспірантів і молодих вчених «Молода наука – 2019»*. Запоріжжя: ЗНУ, 2019. Т.5. с. 307 – 309.

54. Панченко А.М., Подмешальська Ю.В. Удосконалення організації обліку заробітної плати. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 1. (подана до друку).
55. Піддубня Я.В., Подмешальська Ю.В. Удосконалення обліку та аудит заробітної плати на підприємстві. *Економіка та держава*. 2020. № 12 (подана до друку).
56. Піддубня Я.В. Актуальні аспекти аудиту заробітної плати: *Молода наука: 2020* : Збірник наукових праць студентів, аспірантів і молодих вчених. Запоріжжя: ЗНУ, 2020, Т 5. С. 261-263.
57. Подмешальська Ю. В., Резніченко Л. О. Удосконалення методики внутрішнього аудиту заробітної плати як засобу внутрішнього контролю на підприємстві. *Агросвіт*. 2019. № 4. С. 88–96. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.4.88
58. Подмешальська Ю.В., Бескоста Г.М., Стафійчук К.В. Аудит розрахунків з оплати праці. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua>.
59. Подмешальська Ю.В., Троян О.В., Біла Л.В. Теоретико-практичні аспекти проведення аудиту основних засобів. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 2. С. 64–70. DOI: 10.32702/2306-6814.2019.2.64
60. Порядок нарахування погодинної та відрядної оплати праці. *Навчальні матеріали онлайн. Фінансовий облік 2*. URL: https://pidru4niki.com/90098/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/poryadok_narahuvannya_pogodinnoyi_vidryadnoyi_oplati_pratsi
61. Робочий час, вихідні та святкові дні 2021. *Бюджетник*. URL: <https://www.budgetnyk.com.ua/news/5630-robochiy-chas-vihdn-ta-svyatkov-dn-2021>
62. Розрахунок лікарняних та декретних у 2020 році. *Б-24 – Інформаційний бізнес-портал*. URL: <https://www.buh24.com.ua/rozrahunok-likarnyanih-ta-dekretnih-u-2020-roczy/>
63. Савченко В.Я. Аудит : навч. посібник. Київ : КНЕУ, 2017. 322 с.

64. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2003. 380 с.
65. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 407 с.
66. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ: КНЕУ. 2000. 260 с.
67. Тибінка Г.І. Організаційно-економічний механізм регулювання оплати праці в господарській системі України. Дисертація Спеціальність 08.00.03 – економіка та управління національним господарством. Львів, 2014 р. 244 с.
68. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник. Київ: А.С.К., 2012. 784 с.
69. Ткаченко Н.А. Напрями удосконалення організації облікового відображення оплати праці в регістрах журнально-ордерної форми. *Економіка АПК*. 2013. № 10. С. 64-71.
70. Толуб'як В.С. Заробітна плата та її вплив на формування фінансових ресурсів системи пенсійного забезпечення. *Теорія та практика державного управління*. 2010. Вип. 2 (29). С. 1-8.
71. Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: підручник. Київ: Знання, 2017. 295 с.
72. Чабанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: посібник. Київ: Видавничий центр «Академія», 2012. 672 с.
73. Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. Аудит: навч. посібник. Київ: Міленіум, 2002. 466 с.
74. Шкіря Н.Л., Нікульникова Т.Г., Залізняк Н.В. Аудит: навч. посібник. Львів: «Магнолія 2017», 2018. 224 с.
75. Шара Є. Ю., Соколовська-Гонтаренко І. Є. Фінансовий облік II. Навчальний посібник. Київ: «Видавництво «Центр учбової літератури», 2018. 308 с.

ДОДАТОК А

Додаток 1
до Національного положення
(стандарту)
бухгалтерського обліку 25
«Спрощена фінансова звітність»
(пункт 5 розділу I)

**Фінансова звітність
малого підприємства**

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство ПП «УНІО» за ЄДРПОУ
Територія _____ за КОАТУУ
Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ
Вид економічної діяльності _____ за КВЕД
Середня кількість працівників, осіб _____
Одиниця виміру:
тис.грн з одним десятковим знаком

Адреса, телефон

**1. Баланс
на 31.12 2019 р.
Форма № 1-м**

Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи	1000		
Нематеріальні активи	1000		
Первісна вартість	1001		
Накопичена амортизація	1002	()	()
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби:	1010	754,00	664,50
первісна вартість	1011	1388,50	1730,20
знос	1012	(634,5)	(1065,7)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	754,00	664,50
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	2459,00	1083,50
у тому числі готова продукція	1103		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	252,50	826,70

Продовження додатку А

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	318,70	793,50
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	0,70	31,70
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190	189,10	
Усього за розділом II	1195	3220,00	2735,40
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	3974,00	3399,90

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1714,00	1714,00
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	113,20	253,70
Неоплачений капітал	1425	()	()
Усього за розділом I	1495	1827,20	1967,70
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595		
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	1676,80	900,73
розрахунками з бюджетом	1620	21,30	76,89
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	2,90	
розрахунками з оплати праці	1630		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	445,80	454,58
Усього за розділом III	1695	2146,80	1432,20
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	3974,00	3399,90

Продовження додатку А

2. Звіт про фінансові результати
за рік 2019 р.Форма № 2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	19600,90	18032,20
Інші операційні доходи	2120		
Інші доходи	2240	0,20	225,30
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	19601,10	18257,50
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(17785,4)	(16315,9)
Інші операційні витрати	2180	(1675,2)	(1677,1)
Інші витрати	2270		(181,3)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(19460,6)	(18174,3)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	140,50	83,20
Податок на прибуток	2300	(25,06)	(15)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	115,44	68,20

Керівник

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

(ініціали, прізвище)

{Додаток 1 в редакції Наказу Міністерства фінансів № 25 від 24.01.2011; із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 664 від 31.05.2011, № 1591 від 09.12.2011, № 627 від 27.06.2013; в редакції Наказу Міністерства фінансів № 48 від 08.02.2014; із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 754 від 14.07.2014, № 226 від 31.05.2019}

Продовження додатку А

Додаток 1
до Національного положення
(стандарту)
бухгалтерського обліку 25
«Спрощена фінансова звітність»
(пункт 5 розділу I)

**Фінансова звітність
малого підприємства**

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство ПП «УНІО» за ЄДРПОУ
Територія _____ за КОАТУУ
Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ
Вид економічної діяльності _____ за КВЕД
Середня кількість працівників, осіб _____
Одиниця виміру:
тис.грн з одним десятковим знаком

Адреса, телефон

**1. Баланс
на 31.12.2018 р.
Форма № 1-м**

Код за
ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи	1000		
Нематеріальні активи	1000		
Первісна вартість	1001		
Накопичена амортизація	1002	()	()
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби:	1010	1542,60	754,00
первісна вартість	1011	1714,00	1388,50
знос	1012	(171,4)	(634,5)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	1542,60	754,00
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	1996,70	2459,00
у тому числі готова продукція	1103	1091,90	
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125		252,50

Продовження додатку А

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	0,10	
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	18,40	318,70
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		0,70
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190	117,70	189,10
Усього за розділом II	1195	2132,90	3220,00
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	3675,50	3974,00

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1714,00	1714,00
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	30,00	113,20
Неоплачений капітал	1425	()	()
Усього за розділом I	1495	1744,00	1827,20
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595		
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	1383,80	1676,80
розрахунками з бюджетом	1620	1,70	21,30
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	3,30	2,90
розрахунками з оплати праці	1630	1,10	
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	541,60	445,80
Усього за розділом III	1695	1931,50	2146,80
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	3675,50	3974,00

Продовження додатку А

2. Звіт про фінансові результати
за рік 20 р.Форма № 2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	18032,20	4303,20
Інші операційні доходи	2120		
Інші доходи	2240	225,30	0,10
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	18257,50	4303,30
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(16315,9)	(3808,5)
Інші операційні витрати	2180	(1677,1)	(464,8)
Інші витрати	2270	(181,3)	(0)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(18174,3)	(4273,3)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	83,20	30,00
Податок на прибуток	2300	(0)	(0)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	83,2	30,00

Керівник

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

(ініціали, прізвище)

{Додаток 1 в редакції Наказу Міністерства фінансів № 25 від 24.01.2011; із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 664 від 31.05.2011, № 1591 від 09.12.2011, № 627 від 27.06.2013; в редакції Наказу Міністерства фінансів № 48 від 08.02.2014; із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 754 від 14.07.2014, № 226 від 31.05.2019}