

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

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

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)
(рівень вищої освіти)

на тему Удосконалення обліку та внутрішнього аудиту корпорації з метою збільшення доходів її платіжців НА ДНОВ - Інтерпретація групи Укравітч

Виконав: студент 2 курсу, групи Ф0910-ОАКЗ
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

освітньої програми Облік, аналіз, контроль в управлінні підприємством
(код і назва освітньої програми)

спеціалізації _____
(код і назва спеціалізації)

О.В. Писак

(підпис та прізвище)

Керівник зав. кафе. е.н. професор Мелінова С.О.
(посада, місце зв'язу, науковий ступінь, прізвище та ім'я)

Рецензент професор доктори е.н. Мисюченко А.П.
(посада, місце зв'язу, науковий ступінь, прізвище та ім'я)

до комісії
МЗ

Запоріжжя
2021

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

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту _____

Рівень вищої освіти другий (магістерський) _____

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування» _____

(код та назва)

Освітня програма Облік, аналіз, контроль і управління _____

(код та назва)

підприємств _____

Спеціалізація _____

(код та назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____

«20» 09 2024 року

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Людяк Оксана Вікторівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проєкту) Удосконалення обліку та внутрішнього аудиту корпорації зовнішньої плати на прикладі групи «Ірбіс»

керівник роботи Малінові Ф.В. р.с.н., професор

(прізвище, ім'я, по батькові / науковий ступінь, місце занять)

затвержені наказом ЗНУ від «30» 06 2021 року № 975-С

2. Строк подання студентом роботи 01.12.2021

3. Вихідні дані до роботи Законодавчо-нормативна база, періодичні видання, література, статті, фінансові звіти підприємств

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) 1. Аналітичні основи обліку та внутрішнього аудиту корпорації зовнішньої плати на прикладі групи «Ірбіс». 2. Облік надрукування записки на електронній формі. 3. Аналіз чинного законодавства зовнішнього аудиту корпорації зовнішньої плати

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

1. Листові доручення первинної облікової документації

завісією розрахунку з огляду процінності







2. Картки розрахунку витрат на надрукування по

типовій формі підприємства. 3. Особливі

накази керівника аудиту корпорації зовнішньої плати

з П.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1.	Мілінова З.О		
2.	Мілінова З.О		
3.	Мілінова З.О		

7. Дата видачі завдання 20.09.2021

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

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

Студент

О.В. Мілік

(ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проєкту)

З.О. Мілінова

(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер

А.Є. Федосюк

(ініціали та прізвище)

АНОТАЦІЯ

Лисяк О.В. Удосконалення обліку та внутрішнього аудиту нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України».

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

Досліджено теоретичні основи обліку та аудиту нарахування заробітної плати на підприємстві. Показано облік нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України». Проаналізовано фінансово-господарська діяльність на ТОВ «Ювелірна група України». Проведено аудит нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України». Надані шляхи щодо удосконалення аудиту обліку нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України».

Ключеві слова: ОБЛІК, АУДИТ, НАРАХУВАННЯ, ЗАРОБІТНА ПЛАТА, АНАЛІЗ, ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ, УДОСКОНАЛЕННЯ

ABSTRACT

Lysiak O.V. Improving the accounting and internal audit of payroll at Jewelry Group of Ukraine LLC.

Qualification work for a master's degree in specialty 071 - Accounting and Taxation, supervisor Melikhova T.O. Zaporizhia National University. Engineering Educational and Scientific Institute named after Potebny Y.M., Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, 2021.

Theoretical bases of accounting and audit of salary accrual at the enterprise are investigated. The account of accrual of a salary on Open Company «Jewelry group of Ukraine» is shown. The financial and economic activity of Jewelry Group

of Ukraine LLC is analyzed. An audit of salary accrual at Jewelry Group of Ukraine LLC was conducted. Ways to improve the audit of payroll accounting for LLC «Jewelry Group of Ukraine» are provided.

Keywords: ACCOUNTING, AUDIT, ACCRUALS, SALARIES, ANALYSIS, FINANCIAL AND ECONOMIC ACTIVITY, IMPROVEMENT

АННОТАЦИЯ

Лысяк О.В. Совершенствование учета и внутреннего аудита начисления заработной платы ООО «Ювелирная группа Украины».

Квалификационная работа по получению степени высшего образования магистра по специальности 071 - Учет и налогообложение, научный руководитель Мелихова Т.О. Запорожский Национальный университет. Инженерный учебно-научный институт им. Потебни Ю.М., кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2021.

Исследованы теоретические основы учета и аудита начисления заработной платы на предприятии. Показан учет начисления заработной платы на ООО «Ювелирная группа Украины». Проанализирована финансово-хозяйственная деятельность на ООО «Ювелирная группа Украины». Проведен аудит начисления заработной платы на ООО «Ювелирная группа Украины». Предоставлены пути усовершенствования аудита учета начисления заработной платы на ООО «Ювелирная группа Украины».

Ключевые слова: УЧЕТ, АУДИТ, НАЧИСЛЕНИЕ, ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА, АНАЛИЗ, ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ, СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ

ЗМІСТ

ВСТУП

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Концептуальні основи нарахування заробітної плати

1.2 Облік нарахування заробітної плати

1.3 Внутрішній аудит нарахування заробітної плати

2 ОБЛІК НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ «ЮВЕЛІРНА ГРУПА УКРАЇНИ»

2.1 Загальна характеристика ТОВ «Ювелірна група України»

2.2 Облік нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України»

2.3 Аналіз фінансово-господарської діяльності на ТОВ «Ювелірна група України»

3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ТОВ «ЮВЕЛІРНА ГРУПА УКРАЇНИ»

3.1 Внутрішній аудит нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України»

3.2 Шляхи щодо удосконалення обліку нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України»

3.3 Шляхи щодо удосконалення внутрішнього аудиту нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України»

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Основним джерелом доходів робітників є заробітна плата, яку вони отримують на підприємстві за результатами їх праці згідно з штатним розписом. Регулярно проводять перевірки оплати праці працівників органи податкової служби в напрямі правильності її оподаткування, а при виявлених порушеннях накладають фінансові санкції. На підприємствах створюють відділи внутрішнього аудиту для своєчасного виявлення помилок та попередження порушень.

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

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

Мета та завдання роботи. Метою дослідження є розробка пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України».

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

– дослідити теоретичні основи обліку та внутрішнього аудиту нарахування заробітної плати на підприємстві;

- показати облік нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України»;
- проаналізувати фінансово-господарську діяльність на ТОВ «Ювелірна група України»;
- провести внутрішній аудит нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України»;
- надати шляхи щодо удосконалення обліку та внутрішнього аудиту нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України».

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

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

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

Наукова новизна отриманих результатів полягає в:

- удосконаленні обліку заробітної плати через запропоновані форми Довідкових відомостей, які допоможуть здійснювати: виплату та оподаткування наданого додаткового блага і виграшу робітникам, оплату праці працівників на самоізоляції з Covid 19, а також графік документообігу нарахування заробітної плати. Це допоможе скоротити час на формування та обробку первинних документів з обліку заробітної плати, попередить можливість пропуску будь-якої інформації, так як будуть застосовуватися у роботі шаблони документів вже з сформованим переліком реквізитів;
- удосконалено аудит нарахування заробітної плати шляхом розробки та впровадження: анкети, загального плану аудиту, програми аудиту, робочих документів аудитора. Це поліпшить правильність здійснення документування операцій з нарахування та оподаткування заробітної плати, своєчасність та повноту відображення їх в обліку та складання звітності.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості впровадження практичних рекомендацій у діяльність ТОВ «Ювелірна група України», що дозволить підвищити ефективність обліку та аудиту нарахування заробітної плати на підприємстві (довідка про впровадження від № ___ від _____).

Методи дослідження. У процесі виконання роботи використано загальнонаукові методи: групування (типологічний та аналітичний), порівняння, балансовий метод, абсолютних, середніх та відносних величин, прийоми елімінування (для виявлення впливу певних факторів на динаміку окремих показників фінансової звітності), графічні методи.

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на Всеукраїнській студентській науково-практичній конференції «Сучасні тенденції в розвитку банківської системи та фінансових ринків України», березень 2021, доповідь на тему «Особливості обліку заробітної плати та напрями його вдосконалення на підприємстві», доповідались на XIV університетській науково-практичній конференції студентів, аспірантів, докторантів і молодих вчених «Молода наука-2021», квітень 2021, доповідь на тему «Заробітна плата, її форми та функції».

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

Меліхова Т. О., Лисяк О. В. Удосконалення документування обліку та аудиту заробітної плати в управлінні підприємством. *Агросвіт*. 2021. № 21-22. С. 43–50. DOI: [10.32702/2306-6792.2021.21-22.43](https://doi.org/10.32702/2306-6792.2021.21-22.43)

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

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Концептуальні основи нарахування заробітної плати

Заробітна плата є не тільки джерелом, за рахунок якого забезпечується життєдіяльність працівників. Її зростання впливає на підвищення продуктивності праці та прибутків підприємства, а також допомагає здійснювати державі соціальну та регулюючу функції. Розмір заробітної плати є стимулом процесу виробництва. Якісний облік розрахунків за виплатами працівникам та методичні засади його удосконалення має важливе значення для визначення показників продуктивності праці та шляхів її підвищення [22].

Визначення поняття «заробітна плата», яке надається в нормативно-правових актах України (табл. 1.1) [24].

Таблиця 1.1 – Визначення сутності заробітної плати в нормативно-правових актах України

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

Вітчизняні вчені розглядають різні визначення тарифної системи, що наведено у таблиці 1.2 [41].

Таблиця 1.2 – Тарифна система оплати праці

Автор	Трактування тарифної системи
Барсунова І.В. [2, с. 541]	Тарифна система є основою організації заробітної плати працівників і будується в залежності від умов праці, кваліфікації працівників.
Булгаков М.І. [3, с. 231]	Тарифна система, яка представляє сукупність нормативів, з допомогою яких здійснюється диференціація заробітної плати працівників різних категорій.
Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григорєва М.І. [2, с. 543]	Тарифна система являє собою сукупність нормативних матеріалів, за допомогою яких встановлюється рівень заробітної плати працівників підприємства.
Головачов О.С. [3, с. 342]	Тарифна система оплати праці – це сукупність норм і нормативів, які дозволяють визначити рівень кваліфікації працівників, розряд робіт і диференціювати оплату праці.

Відповідності до НП(С)БО 26 виплати працівникам включають поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати (табл. 1.3) [37].

Таблиця 1.3 – Види виплат відповідно до НП(С)БО 26

Види виплат	Характеристика виплат
Поточні виплати працівникам	Включають заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.
Виплати при звільненні	Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнається у разі, якщо підприємство має невідомне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні за власним бажанням згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою. Виплати при звільненні визнаються витратами того періоду, у якому виникають зобов'язання за такими виплатами.
Виплати по закінченні трудової діяльності	Це виплати працівникам, які підлягають оплаті після закінчення трудової діяльності. Програми виплат по закінченні трудової діяльності – це офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими підприємство надає виплати по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам. Залежно від економічної сутності програми виплат по закінченні трудової діяльності поділяються на програми з визначеним внеском і програми з визначеною виплатою.
Інші виплати працівникам	Зобов'язання щодо виплат інструментами власного капіталу підприємства, які визначаються і визнаються згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти».

Порядок нарахування оплати праці на території України проходить згідно з чинним законодавством. Це підтверджують такі документи, як:

Кодекс законів про працю, Податковий Кодексу України, Закон України «Про оплату праці», Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція зі статистики заробітної плати, НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та інші [61].

Складовою організації обліку розрахунків стосовно оплати праці вважається розробка їх етапів. Вона включає в себе систематичне спостереження за фонду оплати праці, нарахування грошової нагороди кожному співробітнику згідно його ставки та виробітку та за своєчасним нарахуванням цих коштів на відповідні рахунки [4]. Для того, щоб вдало оцінити оптимальний розмір заробітної плати для найманих співробітників, найкраще використовувати показник фонду оплати праці. Етапи організації обліку розрахунків із заробітної плати наведено у таблиці 1.4 [57].

Таблиця 1.4 – Етапи організації обліку розрахунків із заробітної плати

Етапи	Характеристика
Перший етап	Відбувається організації обліку розрахунків із заробітної плати та облік особистого складу працівників, який організовується в основному відділом кадрів підприємства.
Другий етап (найважливіший етап)	На цьому етапі відбувається вибір системи табельного обліку, розробка внутрішньої інструкції з його ведення, та відбувається контроль за його виконанням. Основним документом обліку використання робочого часу є табель, за допомогою якого отримують дані про фактично відпрацьований час, на підставі якого потім нараховується заробітна плата.
Третій етап	Важливим етапом організації обліку є вибір первинних документів, при цьому слід ураховувати кількість документів: чим менше їх буде, тим простіше буде вести облік, тому слід застосовувати універсальні, накопичувальні документи. Основним документом, що регламентує на підприємстві розміри основної та додаткової заробітної плати, а також преміювання працівників та різні додаткові виплати є Положення про оплату праці на підприємстві.
Заклучний етап	На цьому етапі підприємство самостійно обирає для себе строки виплати заробітної плати працівникам.

1.2 Облік нарахування заробітної плати

Оплата праці представляє собою складну сукупність факторів, які відображають не тільки різнобічні інтереси суспільно-трудових відносин між роботодавцями та працівниками, а також і між державою. Головна особливість праці, якщо розглядати її як економічну категорію, виявляється у розв'язанні таких проблем, як відтворення нової робочої сили і мотивації праці [44].

Основною заробітною платою є 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 [69].

Додатковою заробітною платою є винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій [70].

До інших заохочувальних і компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні й інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або здійснюються понад встановлених зазначеними актами норм [18].

При розрахунку заробітної плати за посадовим окладом останній зберігається при відпрацюванні всіх робочих днів місяця. Якщо відпрацьована неповна кількість робочих днів, середньоденний заробіток перемножується на кількість відпрацьованих днів [79].

При нарахуванні заробітної плати всім категоріям персоналу важливо врахувати всі виплати, які повинні бути включені до складу основної і додаткової зарплати, та інших заохочувальних і компенсаційних виплат [33].

Заробітна плата виплачується 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 і 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 здійснюється виплата [22].

У разі коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні [40].

Розмір заробітної плати за першу половину місяця визначається 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 і уповноваженими трудовим колективом), але не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника [53].

Мінімальною заробітною платою є законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, а також погодинну норму праці (обсяг робіт) [74].

Заробітна плата працівників підприємств на території України виплачується у грошових знаках, що мають законний обіг на території України [87].

Основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка складається з:

- тарифних сіток (шкала, у якій наведені прийняті певною галуззю кваліфікаційні розряди і відповідні їм тарифні коефіцієнти);

- тарифних ставок (це нормативний розмір оплати праці робітника відповідного розряду за одиницю часу – погодинна, денна (змінна), місячна);
- схеми посадових окладів (розробляється підприємством самостійно з посадами, які можуть займати службовці, спеціалісти, керівні працівники і відповідні цим посадам розміри окладів);
- тарифно-кваліфікаційних характеристик (розподіл робіт і працівників залежно від їх складності та кваліфікації за розрядами тарифної сітки) (статті 96 КЗпП) [45].

Державою встановлено нормальну тривалість робочого часу працівника в обсязі 40 годин на тиждень, а окремим категоріям робітників (учням, працівникам, зайнятим на роботі із шкідливими умовами праці тощо) встановлено скорочену тривалість робочого дня (ст. 59 КЗпП) [54].

Заробітна плата повинна виплачуватися в першочерговому порядку перед іншими платежами. Не допускається її затримка та виникнення заборгованості. Для обліку працівників та нарахування заробітної плати використовуються типові форми первинної облікової документації зі статистики праці, які затверджені Наказом Державного комітету статистики України, які наведені в таблиці 1.5 [34].

Таблиця 1.5 – Типові форми первинної облікової документації з обліку розрахунків з оплати праці підприємств, установ, організацій

Типова форма	Назва документа	Сутність документа	Особливості документообігу
1	2	3	4
№П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу застосовується для обліку прийнятих на роботу	Заповнюється у відділі кадрів на всіх працівників
№П-2	Особова картка працівника	Містить особисті дані працівника	На підставі підписаного наказу про прийом на роботу відділ кадрів заповнює документ первинного обліку – особову картку працівника; робить відповідні записи в трудову книжку
№П-3	Наказ (розпорядження)	Застосовується для оформлення щорічної та	На підставі наказу про надання відпустки відділ

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4
	надання відпустки	інших видів відпустки, що надається працівникам відповідно до чинних законодавчих актів і колективних договорів, графіків відпусток	кадрів робить відмітки в особовій картці працівника, а бухгалтерія робить розрахунок заробітної плати, що належить за відпустку
№П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору	Застосовується при звільненні працівників	На підставі наказу про припинення трудового договору бухгалтерія робить розрахунок із працівником
№П-5	Табель обліку використання робочого часу	Облік використання робочого часу, контроль за станом трудової дисципліни на підприємствах	Ці документи здають до бухгалтерії для нарахування заробітної плати
№П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника	1) за ними здійснюються розрахунки з робітниками та службовцями;	Заповнюються в бухгалтерії
№П-7	Розрахунково-платіжна відомість (зведена)	2) вони є формою аналітичного обліку до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	

На кожному підприємстві (організації) незалежно від режиму роботи має бути організований табельний облік робочого часу [36].

Табель — це первинний документ з обліку відпрацьованого часу [51].

Табель складається в одному примірнику табельником, майстром або іншими особами, яким доручено вести табельний облік, і подається до бухгалтерії у встановлені на підприємстві терміни [62].

Виконання обсягів робіт фіксуються в індивідуальних або бригадних нарядах [68].

Первинними документами з обліку виробітку є рапорти або відомості виробітку бригад [78].

Операції, які передбачені технологічним процесом, оплачуються за нарядами на відрядні роботи, а різні доплати – за листками на доплату [36].

Для оцінки розміру заробітної плати найманих працівників застосовується показник фонду оплати праці [26].

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 [24].

Фонд оплати праці складається з:

- фонду основної заробітної плати;
- фонду додаткової заробітної плати;
- інших заохочувальних та компенсаційних виплат [65].

Основними факторами регулювання заробітної плати визначаються форми і системи оплати праці. Форми, системи й розмір оплати праці робітників, а також інші види їх доходів встановлюються підприємствами самостійно, виходячи із принципу матеріального заохочення кожного робітника [79].

Форми і системи оплати праці – це перелік певних правил і понять, які визначають співвідношення між мірою праці й мірою винагороди працівників. Оскільки основними вимірниками фактичних витрат праці є або кількість виготовленої продукції, або кількість відпрацьованого робітником часу, то основними формами оплати праці є відрядна й погодинна [61].

Проста погодинна – розмір оплати праці залежить від тарифної ставки, яка встановлюється за домовленістю сторін або в колективному договорі, і фактично відпрацьованих ним годин за розрахунковий період [60];

Почасово-преміальна – до оплати нарахованого згідно простий погодинної системі, виплачуються премії за високоякісну роботу [44];

За місячними окладами використовується до працівникам, спеціалістам та керівникам, робота яких має стабільний характер. Така заробітна плата може бути простою і преміальною [33].

Системи відрядної форми:

Пряма відрядна – оплата праці робітників підвищується в прямій залежності від кількості вироблених ними виробів і виконаних робіт з твердих відрядних розцінок, встановлених з урахуванням необхідної кваліфікації [18].

Відрядно-преміальна – передбачає преміювання за перевиконання норм виробітку і конкретні показники їх виробничої діяльності (відсутність шлюбу, рекламації тощо) [47].

Відрядно-прогресивна – передбачає оплату виробленої продукції в межах встановлених норм по прямих (незмінним) розцінками, а вироби понад норму оплачуються за підвищеними розцінками відповідно встановленою шкалою, але не більше подвійної відрядної розцінки [21].

Побічно-відрядна – застосовується для підвищення продуктивності праці робітників, які обслуговують обладнання та робочі місця. Праця їх оплачується за непрямими відрядними розцінками з розрахунку кількості продукції, виробленої основними робітниками, яких вони обслуговують [21].

Індивідуально-відрядна – працівник самостійно, без участі або допомоги інших працівників виконує ту чи іншу роботу, виробляє продукцію або надає послуги, по якій визначені розцінки, норми часу та виробок, зарібок такого працівника залежить від його індивідуальної роботи [40].

Коллективно-відрядна – коли ту чи іншу роботу, виробництво продукції або надання послуг, за якими визначено розцінки, норми часу та виробок, зарібок кожного працівника залежить від результату роботи всього колективу і їх особистого вкладу в певну роботу [74].

Акордна – зарібна плата нараховується за певну виконану роботу, яка виконана в строк, використане час на виконання роботи відіграє роль для нарахування оплати праці [81].

Акордно-преміальна – це сума зарібку за комплекс робіт і премії за своєчасне і якісне виконання роботи [67].

Опосередковано-відрядна форма оплати праці застосовується для допоміжних робітників, розмір зарібної плати яких ставиться в залежність від результатів праці робітників, яких вони обслуговують. Графічно форми оплати праці зображено на рисунку 1.1 [51].

Істотною відмінністю форми оплати праці є те, що погодинна форма з часом роботи і визначає зарібну плату залежно від кваліфікації і кількості

відпрацьованого часу, а відрядна форма оплати праці залежить від кількості вироблених працівником одиниць продукції, встановленої якості з урахуванням складності та умов праці, а так само відрядних розцінок за одиницю продукції [53].

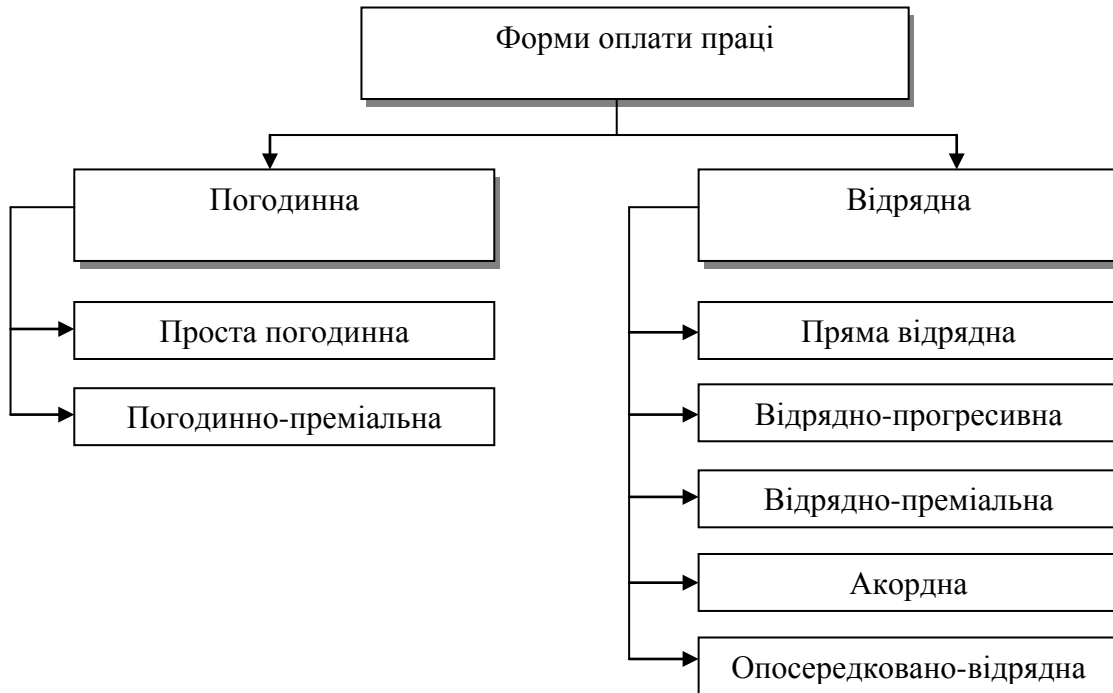


Рисунок 1.1 – Форми оплати праці

Головна перевага для працівника при погодинній формі – гарантований щомісячний заробіток, який не залежить від можливого зниження рівня виробництва в дані період часу [43].

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

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

За бажанням працівника, який працював у святковий і неробочий день, йому може бути надано інший день відпочинку. Премію за роботу у святкові дні нараховують в одинарному розмірі [34].

У випадку, коли святковий або неробочий день збігається з вихідним днем, вихідний день переноситься на наступний після святкового або

неробочого. Кодексом законів про працю України (стаття 73) [4] встановлено наступні святкові дні [67]:

- 01 січня 2021 Новий рік;
- 07 січня 2021 Різдво Христове;
- 08 березня 2021 Міжнародний жіночий день;
- 01 травня 2021 День праці;
- 02 травня 2021 Великдень;
- 09 травня 2021 День Перемоги;
- 20 червня 2021 Трійця;
- 28 червня 2021 День Конституції України;
- 24 Серпня 2021 День незалежності України;
- 14 жовтня 2021 День захисників України;
- 25 грудня 2021 Різдво Христове.

Робота в нічний час оплачується у підвищеному розмірі, що встановлюється Генеральною, галузевими (регіональними) угодами і колективним договором, але не нижче ніж 20 відсотків тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи у нічний час. Згідно з Генеральною угодою – 40% за кожну годину роботи [36].

Робота в понаднормовий час допускається тільки у виняткових випадках при погодженні з профспілкою [51].

Жінки, які мають дітей віком від трьох до чотирнадцяти років або дитину-інваліда, можуть залучатись до надурочних робіт лише за їх згодою [54].

Понаднормові години не мають перевищувати 120 годин для кожного працівника в рік. За погодинною системою оплати праці робота у понаднормовий час оплачується за перші 2 години на 50% більше, а за наступні години – в подвійному розмірі погодинної ставки. За відрядною системою оплати праці за роботу в понаднормовий час виплачується доплата

в розмірі 100% тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною ставкою, – за всі відпрацьовані понаднормові години [30].

До інших заохочувальних і компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні й інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або здійснюються понад встановлених зазначеними актами норм [43].

При розрахунку заробітної плати за посадовим окладом останній зберігається при відпрацюванні всіх робочих днів місяця. Якщо відпрацьована неповна кількість робочих днів, середньоденний заробіток перемножується на кількість відпрацьованих днів [28].

При нарахуванні заробітної плати всім категоріям персоналу важливо врахувати всі виплати, які повинні бути включені до складу основної і додаткової зарплати, та інших заохочувальних і компенсаційних виплат [29].

Заробітна плата виплачується 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 і 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 здійснюється виплата [30].

У разі коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні [41].

Розмір заробітної плати за першу половину місяця визначається 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 і уповноваженими трудовим колективом), але не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника [74].

Відпусткою є тимчасове звільнення від роботи для відпочинку. Право на відпустку не залежить від місця роботи, форми власності підприємства, посади, системи оплати праці, тривалості та періодичності робочого часу, терміну трудового договору [70].

Державні гарантії, права на відпустку встановлено Законом України «Про відпустки» [2], КЗпП України [5] та іншими нормативно-правовими актами. Основна щорічна відпустка надається тривалістю 24 календарних дні із збільшенням за кожних два відпрацьованих роки на два календарних дні, але не більше 28 календарних днів [51].

Законом України «Про відпустки» [2] визначені наступні види відпусток:

- щорічні відпустки і основна відпустка, додаткова відпустка за роботу із шкідливими та важкими умовами праці, додаткова відпустка за особливі умови праці та інші додаткові відпустки;
- додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;
- соціальні відпустки: відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами, відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, додаткова відпустка працівникам, які мають дітей;
- творча відпустка;
- відпустка без збереження заробітної плати [69].

При обчисленні середньої заробітної плати для нарахування виплат за час чергової, додаткової (творчої) відпусток або компенсації за невикористану відпустку до уваги береться заробітна плата за останні 12 місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористану відпустку [22].

Якщо працівник працював на даному підприємстві менше року, то середній заробіток обчислюється, виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа наступного місяця після оформлення [33].

Підставою для нарахування відпускних є заява працівника про відпустку, на підставі якої за згодою керівника оформляється наказ про відпустку тієї чи іншої особи [37].

На підставі наказу робиться відмітки в особовій картці працівника, а бухгалтерія робить розрахунок заробітної плати, що належить за відпустку. При наданні відпустки без оплати поруч із зазначенням кількості днів відпустки зазначається «без оплати» [52].

Розрахунок відпускних проводиться за наступною формулою:

$$СВ = \left(\frac{ЗП}{365} - СН \right) \times КВ \quad (1.2)$$

де СВ – сума відпускних;

ЗП – заробітна плата за останні 12 попередніх місяці;

СН – кількість святкових і неробочих днів, які прийняті законодавством;

КВ – кількість календарних днів відпустки [54].

Якщо святкові та неробочі дні припадають на період відпустки, то вони у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються [57].

При обчисленні середньої заробітної плати для оплати часу відпустки або виплати компенсації за невикористані дні відпустки включаються:

- основна заробітна плата;
- доплати і надбавки (за понаднормову роботу та роботу в нічний час, суміщення професій і посад, розширення зон обслуговування або виконання підвищених обсягів робіт робітниками-погодинниками, високі досягнення в праці (високу професійну майстерність), умови праці, інтенсивність праці, керівництво бригадою, вислугу років та інші);

- виробничі премії (премії, які не мають разового характеру) та премії за економію конкретних видів палива, електроенергії і теплової енергії;
- винагорода за підсумками річної роботи і за вислугу років;
- індексація;
- виплати за час, протягом якого за працівником зберігався середній заробіток (за час попередньої щорічної відпустки, службового відрядження тощо), та допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю [70].

Одноразова винагорода за підсумками роботи за рік та за вислугу років включається при обчисленні середньої заробітної плати у всіх випадках її збереження, якщо зазначену винагороду нарахованою в поточному році за попередній рік (п. 3 Порядку № 100) [75].

Усі виплати включаються до розрахунку середньої заробітної плати у тому розмірі, в якому вони нараховані, без виключення сум відрахування на податки, стягнення аліментів тощо, за винятком відрахувань із заробітної плати осіб, засуджених за вироком суду до виправних робіт без позбавлення волі [81].

Премії включаються до заробітку того місяця, на який вони припадають згідно з розрахунковою відомістю на заробітну плату [83].

Одноразова винагорода за підсумками роботи за рік і за вислугу років включається до середнього заробітку шляхом додавання до заробітку кожного місяця розрахункового періоду $1/12$ винагороди, нарахованої в поточному році за попередній календарний рік [87].

Якщо ця умова не виконується і винагорода нараховується в поточному році за поточний рік, то така винагорода не включається до розрахунку середньої заробітної плати [37].

Виплати, які не враховуються при обчисленні середньої заробітної плати [40].

При обчисленні середньої заробітної плати в усіх випадках її збереження у розрахунку не враховуються:

- виплати за виконання окремих доручень (одноразового характеру), що не входять в обов'язки працівника (за винятком доплат за суміщення професій і посад, розширення зон обслуговування або виконання додаткових обсягів робіт і виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників, а також різниці в посадових окладах, що виплачується працівникам, які виконують обов'язки тимчасово відсутнього керівника підприємства або його структурного підрозділу і не є штатними заступниками);

- одноразові виплати (компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, допомога працівникам, які виходять на пенсію, вихідна допомога тощо);

- компенсаційні виплати на відрядження і переведення (добові, оплата за проїзд, витрати на наймання житла, підйомні, надбавки, що виплачуються замість добових);

- премії за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, за сприяння впровадженню винаходів і раціоналізаторських пропозицій, за впровадження нової техніки і технології, за збирання і здавання брухту чорних, кольорових і дорогоцінних металів, збирання і здавання на відновлення відпрацьованих деталей машин, автомобільних шин, введення в дію виробничих потужностей та об'єктів будівництва (за винятком таких премій працівникам будівельних організацій, що виплачуються у складі премій за результатами господарської діяльності);

- грошові і речові винагороди за призові місця у змаганнях, оглядах, конкурсах тощо;

- пенсії, державна допомога, соціальні та компенсаційні виплати;

- літературний гонорар штатним працівникам газет і журналів, що виплачується за авторським договором;

- вартість безплатно виданих спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила, змивних і знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування;

- дотації на обіди, проїзд, вартість оплачених підприємством путівок до санаторіїв і будинків відпочинку;
- виплати, пов'язані з ювілейними датами, днем народження, за довголітню і бездоганну трудову діяльність, активну громадську роботу;
- вартість безплатно наданих деяким категоріям працівників комунальних послуг, житла, палива та сума коштів на їх відшкодування;
- заробітна плата на роботі за сумісництвом (за винятком працівників, для яких включення її до середнього заробітку передбачено чинним законодавством);
- суми відшкодування шкоди, заподіяної працівникові каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я;
- доходи (дивіденди, проценти), нараховані за акціями трудового колективу і вкладками членів трудового колективу в майно підприємства;
- компенсація працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати [48].

В інших випадках, коли нарахування провадяться виходячи із середньої заробітної плати, працівник не має заробітку не з власної вини, розрахунки здійснюються виходячи з установлених йому в трудовому договорі тарифної ставки, посадового (місячного) окладу [70].

З метою рівномірного розподілу витрат на виплату відпусток протягом звітного періоду на підприємствах створюються резерви на виплату відпусток [71].

Резерв виплати відпусток створюється шляхом щомісячного його нарахування за нормативом від фактичних витрат на оплату праці, яка враховується при розрахунку середнього заробітку. Нормативи відрахувань до резерву оплати відпусток кожне підприємство розраховує самостійно. При цьому враховуються зарплата, яка включається до розрахунку середнього заробітку за рік, і відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок, податок на доходи фізичних осіб) [66].

При обчисленні середньої заробітної плати з метою розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, до уваги береться заробітна плата за останні шість місяців роботи, що передують випадку, з яким пов'язана відповідна виплата [81].

Якщо працівник працював менше шести календарних місяців, середній заробіток обчислюється за фактично відпрацьовані місяці, а якщо менше календарного місяця то розрахунковий період виходячи з виплат за фактично відпрацьований час [47].

У розрахунковому періоді при обчисленні середньої заробітної плати для розрахунку допомоги по тимчасовій непрацездатності враховується заробітна плата у розмірі, в якому вона була нарахована, та на яку було нарахована єдиний внесок, а також враховуються фактично відпрацьовані дні у цих місяцях [48].

Підставою для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності є подані до бухгалтерії листки непрацездатності (лікарняний листок), де й відображається кількість днів хвороби працівника [61].

Лікарняні листки підшиваються в окрему папку і нумеруються у хронологічному порядку з початку року, де на кожному лікарняному листку проставляється номер розрахунково-платіжної відомості, в яку він врахований для нарахування [62].

На розмір лікарняних, крім середньої заробітної плати та днів хвороби, впливає також страховий стаж який наведено в таблиці 1.6 [68].

Таблиця 1.6 – Коефіцієнти страхового стажу

Страховий стаж	Коефіцієнт страхового стажу
До 3 років	50%
Від 3 до 5 років	60%
Від 5 до 8 років	70%
Більше 8 років	100%

Для застрахованих осіб пільгових категорій сума лікарняних не залежить від страхового стажу, коефіцієнт трудового стажу (%) – 100% [51].

Розрахунок лікарняних визначається за робочі дні, які припадають на дні тимчасової непрацездатності [70].

- порядок оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів роботодавця, затверджений Постановою КМУ від 26.06.2015 р. №440 [71].

- порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений 26.09.2001р. №1266, та змінений Постановою КМУ від 26.06.2015 р. №439 [34].

- Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 р. № 1105-XIV [55].

Допомога з тимчасової непрацездатності виплачується застрахованим працівникам за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності лише починаючи з шостого дня непрацездатності. А перші 5 днів оплачуються за рахунок коштів установи і відносяться на витрати [36].

Формула нарахування оплати за листком тимчасової непрацездатності має наступний вигляд [81]:

$$\boxed{\text{до виплати за період тимчасової непрацездатності}} = \boxed{\text{календарні дні хвороби}} \times \boxed{\text{середня зарплата з розрахунку за один календарний день}} \times \boxed{\text{\% виплати з розрахунку трудового стажу}} \quad (1.3)$$

Середня заробітна плата за один календарний день розраховується за формулою 1.4 [74].

$$\boxed{\text{Середньо денна заробітна плата}} = \boxed{\text{Сума, фактично нарахована за період розрахунку}} \div \boxed{\text{Кількість календарних днів беруть участь у розрахунку}} \quad (1.4)$$

Встановлено верхню межу виплати за лікарняним листком. Середньоденна заробітна плата не може перевищувати максимальну величину бази справляння ЄСВ в розрахунку на один календарний день. Нагадуємо, що максимальна місячна величина бази справляння ЄСВ дорівнює двадцяті п'яті розмірам прожиткового мінімуму, на сьогоднішній день (прожитковий мінімум для працездатних осіб (грн.) на 01.01.2016р.) ця сума становить $25 \times 1378,00 = 34\,450,00$ грн. Якщо цю величину розділити на середньомісячну кількість календарних днів (30,44), то виходить, що максимальна денна виплата по лікарняному листу становить: $34\,450 \div 30,44 = 1131,73$ грн [83].

Розрахунковий період для розрахунку середньої заробітної плати збільшився з 6 місяців до 12 місяців. При цьому враховуються тільки повні місяці роботи. Як і раніше, місяці розрахункового періоду, повністю не відпрацьовані працівником з поважних причин (з 1-го до 1-го числа), виключайте з розрахункового періоду. При цьому в п. 3 Порядку №1266 дано вичерпний перелік таких поважних причин [29]:

- тимчасова непрацездатність;
- відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами;
- відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку або шестирічного віку за медичним висновком;
- відпустка без збереження заробітної плати. Врахуйте: мова йде тільки про те неоплачуваній відпустці, що надається працівникам на законних підставах, тобто згідно ст. 25, 26 Закону України «Про відпустки» від 15.11.96 р. № 504/96-ВР [78].
- Для застрахованих осіб, які на момент настання страхового випадку працювали за сумісництвом, розрахунковий період визначають окремо за кожним місцем роботи [87]. При цьому при розрахунку суми виплат бухгалтеру слід враховувати суму, яка була нарахована за основним місцем роботи працівника-сумісника, так як загальна сума виплати лікарняного по обом підприємствам не повинна перевищувати максимальної величини.

Таким чином, бухгалтер вже не зможе нарахувати лікарняні працівнику-суміснику без довідки з основного місця роботи [30].

Якщо страховий стаж роботи працівника перед настанням тимчасової непрацездатності менше 12 місяців, суму лікарняних визначається виходячи з фактично відпрацьованих календарних місяців (з першого до першого числа) [41].

Якщо протягом дванадцяти місяців перед настанням страхового випадку застрахована особа має страховий стаж менше шести місяців, середня заробітна плата визначається для розрахунку: допомоги по тимчасовій непрацездатності, оплати перших п'яти днів тимчасовій непрацездатності за рахунок коштів роботодавця-виходячи з нарахованої заробітної плати, з якої сплачувався ЄСВ, але в розрахунку на місяць не вище розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом у місяці настання страхового випадку [18].

Стаж менше 6 місяців можливий у таких випадках:

- працівник тільки починає свою трудову діяльність;
- працівник вийшов з відпустки по догляду за дитиною у віці до 6 років;
- працівник до працевлаштування не працював понад 6 місяців;
- працівник працює на умовах неповного робочого часу, внаслідок чого страховий стаж за останній рік склав менше 6 місяців [37].

Підхід до виплат, які включаються в розрахунок виплат, виключених з розрахунку середньої заробітної плати. Відповідно до пункту 32 Порядку №1266 сума заробітної плати для розрахунку лікарняного обчислюється роботодавцями на підставі відомостей, що включаються до звіту про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [67].

При нарахуванні допомоги по тимчасовій непрацездатності має місце наступна кореспонденція (таблиця 1.7) [75].

Таблиця 1.7 – Кореспонденція рахунків при нарахуванні допомоги по тимчасовій непрацездатності

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Нарахування заробітної плати			
1	Нараховані лікарняні за рахунок підприємства (за перші 5 днів)	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	663 «Розрахунки за іншими виплатами»
	Нараховані лікарняні за рахунок ФСС	378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»	663 «Розрахунки за іншими виплатами»

Облік заробітної плати ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» який є рахунком 6 класу «Поточні зобов'язання». Він є пасивним, балансовим, розрахунковим. На рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці за усіма видами заробітної плати, премії та допомоги, а також розрахунки за неодержану працівниками у встановлений термін суму заробітної плати [21].

Первинним документом для фіксування господарської операції з нарахування заробітної плати є розрахункова відомість. Розрахунково-платіжна відомість – це зведений документ, який відображає розрахунки з робітниками з оплати праці [34].

Дата і місце складання розрахункової відомості це буде остання дата періоду, за який проводиться нарахування (найчастіше це остання дата місяця або дата звільнення працівника) [41].

Підрахунок даних про нараховану суму оплати праці за кожним працівником здійснюється в розрахунково-платіжних відомостях працівника (форма № П-6), в яких показують нарахування за видами оплат та утримання [51].

Відомість ведуть на кожного працівника, де записують його прізвище, ім'я та по батькові, стать, табельний номер, ідентифікаційний номер, професію, посаду, кількість відпрацьованих днів (годин) [61].

Далі зазначається період, за який складається розрахунково-платіжна відомість працівника та заповнюються дані про кількість нарахованих та отриманих гривень за видами оплат (фонд основної заробітної плати; фонд додаткової заробітної плати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати; інші виплати, що не належать до фонду оплати праці; внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування) [70].

У розділі «Нараховано за видами оплат» відображають нарахування за фондом основної і додаткової заробітної плати, а також зазначають інші заохочувальні і компенсаційні виплати та виплати, що не належать до фонду оплати праці [84].

У розділі «Утримано» записують утримання раніше виданого авансу, військовий збір, податок на доходи фізичних осіб, профспілкових внесків, аліментів тощо, а також вираховують суму, яка підлягає виплаті [79].

Розрахунково-платіжна відомість є документом бухгалтерського оформлення і на практиці підписується бухгалтером-виконавцем розрахунку заробітної плати і головним бухгалтером, який здійснює контроль за правильністю нарахувань. Підпис начальника цеху також необхідний для контролю за правильністю нарахування заробітної плати кожному працівникові, аналізу і контролю фонду заробітної плати цеху [36].

Форма № П-7 відрізняється від типової форми П-6 тим, що за її допомогою здійснюють узагальнення даних відомостей по підприємству за розрахунками з робітниками. Таке зведення оплати праці дає змогу мати узагальнюючі дані в цілому по підприємству про суми нарахованої оплати праці, утримань із неї та суми до виплати. Ці дані необхідні для контролю витрачання фонду оплати праці, визначення загальних сум для перерахування податків, отримання готівки в установі банку для видачі працівникам, складання звітності тощо [44].

В шапці бланка форми № П-7 вказується найменування підприємства, код ЄДРПОУ. Далі зазначається період, за який складається розрахунково-платіжна відомість (зведена) та заповнюються дані про кількість нарахованих

та отриманих гривень за видами оплат (фонд основної заробітної плати; фонд додаткової заробітної плати; інші заохочувальні та компенсаційні виплати; інші виплати, що не належать до фонду оплати праці; внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування) [74].

В кінці вказується сума нарахованих та отриманих гривень разом за весь період по організації. Головний бухгалтер вказує свої прізвище, ім'я, по батькові та ставить підпис [78].

В розрахунково-платіжних відомостях ведеться аналітичний облік до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань. Сума нарахованих заробітних плат по всіх працівниках дорівнює обороту по кредиту синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» за звітний період. Сума всіх утримань із заробітної плати працівників і сума виплаченої заробітної плати дорівнюватиме обороту по дебету рахунку 66. Кредитове сальдо цього рахунку дорівнюватиме сумі в графі розрахунково-платіжної відомості «Сума, що належить до виплати» [17]. Відображення в обліку розрахунків за виплатами працівникам наведено в таблиці 1.8 [41].

Таблиця 1.8 – Типові бухгалтерські проводки з обліку розрахунків за виплатами працівникам

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Нарахування заробітної плати			
1	Нарахована заробітна плата, премії, доплати, надбавки та інші виплати робітникам за здійснення робіт, що пов'язані з капітальними інвестиціями (монтаж обладнання, ремонт основних засобів, тощо)	151 «Капітальне будівництво» 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»

Продовження таблиці 1.8

1	2	3	4
2	Нарахована заробітна плата, премії, доплати, надбавки та інші виплати робітникам основного та допоміжного виробництва за виготовлення продукції, здійснення робіт, надання послуг	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
3	Нарахована заробітна плата робітникам за виправлення браку, раніше виявленого у виробництві	24 «Брак у виробництві»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
4	Нарахована заробітна плата, підлягає виплаті в поточному періоді, але визнається як витрата тільки в наступних періодах.	39 «Витрати майбутніх періодів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
5	Нараховані суми оплати відпусток працівникам підприємства	471 «Забезпечення виплат відпусток»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
6	Нараховані виплати працівникам, що відносяться до цільового фінансування	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
7	Нараховані суми виплат по соціальному страхуванню (лікарняні тощо)	652 «За соціальним страхуванням» 654 «За індивідуальним страхуванням»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
8	Нарахована заробітна плата, премії, доплати, надбавки та інші виплати загально-виробничому персоналу підприємства	91 «Загально-виробничі витрати»»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
9	Нарахована заробітна плата, премії, доплати, надбавки та інші виплати адміністративному персоналу підприємства	92 «Адміністративні витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
10	Нарахована заробітна плата робітникам за роботи, пов'язані зі збутом продукції та працівникам торговельних підприємств	93 «Витрати на збут»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
11	Нарахована заробітна плата, яка відноситься на інші втрати операційної діяльності підприємства	94 «Інші витрати операційної діяльності»	661 «Розрахунки за заробітною платою»

1	2	3	4
12	Нараховані суми виплат за рахунок прибутку	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
Утримання та виплата заробітної плати			
13	Утримано ПДФО	661 «Розрахунки за заробітною платою»	641 «Розрахунки за податками»
14	Утримані із заробітної плати суми допущеного браку	661 «Розрахунки за заробітною платою»	24 «Брак у виробництві»
15	Утримані із заробітної плати суми неповернутих вчасно підзвітних сум	661 «Розрахунки за заробітною платою»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
16	Утримані із заробітної плати суми завданого підприємству збитку	661 «Розрахунки за заробітною платою»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
17	Утримані із заробітної плати позики, раніше видані працівникам підприємства	661 «Розрахунки за заробітною платою»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
18	Утримані із заробітної плати суми, що відносяться до інших операцій (розрахунки з квартиронаймачами, іншими дебіторами та кредиторами тощо)	661 «Розрахунки за заробітною платою»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
19	Утримані із заробітної плати суми, які є для підприємства іншим операційним доходом	661 «Розрахунки за заробітною платою»	71 «Інший операційний дохід»
20	Утримана із заробітної плати частка пайового капіталу	661 «Розрахунки за заробітною платою»	41 «Капітал у дооцінках»
21	Утримані із заробітної плати суми, які відносяться до неоплаченого капіталу підприємства	661 «Розрахунки за заробітною платою»	46 «Неоплачений капітал»
22	Видана з каси заробітна плата	661 «Розрахунки за заробітною платою»	30 «Готівка»
23	Перераховані кошти з рахунків в банку на особові рахунки працівників для отримання заробітної плати	661 «Розрахунки за заробітною платою»	31 «Рахунки в банках»
24	Видана заробітна плата за рахунок інших коштів	661 «Розрахунки за заробітною платою»	33 «Інші кошти»
25	Видана заробітна плата в натуральному виразі	661 «Розрахунки за заробітною платою»	70 «Доходи від реалізації»
26	Депонована заробітна плата	661 «Розрахунки за заробітною платою»	662 «Розрахунки з депонентами»
27	Повернута на рахунки в банку надлишково видана заробітна плата	31 «Рахунки в банках»	661 «Розрахунки за заробітною платою»

Механізм організації розрахунків із заробітної плати залежить від форми, яку обрало підприємство. Сьогодні застосовують дві форми розрахунків: через касу підприємства; через уповноважену установу банку [18].

Для виплати заробітної плати через касу оформлюються видаткові касові ордери, розрахунково-платіжні відомості або платіжні відомості. Заборгованість працівників підприємству відображається в активі балансу, заборгованість за виплатами працівникам є одним із джерел утворення господарських засобів і відображається в пасиві Балансу. Розрахунки за виплатами працівникам відображаються у бухгалтерській звітності у різних формах залежно від мети складання [26].

Як елемент витрат розрахунки з оплати праці відображаються у Звіті про фінансові результати. Як об'єкт оподаткування податком із доходів фізичних осіб заробітна плата відображається у Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб і утриманого з них податку, а як база нарахування єдиного соціального внеску – у Звіті про суми нарахованої заробітної плати застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до податкових органів. Заробітна плата у різних формах звітності: призначення, основні відмінності наведена на рисунку 1.2 [30].

Щодо іншої бухгалтерської звітності, то найбільш детально інформація про розрахунки з оплати праці наводиться у статистичній звітності у Звіті із праці. У звіті 1-ДФ найповніше показується заробітна плата за ознаками доходів; подається він в основному в електронному вигляді, вважаємо за доцільне подавати цю форму замість Звіту із праці до органів статистики, доповнивши цей звіт лише одною колонкою – ознакою, що це сумісник чи основний працівник [33].



Рисунок 1.2 – Заробітна плата у різних формах звітності: призначення, основні відмінності

1.3 Внутрішній аудит нарахування заробітної плати

В умовах формування ринкових відносин і різноманітності форм власності виникла необхідність удосконалення функцій управління процесом виробництва, що зумовило потребу створення госпрозрахункових органів фінансового контролю, тобто аудиту [19].

На сьогодні тривають дискусії між українськими та зарубіжними вченими щодо поняття «аудит», тому розглянемо детальніше генезис

сприйняття й формування наукової думки щодо аудиту, який орієнтований на задоволення інтересів суспільства (таблиця 1.9) [49].

Таблиця 1.9 – Концептуальні підходи до трактування аудиту

Автор	Визначення
1	2
Усач Б.Ф. [29]	Аудит є незалежною експертизою фінансової звітності комерційних підприємств уповноваженими на те особами (аудиторами) з метою підтвердження її достовірності для державних податкових органів і власників
Адамс Р. [30]	Аудит – це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник нагромаджує й оцінює свідчення про інформацію, яка піддається кількісній оцінці і стосується специфічної господарської системи, з тим щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації установленим стандартам
Гончарук Я.А., Рудницький В.С. [31]	Аудит як процес, за допомогою якого компетентний працівник збирає і накопичує дані про господарські явища і факти з метою їх об'єктивної кількісної та якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріям і надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об'єкти дослідження
Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [32]	Аудит (зовнішній) як незалежну експертизу стану бухгалтерського обліку, фінансової звітності та висловлення думки аудитора про повноту, законність та достовірність відображених у них фінансово-господарських операцій господарюючого суб'єкта

Об'єктами внутрішнього аудиту нарахування заробітної плати є окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні або інші сторони нарахування заробітної плати, лікарняних, відпустки, стан яких може бути оцінено кількісно та якісно. Класифікація об'єктів аудиту забезпечує розуміння предмету аудиту [58].

Сукупним об'єктом внутрішнього аудиту заробітної плати можна назвати документально зафіксовану наявність та рух активів підприємства та джерел їх формування. Визначення об'єктів внутрішнього аудиту заробітної плати залежить від завдань, поставлених перед аудитором [23].

За суб'єктами здійснення внутрішнього аудиту заробітної плати поділяється на внутрішній і зовнішній. Внутрішній і зовнішній аудит заробітної плати може охоплювати всі види аудиту залежно від обраного об'єкта, різниця полягає лише в тому, що внутрішній аудит здійснюється

кваліфікованим працівником самого підприємства, а зовнішній – сертифікованим аудитором на договірній основі відображено в таблиці 1.10 [25].

Таблиця 1.10 – Визначення внутрішнього та зовнішнього аудиту

Аудит 1	Визначення 2
Внутрішній аудит	Внутрішній аудит – може розглядатися як невід’ємна частина загальної системи управління. Об’єкти перевірки залежать від мети і завдань, поставлених перед аудитом керівництвом підприємства (як правило, це функції системи контролю і обробки інформації). Завдання внутрішнього аудиту – допомогти відповідним працівникам покращити ефективність їхньої роботи. Внутрішні аудитори є залежними і підпорядковані керівництву підприємства, вони перевіряють бухгалтерську інформацію на її достовірність і подають керівництву результати аналізу, оцінки, рекомендації, поради та інформацію про діяльність об’єктів, що ними перевірялися. Внутрішні аудитори не зобов’язані мати сертифікат аудитора. Це може бути фахівець із бухгалтерського обліку, економіст та фахівець з інших економічних спеціальностей
Зовнішній аудит	Зовнішній аудит – дуже поширений у країнах із розвинутою ринковою економікою. Він проводиться аудиторськими фірмами (приватними аудиторами), регламентується юридичне і дає змогу зовнішнім групам спостерігати і контролювати діяльність організації та її керівництва. Статус зовнішніх аудиторів встановлюється відповідними законами. Зовнішні аудитори надають аудиторські послуги на договірних засадах і несуть відповідальність за свій висновок, критерії, на яких цей висновок базується. Основним обов’язком зовнішніх аудиторів є оцінка регулярної фінансової звітності підприємств. За результатами здійсненої перевірки зовнішні аудитори подають висновки про повноту, достовірність та відповідність чинному законодавству перевіреної інформації і надають звіт клієнту, де вказують на слабкі сторони контролюючих систем підприємства. Останнім часом зовнішні аудитори розширюють свої функції: вони додатково дають якісну оцінку діяльності підприємства, його економічності, ефективності й результативності; надають послуги у вигляді консультацій з питань оподаткування, управління і роботи інформаційних систем, щодо налагодження бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю тощо.

Аудит розрахунків з оплати праці покликаний визначити достовірність інформації про розрахунки з оплати праці, яка відображена у фінансовій звітності, встановити відповідність цієї інформації вимогам законодавства та встановленим нормативам, правильність здійснення розрахунків з оплати праці тощо [47].

До завдань аудиту розрахунків з оплати праці можна віднести такі:

– перевірка обліку особового складу працівників підприємства;

- перевірка правильності документального оформлення розрахунків з оплати праці;
- перевірка правильності нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат;
- перевірка правильності розрахунку середньої заробітної плати;
- перевірка обґрунтованості віднесення витрат на оплату праці до собівартості продукції або витрат операційної діяльності, які не включаються до собівартості реалізованої продукції;
- вивчення правильності розподілу витрат на оплату праці між видами готової продукції (виконані роботи, надані послуги) та по звітних періодах;
- перевірка своєчасності розрахунків з працівниками з оплати праці;
- перевірка правильності нарахувань на фонд оплати праці та утримань із заробітної плати, своєчасність їх сплати відповідним органам;
- перевірка стану обліку розрахунків з працівниками з оплати праці;
- перевірка своєчасності виплати заробітної плати тощо [50].

Як відомо, аудиторській діяльності притаманний відповідний ризик, тобто існує ймовірність того, що у звіті аудитора може міститись недостовірна інформація. Загальний аудиторський ризик включає три складові, а саме властивий ризик (не залежить від аудитора, виникає в результаті впливу внутрішніх та зовнішніх факторів на діяльність суб'єкта господарювання), ризик контролю (полягає в тому, що недостовірна інформація не буде вчасно виявлена або попереджена системою внутрішнього контролю клієнта) та ризик невиявлення (полягає в допущенні самим аудитором певної помилки під час проведення перевірки). У таблиці 1.11 наведено основні фактори, які впливають на кожну складову ризику в аудиті розрахунків з оплати праці [85].

Таблиця 1.11 – Фактори впливу на складові аудиторського ризику під час аудиту розрахунків з оплати праці

Вид ризику	Фактори впливу
Властивий ризик	Зміна законодавства у сфері оплати праці; організаційна структура підприємства; кадрова політика; кваліфікація працівників та належне виконання ними своїх обов'язків; освіта й досвід за фахом керівників; вид діяльності підприємства.
Ризик невиявлення	Досвід роботи аудитора; знання щодо обліку розрахунків з оплати праці; строки й обсяг аудиторських процедур, термін аудиту.
Ризик контролю	Виявлення під час попередньої перевірки помилок у веденні бухгалтерського обліку; періодичність ведення таблиць обліку робочого часу; затвердження графіку відпусток; укладання колективного договору; наявність у працівників всіх необхідних документів з оплати праці; здійснення контролю за складанням платіжних відомостей.

Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» допоможе підвищити якість наданих аудиторських послуг, рівень знань аудиторів та їх кваліфікацію, відповідно, посприє вирішенню проблем виникнення порушень у сфері розрахунків з оплати праці. Алгоритм проведення внутрішнього аудиту розрахунків за виплатами працівникам наведено на рисунку 1.3 [36].

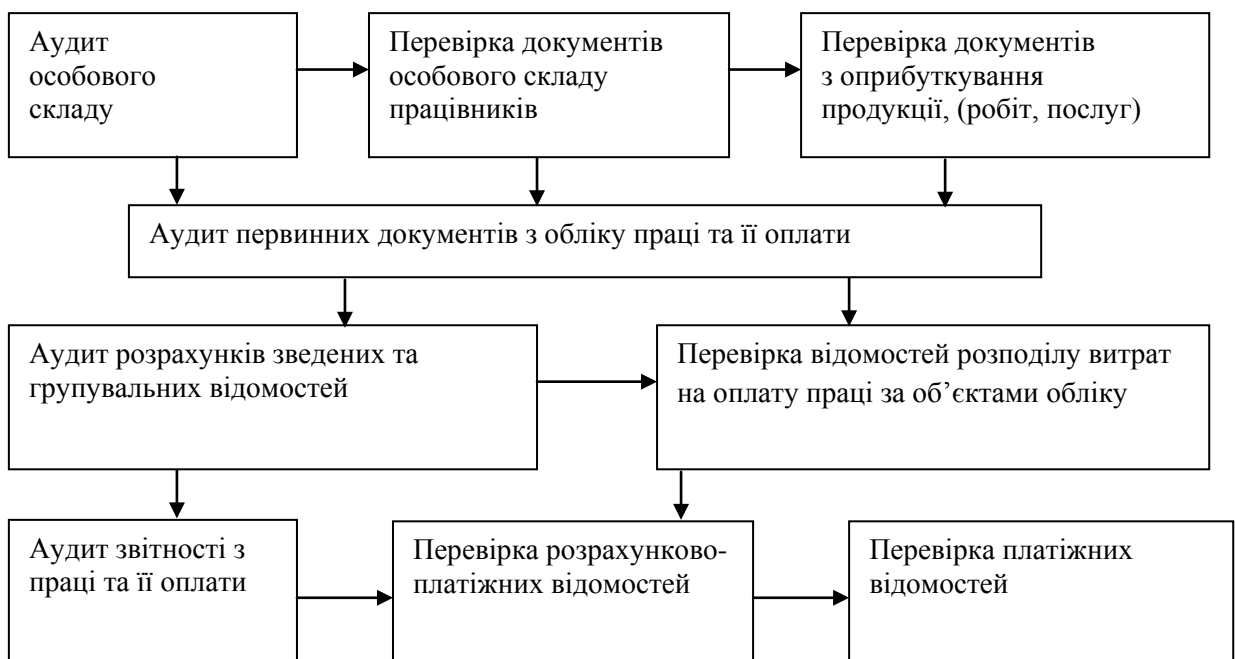


Рисунок 1.3 – Алгоритм проведення внутрішнього аудиту розрахунків за виплатами працівникам

Аудит розрахунків з оплати праці відіграє важливу роль у системі, як зовнішнього, так і внутрішнього контролю [39].

Мета аудиту розрахунків з оплати праці – зібрати докази щодо висловлення думки аудитора про правильність, своєчасність та повноту відображення в обліку розрахунків з оплати праці, а також загальну оцінку діючої системи формування інформації щодо оплати праці, її відповідність законодавчим та нормативним актам, установити дотримання підприємством вимог положень бухгалтерського обліку [48].

Предмет аудиту розрахунків з оплати праці – господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками підприємства за зобов'язаннями перед робітниками, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами. Об'єктами аудиту розрахунків з оплати праці можуть бути:

I. Елементи облікової політики:

- НП(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку розрахунків з оплати праці;
- номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку розрахунків з оплати праці;
- форми бланків документів, реєстрів обліку, звітності;
- трудова дисципліна та дотримання трудового законодавства;
- політика оплати праці та стимулювання;
- система внутрішнього контролю операцій з оплати праці;
- бази оподаткування ПДФО, ставки ПДФО, ЄСВ та військового збору [59].

II. Операції з обліку розрахунків:

- з оплати праці – розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- розрахунків за єдиним соціальним внеском (ЄСВ) щодо нарахувань на заробітну плату [80].

III. Записи в первинних документах, реєстрах обліку та у звітності [88].

IV. Інформація про порушення ведення в обліку нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановах правоохоронних органів [66].

Методом вибіркової перевірки аудитор аналізує правильність нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам підприємства [76].

Під час перевірки заробітної плати аудитор повинен встановити відповідність аналітичного обліку (особові рахунки, розрахунково-платіжні, розрахункові, платіжні відомості заробітної плати по синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам») [72].

Аудитор повинен перевірити правильність розрахунку сум заробітної плати різним категоріям працівників та правильність віднесення цих сум на відповідні рахунки витрат [46].

Для цього аудитор порівнює первинні документи, що є підставою для нарахування заробітної плати робітникам основного виробництва, (при погодинній формі оплати праці: відомості про посадові оклади (штатний розпис), присвоєні розряди (накази), годинні тарифні ставки (тарифна сітка) та кількість фактично відпрацьованого часу (табелі обліку робочого часу); при відрядній формі оплати праці: інформацію про обсяг виробітку і розцінки за одиницю продукції (наряди, акти виконаних робіт, накладні на задачу продукції на склад) з розрахунково-платіжними відомостями та журналами 5 і 5А [35].

Аудитор повинен з'ясувати, чи не має у відомостях підставних осіб та приписок невиконаних обсягів, які підтверджуються актами приймання або закритими нарядами. Для перевірки правильності нарахування заробітної плати іншим категоріям працівників аудитор повинен проаналізувати штатний розпис де вказані посадові оклади або відповідні розряди робітників допоміжного, підсобного виробництва, збуту та ін. Правильність винесення сум нарахованої заробітної плати іншим категоріям працівників аудитор перевіряє за журналами 5 і 5А [31].

Аудитор повинен особливо ретельно перевірити нарахування заробітної плати тимчасовим працівникам, з'ясувати доцільність таких затрат та впевнитися, що нарахування заробітної плати тимчасовим працівникам не здійснювалося на підставі фіктивних документів [56].

При дослідженні виплат додаткової заробітної плати (доплати, надбавки, премії, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством) аудитор повинен з'ясувати, чи існували (виконувалися) умови, за яких може бути виплачена додаткова заробітна плата, перевірити наявність відповідних розпорядчих документів (Положення про преміювання, наказів, розпоряджень) [85].

Аудитор вивчає дотримання порядку обчислення середньої заробітної плати:

- надання працівникам щорічної, додаткової, творчої відпустки;
- виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час;
- вимушеного прогулу;
- забезпечення допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та допомогою по вагітності і пологах;
- інших випадках, передбачених чинним законодавством [38].

При цьому аудитор перевіряє період, за який розраховується середня заробітна плата, виплати, що включаються до її складу, порядок розрахунку виплат у всіх випадках збереження заробітної плати [19].

Перевіряючи правильність нарахування додаткової заробітної плати та час відпустки, важливо з'ясувати:

- її вид (основна, додаткова, творча, соціальна);
- правильність її оформлення (заява працівника, документи, що підтверджують право на додаткову відпустку, довідка-виклик навчального закладу, рекомендації вченої ради, наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. № П6);
- тривалість відпустки;

- правильність розрахунку виплат за час відпустки;
- правильність відображення розрахованих сум в бухгалтерському обліку [36].

Особливу увагу аудитор повинен приділити правильності джерел виплат допомоги по тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві – за перші п'ять днів непрацездатності допомога повинна оплачуватися власником за рахунок коштів підприємства, починаючи з шостого дня непрацездатності до її відновлення – за рахунок Фонду соціального страхування [50].

До типових зловживань можливо віднести:

- використання підставних осіб при виконанні тимчасових, сезонних робіт;
- неправильне віднесення нарахованих сум заробітної плати на відповідні рахунки бухгалтерського обліку;
- застосування пільг при оподаткуванні податком з доходів фізичних осіб без наявності документів, що підтверджують пільги, як загальних так і підвищених;
- несвоєчасність сплати нарахувань на фактичні витрати на оплату праці відповідним органам;
- заниження фактичних витрат на оплату праці з метою зменшення відповідних нарахувань та утримань із заробітної плати;
- несвоєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці [48].

Внутрішній аудит виплат працівникам будь-якого підприємства – досить складний етап аудиту фінансової звітності, який потребує значних трудових витрат і передбачає постійне ведення роботи, спрямованої на максимальне скорочення часу перевірок без зниження при цьому їх якості, що в свою чергу ускладнюється дуже великою кількістю нормативної документацією, що регулює дану ділянку обліку та її частою зміною [39].

Внутрішній аудитор повинен розпочати роботу з планування аудиту нарахування заробітної плати. Метою планування внутрішнього аудиту є

концентрація уваги аудитора на найважливіших напрямках аудиту, виявленні проблем, які слід перевірити якнайдетальніше. Планування допомагає аудитору належним чином організувати свою роботу та здійснювати нагляд за роботою асистентів, які беруть участь у перевірці, а також координувати роботу інших аудиторів та фахівців інших професій [31].

Планування внутрішнього аудиту нарахування заробітної плати – це досить складний процес, який допомагає аудитору сконцентрувати увагу на найважливіших напрямках перевірки, найкращим чином організувати свою роботу та роботу асистентів, а також дає можливість здійснювати контроль виконання аудиторських процедур у період перевірки з метою вчасного коригування планових завдань [72].

Загальний план аудиторської перевірки має бути досить детальним для того, щоб бути інструкцією для розробки програми аудиту, його точна форма і зміст залежатимуть від розмірів суб'єкте господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які застосовуються аудитором [88].

Внутрішній аудит розрахунків з оплати праці містить у собі великий обсяг інформації, що потребує перевірки та високої кваліфікації перевіряючого. Основним завданням внутрішнього аудитора є перевірка належності, коректності розрахунків, дотримання законів. Обов'язково перевіряються відрахування із заробітної плати, тобто податки та збори, та їх відображення на рахунках обліку і в бухгалтерській фінансовій звітності [63].

Метою перевірки розрахунків з оплати праці є дослідження та перевірка методики ведення обліку операцій, правомірності використання таких методів та відповідності законодавству, що суттєво може вплинути на достовірність фінансової звітності та незалежного аудиторського висновку про правильність ведення обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві [58].

Під час перевірки перед внутрішнім аудитором постають такі завдання:

- перевірка підтвердження дотримання положень законодавства, що регламентує операції та розрахунки із праці;
- перевірка відповідності законодавству первинної документації з обліку оплати праці, послуг, виготовленої продукції, товарів, робіт, послуг;
- складання судження про системи розрахунку з робітниками в компанії;
- перевірка операцій, пов'язаних з фондом оплати праці, нарахування заробітної плати та інші виплати;
- перевірка належності оформлення виплат премій;
- перевірка посадових окладів згідно зі штатним розкладом;
- перевірка індексації окладів працівників в умовах інфляції;
- перевірка допомоги при тимчасовій непрацездатності;
- перевірка правильності нарахування щорічних відпусток та компенсацій за її невикористання;
- перевірка правильності термінів виплат персоналу, що встановлені під час розрахунку зарплати;
- перевірка розмірів утримань податків і обов'язкових платежів із зарплати працівника;
- перевірка правильного нарахування та розрахунку податків і платежів, що підприємство сплачує;
- перевірка правильності віднесення зарплати до собівартості виготовленої продукції;
- визначення стану аналітичного та синтетичного обліку зарплати;
- перевірка повного відображення операцій бухгалтерському обліку, що були здійснені;
- перевірка дійсності та правильності відображення сум у фінансовій звітності та розрахунків операцій, пов'язаних з оплатою праці;
- перевірка стану внутрішнього контролю трудових відносин на підприємстві [41].

Проведення аудиторської перевірки на підприємстві складається з декількох основних етапів (рис. 1.4), що формують собою певну послідовність перевірки розрахунків з оплати праці [72].

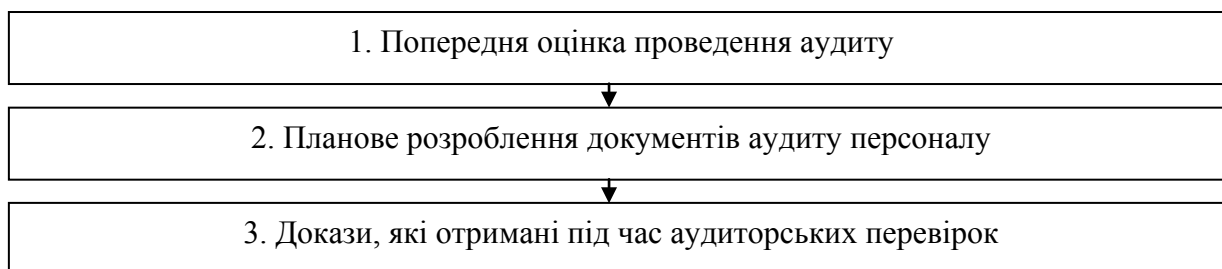


Рисунок 1.4 – Етапи проведення перевірок

Згідно з рисунком 1.4 є три основних етапи проведення внутрішнього аудиту оплати праці:

1. Попередня оцінка проведення аудиту – етап, на якому проводять аналіз документації попередньої перевірки та аналізують знайдені порушення та їх виправлення [49].

2. Розроблення документів для аудиту персоналу. Здійснення систематичного та послідовного аудиту; вибір аудиторських процедур і способів здійснення перевірок [50].

3. Докази, що отримані за час аудиторських перевірок, – етап, під час якого створюється інформаційна база, обробляються отримані аудиторські докази. Під час цього етапу аудитор проводить розрахунки, та формує рекомендації для підприємства [76].

Розрахунки повинні перевірятися на дотримання трудового законодавства України, а саме:

- форми документації, що ведуться на підприємстві, пов'язані з оплатою праці;
- види оплати праці;
- порядок прийому працівників на роботу (тимчасову та постійну);
- звільнення працівників, тощо [85].

Перевірка розрахунків з нарахувань та утримань із зарплати податків та зборів (військовий збір, ПДФО, ЄСВ) проводиться за допомогою процедур:

- правильність розрахунку середньої зарплати;
- перевірка повноти нарахування;
- перерахунок нарахованої та виплаченої заробітної плати;
- перевірка своєчасної виплати зарплати;
- перевірка розміру виплат згідно з мінімальною зарплатою [88].

Характеристика джерел інформації під час проведення аудиту розрахунків з оплати праці наведена у таблиці 1.12 [48].

Таблиця 1.12 – Характеристика джерел інформації під час проведення аудиту розрахунків з оплати праці

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

Проведена перевірка розрахованих сум із виплати заробітної плати фіксується в робочих документах аудитора. Внутрішній аудитор розробляє класифікатор виявлених порушень або найбільш проблемних ділянок згідно з чинним законодавством та розробляє рекомендації, які спрямовані на покращення стану оплати праці та відносин, пов'язаних із працівниками для покращення політики управління [35].

До основних порушень, які можуть бути виявлені під час проведення аудиту розрахунків з оплати праці, належать зловживання, розкрадання, помилки щодо нарахування та використання заробітної плати на підприємстві. Л.А. Сахно та О.В. Кондратюк поділяють основні порушення, що можуть бути виявлені під час аудиту розрахунків з оплати праці, на чотири групи, які можна побачити в табл. 1.13 [25].

Таблиця 1.13 – Основні порушення, які можуть бути виявлені під час аудиту розрахунків з оплати праці

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

До перелічених порушень також можна додати неправомірне застосування податкової соціальної пільги для працівника або навпаки, відмова працівнику, який мав право на ПСП, у наданні останньої [42].

Кожен вид порушень, які стосуються оплати праці, має свої наслідки та вплив на достовірність бухгалтерської звітності. Так, завищення суми «разом до виплати» приводить до того, що відбуваються виправлення даних у розрахунково-платіжній відомості, через що розрахунок з працівниками може бути неправильним. Через неправильний розрахунок податку на доходи фізичних осіб виникають викривлення розрахунків з бюджетом за цим податком. Відсутність типових форм первинного обліку нарахування та виплати заробітної плати є причиною приховування справжнього стану речей на підприємстві та може сприйматися як шахрайство [50].

Можна запропонувати певні рекомендації щодо усунення порушень, які можуть бути виявлені під час аудиту розрахунків з оплати праці. Такі рекомендації наведені в табл. 1.14 [55].

Таблиця 1.14 – Рекомендації щодо усунення порушень, які можуть бути виявлені під час аудиту розрахунків з оплати праці

Порушення	Рекомендації
1	2
Примусова відпустка за власний рахунок більше 15 календарних днів на рік	Необхідно перевіряти таблиці обліку робочого часу, накази, що стосуються персоналу підприємства, повідомляти про ці порушення адміністрації та власникам.
Переведення працівників на неповний робочий день	Необхідно ретельно перевіряти законність і доцільність таких дій, а також правильність складання первинних документів щодо переведення працівників на неповний робочий день.
Звільнення працівників згідно з чинним законодавством	Аудитор перевіряє первинні документи щодо звільнення працівників та правильність нарахування внесків до Пенсійного фонду і фондів обов'язкового соціального страхування у зв'язку з таким звільненням, правильність розрахунку вихідної допомоги та компенсації за невикористану відпустку працівника.
Звільнення працівників за порушення чинного законодавства	Аудитор доводить до відома власників та адміністрації підприємства інформацію про незаконні звільнення працівників згідно з КЗпП. При цьому він також перевіряє правильність усіх розрахунків, пов'язаних зі звільненням працівників підприємства.
Затримка виплати заробітної плати	Аудитору необхідно з'ясувати причини невиконання заробітної плати, попередити адміністрацію та власників про наслідки затримки таких виплат

Основні напрями проведення аудиту нарахування заробітної плати наведено на рисунку 1.5 [80].

Порушення, пов'язані з виплатами працівникам, виникають у зв'язку з:

- неправильним визначенням обсягів виконаних робіт;
- неправильним застосуванням норм виробітку, розцінок, тарифних ставок, посадових окладів;
- у документах містяться особи, що не брали участі у виконанні конкретних робіт;
- у документах містяться особи, що не передбачені штатним розкладом підприємства [47].

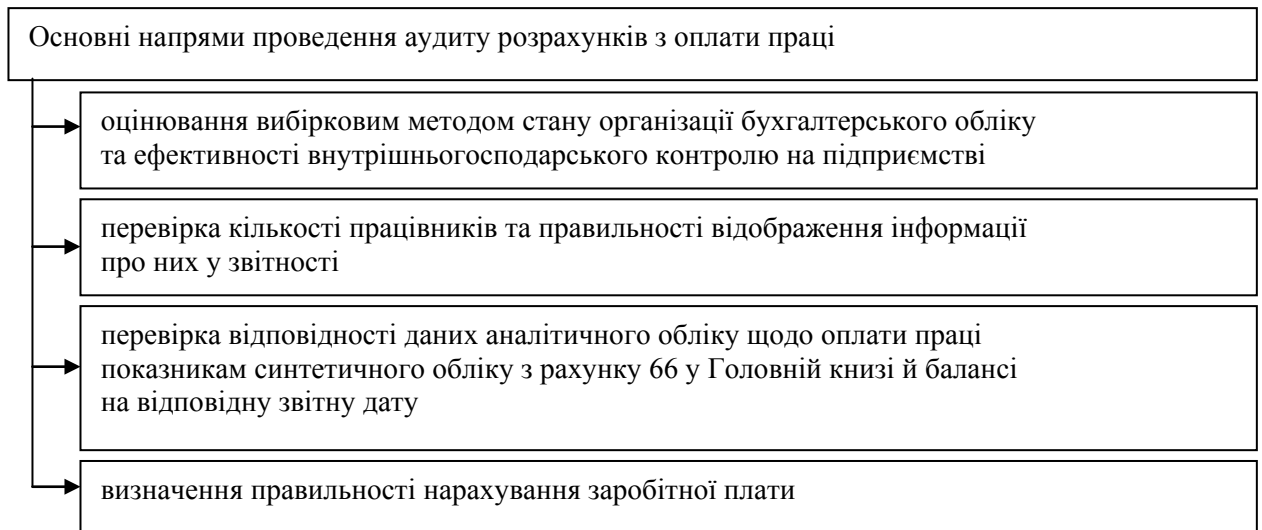


Рисунок 1.5 – Основні напрями проведення аудиту нарахування заробітної плати

Під час перевірки правильності нарахування зарплати внутрішній аудитор може знайти такі типові порушення, як неправильне відображення дати прийому на роботу чи звільнення, завищення окладу або розряду, а також внесення у робочі дні звітного періоду, що мали рахуватися як допомога з тимчасової непрацездатності [19].

В внутрішньому аудиті особлива увага приділяється належності оформлення розрахунково-платіжних відомостей підприємства, в яких можуть міститися такі порушення, як:

- внесення до відомостей підставних осіб;
- навмисне збільшення суми «Разом до виплати»;
- завищення суми нарахованої зарплати та її утримання у вигляді вкладу на рахунок в банку [40].

Результати аудиторської перевірки засновуються на визначенні критеріїв показників, групуються та систематизуються дані, проводяться кінцеві розрахунки та створюються рекомендації для ліквідації неточностей [82].

Основні напрями внутрішнього аудиту ефективності управління персоналом:

- перевірки робочих місць персоналу;

- перевірки найму та загальної кількості працівників;
- перевірки звільнень робітників;
- перевірки премій;
- перевірки робочого місця і безпеки праці працівників;
- перевірка розрахунків із персоналом [39].

Для прийняття рішення внутрішнім аудитором щодо методу перевірки нарахування заробітної плати та необхідної кількості аудиторських процедур необхідно провести тестування та дати оцінку системі внутрішнього контролю і стану бухгалтерського обліку [66].

Мета тестування внутрішнього контролю нарахування заробітної плати:

- установити наявність внутрішніх нормативних документів, що регламентують трудові правовідносини між роботодавцем і працівниками;
- установити, чи розподілено несумісні обов'язки;
- перевірити, чи належним чином санкціонується та схвалюється нарахування заробітної плати, призначення допомоги за соціальним страхуванням;
- установити, чи належним чином ведуться документи з кадрового діловодства, з обліку праці та її оплати [41].

Документальне оформлення внутрішньої аудиторської перевірки заробітної плати складається з двох видів документації – робочої та підсумкової [79].

Робочими документами внутрішнього аудитора є записи, у яких аудитор фіксує проведення аудиторської перевірки: нарахування заробітної плати запис процедур планування, характер, строки та масштаб виконаних аудиторських процедур, їх результати, а також висновки, складені на основі одержаних аудиторських доказів [61].

До робочої документації заноситься інформація, яка важлива для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському звіті [66].

На завершальному організаційному етапі внутрішнього аудиту здійснюємо обробку отриманої в ході перевірки інформації та складаємо аудиторський звіт [85].

Таким чином, основними законодавчо-нормативними актами, що регулюють поточні зобов'язання є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» [86].

Розглянуто аналітичний та синтетичний облік нарахування заробітної плати. Облік нарахованої заробітної плати ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», та субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами», 663 «Розрахунки за іншими виплатами», в регістрах бухгалтерського обліку та наведено типові проводки цих рахунків [78].

Внутрішній аудит нарахування заробітної плати є одним з найважливіших розділів проведення аудиту, оскільки заробітна плата є складовою частиною витрат підприємства на оплату праці. Основними складовими проведення внутрішнього аудиту нарахування заробітної плати є: аудит відповідності залишків станом на кінець попереднього періоду і початок звітного періоду, аудит правильності утримання податку на доходи фізичних осіб, аудит первинних документів для нарахування заробітної плати, аудит нарахування ЄСВ [63].

2 ОБЛІК НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ «ЮВЕЛІРНА ГРУПА УКРАЇНИ»

2.1 Загальна характеристика ТОВ «Ювелірна група України»

ТОВ «Ювелірна група України» зареєстрована 18.10.2017 р. за юридичною адресою Україна, 69097, Запорізька обл., місто Запоріжжя, вулиця Будьонного, будинок 6, квартира 95. Керівником організації є Белих Вікторія Юріївна. Розмір статутного капіталу складає 18 676,00 грн.

Повне найменування юридичної особи товариство з обмеженою відповідальністю Ювелірна група України. Скорочена назва ТОВ «Ювелірна група України». Код ЄДРПОУ 41670782. Дата реєстрації 18.10.2017 р. Керівником є уповноважена особа Белих Вікторія Юріївна. Розмір статутного капіталу 18 676,00 грн. Недержавною формою власності. Перелік засновників юридичної особи є Семенченко Олена Миколаївна.

Основним видом діяльності є 46.48 Оптова торгівля годинниками та ювелірними виробами. Іншим видом діяльності є 46.18 Діяльність посередників, що спеціалізуються в торгівлі іншими товарами, 46.76 Оптова торгівля іншими проміжними продуктами, 47.78 Роздрібна торгівля іншими невживаними товарами в спеціалізованих магазинах.

ТОВ «Ювелірна група України» діє на підставі Статуту, затвердженого протоколом № 1 від 18.10.2017 р. Є юридичною особою, має статус товариства з обмеженою відповідальністю та здійснює діяльність відповідно до положень Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, Законів України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», «Про зовнішньоекономічну діяльність».

Лідером ринку ювелірної галузі є ПП «Золотий Вік». Також на ювелірному ринку основні конкуренти «УкрЗолото», «ZARINA», «Київський ювелірний завод», «Срібна Країна», «Дім Злато». ПП «Золотий Вік» реалізує

прикраси власного виробництва через мережу більше 400 власних магазинів по всій Україні.

Вартість ціни на золото зростає, а саме: у 2015р. троїцька унція коштувала 18 827грн., а на кінець 2019р. ціна становила вже 37 100грн. за унцію.

ТОВ «Ювелірна Група України» входить до складу Холдингу «Золотий Вік» і було створено для закупівлі імпортованих ювелірних виробів зі срібла. ТОВ «Ювелірна Група України» співпрацює з китайськими, в'єтнамськими, тайськими, італійськими та турецькими виробниками.

Зараз на підприємстві працює 8 осіб, які прийняті на повний робочий тиждень в 40 годин, згідно вимог Законодавства України.

Основними постачальниками ТОВ «Ювелірна Група України» є:

- «Seven Good Jewelry» Гонконг – вироби із срібла 925 проби з гальванічним покриттям із родію: сережки, брошки, підвіси, браслети, каблучки та кільце (Китай);

- «J and T Jewellery Co limited» – срібні прикраси 925 проби, не плаковані іншими дорогоцінними металами, декоровані синтетичним камінням (кубічним оксидом цирконію – фіаніт): сережки, підвіси, каблучки (Китай);

- «Anshi Silver Jewelry Co» – срібні прикраси 925 проби, не плаковані іншими дорогоцінними металами, декоровані камінням (штучний сапфір блакитний): комплекти (сережки + каблучка + підвіска) (Тайвань);

- «Fine Silver HK» срібні прикраси 925 проби, не плаковані іншими дорогоцінними металами, не декоровані камінням, зі вставками з штучної шкіри: кільце та ланцюжки (Тайвань);

- «Alunno and Co» срібні прикраси 925 проби, з покриттям із родію, не плаковані та декоровані дорогоцінними металами, дорогоцінним та напівдорогоцінним камінням, вироби декоровані штучною шкірою, перламутром, каучуком, емаллю: запонки, браслети, кільце, підвіси, сережки, затискачі для грошей) (Італія);

– «Scatragli S.L.R» ланцюжки із срібла 925 проби, з покриттям із родію. Не плаковані іншими дорогоцінними металами (Італія).

Бухгалтерський облік на ТОВ «Ювелірна група України» ведеться з дня його реєстрації. Організація бухгалтерського обліку на ТОВ «Ювелірна група України» затверджено наказом про облікову політику. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та відображення усіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів та звітності протягом встановленого терміну несе власник, який здійснює керівництво підприємством.

ТОВ «Ювелірна група України» знаходиться на загальній системі оподаткування. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «Ювелірна група України» створено бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером. Підприємство самостійно: визначає облікову політику підприємства; обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації; затверджує правило документообігу і технологію обробки облікової інформації. Керівник ТОВ «Ювелірна група України» створює необхідні умови для правильного обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Організація роботи бухгалтерської служби здійснюється керівництвом ТОВ «Ювелірна група України» та передбачає визначення прав і обов'язків головного бухгалтера, підлеглих йому облікових працівників, визначає побудову бухгалтерської служби.

Бухгалтерська служба виступає як окремий її структурний підрозділ. Розподіл функцій закріплюється в положеннях про структурні підрозділи, зокрема в Положенні про бухгалтерію. Положення є внутрішнім нормативним актом, який визначає порядок створення, права, обов'язки та організацію роботи бухгалтерської служби.

2.2 Облік нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України»

ТОВ «Ювелірна група України» в наказі про облікову політику зазначило, що розмір мінімальної зарплати у 2021 році становитиме: у місячному розмірі: з 1 січня – 6000 гривень, з 1 грудня – 6500 гривень; у погодинному розмірі: з 1 січня – 36,11 гривні, з 1 грудня – 39,12 гривні.

Також у 2021 році розмір прожиткового мінімуму для працездатних осіб становитиме: з 1 січня – 2270 гривень, з 1 липня – 2379 гривень, з 1 грудня – 2481 гривня.

При обчисленні розміру заробітної плати працівника для забезпечення її мінімального розміру не враховуються:

- доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров'я, за роботу в нічний та надурочний час, роз'їзний характер робіт,

- премії до святкових і ювілейних дат.

До них можуть належати встановлені доплати за:

- роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці, які виплачуються за результатами атестації робочих місць;

- використання дезинфікуючих засобів та прибирання туалетів;

- роботу у зоні відчуження тощо.

Працівнику ТОВ «Ювелірна група України» згідно з положення про оплату праці нараховується зарплата за окладом, індексація зарплати, премія за результатами роботи за місяць та доплата за роботу у нічний час. З цих виплат до мінімальної зарплати не враховується лише остання доплата. Решту виплат враховують разом і отриману суму порівняти з мінімальною заробітною платою за місяць, щоб з'ясувати, чи слід робити працівнику доплату до її розміру.

До них належить зарплата за відпрацьований час або виконана норма виробітку. Також до них точно належать:

- підвищення посадових окладів працівників за роботу в установах і організаціях, розташованих на території населених пунктів, яким надано статус гірських, за роботу в певних типах закладів, підрозділах та посадах, робота в яких дає право на підвищення посадових окладів на 15% у зв'язку зі шкідливими та важкими умовами праці;

- доплати за роботу у вечірній час;
- доплати за суміщення професій (посад);
- доплати за виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника,
- доплати за розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт, інтенсивність праці;

- доплати за керівництво бригадою;
- доплати за наставництво;
- доплати за ненормований час;
- доплати за економію матеріалів та ресурсів (зокрема, водіям за економію пального);

- доплати за допуск до державної/комерційної таємниці;
- доплати за науковий ступінь;
- надбавки за класність водіям легкових автомобілів;
- надбавки за виконання особливої роботи на термін її виконання;
- надбавки за високі досягнення в праці;
- надбавки за знання/використання у роботі іноземних мов;
- надбавки за вислугу років і безперервний час роботи;
- надбавки за почесні та спортивні звання;
- надбавки за особливі умови роботи бібліотечним працівникам;
- надбавки за ранг державного службовця;
- надбавки за престижність педагогічної роботи;
- підвищена оплата за роботу у святкові та неробочі дні;
- всі види премій, крім перелічених в ч. 2 ст. 3 Закону про оплату праці;

- сума індексації, визначена відповідно до п. 5 Порядку № 1078.

Для виконання мінімальних гарантій з оплати праці роботодавець спочатку нараховує зарплату працівника, виходячи з окладу (тарифної ставки, відрядної розцінки тощо), доплат та надбавок, встановлених працівнику, проводить індексацію такої зарплати, і тільки після цього порівнює таку нараховану зарплату з розміром мінімальної зарплати.

За потреби роботодавець робить доплату до мінімального розміру зарплати.

У листі від 17.02.2017 р. № 391/0/101-17/282 фахівці Мінсоцполітики пишуть про цю процедуру так: працівнику мають нарахувати всі складові його заробітної плати. При цьому (хоч вони і нараховані) не беруться до уваги ті виплати, які не враховуються. Якщо отримана в результаті нарахована заробітна плата менша розміру мінімальної заробітної плати, має бути проведена доплата до її рівня. Якщо працівник не виконує місячну норму праці, мінімальний розмір оплати його праці виконується пропорційно до виконаної норми праці.

Це прямо передбачено ч. 5 ст. 3 Закону про оплату праці, і коментарі тут не потрібні. Єдине, про що слід нагадати: це правило працює і тоді, коли працівник був прийнятий на роботу або звільнений в середині місяця. Якщо:

- працівник був прийнятий на роботу не з першого робочого дня місяця,
- працює на умовах неповного робочого часу (наприклад, сумісник),
- протягом місяця перебував у відпустці чи на лікарняному,
- заробітна плата нараховується пропорційно виконаній нормі праці та може бути меншою за розмір мінімальної заробітної плати.

Якщо працівнику встановлено погодинну оплату праці, це правило діє інакше. Погодинну ставку для посади працівника слід встановлювати не нижче за розмір мінімальної зарплати у погодинному розмірі. Тобто тут мінімум, який слід виконувати, не 6000 гривень за місяць, а 36,11 гривень за годину.

Якщо працівнику встановлено погодинну оплату праці, то, починаючи з січня 2021 р., годинну тарифну ставку треба встановлювати не нижче за 36,11 грн. Тоді, якщо працівник виконує норму робочого часу, встановлену йому в січні 2021 р. (наприклад, 151 година при 40-годинному робочому тижні), то йому має бути нараховано зарплату не менше, ніж $151 \times 36,11 = 5452,61$ грн.

ТОВ «Ювелірна група України» наводить, що:

- нарахована таким чином зарплата буде меншою за 6000,00 грн (мінімальний місячний розмір);

- норму робочого часу працівник виконав;

- доплачувати до розміру місячної мінімальної зарплати в цьому випадку не потрібно. Адже за рахунок застосування мінімальної зарплати у погодинному розмірі, вимога абз. 1 ст. 3 Закону про оплату праці виконується: розмір заробітної плати працівника за повністю виконану годинну норму праці не нижчий за розмір мінімальної заробітної плати.

А ось якщо норма робочого часу за місяць таким працівником не виконана (через прогули, хворобу, відпустки тощо), то треба виконувати вимоги передостаннього абзацу ст. 3 Закону про оплату праці: мінімальна заробітна плата виплачується пропорційно до виконаної норми праці.

Працівнику ТОВ «Ювелірна група України» встановлено погодинну оплату праці 36,11 грн. Якщо працівник відпрацював лише 100 годин замість встановлених йому у січні 2021 р. 151 годину, за відпрацьований час йому має бути нараховано $100 \times 36,11 = 3611,00$ грн. І жодних доплат до мінімального розміру зарплати.

Будь-які суми середнього заробітку не враховуються до заробітної плати для забезпечення її мінімального рівня.

Це стосується сум середнього заробітку, які зберігаються за працівниками за час відпусток, виконання державних або громадських обов'язків, підвищення кваліфікації, тимчасової непрацездатності.

Це також стосується:

- сум матеріальної допомоги, яка виплачується у розмірі середньої заробітної плати,

- вихідної допомоги,

- компенсації за невикористані відпустки.

Адже ці виплати не є заробітною платою працівника, яку роботодавець виплачує йому за виконану роботу. Це виплати, які розраховуються згідно з положеннями Порядку № 100 та Порядку № 1266.

При застосуванні цього правила є один виняток – службове відрядження.

Згідно зі ст. 121 КЗпП працівникам, які направлені у службове відрядження, оплата праці за виконану роботу здійснюється відповідно до умов, визначених трудовим або колективним договором, і розмір такої оплати праці не може бути нижчим середнього заробітку. Тому:

- якщо денна зарплата, розрахована виходячи з окладу (тарифної ставки) працівника, більша або дорівнює середньоденному заробітку, то оплата праці під час відрядження відбувається виходячи з такої денної зарплати. В цьому випадку така зарплата враховується для застосування мінімальної зарплати – так, як це зазначено у правилах третьому та четвертому;

- якщо ж середньоденний заробіток вищий, то оплата відрядження відбувається, виходячи з такого середньоденного заробітку. І ось в цьому випадку працює правило п'яте (зарплата за час відрядження не враховується для застосування мінімальної зарплати).

Посадовий оклад працівника – 3000 грн, надбавка за інтенсивність праці – 600 грн (20% від посадового окладу). У січні 2021 р. працівником відпрацьовано повний місяць. Розрахована сума заробітної плати працівника за січень 2021 р. – 3600 грн (3000 + 600).

Оскільки сума нарахованої заробітної плати працівника менша за мінімальний розмір заробітної плати (6000 грн), то необхідно здійснити доплату до її рівня, яка становитиме 2400 грн (6000 – 3600).

Посадовий оклад працівника – 2800 грн. Доплат, надбавок та премій він не має. У січні 2021 р. працівником відпрацьовано 12 робочих днів (із 19 днів за графіком робочого часу), решту часу він перебував у щорічній відпустці. Сума відпускних становила 1250 грн.

Заробітна плата працівника за відпрацьований час у січні 2021 р. становить 1768,42 грн ($2800 : 19 \times 12$).

Оскільки працівником у січні 2021 р. не виконано місячну норму праці, то рівень мінімальної заробітної плати визначаємо пропорційно відпрацьованому часу.

Мінімальна заробітна плата пропорційно виконаній нормі праці становить 3789,47 грн ($6000 : 19 \times 12$).

Далі визначаємо суму доплати до рівня мінімальної заробітної плати, враховуючи лише заробітну плату за відпрацьований час у січні 2021 р., сума відпускних до розрахунку не включається: 2021,05 грн ($3789,47 - 1768,42$).

Отже, загальна сума нарахованого доходу працівника в січні 2021 р. становитиме 5039,47 грн ($1768,42$ (заробітна плата за відпрацьований час) + $2021,05$ (доплата до рівня мінімальної заробітної плати) + 1250 (сума відпускних)).

Посадовий оклад працівника – 2300 грн, щомісячна премія – 460 грн. У січні 2021 р. працівником відпрацьовано 15 робочих днів (із 19 днів за графіком робочого часу), решту часу він хворів, сума лікарняних – 780 грн. Крім того, у січні 2021 р. йому нарахували премію до ювілейної дати в розмірі 1150 грн.

Заробітна плата працівника (з урахуванням щомісячної премії) за відпрацьований час у січні 2021 р. становить 2275,79 грн ($((2300 : 19 \times 15) + 460)$).

Оскільки працівником у січні 2021 р. не виконано місячну норму праці, то рівень мінімальної заробітної плати визначаємо пропорційно відпрацьованому часу: 4736,84 грн ($6000 : 19 \times 15$).

Далі визначаємо суму доплати до рівня мінімальної заробітної плати, враховуючи лише заробітну плату за відпрацьований час у січні 2021 р. Сума лікарняних та премія до ювілейної дати при розрахунку доплати не включаються, такі виплати нараховуються понад розмір мінімальної заробітної плати.

Доплата до рівня мінімальної заробітної плати у січні 2021 р. становить 2461,05 грн (4736,84 – 2275,79).

Отже, загальна сума нарахованого доходу працівника в січні 2021 р. становитиме 6666,84 грн (1815,79 (посадовий оклад за відпрацьований час) + 460 (щомісячна премія) + 2461,05 (доплата до рівня мінімальної заробітної плати) + 780 (сума лікарняних) + 1150 (премія до ювілейної дати)).

Посадовий оклад працівника – 6000,00 грн. Згідно з наказом по підприємству йому встановлено неповний робочий час (4 години на день). Доплат, надбавок та премій він не має.

Згідно з даними, наведеними у прикладі, доплату проводити не потрібно, оскільки оклад працівника встановлено на рівні мінімальної заробітної плати.

Якщо працівник відпрацював 80 годин замість встановленої норми 160 годин на місяць, його заробітна плата з урахуванням зайнятості становитиме 3000 грн (6000,00 : 160 x 80).

Оклад працівника за посадою – 4000 грн. Згідно з наказом по підприємству йому встановлено неповний робочий час (4 години на день). Доплат, надбавок та премій він не має.

Якщо працівник відпрацював 80 годин замість встановленої норми 160 годин на місяць, нарахована заробітна плата з урахуванням зайнятості становить 2000 грн (4000 : 160 x 80).

Оскільки працівник працює на умовах неповного робочого часу, то рівень мінімальної заробітної плати визначаємо пропорційно відпрацьованому часу.

Мінімальна заробітна плата пропорційно відпрацьованому часу становить 3000 грн ($6000 : 160 \times 80$).

Далі визначаємо доплату до рівня мінімальної заробітної плати, яка становитиме 1000,00 грн ($3000,00 - 2000,00$).

Отже, загальна сума нарахованого доходу працівника становитиме 3000,00 грн (2000,00 грн (посадовий оклад з урахуванням зайнятості) + 1000,00 грн (доплата до рівня мінімальної заробітної плати)).

У січні 2021 р. нарахована заробітна плата працівника згідно з окладами за основним місцем роботи – 2900,00 грн і за сумісництвом (виконано 0,25 норми праці за місяць) – 625,00 грн.

Доплата до рівня мінімальної заробітної плати нараховується окремо за основним місцем роботи та окремо на роботі за сумісництвом. Тобто підсумовувати заробітну плату за основним місцем роботи зі зарплатою на роботі за сумісництвом, у тому числі внутрішнім, не потрібно.

За основним місцем роботи заробітна плата працівника менша за мінімальну, тому проводимо доплату до її рівня, яка становитиме 3100,00 грн ($6000,00 - 2900,00$).

Загальна сума заробітної плати працівника у січні 2021 р. за основним місцем роботи – 6000,00 грн ($2900,00 + 3100,00$).

Рівень мінімальної заробітної плати працівника за сумісництвом з урахуванням його зайнятості становить 1500,00 грн ($6000 \times 0,25$). Тому за сумісництвом також проводимо доплату, яка становитиме 875,00 грн ($1500,00 - 625,00$).

Загальна сума заробітної плати працівника у січні 2021 р. за сумісництвом – 1500,00 грн ($625,00 + 875,00$).

Працівнику за повністю відпрацьований місяць нараховано 4350 грн., в тому числі:

3000 грн. – посадовий оклад;

350 грн. – доплата за працю в нічний час;

500 грн. – місячна премія;

500 грн. – премія з нагоди професійного свята.

Для забезпечення мінімального розміру заробітної плати в цьому випадку враховується лише основна заробітна плата та місячна премія:

$3000,00 \text{ грн.} + 500 \text{ грн.} = 3500,00 \text{ грн.}$, це менше ніж розмір мінімальної зарплати, тож потрібно провести доплату до мінімуму:

$6000,00 \text{ грн.} - 3500,00 \text{ грн.} = 2500,00 \text{ грн.}$

Таким чином, заробітна плата становитиме:

$4350,00 \text{ грн.} + 2500,00 \text{ грн.} = 6850,00 \text{ грн.}$

Працівнику нараховано 6040,00 грн. У тому числі:

основна зарплата – 4800,00 грн.;

надбавка за інтенсивність праці – 1000,00 грн.;

надбавка за вислугу років – 240,00 грн.

В цьому випадку усі складові зарплати враховуються для забезпечення мінімальної заробітної плати, тож доплата до мінімального рівня не проводиться.

Працівнику за повністю відпрацьований місяць нарахували 5150 грн., з них:

4500,00 грн. – посадовий оклад;

400,00 грн. – надбавка за вислугу років;

250,00 грн. – індексація.

При обчисленні розміру заробітної плати для забезпечення її мінімального розміру враховується посадовий оклад працівника та надбавка за вислугу років, тож розмір доплати до мінімальної становить:

$6000,00 \text{ грн.} - 4750,00 \text{ грн.} - 400 \text{ грн.} = 850,00 \text{ грн.}$

Розмір зарплати має становити:

$5150,00 \text{ грн.} + 850,00 \text{ грн.} = 6000,00 \text{ грн.}$

Працівник працює на умовах неповного робочого часу та при місячній нормі 168 годин відпрацював 147 годин. За цей період йому було нараховано 5500 грн. Визначимо розмір мінімальної зарплати пропорційно до відпрацьованого часу:

$$6000,00 \text{ грн.} \div 168 \text{ год.} \times 147 \text{ год.} = 5250,00 \text{ грн.}$$

Оскільки сума, нарахована працівнику, більш ніж 3257,20 грн., доплата до мінімуму не проводиться.

Працівник перебував у відпустці без збереження заробітної плати та відпрацював 18 днів замість 22. За місяць йому було нараховано 4700 грн. Визначимо, який мінімальний рівень зарплати має отримати працівник:

$$6000 \text{ грн.} \div 22 \text{ дні} \times 18 \text{ днів} = 4909,09 \text{ грн.}$$

Таким чином, потрібно зробити доплату до рівня мінімальної зарплати:
 $4909,09 \text{ грн.} - 4700,00 \text{ грн.} = 209,09 \text{ грн.}$

При сумісництві працівник за кожною посадою відпрацьовує норму часу та отримує зарплату за фактично відпрацьованим часом. Оскільки відповідно до статті 3 1 Закону № 108/95-ВР доплата за суміщення не входить до переліку виплат, що не входять до складу мінімальної заробітної плати, її слід урахувувати при обчисленні доплати до мінімуму.

Проте працівникам, що працюють за сумісництвом, доплату до мінімального рівня слід нараховувати окремо за основним місцем роботи та окремо на роботі за сумісництвом.

Жінка працює бухгалтером та за суміщенням виконує обов'язки економіста з доплатою 40% від посадового окладу. За повністю відпрацьований місяць їй було нараховано 6200 грн.:

4600 грн. – основна заробітна плата;

1600 грн. – доплата за суміщення.

Оскільки сума нарахованої заробітної плати вище, ніж 6000 грн., доплата до мінімального рівня не проводиться.

Працівниця на підприємстві обіймає посаду завідувача господарства (основне місце роботи) з посадовим окладом 4800 грн. та 0,5 ставки комірника (сумісництво) з окладом 4200,00 грн. Оскільки основна заробітна плата менше мінімальної, потрібно провести доплату до рівня МЗП:

$$6000,00 \text{ грн.} - 4800,00 \text{ грн.} = 1200 \text{ грн.}$$

За роботу на посаді завідувача господарства жінка має отримати 6000,00 грн. Визначимо рівень забезпечення мінімальної зарплати за місцем роботи за сумісництвом при повністю відпрацьованому місяці:

$$6000,00 \text{ грн.} \times 0,50 = 3000,00 \text{ грн.}$$

Розмір заробітної плати за сумісництвом дорівнює:

$$4200,00 \text{ грн.} \times 0,50 = 2100,00 \text{ грн.}$$

Визначимо розмір доплати до мінімального рівня:

$$3000,00 \text{ грн.} - 2100,00 \text{ грн.} = 900,00 \text{ грн.}$$

За роботу на посаді комірника жінці потрібно нарахувати 3000,00 грн., всього розмір заробітної плати за місяць становить:

$$6000,00 \text{ грн.} + 3000,00 \text{ грн.} = 9000,00 \text{ грн.}$$

Дані для нарахування відпустки наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Дані для нарахування відпустки

Початок відпустки (місяць 2021 року)	Розрахунковий період	Кількість календарних днів у розрахунковому періоді	Кількість святкових і неробочих днів у розрахунковому періоді	Кількість календарних днів, що беруть участь у розрахунку відпусткових (гр. 3 – гр. 4)
1	2	3	4	5
Січень	Січень – грудень 2020 року	366	11	355
Лютий	Лютий 2020 року – січень 2021-го	366	11	355
Березень	Березень 2020 року – лютий 2021-го	365	11	354
Квітень	Квітень 2020 року – березень 2021-го	365	11	354
Травень	Травень 2020 року – квітень 2021-го	365	10	355
Червень	Червень 2020 року – травень 2021-го	365	11	354

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5
Липень	Липень 2020 року – червень 2021 року	365	11	354
Серпень	Серпень 2020 року – липень 2021-го	365	11	354
Вересень	Вересень 2020 року – серпень 2021-го	365	11	354
Жовтень	Жовтень 2020 року – вересень 2021-го	365	11	354
Листопад	Листопад 2020 року – жовтень 2021-го	365	11	354
Грудень	Грудень 2020 року – листопад 2021-го	365	11	354

Працівник із 27 травня йде у відпустку на 24 к. д. за період із травня 2020 року по квітень 2021-го. Зарплата працівника за розрахунковий період – 78 500 грн (у т. ч. лікарняні, але без урахування виплат за час простою). У період із 12 березня по 11 травня 2020 року в установі був оголошений простій з оплатою в розмірі 2/3 окладу.

1. Визначимо кількість днів у розрахунковому періоді:

$365 \text{ к. д.} - 10 \text{ св. д.} - 9 \text{ к. д.} = 346 \text{ к. д.}$, де:

- 10 св. д. – це святкові дні;

- 9 к. д. – дні простою, за виключенням святкових днів, що припали на цей період.

2. Обчислимо:

- середню зарплату за 1 к. д.:

$78\,500 \text{ грн} \div 346 \text{ к. д.} = 226,88 \text{ грн}$;

- загальну суму відпусткових:

$226,88 \text{ грн} \times 24 \text{ к. д.} = 5\,445,12 \text{ грн}$.

Працівник із 27 травня йде у відпустку на 24 к. д. за період із травня 2020 року по квітень 2021-го. Зарплата працівника за розрахунковий період – 67 500 грн. У період із 12 березня по 11 травня 2020 року в установі був оголошений простій з оплатою середнього заробітку.

1. Визначимо кількість днів у розрахунковому періоді:

$$365 \text{ к. д.} - 10 \text{ св. д.} = 355 \text{ к. д.}$$

2. Обчислимо:

- середню зарплату за 1 к. д.:

$$67\,500 \text{ грн} \div 355 \text{ к. д.} = 190,14 \text{ грн};$$

- загальну суму відпусткових:

$$190,14 \text{ грн.} \times 24 \text{ к. д.} = 4\,563,36 \text{ грн.}$$

Розрахунок відпусткових за умови звичайної роботи установи (без оголошення простою з оплатою середнього заробітку) здійснюється так само, тому що вся сума оплати простою бере участь у розрахунку, бо є більшою ніж $\frac{2}{3}$ окладу.

Працівниця з 20 травня йде у відпустку на 14 к. д. за період із травня 2020 року по квітень 2021-го. Зарплата працівниці за розрахунковий період – 65 800 грн. Також у січні поточного року вона отримала премію за підсумками роботи за минулий рік у сумі 6 000 грн.

1. Визначимо кількість днів у розрахунковому періоді:

$$365 \text{ к. д.} - 10 \text{ св. д.} = 355 \text{ к. д.}$$

2. Обчислимо суму премії, яку слід включити до розрахунку:

$$(6\,000 \text{ грн} \div 251 \text{ р. д.}) \times 168 \text{ р. д.} = 4\,015,94 \text{ грн, де:}$$

- 251 р. д. – кількість робочих днів у 2020 році;

- 168 р. д. – кількість робочих днів у 2020 році, що включаються до

розрахунку.

3. Обчислимо:

- середню зарплату за 1 к. д.:

$$(65\,800,00 \text{ грн} + 4\,015,94 \text{ грн}) \div 355 \text{ к.д.} = 196,66 \text{ грн};$$

- загальну суму відпусткових:

$$196,66 \text{ грн} \times 14 \text{ к. д.} = 2\,753,24 \text{ грн.}$$

Працівницю прийнято на роботу з 1 листопада 2020 року. Із 1 червня цього року вона йде у відпустку на 24 к. д. Отже, розрахунковим є період із листопада 2020 року по травень 2021-го. Зарплата працівниці за цей період становить 45 200 грн.

1. Визначимо кількість днів у розрахунковому періоді:

$$212 \text{ к. д.} - 7 \text{ св. д.} = 205 \text{ к. д.}$$

2. Обчислимо:

- середній зарбіток за 1 к. д.:

$$45\,200 \text{ грн} \div 205 \text{ к. д.} = 220,49 \text{ грн};$$

- загальну суму відпусткових:

$$220,49 \text{ грн} \times 24 \text{ к. д.} = 5\,291,76 \text{ грн.}$$

Працівниця перебуває у відпустці для догляду за дитиною до 3 років. 1 червня 2021 року вона мала стати до роботи, але заздалегідь написала заяву на відпустку із цього числа тривалістю 24 к. д., погодивши це з керівництвом. Посадовий оклад працівниці на момент її виходу на роботу – 4 859 грн, МЗП – 6 000 грн.

У такому разі розрахунок проводиться за посадовим окладом працівниці. Але якщо розмір посадового окладу є меншим від передбаченого законодавством розміру МЗП, середня зарплата розраховується з установленого розміру МЗП на час розрахунку.

1. Визначимо кількість днів у розрахунковому періоді:

$$365 \text{ к. д.} - 11 \text{ св. д.} = 354 \text{ к. д.}$$

2. Обчислимо:

- середню зарплату за 1 к. д.:

$$6\,000 \text{ грн} \times 12 \text{ к. міс.} \div 354 \text{ к. д.} = 203,39 \text{ грн};$$

- загальну суму відпусткових:

$$203,39 \text{ грн.} \times 24 \text{ к. д.} = 4\,881,36 \text{ грн.}$$

Працівника прийнято на роботу 13 листопада попереднього року. В вересні працівник йде у відпустку. Відпрацьовано в вересні 11 р.дн., норма за місяць 22 р.дн., відпустка 14 к.дн. Оклад 6500 грн. Під час відпустки працівник знаходився на санаторному лікуванні, путівку оплатило підприємство в сумі 32000 грн. Дані для розрахунку відпустки наведено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Дані для розрахунку відпустки

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

Розрахувати середню ЗП, відпускні, податки.

$$\text{Середня } 53850 \div (275 - 10) = 203,21$$

$$203,21 \times 14 = 2844,94$$

$$6500 \times 11 \div 22 = 3250$$

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

$$32000 - 5 \times 6000 = 2000$$

$$2844,94 + 3250 = 6094,94$$

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

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

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

Штатний розклад наведено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Штатний розклад

Посада	Оклад, грн. на 01.06	Оклад на 01.07
Директор	20 000	20 000
Юрист	15 000	15 500
Менеджер	10 000	10 300

В липні 23 р.дні. Попередня зміна окладів відбувалась більше року тому. Коефіцієнт для проведення індексації становить 14,51%.

Юрист в липні був у відрядженні 5р.дн. Сума добових понад норму, затверджених наказом, отриманих в бухгалтерії склала 1000 грн.

В травні нараховано ЗП 15 000, відпрацьовано 20 р.дн., в червні – 15000 грн., відпрацьовано 22 р.день.

ТОВ оплачує оренду квартири для проживання менеджера. Перераховує орендодавцю 5 000 грн./місяць.

Директора прийнято на роботу 15 квітня. В липні директор хворів з 15.07 по 27.07. 11 к.дн (з них 9 р.дн.). Страховий стаж 4,7 років. Розрахунок лікарняних наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Розрахунок лікарняних

Розрахунковий період	Кількість к.дн. перебування у трудових відносинах	Нарахована ЗП, грн.	Для розрахунку
квітень	17	13 000+ доплата за харчування в столовій – 500 грн.	
травень	31	20 000 + доплата за харчування в столовій – 500 грн.	20 500
червень	30	18 095, в т.ч. лікарняні 420 грн. (2 к.дн.)	17675
всього			38175

Сума індексації: $2270 \times 14,51\% = 329,55$ грн. Розрахунок індексації заробітної плати наведено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Розрахунок індексації заробітної плати

Директор	$329,55 \times 14 \div 23 = 200,60$
Юрист	0
Менеджер	$329,55 - 300 = 29,55$

Юрист:

$$15500 \times 18 \div 23 + ((15000 + 15000) \div (20 + 22)) \times 5 = 15701,88 \text{ грн.}$$

$$15701,88 \times 18\% + (1000 \div 0,82) \times 18\% = 3045,85 \text{ грн.}$$

$$16701,88 \times 1,5\% = 250,53 \text{ грн.}$$

$$15701,88 \times 22\% = 3454,41 \text{ грн.}$$

Менеджер:

$ЗП = 10300 + 29,55 = 10329,55$ грн.

$10329,55 \times 18\% + (5000 \div 0,82) \times 18\% = 2956,88$ грн.

$(10329,55 + 5000) \times 1,5\% = 229,94$ грн.

$(10329,55 + 5000) \times 22\% = 3372,50$ грн.

Директор:

Середня заробітна плата: $38175 \div 59 = 647,03$ грн.

$90000 \div 30,44 = 2956,64$ грн.

Лікарняні $647,03 \times 11 \times 60\% = 4270,40$ грн.

$20000 \times 14 \div 23 = 12\,173,91$ грн.

$12\,173,91 + 200,60 + 4270,40 = 16644,91$ грн.

За рахунок ФСС $647,03 \times 6 \times 60\% = 2329,31$ грн.

За рахунок працедавця $647,03 \times 5 \times 60\% = 1941,09$ грн.

$16644,91 \times 18\% = 2996,08$ грн.

$16644,91 \times 1,5\% = 249,67$ грн.

$16644,91 \times 22\% = 3661,88$ грн.

Облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань це відображено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Відображено облік розрахунків за виплатами працівникам

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків бух. обліку		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Створення забезпечення виплат відпускних.	23	471	422 000,00
2	Нараховані виплати робітникам основного виробництва:			
	заробітна плата	23	661	440 000,00
	з нарахованої заробітної плати військовий збір 1,5%	661	642	6600,00
	податок на доходи фізичних осіб 18% із нарахованої заробітної плати	661	641	79200,00
	на заробітну плату внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) 22%	23	651	96800,00
3	Нараховані виплати робітникам адміністративному персоналу:			
	заробітна плата	92	661	144000,00
	з нарахованої заробітної плати військовий збір 1,5%	661	642	2160,00

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5
	податок на доходи фізичних осіб 18% із нарахованої заробітної плати	661	641	25920,00
	на заробітну плату внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) 22%	92	651	30680,00
4	Нараховані виплати робітникам збуту:			
	заробітна плата	93	661	30000,00
	відпускні	471	661	10000,00
	лікарняні перших 5 днів за рахунок підприємства	94	663	1000,00
	лікарняні за рахунок ФСС	378	663	2000,00
	на нараховані виплати заробітної плати внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) 22%	93	651	6600,00
	на нараховані виплати лікарняних внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) 22%	93	651	660,00
	на нараховані виплати відпустки внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) 22%	471	651	2200,00
	з нарахованої заробітної плати військовий збір 1,5%	661	642	450,00
	податок на доходи фізичних осіб 18% із нарахованої заробітної плати	661	641	5400,00
	з нарахованих відпускних військовий збір 1,5%	661	642	150,00
	податок на доходи фізичних осіб 18% із нарахованих відпускних	661	641	18900,00
	з нарахованих лікарняних військовий збір 1,5%	663	642	45,00
	податок на доходи фізичних осіб 18% з нарахованих лікарняних	663	641	540,00
5	Отримані лікарняні кошти від ФСС	3112	378	2000,00
6	Перераховані кошти з поточного рахунку у банку:			
	перераховано в бюджет податок на доходи фізичних осіб 18% з заробітної плати	641	3111	110 520,00
	перераховано в бюджет податок на доходи фізичних осіб 18% з відпускних	641	3111	1800,00
	перераховано в бюджет податок на доходи фізичних осіб 18% з лікарняних за рахунок підприємства	641	3111	180,00
	перераховано в бюджет податок на доходи фізичних осіб 18% з лікарняних за рахунок ФСС	641	3112	360,00
	перераховано внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) на заробітну плату	651	3111	135 080,00

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5
	перераховано внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) з суми відпускних	651	3111	2200,00
	перераховано внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) з суми лікарняних за рахунок підприємства	651	3111	220,00
	перераховано внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) з суми лікарняних за рахунок ФСС	651	3112	440,00
	перераховано з нарахованої заробітної плати військовий збір 1,5%	642	3111	9 210,00
	перераховано з нарахованих відпускних військовий збір 1,5%	642	3111	150,00
	перераховано з нарахованих лікарняних за рахунок підприємства військовий збір 1,5%	642	3111	15,00
	перераховано з нарахованих лікарняних за рахунок ФСС військовий збір 1,5%	642	3112	30,00
7	Перераховані кошти до каси для виплат:			
	перераховано з поточного рахунку до каси суму нарахованих виплат	301	3111	521 875,00
	перераховано з поточного рахунку до каси суму лікарняних	301	3112	1 670,00
8	Виплати нарахованих сум робітникам з каси:			
	видана заробітна плата працівникам	661	301	247 270,00
	видані відпускні працівнику	661	301	8 350,00
	видані лікарняні працівнику	663	301	2 505,00

2.3 Аналіз фінансово-господарської діяльності на ТОВ «Ювелірна група України»

Аналіз фінансового стану ТОВ «Ювелірна група України» проводився за такими етапами:

- горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу;
- аналіз фінансових результатів;
- оцінка показників фінансового стану.

В таблиці 2.7 проведений горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу за 2018-2020 роки.

Таблиця 2.7 – Горизонтальний та вертикальний аналіз балансу

Показник	Код рядка	Роки						Абсолютне відхилення, тис. грн.	
		31.12.2018, тис. грн.	Питома вага,%	31.12.2019, тис. грн.	Питома вага,%	31.12.2020, тис. грн.	Питома вага,%	2019-2018	2020-2019
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
АКТИВ:									
I. Необоротні активи:									
Основні засоби	1010	-	-	-	-	-	-	-	-
- первісна вартість	1011	18,6		18,6		18,6			
- знос	1012	18,6		18,6		18,6			
II. Оборотні активи:									
Запаси	1100	1740,30	32	12336,4	82	5115,4	81	+10596,1	-7221
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги:	1125	-	-	-	-	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	207,10	4	409,0	3	254,9	4	+201,9	-154,1
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	3321,7	61	7,5	-	35,9	1	-3314,2	+28,4
Гроші та їх еквіваленти	1165	49,2	1	0,1	-	4,7	-	-49,1	+4,6
Витрати майбутніх періодів	1170	1,3	-	2,6	-	2,8	-	+1,3	+0,2
Інші оборотні акт.	1190	133,3	2	2389,9	15	935,1	14	+2256,6	-1454,8
БАЛАНС	1300	5452,90	100	15145,5	100	6348,8	100	+9692,6	-8796,7

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ПАСИВ:									
I. Власний капітал:									
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	18,7	0,3	18,7	0,12	18,7	0,29	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(45,5)	0,73	484,1	3,2	657,1	10,4	+529,6	+173
III. Поточні зобов'язання									
Поточна кредиторська заборгованість за:									
- товари, роботи, послуги;	1615	1340,3	24,52	42,1	0,3	26,8	0,42	-1298,2	-15,3
- за розрахунками з бюджетом	1620	133,3	2,00	108,2	0,68	35,9	0,57	-25,1	-72,3
- розрахунками з оплати праці	1630	24,8	0,45	-	-	-	-	-0,45	-100
Інші поточні зобов'язання	1690	3981,4	72	14492,5	95,7	5610,4	88,32	+10511,1	-8882,1
БАЛАНС	1900	5452,90	100	15145,5	100	6348,8	100	+9692,6	-8796,7

Аналіз активів підприємства за період 2018-2020 рр. дозволив зробити висновки про те, що оборотні активи займають найбільшу частину в активах ТОВ «Ювелірна група України», але відсутній стабільний напрямок їх змін, а саме: в 2019 році спостерігається зростання оборотних активів, переважно за рахунок запасів на суму загальну суму 9692,6 тис грн., що одночасно свідчить про розширення діяльності підприємства, шляхом створення різноманітної пропозиції для покупців, та заморожування грошових коштів в товарних запасах, що в свою чергу, виходячи з показників ліквідності, розрахованих нижче, позначилося на платоспроможності ТОВ «Ювелірна група України». В 2020 році спостерігається зменшення оборотних активів знов таки за рахунок запасів, які складають 5115,4 тис. грн., що на 7221 тис. грн. менше ніж в попередньому періоді.

Виходячи з результатів аналізу активів, за досліджуваний період стан основних засобів не змінювався. Сума капітальних інвестицій в основні засоби на ТОВ «Ювелірна група України» дорівнювала нулю, тобто підприємство не інвестувало кошти в майно, основні засоби не оновлювалися.

Впродовж досліджуваного періоду дебіторська заборгованість за товари, роботи та послуги ТОВ «Ювелірна група України» дорівнювала нулю, що свідчить про ефективну комерційну політику підприємства та використання додаткових методів щодо заохочення покупців до своєчасної оплати за отриманий товар.

На початок досліджуваного періоду, а саме в 2018 році сума іншої поточної дебіторської заборгованості становила 3321,7 тис. грн. та склала значну суму в структурі активів, а саме 61%. Після цього спостерігаємо зміну тенденції та зменшення суми іншої поточної дебіторської заборгованості до 7,5 тис. грн., що у відсотковому еквіваленті склало менше ніж 1%.

Значення цього показника в 2020 році демонструє невелике збільшення, а саме 35,9 тис. грн., що значно не вплинуло на структуру активів.

Тобто, за досліджуваний період інша поточна дебіторська заборгованість суттєво зменшилась, що позитивно впливає на фінансові

витрати, адже немає необхідності залучати додаткові кошти для фінансування господарської діяльності ТОВ «Ювелірна група України».

Скорочення дебіторської заборгованості на ТОВ «Ювелірна група України» нами оцінюється позитивно, отже це відбувається за рахунок скорочення періоду її погашення.

При цьому дебіторська заборгованість на ТОВ «Ювелірна група України» зменшується одночасно зі збільшенням відвантаженням продукції, що свідчить про підвищення ділової активності підприємства.

Сума грошових коштів на ТОВ «Ювелірна група України» впродовж 2018-2019 років різко зменшилась, а саме з 49,2 тис. грн. до 0,1 тис. грн., що відбувалося на фоні зменшення іншої поточної дебіторської заборгованості. Погашення іншої поточної дебіторської заборгованості повинно було б позначитися на збільшенні грошових коштів, але в цьому періоді ТОВ «Ювелірна група України» інвестувало отримані грошові кошти від дебіторів в запаси, що позначилося на розширенні товарного асортименту, укріпленні своїх ринкових позицій, так як слідство на збільшенні доходу від реалізації.

Отже, в період з 2018 по 2019 роки, загальна вартість оборотних активів збільшилась на 9692,6 тис. грн. Тобто спостерігається приріст оборотних активів на 178%. Цей факт свідчить про підвищення потенціалу ТОВ «Ювелірна група України» генерувати прибуток, адже сума активів, що приймає участь в операційному, інвестиційному та фінансовому процесі росте. В 2020 році спостерігається тенденція скорочення активів, а саме на 58%, що відбулося одночасно зі зменшенням кінцевого результату діяльності ТОВ «Ювелірна група України» за звітний період.

Отже, розглянуті показники свідчать про відсутність єдиної тенденції в розвитку ТОВ «Ювелірна група України», а отже й про нестабільний фінансовий стан підприємства, що в свою чергу буде проілюстровано нижче за допомогою фінансових коефіцієнтів.

Аналізуючи власні джерела формування активів, можна зазначити, що розмір зареєстрованого капіталу ТОВ «Ювелірна група України» залишається незмінним протягом досліджуваного періоду і складає 18,7 тис. грн. В 2018 році сума непокритого збитку становила 45,5 тис. грн. В 2019 році цей показник збільшується на 1163,9% порівняно з попереднім роком, а отже його значення змінюється на протилежне – на прибуток. Позитивне напрямком змін цього показника є хорошим явищем, яке свідчить, що зростання власного капіталу ТОВ «Ювелірна група України» відбувається за рахунок ефективної роботи менеджменту в цьому напрямку, маркетингової політики, що включає в себе дослідження ринку, аналізу конкурентів, вивчення смаків та уподобань покупців. Тож можемо стверджувати, що менеджмент здатний виконувати поставлені перед ним завдання та досягати цілей зростання добробуту ТОВ «Ювелірна група України». На кінець 2020 року сума нерозподіленого прибутку становила 657,1 тис. грн., що відповідає зростанню на 35,74% у порівнянні з 2019 роком.

Найбільшу питому вагу в пасивах ТОВ «Ювелірна група України» займають інші поточні зобов'язання. У 2018 році цей показник складає 3981,4 тис. грн. У 2019 році сума цього показника збільшується на 178% порівняно з попереднім роком, а у 2020 році зменшується відповідно на 58% і становить 6348,8 тис. грн. В 2018 році загальна вартість пасивів становила 5452,90 тис. грн. В 2019 році спостерігається приріст цього показника на 178%. Цей факт свідчить про підвищення загальної суми фінансових ресурсів ТОВ «Ювелірна група України», що використовується для здійснення своєї діяльності. За період з 2019 по 2020 роки спостерігається тенденція скорочення джерел формування активів на ТОВ «Ювелірна група України». Тому, відповідно, на кінець 2020 року їх загальна вартість складала 6348,8 тис. грн. Цей факт свідчить про зниження загальної суми фінансових ресурсів підприємства, що використовується для здійснення своєї діяльності. Отже, тенденція розвитку ТОВ «Ювелірна група України» залишається нестабільною.

В таблиці 2.8 наведено аналіз доходів та витрат ТОВ «Ювелірна група України», так як цей аналіз має велике значення в системі загальної оцінки діяльності суб'єктів господарювання. Як видно з даних таблиці 2.8, найбільшу питому вагу в доходах займає дохід від реалізації продукції товарів, а у витратах найбільшу питому вагу займає собівартість реалізованих товарів.

Така тенденція є закономірною для ТОВ «Ювелірна група України», адже воно є підприємством торгівельним і основною діяльністю є торгівля годинниками та ювелірними виробами.

За 2018 рік діяльність ТОВ «Ювелірна група України» виявилася збитковою (збиток склав 34,7 тис. грн.), це означає перевищення витрат підприємства над його доходами. В цьому періоді ТОВ «Ювелірна група України» здійснювало неефективну маркетингову політику та не здійснювало пошук шляхів зниження собівартості товарів та інших операційних витрат. В 2019 році сумарний обсяг чистого доходу збільшився на 45,6% порівняно з попереднім роком. Приріст обсягу реалізованих товарів позитивно впливає на фінансове становище ТОВ «Ювелірна група України», збільшує його частку на ринку ювелірних виробів. На кінець 2020 року обсяг чистого доходу становив 14523,9 тис. грн., що на 1,44% менше ніж в попередньому періоді, а отже отримані доходи в 2019-2020 роках практично ідентичні. Корисним на даному етапі аналізу є погляд на темпи приросту доходу від реалізації та собівартості реалізованих товарів. В 2018 році спостерігається приріст чистого доходу, який здійснювався більшими темпами (+45,6%) ніж приріст собівартості реалізованих товарів (+39,49%), що однозначно є позитивною тенденцією, яка вказує на те, що собівартість реалізованих товарів на одну гривню доходу від реалізації зменшувалося, що позначилося на отриманні додаткового прибутку.

Таблиця 2.8 – Горизонтальний та вертикальний аналіз доходів та витрат

№	Найменування показника	Код рядка	Роки						Абсолютне відхилення	
			2018	Питома вага,%	2019	Питома вага,%	2020	Питома вага,%	2018-2017	2019-2018
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	10120,40	99,9	14735,5	99,86	14523,9	99,9	+4615,1	-211,6
2	Інші операційні доходи	2120	7,5	0,1	19,8	0,14	3,9	0,1	+12,3	-15,9
	Разом доходи	2280	10127,90	100	14755,3	100	14527,8	100	+4627,4	-227,5
1	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	9781,90	96,26	13644,8	95,92	13814,8	96,18	+3862,9	+170
2	Інші операційні витрати	2180	380,70	3,74	472,7	3,32	513,4	3,57	+92	+40,7
3	Інші витрати	2270	-	-	-	-	-	-	-	-
4	Податок на прибуток	2300	-	-	108,2	0,76	35,9	0,25	-	-72,3
	Разом		10162,6	100	14225,7	100	14364,1	100	+4063,1	+108,4

У другій половині досліджуваного періоду ситуація змінилася в гривневому еквіваленті несуттєво, але суттєвим є якісний напрямок самих змін, а саме: при зменшенні доходу на 1,44%, собівартість збільшилась на 1,25%, що вказує на те, що витрати на одиницю виручки підвищились у порівнянні з першою половиною досліджуваного періоду. В даному випадку для ТОВ «Ювелірна група України» це свідчить про неефективну політику управління собівартістю товарів, що в кінцевому разі позначилося на фінансовому результаті діяльності ТОВ «Ювелірна група України».

Інші операційні витрати впродовж досліджуваного періоду постійно збільшувалися. Так, в 2020 році спостерігається негативний напрямок змін цих витрат, оскільки темп їх приросту (+8,6%) перевищує темп приросту доходу від реалізації товарів (-1,44%) та собівартості реалізованих товарів (+1,25%). Що в кінцевому разі позначилося на прибутковості підприємства.

З метою визначення основних показників фінансового стану було проведено аналіз фінансової стану підприємства за 2018–2020 роки. В таблиці 2.9 розглянуто показники ліквідності та фінансової незалежності

Таблиця 2.9 – Аналіз показників ліквідності та фінансової незалежності

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення, ±	
			2018	2019	2020	2019 від 2018	2020 від 2019
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт поточної ліквідності	$\frac{\text{ф.1 (р.1195 - р.1170)}}{\text{ф.1 (р.1695 - р.1665)}}$	Більше 1	1,01	1,03	1,11	+0,02	+0,08
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\frac{\text{ф.1 (р.1195 - р.1100 - р.1170)}}{\text{ф.1 р.1695}}$	0,6 – 0,8	0,68	0,19	0,22	-0,49	+0,03
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\frac{\text{ф.1 р.1165}}{\text{ф.1 р.1695}}$	Збільшення > 0	0,01	-	0,001	-0,01	+0,001
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	$\frac{\text{ф1 р. 1495}}{\text{ф1 р.1900}}$	Збільшення 0,4-0,6	-0,005	0,03	0,106	+0,035	+0,076
Коефіцієнт фінансування	$\frac{\text{ф.1 р.1495}}{\text{ф1 (р.1595+ р.1695)}}$	Збільшення > 0,5	-0,005	0,03	0,106	+0,035	+0,076

Ліквідність ТОВ «Ювелірна група України» – це його здатність перетворити свої активи в кошти платежу для погашення короткострокових зобов'язань. Показники ліквідності характеризують здатність ТОВ «Ювелірна група України» розрахуватись за своїми боргами.

В таблиці 2.9 виконано оцінку ліквідності ТОВ «Ювелірна група України» за допомогою системи фінансових коефіцієнтів, які дозволяють співставити вартість поточних активів, що мають різний ступінь ліквідності, із сумою поточних зобов'язань.

Впродовж 2018-2019 рр. коефіцієнт поточної ліквідності трохи більше одиниці, що вказує на приблизну рівність поточних активів і пасивів. Якщо при цьому взяти до уваги аргумент, що ступінь ліквідності різних елементів поточних активів ТОВ «Ювелірна група України» істотно відрізняється, можна стверджувати, що не всі активи будуть негайно реалізовані або ж реалізовані по повній вартості, у результаті ТОВ «Ювелірна група України» буде не в змозі розрахуватися за своїми боргами, що позначиться на погіршенні фінансового стану ТОВ «Ювелірна група України». Крім того, у ТОВ «Ювелірна група України» повинен бути значний обсяг товарних запасів для ведення господарської діяльності після погашення всіх поточних зобов'язань, оскільки підприємство працює в сфері оптової торгівлі.

В 2020 році спостерігається збільшення коефіцієнта поточної ліквідності на 0,08, що вказує на позитивну тенденцію в господарській діяльності ТОВ «Ювелірна група України». Цей коефіцієнт дає найбільш загальну оцінку ліквідності активів ТОВ «Ювелірна група України». Оскільки нормальним значенням даного коефіцієнта вважається 1,5...2,5, але не менше 1, то можна стверджувати, що підприємству необхідно підвищувати свій загальний рівень ліквідності

Коефіцієнт швидкої ліквідності показує платіжні можливості ТОВ «Ювелірна група України» щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків з дебіторами. Впродовж досліджуваного періоду на ТОВ «Ювелірна група України» спостерігається

негативна динаміка цього коефіцієнту, а саме у підприємства немає можливості розрахуватися за своїми боргами. Рівень показників абсолютної ліквідності ТОВ «Ювелірна група України» вказує на неможливість терміново розрахуватись з короткостроковими зобов'язаннями.

На рисунку 2.1 представлені коефіцієнти ліквідності ТОВ «Ювелірна група України».

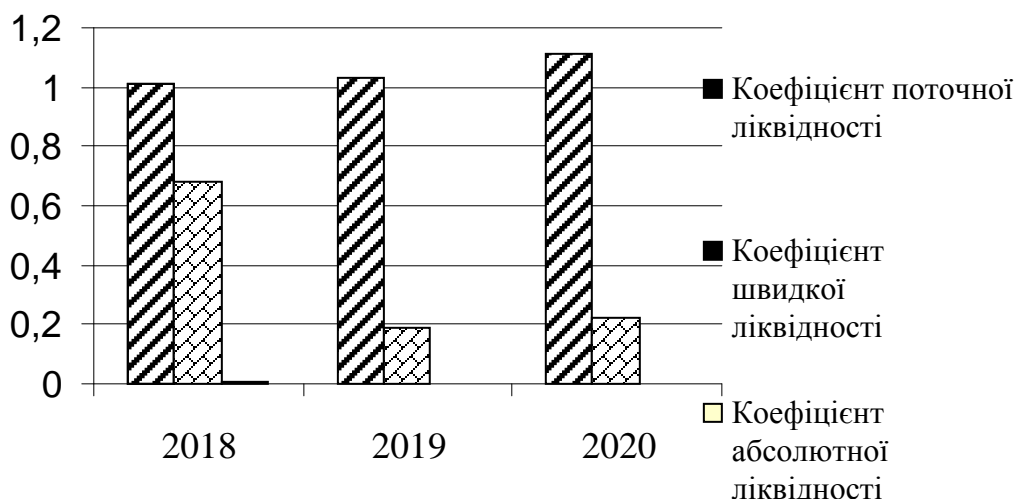


Рисунок 2.1 – Коефіцієнти ліквідності за 2018 – 2020 роки на ТОВ «Ювелірна група України»

Коефіцієнт автономії – один з найбільш важливих коефіцієнтів фінансової стійкості для ТОВ «Ювелірна група України». Значення показника говорить про те, яку частину своїх активів ТОВ «Ювелірна група України» здатна профінансувати за рахунок власних фінансових ресурсів. Низьке значення цього показника в 2018-2020 роках на ТОВ «Ювелірна група України» сигналізує про високий рівень ризиків і низьку стійкість підприємства в середньостроковій перспективі. А в умовах нестабільної та слабкої платоспроможності ТОВ «Ювелірна група України», це означає, що підприємство не зможе стабільно діяти при зміні ринкової ситуації. Низька частка власного капіталу, яку можна спостерігати впродовж досліджуваного періоду на ТОВ «Ювелірна група України» зазвичай, супроводжується значними фінансовими витратами, тому зміна ринкових умов може привести

до ситуації, коли сума операційних витрат і фінансових витрат буде перевищувати фінансовий результат підприємства. Тривалий вплив такого фактора, безумовно, може призвести до банкрутства.

Отже, в умовах діяльності ТОВ «Ювелірна група України» для збільшення значення показника автономії необхідно залучати кошти власників або інвесторів, реінвестувати прибуток у роботу підприємства, тощо. Якщо є можливість інтенсифікувати діяльність, то бажано залучати додаткові позикові кошти. Таким чином, ТОВ «Ювелірна група України» є фінансово нестабільною. Рівень фінансових ризиків знаходиться на високому рівні.

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

Таблиця 2.10 – Аналіз показників рентабельності ТОВ «Ювелірна група України»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення,±	
			2018	2019	2020	2019 від 2018	2020 від 2019
Коефіцієнт рентабельності активів	$\frac{\text{ф.2 р.2350}}{\text{р.1300}} \div \text{ф.1}$	Збільшення > 0	-0,006	0,03	0,03	+0,036	-
Коефіцієнт рентабельності реалізованої продукції	$\frac{\text{ф.2 р.2350}}{\text{р.2000}} \div \text{ф.2}$	Збільшення > 0	-0,003	0,04	0,01	+0,043	-0,03
Коефіцієнт рентабельності капіталу	$\frac{\text{ф.2 р.2350}}{\text{р.1400}} \div \text{ф.1}$	Збільшення > 0	-1,86	28,32	8,75	+30,18	-19,57

За результатами роботи ТОВ «Ювелірна група України» в 2018 році було отримано збиток, тому при розрахунку показників рентабельності в цьому періоді були отримані від'ємні значення цього показника – збитковості.

За даними, отриманими в таблиці 2.10, можна зробити наступні висновки:

– у 2019 – 2020 роках ТОВ «Ювелірна група України» отримало на 1 грн. активів 0,03 грн. чистого прибутку. Це низький показник, який свідчить про незадовільну ефективність роботи підприємства;

– коефіцієнт рентабельності реалізованої продукції впродовж 2019-2020 року знизився, тобто чистий прибуток, який припадав на одну гривню чистого доходу зменшився, що також говорить про зниження ефективності діяльності ТОВ «Ювелірна група України».

Щодо показника рентабельності капіталу, то в 2018 році кожна вкладена власниками гривня коштів принесла їм 1,86 гривні збитку. Цей від'ємний показник свідчить про незадовільну ефективність роботи ТОВ «Ювелірна група України». В 2019-2020 роках кожна вкладена власниками гривня коштів принесла їм 28,32 та 8,75 копійок відповідно чистого прибутку, тобто ефективність роботи за період підвищилась у порівнянні з 2018 роком, але в 2020 році спостерігалось зниження відносно 2019 року на 19,57. Отже, за результатами аналізу рентабельності на ТОВ «Ювелірна група України», можна зробити висновок, що позитивним є напрямок зміни діяльності підприємства зі збиткової на прибуткову, але при дослідженні якісних змін, встановлено що при цьому підприємство знаходиться в зоні нестабільності.

Аналіз ділової активності дозволяє проаналізувати ефективність основної діяльності ТОВ «Ювелірна група України», що характеризується швидкістю обертання фінансових ресурсів ТОВ «Ювелірна група України». В таблиці 2.11 розглянуто показники ділової активності.

Таблиця 2.11 – Аналіз ділової активності

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення,±	
			2018	2019	2020	2019 від 2018	2020 від 2019
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт оборотності активів	$\frac{\text{ф}2 \text{ р. } 2000}{\text{ф}1 \text{ р. } 1300}$	Збільшення	1,85	0,97	2,29	-0,88	+1,32
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	$\frac{\text{ф}2 \text{ р. } 2000}{\text{ф}1 \text{ р. } 1100}$	Збільшення	2,86	35,38	49,94	+32,5 2	+14,5 6
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості.	$\frac{\text{ф}2 \text{ р. } 2000}{\text{ф}1 (\text{р.}1605 + \text{р.}1615 + \text{р.}1635 + \text{р.}1620 + \text{р.}1625 + \text{р.}1630 + \text{р.}1640 + \text{р.}1645 + \text{р.}1690)}$	Збільшення	1,87	1,01	2,56	-0,86	+1,55
Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	Тривалість періоду ÷ коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	Зменшення	128	10	7	-117	-3
Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	Тривалість періоду ÷ коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Зменшення	195	361	143	+166	-218

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

На кінець 2018 року значення показника оборотності активів становило 1,85. Це означає, що за допомогою використання активів ТОВ «Ювелірна група України» було отримано 1,85 гривень чистого доходу від реалізації товарів. В 2019 році значення показника знижується і кожна вкладена в

активи гривня дозволила отримати 0,97 гривень доходу від реалізації товарів. Це вказує на зниження ефективності використання активів протягом цього періоду.

В 2020 році спостерігається збільшення коефіцієнта оборотності на +1,32 до значення 2,29, тобто збільшується отриманий чистий дохід в розрахунку на одну гривню активів підприємства. Така динаміка відбулася не в результаті того, що ТОВ «Ювелірна група України» отримало більші доходи від реалізації товарів. При практично незмінному доході в 2020 році по відношенню до 2019 року, активи підприємства зменшилися приблизно в два рази, переважно за рахунок скорочення запасів, що й позначилося на зростанні досліджуваного коефіцієнта на +1,32.

Чим більша кількість оборотів дебіторської заборгованості, тим швидше ТОВ «Ювелірна група України» отримує кошти від своїх боржників (дебіторів). Динаміка коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості впродовж 2018–2020 рр. є позитивною, тобто спостерігається його стрімке зростання. Це вказує на підвищення ефективності управління дебіторською заборгованістю на ТОВ «Ювелірна група України». Слід зазначити, що впродовж досліджуваного періоду на ТОВ «Ювелірна група України» відсутня дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями товарів, що свідчить про ефективну політику ведення взаєморозрахунків з контрагентами.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості протягом досліджуваного періоду збільшується з 1,87 в 2018 році до 2,56 в 2020 році, що свідчить про те, що на 1 грн. позикових коштів ТОВ «Ювелірна група України» отримує більше чистого доходу від реалізації товарів.

Строк погашення дебіторської заборгованості у 2019 році знизився на 117 днів у порівнянні з 2018 роком, така тенденція змін зберігалася й в 2020 році, але зменшення відбувалося значно меншими темпами, а саме 3 дні у порівнянні з 2019 роком. Наявність певної тенденції свідчить про

впровадження ТОВ «Ювелірна група України» заходів щодо оптимізації політики за розрахунками із клієнтами.

На рисунку 2.2 графічно зображені коефіцієнти оборотності.

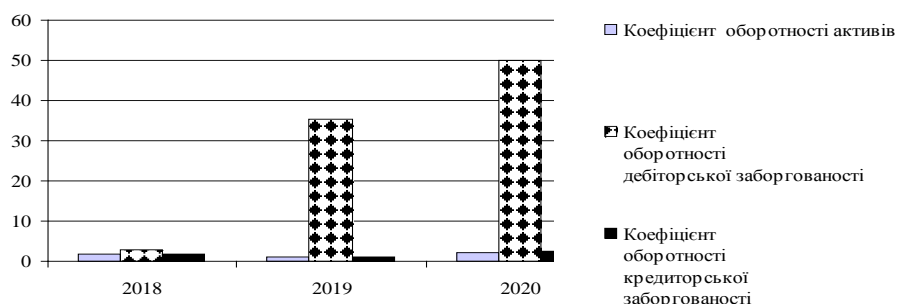


Рисунок 2.2 – Коефіцієнти оборотності за 2018 – 2020 роки

Строк погашення кредиторської заборгованості в 2019 році піднявся до значення 361 день, тобто в середньому протягом 2019 року кредиторська заборгованість здійснила оборот за 361 день. Показник строку погашення кредиторської заборгованості є досить високим, це може призвести до погіршення відносин з постачальниками, а також до збільшення вартості поставлених товарів. Але в наступному періоді ми бачимо тенденцію до зменшення цього показника, що свідчить про намагання підтримувати підприємство на ліквідному рівні та вчасно відповідати за своїми зобов'язаннями. Наприклад, складення платіжного календаря, в якому будуть деталізуватися майбутні транзакції, дозволить більш ефективно управляти грошовими потоками. В 2020 році значення показника знизилося на 218 днів та склало 143 дні. Це вказує на підвищення ефективності управління кредиторською заборгованістю на ТОВ «Ювелірна група України».

На фоні позитивного співвідношення між періодом погашення дебіторської заборгованості та періодом погашення кредиторської заборгованості, ТОВ «Ювелірна група України» не має в розпорядженні достатню кількість ресурсів для покриття своїх боргів перед кредиторами.

Отже, ТОВ «Ювелірна група України» зареєстрована 18.10.2017 р. Керівником організації є Белих Вікторія Юріївна. Розмір статутного капіталу складає 18 676,00 грн.

На ТОВ «Ювелірна група України» затверджено штатний розклад. Проводиться нарахування заробітної плати за фактично відпрацьований час, нарахування відпустки, розрахунок лікарняних, розрахунок індексації заробітної плати. Облік нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України» ведеться на рахунках 661, 663, 471, 378.

За результатами роботи ТОВ «Ювелірна група України» в 2018 році було отримано збиток, тому при розрахунку показників рентабельності в цьому періоді були отримані від'ємні значення цього показника – збитковості.

У 2019 – 2020 роках ТОВ «Ювелірна група України» отримало на 1 грн. активів 0,03 грн. чистого прибутку. Це низький показник, який свідчить про незадовільну ефективність роботи підприємства. Коефіцієнт рентабельності реалізованої продукції впродовж 2019-2020 року знизився, тобто чистий прибуток, який припадав на одну гривню чистого доходу зменшився, що також говорить про зниження ефективності діяльності ТОВ «Ювелірна група України».

Щодо показника рентабельності капіталу, то в 2018 році кожна вкладена власниками гривня коштів принесла їм 1,86 гривні збитку. Цей від'ємний показник свідчить про незадовільну ефективність роботи ТОВ «Ювелірна група України». В 2019-2020 роках кожна вкладена власниками гривня коштів принесла їм 28,32 та 8,75 копійок відповідно чистого прибутку, тобто ефективність роботи за період підвищилась у порівнянні з 2018 роком, але в 2020 році спостерігалось зниження відносно 2019 року на 19,57. Отже, за результатами аналізу рентабельності на ТОВ «Ювелірна група України», можна зробити висновок, що позитивним є напрямок зміни діяльності підприємства зі збиткової на прибуткову, але при дослідженні якісних змін, встановлено що при цьому підприємство знаходиться в зоні нестабільності.

З ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ТОВ «ЮВЕЛІРНА ГРУПА УКРАЇНИ»

3.1 Внутрішній аудит нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України»

З розвитком міжнародного економічного співробітництва в світі важливе значення приділяється економічному контролю, а саме внутрішньому аудиту. Виконання аудиту зумовлено економічною необхідністю незалежного, об'єктивного контролю діяльності підприємств різних форм власності та підтвердження достовірності фінансової звітності відповідно концептуальній основі бухгалтерського обліку.

Для якісної перевірки нарахування заробітної плати ТОВ «Ювелірна група України» складається Тест внутрішнього контролю.

Перш ніж скласти план та програму аудиту нарахування заробітної плати підприємства, необхідно вивчити та оцінити систему внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку. Тому пропонується тест внутрішнього контролю заробітної плати (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Тест внутрішнього контролю заробітної плати

№	Зміст питання	Варіант відповіді			При- мітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1. Загальні питання					
1	Чи ефективна система внутрішнього контролю на Вашу думку?				
2	Облік на підприємстві ведеться: - автоматизовано - ручним способом - комбіновано				
3	Чи є на підприємстві відділ внутрішнього контролю?				
4	Чи проводилась аудиторська перевірка у цьому році?				

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5	6
5	Чи були виявлені аудитором порушення?				
6	Чи проводилась податкова перевірка у цьому році?				
7	Чи були виявлені порушення під час податкової перевірки?				
Питання по темі: заробітна плата					
1.	Особи, що нараховують заробітну плату, не виконують обов'язки з обліку кадрів та обліку праці				
2.	Доступ до комп'ютеризованого обліку заробітної плати мають тільки особи, яким необхідний такий доступ у межах службових обов'язків				
3.	На підприємстві застосовуються системи оплати праці погодинна?				
4.	Чи укладено колективний договір?				
5.	Чи затверджене Положення про оплату праці?				
6.	Чи затверджений наказом Штатний розклад?				
7.	Чи ведуться щомісяця Табеля обліку робочого часу?				
8.	Чи затверджений Графік відпусток?				
9.	Накази про прийом, звільнення, надання відпусток ведуться: - кадровою службою; - секретарем. керівником				

Планування аудиту нарахування заробітної плати на підприємстві складається з таких основних документів: загальний план та програма.

План аудиту нарахування заробітної плати складається з трьох етапів: попередній, основний та заключний. У попередньому етапі відбувається ознайомлення з бізнесом, планується аудиторська перевірка. На основному етапі проводиться аудит на підприємстві згідно з договором. Цей етап включає вивчення, оцінку, тестування системи внутрішнього аудиту (контролю), підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку та здійснюються заключні процедури. Заключний етап проводиться на основі збору всієї інформації, яка систематизується та аналізується. На цьому етапі складається аудиторський звіт (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Загальний план для проведення аудиту нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України»

№	Етапи	Мета та завдання	Перелік процедур	Термін аудиту	ПІБ
1	2	3	4	5	6
1.	Попередній	Знайомство з бізнесом, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, суттєвості, планування аудиту нарахування заробітної плати	ознайомлення з діяльністю підприємства: тестування	30.01.21 – 02.02.21	Лисяк О.В..
2	Основний	Тестування системи внутрішнього контролю, підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку розглянути загально-організаційні документи, впевнитись у відповідності законодавчим вимогам	Перевірка структури організації та наявності нормативних документів.	03.02.21 – 06.02.21	Лисяк О.В.
		Визначити відповідність документів кадрового обліку законодавчим вимогам та колективному договору, достовірність документів нарахуванню заробітної плати, відображення в облікових документах та фінансовій звітності.	Аудит кадрових документів	07.02.21 – 10.02.21	Лисяк О.В.
		Розглянути бухгалтерські документи, визначити достовірність даних про нарахування заробітної плати відображення в облікових документах та фінансовій звітності.	Аудит основної та додаткової заробітної плати	13.02.21 – 17.02.21	Лисяк О.В.
3	Заключний	Підготовка аудиторського звіту	Здійснення процедур з систематизації, обґрунтування отриманої інформації	20.02.21 – 25.02.21	Лисяк О.В.

Програма аудиторської перевірки нарахування заробітної плати визначає характер, час і обсяг запланованих аудиторських процедур, необхідних для виконання загального плану аудиторської перевірки. Програма аудиту нарахування заробітної плати є набором інструкцій для асистентів, залучених до аудиторської перевірки, а також засобом контролю й документування належного виконання роботи. Програма аудиту нарахування заробітної плати може містити завдання для кожної ділянки

аудиторської перевірки та бюджет часу, відведених на різні ділянки або процедур аудиторської перевірки. Результати аудиторських процедур нарахування заробітної плати та висновки аудитора по кожному пункту програми фіксуються в робочих документах аудитора, На підставі робочих документів готується аудиторський висновок.

Аудиторська програма одночасно являє собою інструкцію для аудиторів і засіб контролю якості проведення аудиту нарахування заробітної плати. Програма аудиту нарахування заробітної плати підприємства вміщує детальний перелік дій (процедур) аудитора, метою яких є надання аудиторіві можливості висловити незалежну думку на основі отриманих достатніх аудиторських доказів про достовірність первинних даних відносно формування та використання трудових ресурсів, повноти та своєчасності відображення інформації у зведених документах і облікових реєстрах, правильність формування фонду оплати праці відповідно до облікової політики.

Програма аудиторської перевірки нарахування заробітної плати відображає організацію та методику проведення аудиту. Методика аудиту нарахування заробітної плати повинна виділяти основні підходи до проведення аудиторської перевірки: бухгалтерський підхід включає методику перевірки окремих об'єктів бухгалтерського обліку; юридичний підхід включає вивчення правової сторони відображення фінансово-господарських операцій і фактів суб'єкта господарювання в бухгалтерському обліку нарахування заробітної плати; спеціальний підхід включає методику проведення аудиту нарахування заробітної плати з спеціальними ознаками.

Якість аудиторської перевірки нарахування заробітної плати: наявність – А; правдивість – Б; права та зобов'язання – В; повнота – Г; вимірювання – Д; оцінка вартості – Е; подання і розкриття – Є. Програма аудиту нарахування заробітної плати розглянута у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Програма аудиту нарахування заробітної плати

№	Мета та якість	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази	Метод перевірки	Код робочого документа	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Оцінка системи внутрішнього контролю	Проведення тесту внутрішнього контролю	Тест	-	-	30.01.21	Лисяк О.В.	
2	Відповідність загально-організаційних документів до чинного законодавства	Наявність колективного договору, положення про оплату праці, положення про відпустки, положення про преміювання, правил внутрішнього розпорядку, посадових інструкцій, тощо.	Нормативні документи, посадові інструкції, колективний договір	Нормативно-правова перевірка	Д-1	31.01.21	Лисяк О.В.	
3	Впевнитись у правильності оформлення документообігу.	Наявність кадрових документів: наказів про прийом, звільнення, надання відпустки - табелів обліку робочого часу - штатного розпису. Перевірка наявності трудових книжок, книги обліку трудових книжок	Кадрові документи	Нормативно-правова перевірка	Д-2	01.02.21-03.02.21	Лисяк О.В.	
4	Правильність нарахування заробітної плати згідно з чинним законодавством України	Перевірка правильності нарахування заробітної плати за посадовими окладами, перевірка фактичних нарахувань відповідно до наказів, табелів обліку робочого часу.	Нарахована зарплата відповідно документів	Документальна перевірка, арифметична	Д-3	06.02.21-08.02.21	Лисяк О.В.	

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
5	Правильності нарахувань заробітної плати згідно з чинним законодавством України КЗпП, Конституції України, колективного договору.	Перевірка графіку відпусток, наказів на відпустки та нарахування відпускних. Створення резерву на оплату відпусток.	Журнал господарських операцій, журнал відпусток, заяви працівників, лікарняні листи та інше	Документальна перевірка, аналітична	Д-4, Д-5	09.02.21	Лисяк О.В.	
6		Перевірка наявності лікарняних листів та відповідності їх заповнення, розрахунку допомоги за тимчасовою непрацездатністю, допомоги по вагітності та пологах			Д-5	10.02.21	Лисяк О.В.	
7		Перевірка обґрунтованості надання премій та наявності наказів щодо їх надання	Додатки по преміюванню на підприємстві	Документальна перевірка	Д-5	13.02.21	Лисяк О.В.	
8		Перевірка відповідності діючому законодавству нарахувань ПДФО, ВЗ.	Журнал господарських операцій		Д-5	14.02.21	Лисяк О.В.	
9		Перевірка своєчасності виплати заробітної плати працівникам, виплата єдиного соціального внеску	Платіжне доручення вихідне		Д-6	16.02.21	Лисяк О.В.	
10		Зіставлення сум, відображених у фінансовій звітності, із залишками у регістрах бухгалтерського обліку	Облікові регістри	Економічна перевірка.	Д-5	17.02.21	Лисяк О.В.	
11		Складання переліку виявлених помилок та порушень	Аудиторський звіт	Аналітична перевірка, співставлення		21.02.21 - 25.02.21	Лисяк О.В.	

Основний етап проведення аудиту нарахування заробітної плати – це послідовне проведення аудиту за пунктами програми та складання робочих документів аудитора. Робочі документи аудитора нарахування заробітної плати – це записи, у яких аудитор фіксує проведення аудиторської перевірки: запис процедур планування, характер, строки та масштаб виконаних аудиторських процедур, їх результати, а також висновки, складені на основі одержаних аудиторських доказів.

Відповідно міжнародного стандарту аудиту 230 «Документація» аудитор повинен документально оформити інформацію, яка є важливою з погляду формування доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторську перевірку виконано згідно МСА.

Таблиця 3.4 – Робочий документ аудитора «Відповідність загально-організаційних документів до чинного законодавства» (Д-1)

Назва документу	Дата останнього перегляду	Відповідність до законодавства України	Відхилення
Колективний договір	14.02.2020р. (кожні 2 роки)	Закон України про колективні договори та угоди № 3356-12 від 01.07.1993 (редакція від 01.01.2020, підстава 77-19)	Не має зауважень.
Приказ про положення про оплату працівників з додатками	02.02.2021р. (введено в дію)	Закон України про оплату праці № 108/95-вр від 24.03.1995 (редакція від 01.01.2021, підстава 1774-19)	Положення про винагороду за підсумками роботи за рік (Додаток 3) – відсутнє
Положення про відпустки	01.03.2020р.	КЗпП: стаття 74 «Щорічні відпустки», стаття 84 «Відпустки без збереження заробітної плати» та інші	Не має зауважень.
Правил внутрішнього розпорядку	01.06.2020р.	КЗпП (стаття 21, стаття 142, стаття 29)	Не має зауважень.
Посадові інструкції	Кожні 5 років	Загальні положення випуску 1 Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженого наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29 грудня 2004 року № 336	Посадова інструкція «Менеджер з роздрібною торгівлі непродовольчими товарами» не в повному обсязі розкрито в п.2 «Повинен знати»

Під час перевірки колективного договору, положення про оплату праці, положення про відпустки, положення про преміювання, правил внутрішнього розпорядку, посадових інструкцій, було встановлено відповідність даних документів чинному законодавству всі реквізити дотримані при складанні документів узгоджено з директором ТОВ «Торговий дім ММК», підписано відповідними працівниками, не погіршують ці документи умови праці та становище працівників порівняно з положеннями встановленими КЗпП, але були знайдені такі помилки:

- у положенні про оплату працівників відсутній додаток 3 «Положення про винагороду за підсумками роботи, щорічні винагороди за вислугу років, стаж роботи;

- посадові інструкції не виконані в повному обсязі, а саме Посадова інструкція «Менеджер з роздрібною торгівлі» не в повному обсязі розкрито в п.2 «Повинен знати».

Таблиця 3.5 – Робочий документ аудитора «Перевірка кадрових документів» (Д-2)

Назва документу	Форма документу	Відповідність до законодавства України	Відхилення
1	2	3	4
Наказ про прийом на роботу	Форма П-1	Держкомстат України від 5 грудня 2008 року № 489	Відсутня заява працівника у Арзамасової Т.В., Архіпенко В.І.
Наказ про звільнення	Форма П-4	КЗпП, ст. 22, ст.184, ст.186, ст. 198, ст.252.	Не має зауважень.
Список про надання відпустки, розпорядження про надання відпусток.	Форма П-6, форма П-7.	КЗпП: ст.74 «Щорічні відпустки», ст.79 «Порядок і умови надання щорічних відпусток. Відкликання з відпустки», ст.84 «Відпустки без збереження заробітної плати» та інші	На підприємстві не передбачено повідомляти о тарифній відпустці за 2 тижні до настання відпустки згідно КЗпП ст.79 п.5

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4
Табелі обліку робочого часу, штатний розпис	Форма П-14	Внутрішні документи по підприємству (накази, розпорядження, лікарняні листки, тощо). Відповідність найменування посад довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженого наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29 грудня 2004 року № 336	У штатному розписі «майстер виробництва», у табелі обліку робочого часу «майстер цеху»
Книга обліку трудових книжок	Форма П-10	Держкомстат України від 27.10.1995р. № 277	Не має зауважень.

Під час перевірки заяв, наказів, табелів обліку робочого часу, штатного розпису та договорів ЦПХ, аудитор було звернено увагу на правильність складання цих документів, відповідність дат, номерів, прізвищ, посад працівників, наявність всіх документів, а також умов, які встановлюють дані документи. Перевіряється наявність всіх заяв на прийом, відпустку, звільнення, переведення тощо. Знайдені такі помилки:

- відсутня заява про прийом на роботу у таких працівників Арзамасова Т.В., Архіпенко В.І.;
- на підприємстві не передбачено повідомляти о тарифній відпустці за 2 тижні до настання відпустки згідно КЗпП ст.79 п.5;
- у штатному розписі «майстер виробництва», у табелі обліку робочого часу «майстер цеху»;
- перенесення відпустки виконується без причин, які наведені у КЗпП, ст. 80 «Перенесення щорічної відпустки»;
- відсутній резерв оплати відпусток.

Таблиця 3.6 – Робочий документ аудитора «Перевірка правильності нарахування заробітної плати» (Д-3)

Місяць	Розрахунок заробітної плати (ф. П-52)	Платіжна відомість	Відхилення
1	2	3	4
2020 рік			
квітень	114 916,67	114 715,21	+ 201,46

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4
серпень	121 312,45	121 519,41	- 206,96
грудень	119 224,04	120 090,21	- 866,17
2020 рік			
березень	149 224,12	149 004,12	+200
червень	162 215,46	161 859,45	+356,01
вересень	142 455,17	142 497,58	-42,41

При перевірці розрахункових відомостей по заробітній платі розглянуто чи відповідають дані відомості встановленим окладам, чи правильно зроблений розрахунок у випадках, коли звітній період відпрацьований працівником не повністю, а також чи вірно розраховані утримання із заробітної плати працівника. Перевірено правильність нарахування заробітної плати за суміщення посад, за сумісництво, під час роботи у нічний час, у вихідні та святкові дні згідно з чинним законодавством. Перевірено дотримання на підприємстві нарахування заробітної плати не менше затвердженого законодавством мінімального розміру.

Таблиця 3.7 – Робочий документ аудитора «Перевірка графіку відпусток, наказів та нарахування відпускних. Створення резерву на оплату відпусток» (Д-4)

Назва документу	Відхилення	Відповідність законодавству України	Примітки
Графік відпусток	Є в наявності	Відповідає вимогам КЗпП ст. 74 «Щорічні відпустки»	
Накази на відпустки або розпорядження	Є в наявності в повному обсязі	Відповідає вимогам КЗпП статей: 74, 75, 76,78-1,80,84.	КЗпП, ст. 80 «Перенесення щорічної відпустки», п.2 – не виконано. Згідно заяви від 02.06.2020 року працівника Радкевич М.Л. не має підстави для змінення періоду відпустки.
Створення резерву на оплату відпусток	Відсутній резерв оплати відпусток	Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 р. №504/96-ВР	

Таблиця 3.8 – Робочий документ аудитора «Перевірка кореспонденції рахунків по нарахуванню заробітної плати» (Д-5)

Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудиту			Відхилення		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
1	2	34	5	6	7	8	9	10	11
Нараховані лікарняні менеджеру за перші п'ять днів непрацездатності за рахунок витрат підприємства (квітень 2020 року)	93	663	680	93	663	881,46	93	663	221,46
Нарахована відпустка менеджеру без створення резерву відпусток (серпень 2020 року)	93	661	3485	93	661	3278,04	93	661	-206,96
Нарахована заробітна плата адміністративного персоналу (ЄСВ лікарняні) (грудень 2020 року)	92	661	249	92	661	505,17	92	661	256,17
Нарахована разова матеріальна допомога виробничому персоналу	92	661	500	92	661	1110	92	661	610
Нараховано ЄСВ (березень 2020 року):									
Менеджеру	93	651	12039,1	93	651	12135,2	93	651	96,15
Адміністративному персоналу	92	651	7528,3	92	651	7584,50	92	651	56,20
Збуту	93	651	5514,3	93	651	5561,97	93	651	47,65
Нараховано ЄСВ на вартість путівки адміністративному персоналу (червень 2020 року)	93	651	500,0	93	651	856,01	93	651	356,01
Нараховано заробітна плата збуту (вересень 2020 року)	93	631	20585,6	93	631	20628,07	93	631	42,41

За даними підприємства у розрахунковій відомості за квітень 2020 року нараховано лікарняні майстру устаткування – 600,00 грн., а за даними аудиту – 881,46 грн. Відхилення становить 221,46 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування лікарняних необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 663. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 92 К-т 663.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за серпень 2020 року при нарахуванні відпустки працівнику виробничого цеху було

нараховано 3485 грн., а за даними аудиту – 3278,04 грн. Відхилення становить 206,96 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування відпускних менеджеру необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 661. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 92 К-т 661.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за грудень 2020 року нарахована разова матеріальна допомога працівнику виробничого цеху – 500 грн, а за даними аудиту в розрахунково-платіжній відомості за грудень поточного року було списано з рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 1100 грн. Відхилення становить 600 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування матеріальної допомоги працівнику виробничого цеху необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 661. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 92 К-т 661.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за вересень 2020 року відділу збуту була нарахована заробітна плата 20585,66, а за даними аудиту 20628,07. Відхилення становить 42,41 грн. Арифметична помилка.

При перевірці здійснених утримань ПДФО та ЄСВ з сум нарахованої заробітної плати та нарахувань на ФОП встановлено правильність зроблених розрахунків цих утримань. Перевірялась повнота та своєчасність перерахування ПДФО та ЄСВ, проводилось співставлення дат, коли фактично були здійснені перерахування підприємством, на підставі банківських виписок із датами граничних строків, встановлених законодавством щодо сплати таких податків та зборів. Виявлені такі помилки:

- у господарському журналі за грудень 2020 року списані загальновиробничі витрати (ЄСВ лікарняні) до виробничих у розмірі 249 грн, за даними аудиту – 505,17 грн. Відхилення становить 256,17 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування ЄСВ необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 661. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 93 К-т 661;

- нараховано ЄСВ (березень 2020 року) виробничому персоналу у розмірі 12039,10 грн, за даними аудиту – 12135,2 грн, відхилення – 96,15 грн..
 Нараховано ЄСВ у тому ж місяці адміністративному персоналу у розмірі 7528,30 грн., за даними аудиту – 7584,50 грн., відхилення – 56,20 грн..
 Нараховано ЄСВ у березні 2020 року відділу збуту у розмірі 5514,30 грн., за даними аудиту – 5561,97 грн., відхилення – 47,65 грн. Арифметична помилка.
 За даними аудиту нарахування ЄСВ адміністративному персоналу, а також відділу збуту необхідно відобразити таким чином: Д-т 92 К-т 651 (адміністративний персонал); Д-т 93 К-т 651 (для збуту). За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 93 К-т 651;

- нараховано ЄСВ на вартість путівки адміністративному персоналу у червні 2020 року у журналі господарських операцій у сумі – 500 грн., за даними аудиту – 856,01 грн., відхилення – 356,01 грн. Арифметична помилка.
 За даними аудиту нарахування ЄСВ на вартість путівки адміністративному персоналу необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 651. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 92 К-т 651.

Таблиця 3.9 – Робочий документ аудитора «Перевірка своєчасності виплати заробітної плати працівникам» (Д-6)

Платіжне доручення вихідне	Дата переведення грошей на рахунки працівників	За даними аудиту	Примітки
№ 142 від 9 березня 2020 року	09.03.2020	06.03.2020 року	
№154 від 11 вересня 2020 року	11.03.2020	07.03.2020 року	
№163 від 29 лютого 2020	29.02.2020	23.02.2020 року	
№184 від 13 травня 2020	13.05.2020	06.05.2020 року	

Аудит заробітної плати, встановлює положення та надає рекомендації у зв'язку з аудиторськими завданнями спеціального призначення:

- відповідність фінансових звітів концептуальній основі бухгалтерського обліку;

- висновки щодо компонентів фінансових звітів (конкретні рахунки, елементи рахунків, статті в фінансових звітах);

- конкретних угод, що стосуються питань бухгалтерського обліку та фінансових питань;

- висновок щодо узагальнених фінансових звітів.

Переглянемо та оцінимо висновки, зроблені на основі аудиторських доказів, отриманих під час аудиторської перевірки. Складемо Аудиторський звіт нарахування заробітної плати.

Аудиторський звіт нарахування заробітної плати

м. Запоріжжя 01 березня 2021 року

Аудитором Лисяк О.В. під керівництвом директора аудиторської фірми ТОВ «Аудитцентр-Запоріжжя» Лисяк О.В. проведена аудиторська перевірка розрахунків з оплати праці ТОВ «Торговий дім ММК» за 2020-2020 роки. Підставою для проведення аудиту є наказ №1 від 30 січня 2021 року.

Особа відповідальна за фінансовий стан: Директор Бевза О.А.

Особо відповідальна за стан бухгалтерського обліку: Виконавчий директор Бевза О.А..

Аудит проводився за участю матеріально-відповідальної особи: виконавчого директора Бевза О.А.

Початок аудиту: 30 січня 2021 року.

Аудит закінчений: 01 березня 2021 року.

Документами надання для перевірки є загально-організаційні документи, документи кадрового обліку, бухгалтерські документи, фінансова звітність.

Питання винесені на перевірку:

1. Аудит загально-організаційних документів: колективного договору, положення про оплату праці, положення про відпустки, положення про преміювання, правил внутрішнього розпорядку, посадових інструкцій;

2. Аудит кадрових документів: наказів про прийом, звільнення, надання відпустки, табелів обліку робочого часу, штатного розпису, переведення, преміювання тощо;

3. Аудит обліку трудових книжок;
4. Аудит журналу господарських операцій;
5. Визначення правильності відображення кореспонденції рахунків;
6. Визначення правильності відображення у фінансовій звітності.

Порушення, виявлені під час аудиту зазначені у робочих документах аудитора.

Висновки за результатами перевірки:

Під час перевірки колективного договору, положення про оплату праці, положення про відпустки, положення про преміювання, правил внутрішнього розпорядку, посадових інструкцій, було встановлено відповідність даних документів чинному законодавству всі реквізити дотримані при складанні документів узгоджено з директором ТОВ «Торговий дім ММК», підписано відповідними працівниками, не погіршують ці документи умови праці та становище працівників порівняно з положеннями встановленими КЗпП, але були знайдені такі помилки:

- у положенні про оплату працівників відсутній додаток 3 «Положення про винагороду за підсумками роботи, щорічні винагороди за вислугу років, стаж роботи;

- посадові інструкції не виконані в повному обсязі, а саме Посадова інструкція «Менеджер з роздрібною торгівлі» не в повному обсязі розкрито в п.2 «Повинен знати».

Під час перевірки заяв, наказів, табелів обліку робочого часу, штатного розпису та договорів ЦПХ, аудитор було звернено увагу на правильність складання цих документів, відповідність дат, номерів, прізвищ, посад працівників, наявність всіх документів, а також умов, які встановлюють дані документи. Перевіряється наявність всіх заяв на прийом, відпустку, звільнення, переведення тощо. Знайдені такі помилки:

- відсутня заява про прийом на роботу у таких працівників Арзамасова Т.В., Архіпенко В.І.;

- на підприємстві не передбачено повідомляти о тарифній відпустці за 2 тижні до настання відпустки згідно КЗпП ст.79 п.5;

- у штатному розписі «майстер виробництва», у таблиці обліку робочого часу «майстер цеху»;

- перенесення відпустки виконується без причин, які наведені у КЗпП, ст. 80 «Перенесення щорічної відпустки»;

– відсутній резерв оплати відпусток.

При перевірці розрахункових відомостей по заробітній платі розглянуто чи відповідають дані відомості встановленим окладам, чи правильно зроблений розрахунок у випадках, коли звітний період відпрацьований працівником не повністю, а також чи вірно розраховані утримання із заробітної плати працівника. Перевірено правильність нарахування заробітної плати за суміщення посад, за сумісництво, під час роботи у нічний час, у вихідні та святкові дні згідно з чинним законодавством. Перевірено дотримання на підприємстві нарахування заробітної плати не менше затвердженого законодавством мінімального розміру.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за квітень 2020 року нараховано лікарняні майстру устаткування – 600,00 грн., а за даними аудиту – 881,46 грн. Відхилення становить 221,46 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування лікарняних необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 663. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 92 К-т 663.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за серпень 2020 року при нарахуванні відпустки працівнику виробничого цеху було нараховано 3485 грн., а за даними аудиту – 3278,04 грн. Відхилення становить 206,96 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування відпускних менеджеру необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 661. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 92 К-т 661.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за грудень 2020 року нарахована разова матеріальна допомога працівнику виробничого цеху – 500 грн, а за даними аудиту в розрахунково-платіжній відомості за грудень поточного року було списано з рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 1100 грн. Відхилення становить 600 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування матеріальної допомоги працівнику виробничого цеху необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 661. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 92 К-т 661.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за вересень 2020 року відділу збуту була нарахована заробітна плата 20585,66, а за даними аудиту 20628,07. Відхилення становить 42,41 грн. Арифметична помилка.

При перевірці здійснених утримань ПДФО та ЄСВ з сум нарахованої заробітної плати та нарахувань на ФОП встановлено правильність зроблених розрахунків цих утримань. Перевірялась повнота та своєчасність перерахування ПДФО та ЄСВ, проводилось співставлення дат, коли фактично були здійснені перерахування підприємством, на підставі банківських виписок із датами граничних строків, встановлених законодавством щодо сплати таких податків та зборів. Виявлені такі помилки:

- у господарському журналі за грудень 2020 року списані загальновиробничі витрати (ЄСВ лікарняні) до виробничих у розмірі 249 грн, за даними аудиту – 505,17 грн. Відхилення становить 256,17 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування ЄСВ необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 661. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 93 К-т 661;

- нараховано ЄСВ (березень 2020 року) виробничому персоналу у розмірі 12039,10 грн, за даними аудиту – 12135,2 грн, відхилення – 96,15 грн.. Нараховано ЄСВ у тому ж місяці адміністративному персоналу у розмірі 7528,30 грн., за даними аудиту – 7584,50 грн., відхилення – 56,20 грн..

Нараховано ЄСВ у березні 2020 року відділу збуту у розмірі 5514,30 грн., за даними аудиту – 5561,97 грн., відхилення – 47,65 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування ЄСВ адміністративному персоналу, а також відділу збуту необхідно відобразити таким чином: Д-т 92 К-т 651 (адміністративний персонал); Д-т 93 К-т 651 (для збуту). За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 93 К-т 651;

- нараховано ЄСВ на вартість путівки адміністративному персоналу у червні 2020 року у журналі господарських операцій у сумі – 500 грн., за даними аудиту – 856,01 грн., відхилення – 356,01 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування ЄСВ на вартість путівки адміністративному персоналу необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 651. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 92 К-т 651.

Рекомендується для покращення ведення обліку нарахування заробітної плати запровадити якісну автоматизацію обліку.

Керівник відділу внутрішнього аудиту _____ Лисяк О.В.

3.2 Шляхи щодо удосконалення обліку нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України»

У підприємств на даний час у деяких бланків немає встановленої форми, тому їх складають вручну у довільній формі. Для удосконалення документування обліку заробітної плати пропонуємо форми Довідкових відомостей з: оподаткування наданого додаткового блага (таблиця 3.10), виплати та оподаткування виграшу робітникам (таблиця 3.11), оплати праці працівників на самоізоляції з Covid 19 (таблиця 3.12). Також, вважаємо доречним до наказу про облікову політику додати графік документообігу нарахування заробітної плати (таблиця 3.13).

Таблиця 3.10 – Довідкова відомість виплати та оподаткування наданого додаткового блага

Період	ПІБ	Розрахунок			
		Розмір додаткового блага	Перерахунок суми ПДФО за допомогою коеф. 1/0,82	ПДФО	ВЗ

Таблиця 3.11 – Довідкова відомість виплати та оподаткування виграшу робітникам

Період	ПІБ	За даними аудиту					
		Розмір виграшу	Балансова вартість ОЗ	Справедлива вартість ОЗ	Доплачено за виграш	ПДФО	ВЗ

Таблиця 3.12 – Довідкова відомість оплати праці працівників на самоізоляції з Covid 19

Період	ПІБ	За даними аудиту		
		ЗП	50%	Сума лікарняних на період самоізоляції

Таблиця 3.13 – Фрагмент з наказу про облікову політику з відображення нарахування заробітної плати в обліку

Документи	Наказ (розпорядження) про прийом на роботу	Особова картка	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу	Наказ (розпорядження) про надання відпустки	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)	Табель обліку використання робочого часу
1	2	3	4	5	6	7
Процес створення:						
Відповідальний за створення документів						

Продовження таблиці 3.13

1	2	3	4	5	6	7
Терміни створення документів						
Процес передачі:						
Кому передається документ						
Терміни передачі документів						
Процес обробки:						
Хто обробляє документ						
Терміни обробки документів						
Процес здачі в архів:						
Терміни здачі в архів						

З метою удосконалення документування обліку заробітної плати запропоновані форми Довідкових відомостей, які допоможуть здійснювати: виплату та оподаткування наданого додаткового блага і виграшу робітникам, оплату праці працівників на самоізоляції з Covid 19, а також графік документообігу нарахування заробітної плати. Це допоможе скоротити час на формування та обробку первинних документів з обліку заробітної плати, попередить можливість пропуску будь-якої інформації, так як будуть застосовуватися у роботі шаблони документів вже з сформованим переліком реквізитів.

3.3 Шляхи щодо удосконалення внутрішнього аудиту нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України»

Основним джерелом доходів робітників є заробітна плата, яку вони отримують на підприємстві за результатами їх праці згідно з штатним розписом. Регулярно проводять перевірки оплати праці працівників органи податкової служби в напрямку правильності її оподаткування, а при виявлених порушеннях накладають фінансові санкції. На підприємствах створюють відділи внутрішнього аудиту для своєчасного виявлення помилок та попередження порушень.

Аудит заробітної плати здійснюється з метою встановлення правильності документування операцій з нарахування та оподаткування заробітної плати, своєчасності та повноти відображення їх в обліку та складання звітності.

Завдання проведення аудиту нарахування заробітної плати, а саме: перевірити правильність виплати та оподаткування наданого додатково блага робітникам, виплати та оподаткування виплаченого виграшу робітникам, оплати праці працівників на самоізоляції з Covid 19, документального відображення нарахування заробітної плати.

Анкету перевірки заробітної плати подано в таблиці 3.14.

Таблиця 3.14 – Анкета перевірки заробітної плати

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	Чи надають на підприємстві додаткові блага?				
2	Які податки стягуються при виплаті додаткового блага: - ПДФО; - ВЗ?				
3	Чи виплачуються виграші працівникам?				

Продовження таблиці 3.14

1	2	3	4	5	6
4	Які податки стягуються при виплаті виграшу: - ПДФО; - ВЗ?				
5	Чи були працівники підприємства на самоізоляції з Covid 19?				
6	У якому розмірі їм виплачувалась заробітна плата у період самоізоляції: - 100%; - 50%; - 2/3 від окладу?				
7	Скільки тривала самоізоляція на Вашому підприємстві: - 14 днів; - Місяць?				
8	Чи були відправлені у відпустки без збереження заробітної плати?				
9	На який термін відправлялися робітники підприємства у відпустку за власний рахунок: - 14 днів; - 30 днів?				
10	Чи оформлюється наказами на підприємством: - прийняття на роботу; - відпустку; - звільнення з роботи?				
11	Чи ведуться на підприємстві особові картки на кожного працівника?				
12	Чи ведеться табель обліку використання робочого часу?				
13	Чи були на підприємстві несвоєчасні виплати заробітної плати?				
14	Чи відпускають робітників в учнівську відпустку?				
15	Чи були на підприємстві скорочення штату за перевіряє мий період?				

У програмі аудиту заробітної плати відображені основні процедури для вирішення встановлених завдань перевірки. Одержавши в процесі

попереднього планування дані, приступають до розробки загального плану аудиту заробітної плати (табл. 3.15).

Таблиця 3.15 – Загальний план проведення аудиту заробітної плати

Етап аудиту	Аудиторські процедури	Аудиторські докази	Період проведення	Виконавці
1	2	3	4	5
Підготовчий	Знайомство з нормативно-правовою базою, що регламентує порядок нарахування, сплати, ведення обліку нарахування заробітної плати	Законодавчі акти Звіти попередніх, перевірок, накази.		
Основний	Перевірка правильності виплати та оподаткування наданого додаткового блага робітникам	Довідка бухгалтерії, розрахункова відомість, накази		
	Перевірка правильності виплати та оподаткування виграшу робітникам	Довідка бухгалтерії, розрахункова відомість, накази		
	Перевірка правильності оплати праці працівників на самоізоляції з Covid 19	Довідка бухгалтерії, розрахункова відомість, накази		
	Перевірка правильності документального відображення нарахування заробітної плати	Довідка бухгалтерії, розрахункова відомість, накази		
Завершальний	Складання звіту за результатами перевірки	Звіт		

Програму аудиту заробітної плати наведено в таблиці 3.16.

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

Таблиця 3.16 – Програма аудиту нарахування заробітної плати

№	Мета аудиту	Аудиторські процедури	Критерії якості аудиту	Аудиторські докази	Код робочого документа	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	Впевнитись у правильності оподаткування наданого додаткового блага	Перевірка правильності виплати та оподаткування наданого додаткового блага	А, Б, Г	Довідка бухгалтерії, розрахункова відомість, накази	ОП-1			
2	Впевнитись у правильності виплати та оподаткування виграшу робітникам	Перевірка правильності виплати та оподаткування виграшу робітникам	А, Б, Г	Довідка бухгалтерії, розрахункова відомість, накази	ОП-2			
3	Впевнитись у правильності оплати праці працівників на самоізоляції з Covid 19	Перевірка правильності оплати праці працівників на самоізоляції з Covid 19	А, Б, Г	Довідка бухгалтерії, розрахункова відомість, накази	ОП-3			
4	Впевнитись у правильності документального відображення нарахування заробітної плати	Перевірка правильності документального відображення нарахування заробітної плати	А, Б, Г	Довідка бухгалтерії, таблиць обліку робочого часу, розрахункова відомість, накази	ОП-4			
Критерії якості аудиторської перевірки: наявність – А; правдивість – Б; права та зобов'язання – В; повнота – Г; вимірювання – Д; оцінку вартості – Е; подання і розкриття – Є.								

Таблиця 3.17 – Перевірка правильності виплати та оподаткування наданого додаткового блага

ПБ	Період	За даними підприємства	За даними аудиту				Відхилення
			Розмір додаткового блага	Перерахунок суми ПДФО за допомогою коеф. 1/0,82	ПДФО	ВЗ	

Таблиця 3.18 – Перевірка правильності виплати та оподаткування виграшу робітникам

ПБ	Період	За даними підприємства	За даними аудиту						Відхилення
			Розмір виграшу	Балансова вартість ОЗ	Справедлива вартість ОЗ	Доплачено за виграш	ПДФО	ВЗ	

Таблиця 3.19 – Перевірка правильності оплати праці працівників на самоізоляції з Covid 19

ПБ	Період	За даними підприємства	За даними аудиту			Відхилення
			ЗП	50%	Сума лікарняних на період самоізоляції	

Таблиця 3.20 – Перевірка правильності документального відображення нарахування заробітної плати

Документи	Наказ (розпорядження) про прийом на роботу	Особова картка	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу	Наказ (розпорядження) про надання відпустки	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)	Табель обліку використання робочого часу

Удосконалено методику документування обліку та аудиту заробітної плати, яка на відміну від існуючих включає в себе: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Це надасть змогу охопити всі аспекти правильності оподаткування наданого додатково блага робітникам, виплати та оподаткування виплаченого виграшу робітникам, оплати праці працівників на самоізоляції з Covid 19, документального відображення нарахування заробітної плати. Що поліпшить правильність здійснення документування операцій з нарахування та оподаткування заробітної плати, своєчасність та повноту відображення їх в обліку та складання звітності.

Отже, при перевірці розрахункових відомостей по заробітній платі розглянуто чи відповідають дані відомості встановленим окладам, чи правильно зроблений розрахунок у випадках, коли звітній період відпрацьований працівником не повністю, а також чи вірно розраховані утримання із заробітної плати працівника. Перевірено правильність нарахування заробітної плати за суміщення посад, за сумісництво, під час роботи у нічний час, у вихідні та святкові дні згідно з чинним законодавством. Перевірено дотримання на підприємстві нарахування заробітної плати не менше затвердженого законодавством мінімального розміру.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за квітень 2020 року нараховано лікарняні майстру устаткування – 600,00 грн., а за даними аудиту – 881,46 грн. Відхилення становить 221,46 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування лікарняних необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 663. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 92 К-т 663.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за серпень 2020 року при нарахуванні відпустки працівнику виробничого цеху було нараховано 3485 грн., а за даними аудиту – 3278,04 грн. Відхилення

становить 206,96 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування відпускних менеджеру необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 661. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 92 К-т 661.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за грудень 2020 року нарахована разова матеріальна допомога працівнику виробничого цеху – 500 грн, а за даними аудиту в розрахунково-платіжній відомості за грудень поточного року було списано з рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 1100 грн. Відхилення становить 600 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування матеріальної допомоги працівнику виробничого цеху необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 661. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 92 К-т 661.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за вересень 2020 року відділу збуту була нарахована заробітна плата 20585,66, а за даними аудиту 20628,07. Відхилення становить 42,41 грн. Арифметична помилка.

З метою удосконалення обліку заробітної плати запропоновані форми Довідкових відомостей, які допоможуть здійснювати: виплату та оподаткування наданого додаткового блага і виграшу робітникам, оплати праці працівників на самоізоляції з Covid 19, а також графік документообігу нарахування заробітної плати. Це допоможе скоротити час на формування та обробку первинних документів з обліку заробітної плати, попередить можливість пропуску будь-якої інформації, так як будуть застосовуватися у роботі шаблони документів вже з сформованим переліком реквізитів.

Удосконалено методику документування обліку та аудиту заробітної плати, яка на відміну від існуючих включає в себе: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Це надасть змогу охопити всі аспекти правильності оподаткування наданого додатково блага робітникам, виплати та оподаткування виплаченого виграшу робітникам, оплати праці працівників на самоізоляції з Covid 19, документального відображення нарахування заробітної плати. Що поліпшить правильність

здійснення документування операцій з нарахування та оподаткування заробітної плати, своєчасність та повноту відображення їх в обліку та складання звітності.

ВИСНОВКИ

1. Основними законодавчо-нормативними актами, що регулюють поточні зобов'язання є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 26 «Виплати працівникам».

Розглянуто аналітичний та синтетичний обліку нарахування заробітної плати. Облік нарахованої заробітної плати ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», та субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами», 663 «Розрахунки за іншими виплатами», в регістрах бухгалтерського обліку та наведено типові проводки цих рахунків.

Внутрішній аудит нарахування заробітної плати є одним з найважливіших розділів проведення аудиту, оскільки заробітна плата є складовою частиною витрат підприємства на оплату праці. Основними складовими проведення внутрішнього аудиту нарахування заробітної плати є: аудит відповідності залишків станом на кінець попереднього періоду і початок звітного періоду, аудит правильності утримання податку на доходи фізичних осіб, аудит первинних документів для нарахування заробітної плати, аудит нарахування ЄСВ.

2. ТОВ «Ювелірна група України» зареєстрована 18.10.2017 р. Керівником організації є Белих Вікторія Юріївна. Розмір статутного капіталу складає 18 676,00 грн. На ТОВ «Ювелірна група України» затверджено штатний розклад. Проводиться нарахування заробітної плати за фактично відпрацьований час, нарахування відпустки, розрахунок лікарняних, розрахунок індексації заробітної плати. Облік нарахування заробітної плати на ТОВ «Ювелірна група України» ведеться на рахунках 661, 663, 471, 378.

3. За результатами роботи ТОВ «Ювелірна група України» в 2018 році було отримано збиток, тому при розрахунку показників рентабельності в цьому періоді були отримані від'ємні значення цього показника – збитковості.

У 2019 – 2020 роках ТОВ «Ювелірна група України» отримало на 1 грн. активів 0,03 грн. чистого прибутку. Це низький показник, який свідчить про незадовільну ефективність роботи підприємства. Коефіцієнт рентабельності реалізованої продукції впродовж 2019–2020 року знизився, тобто чистий прибуток, який припадав на одну гривню чистого доходу зменшився, що також говорить про зниження ефективності діяльності ТОВ «Ювелірна група України».

Щодо показника рентабельності капіталу, то в 2018 році кожна вкладена власниками гривня коштів принесла їм 1,86 гривні збитку. Цей від'ємний показник свідчить про незадовільну ефективність роботи ТОВ «Ювелірна група України». В 2019–2020 роках кожна вкладена власниками гривня коштів принесла їм 28,32 та 8,75 копійок відповідно чистого прибутку, тобто ефективність роботи за період підвищилась у порівнянні з 2018 роком, але в 2020 році спостерігалось зниження відносно 2019 року на 19,57. Отже, за результатами аналізу рентабельності на ТОВ «Ювелірна група України», можна зробити висновок, що позитивним є напрямок зміни діяльності підприємства зі збиткової на прибуткову, але при дослідженні якісних змін, встановлено що при цьому підприємство знаходиться в зоні нестабільності.

4. при перевірці розрахункових відомостей по заробітній платі розглянуто чи відповідають дані відомості встановленим окладам, чи правильно зроблений розрахунок у випадках, коли звітній період відпрацьований працівником не повністю, а також чи вірно розраховані утримання із заробітної плати працівника. Перевірено правильність нарахування заробітної плати за суміщення посад, за сумісництво, під час роботи у нічний час, у вихідні та святкові дні згідно з чинним законодавством. Перевірено дотримання на підприємстві нарахування заробітної плати не менше затвердженого законодавством мінімального розміру.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за квітень 2020 року нараховано лікарняні майстру устаткування – 600,00 грн., а за даними

аудиту – 881,46 грн. Відхилення становить 221,46 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування лікарняних необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 663. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 92 К-т 663.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за серпень 2020 року при нарахуванні відпустки працівнику виробничого цеху було нараховано 3485 грн., а за даними аудиту – 3278,04 грн. Відхилення становить 206,96 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування відпускних менеджеру необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 661. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 92 К-т 661.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за грудень 2020 року нарахована разова матеріальна допомога працівнику виробничого цеху – 500 грн, а за даними аудиту в розрахунково-платіжній відомості за грудень поточного року було списано з рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 1100 грн. Відхилення становить 600 грн. Арифметична помилка. За даними аудиту нарахування матеріальної допомоги працівнику виробничого цеху необхідно відобразити таким чином: Д-т 93 К-т 661. За даними підприємства відображення відбулось таким чином: Д-т 92 К-т 661.

За даними підприємства у розрахунковій відомості за вересень 2020 року відділу збуту була нарахована заробітна плата 20585,66, а за даними аудиту 20628,07. Відхилення становить 42,41 грн. Арифметична помилка.

5. З метою удосконалення обліку заробітної плати запропоновані форми Довідкових відомостей, які допоможуть здійснювати: виплату та оподаткування наданого додаткового блага і виграшу робітникам, оплату праці працівників на самоізоляції з Covid 19, а також графік документообігу нарахування заробітної плати. Це допоможе скоротити час на формування та обробку первинних документів з обліку заробітної плати, попередить можливість пропуску будь-якої інформації, так як будуть застосовуватися у роботі шаблони документів вже з сформованим переліком реквізитів.

Удосконалено методику документування обліку та аудиту заробітної плати, яка на відміну від існуючих включає в себе: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Це надасть змогу охопити всі аспекти правильності оподаткування наданого додатково блага робітникам, виплати та оподаткування виплаченого виграшу робітникам, оплати праці працівників на самоізоляції з Covid 19, документального відображення нарахування заробітної плати. Що поліпшить правильність здійснення документування операцій з нарахування та оподаткування заробітної плати, своєчасність та повноту відображення їх в обліку та складання звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Закон України «Про відпустки» 15 листопада 1996 року №504/96-ВР URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>
3. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №2464-VI від 08.07.2010 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17/page>.
4. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. №108/95-ВР URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95>.
5. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10 грудня 1971 р. №322-VIN / Верховна Рада УРСР URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/322-08> (дата звернення:27.12.2018).
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства Затверджені наказом Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. №635. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article7art_id=382876&cat_id
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: www.minfin.gov.ua/document/92431/МСБО_19.pdf
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Київ, 2016-2017. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/artide/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf.
9. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішніх аудиторів (стандарти), переглянуті Інститутом внутрішніх аудиторів у 2017 р. URL: <https://www.iaa.org.ua/wp-content/uploads/2013/08/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf>

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України №318 від 31.12.1999р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене Наказом Міністерства фінансів України №601 від 28.10.2003 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>
12. Податковий кодекс України №2755-VI від 02.12.2010 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page20>.
13. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24.05.1995 р. №88. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
14. Порядок здійснення державного контролю за додержанням законодавства про працю : Постанова Кабінету Міністрів України від 26 квітня 2017 р. №295 / Кабінет Міністрів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/295-2017> (дата звернення:27.12.2018).
15. Порядок «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» №100 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF>
16. Про держаний бюджет на 2019 рік : Закон України від 23 листопада 2018 р. №2629-VIN / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-viii> (дата звернення:27.12.2018).
17. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці. Наказ Державного комітету статистики України від 5 грудня 2008 року №489. URL: https://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakderjkomstat_489/nnakderjkomstat_489.html
18. Ананська М.О, Товкан Д.М. Облік і оподаткування оплати праці на ТОВ «Укртайзер» в сучасних умовах. *XI Всеукраїнська науково-*

практична конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України». 2017. С. 5-9.

19. Ангеловська О.В. Аудит розрахунків з оплати праці та типові помилки і порушення, що можуть бути виявлені при його проведенні. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2014. №1(25). С. 14-18.
20. Балан А.А. Внутрішній аудит розрахунків з оплати праці на малому підприємстві. *ECONOMICS: time realities*. 2018. №1 (35). С. 19-25.
21. Безбатько О., Манакіна В. Удосконалення системи оплати праці: проблеми та шляхи вирішення. *Довідник економіста*. 2007. №12. С. 70-74.
22. Белова Н., Бобро А. *Справжній бух облік*. Харків: Фактор, 2005. 1072 с.
23. Бутинець Ф.Ф. Аудит. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир: ПП «Рута», 2009. 672 с.
24. Бутинець Ф. Ф. *Бухгалтерський фінансовий облік: підручник*. Житомир: Рута, 2009. 912 с.
25. Бутинець Ф.Ф., Петренко Н.І. *Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та в світі: монографія*. Житомир: ЖДТУ, 2003. 408 с.
26. *Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб; [за ред. Р.Л. Хомяка] – [2-ге вид., доп. і перероб. Львів: Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект – Захід», 2003. – 820 с.*
27. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. пр. Вип. 2(11). Київ: Рута, 2013. 463 с.*
28. *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології : монографія / за заг. ред. Ф. Ф. Бутиця. Київ., 2013. 606 с.*
29. *Бухгалтерський облік: Навч. посібник / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, М.В. Корягін, Р.Л. Хом'як, О.С. Височан, В.І. Воськало. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. 248 с.*

30. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2001. 224 с.
31. Виноградова М.О., Жидєєва Л.І. Аудит: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2014. 654 с.
32. Внутрішньогосподарський контроль – запорука ефективної діяльності підприємств. *Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Наука і освіта 2005»*, (Дніпропетровськ, 2005 р.). Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005. 83 [2] с.
33. Воськало Н.М., Воськало В.І. Теоретичні та методологічні основи розрахунків за виплатами працівникам. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2018. Випуск 2 (13). С. 239-244.
34. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: ЦНЛ, 2007. 480 с.
35. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. Аудит, методика і організація: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей у 2 частинах. Харків: ХНАМГ, 2007. 293 с. (452 с.).
36. Горицька Н. Виплата заробітної плати: строки і відповідальність. Заробітна плата. 2006. №3. С. 18-24.
37. Грабова Н.М. Добровський В.Н. Бухгалтерський учет в производственных и торговых предприятиях 2000. під ред. Н.В. Кужельного Київ: А.С.К., 2001. 624 с.
38. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. вид. 2-ге. Київ: Знання, 2001. 363 с. (Вища освіта ХХІ століття)
39. Дубицький Д.П., Шепель К.Ю. Інформаційно-довідкове забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2019. №33. С. 220-224.
40. Єсінова Н.І. Економіка праці та соціально-трудові відносини: навч. Посібник. Київ: Кондор, 2004. 432 с.
41. Загородній В. Г., Мних Є. В., Рудницький В. С. Облік, аналіз та аудит : навч. посіб. Київ: Кондор, 2009. 618 с.

42. Кадрове діловодство на допомогу бухгалтеру: збірник систематизованого законодавства / уклад; засн. ЗАТ «ХК «Бліц-Інформ». Київ: Бліц-Інформ, 2010, Вип. 7. 192 с.
43. Калина А.В. Облік та аналіз заробітної плати на підприємстві. Формування ринкових відносин в Україні. 2005. №2. С. 61-64.
44. Карпа М.С. Особливості розрахунків з оплати праці та шляхи їх оптимізації. *Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємства: матеріали V науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених; відповідальний за випуск Бачинський В.І. Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2010. С. 111-113.*
45. Кім Г.С., Сопко Ю.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2009. 480 с.
46. Кононова І.В. Аудит розрахунків з оплати праці та типові порушення, виявлені при його проведенні. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=eui_2013_1_30
47. Костюк В. Порядок виплати заробітної плати. Довідник кадровика. 2003. №4. С. 18-20.
48. Крищенко К. Нарахування лікарняних відповідно порядку №1266: аспекти праці. 2017. №3. С. 12-24.
49. Кузьменко К.Ю. Аудит розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Технології та дизайн*. 2016. №1(18). С. 1-7.
50. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. 568 с.
51. Кундря-Висоцька О.П. Організація обліку: навч. посіб. Київ: Алерта, 2007. 223 с.

52. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посіб. Київ: 2004. 476 с.
53. Лень В.С., Штупун М.П. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. №2(2). 2015. С. 266-274.
54. Лисяк О. В., Меліхова Т. О. Особливості обліку заробітної плати та напрями його вдосконалення на підприємстві. Всеукраїнській студентській науково-практичній конференції» Сучасні тенденції в розвитку банківської системи та фінансових ринків України», березень 2021, С. 296-298.
55. Лисяк О. В., Меліхова Т. О. Заробітна плата, її форми та функції. XIV університетській науково-практичній конференції студентів, аспірантів, докторантів і молодих вчених» Молода наука-2021», квітень 2021, С. 196-198.
56. Лисяк О. В., Меліхова Т. О. Удосконалення документування обліку та аудиту заробітної плати в управлінні підприємством. *Агросвіт*. 2021. №21-22. С. 43–50. DOI: 10.32702/2306-6792.2021.21-22.43
57. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ.: 2003. С. 308-315.
58. Макаренко А.П. Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємстві. URL: <http://old.bumib.edu.ua/sites/default/files/visnyk/23-1-13-20n.pdf>.
59. 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.
60. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Фінансовий облік 2. ЗДІА. Запоріжжя : ЗДІА, 2014. 288 с.

61. Мардус Н. Ю. Методичні підходи до обліку, аудиту та аналізу праці і заробітної плати на підприємстві. *Вісник ЖНАЕУ*. №1 (54), т. 2. 2016. С. 230-236.
62. Мелень О.В., Потоцька О.А. Загальні принципи організації обліку та документування операцій із заробітної плати та розрахунків із працюючими. *Серія: Економіка та підприємництво*. 2018. №5 (104). С. 136-141.
63. Методика аудиту розрахунків з оплати праці. URL:https://pidruchniki.com/1961092642198/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/metodika_auditu_rozrahunkiv_oplati_pratsi.
64. Морозова Є.П., Лучкіна Л.А., Особливості проведення внутрішнього аудиту розрахунків підприємства з оплати праці. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. Випуск 6 (17). С. 711-713.
65. Мудрик М.В. Первинний та зведений облік праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах. *Матеріали міжнародних наукових практичних конференцій* С. 42-45.
66. Облік, аналіз і аудит : навч. посіб. / Т. М. Серікова, В. Д. Понікаров, Є. П. Кожанова, І. П. Отенко. Харків: ІНЖЕК, 2003. 380 с.
67. Овсяк Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці в контексті застосування вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. URL: fkd.org.ua/article/download/28580/25554
68. Оляднічук Н.В. Облік оплати праці та її оподаткування. Уманський національний університет садівництва. URL: <http://www.lib.udau.edu.ua/bitstream/123456789/3379.PDF>
69. Онищенко Т. Оплата праці: податковий та бухгалтерський облік . 6-те вид., перероб. і доп. Харків: Фактор, 2008. 528 с.
70. Островерха РЕ. Організація обліку: навч. по-сіб.; 2-е вид., перероб. та доп. К.: Центр учбової літератури, 2012. 568 с.

71. Пантелійчук Л. Про особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку рахунків за виплатами працівникам. *Праця і зарплата*. 2008. №9. С. 17-21.
72. Пирожок О.С. Особливості проведення аудиту розрахунків з оплати праці. *Наука та економіка*. 2016. №1(41). С. 23-27.
73. Потьомкін Л. Сучасні тенденції організації заробітної плати в промисловості України. *Україна: аспекти праці*. 2003. №7. С. 20-25.
74. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. / відп. ред. Ф. Ф. Бутинець. Вип. 3(24). Житомир : ЖДТУ, 2012. 628 с.
75. Присянюк Н.О., Ананська М.О., Кірсанова В.В., Станіславик О.В. Бухгалтерський облік. Теоретичні основи: навчальний посібник/ [за ред. д-ра екон.наук, проф. С.В. Філіппової. Харків: Бурун Книга, 2010. 240 с.
76. Рожнов В. Організаційно-нормативні документи підприємства. *Заробітна плата*. 2006. №1. -С. 9-14 ; №2. С. 18-21.
77. Рябчук О.Г., Коротаєва І.Р. Особливості та проблеми аудиту розрахунків з оплати праці. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2018. №4 (62). С. 123-130.
78. Саух І.В. Документальне забезпечення розрахунків з оплати праці. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Випуск 1(19). С. 311-319.
79. Саух І.В. Методика перевірки операцій з оплати праці та пов'язаних з нею розрахунків. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Випуск 2(20). С. 428-433.
80. Сахно Л.А. Аудит з розрахунків оплати праці. Молодіжний економічний дайджест. 2015. №4. С. 103-108. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/16396/m03-108.pdf>.
81. Сердюк В.Н. Бухгалтерский учет: учеб. пособ.. 9-е изд., изм. и доп. Донецк: ДонНУ, 2009. 595 с.

82. Сметанко О.В. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці в акціонерних товариствах України. URL: https://kneu.edu.ua/userfiles/d26.006.06/2015/dis_Smetanko.pdf.
83. Соломонов С. Системи преміювання: за категоріями робітників / С. Соломонов. Довідник економіста. 2007. №12. С. 75-78.
84. Соломченко Д. Організація обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Вісник Київського інституту бізнесу та технологій*. 2004. №1. С. 46-50.
85. Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой: учебник. Москва: ИНФРА-М, 2000. 556 с.
86. Суліменко Л.А., Киян А.В., Вітер С.А. Облік і аналіз розрахунків з оплати праці. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2018. Випуск 18. С. 395-404.
87. Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку: монографія Київ: А.С.К., 2001. 348 с.
88. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посібник. Київ: Знання Прес, 2002.