

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ.....	11
1.1. Економічний зміст обліку розрахунків за виплатами працівникам.....	11
1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення.....	16
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ.....	24
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства.....	24
2.2. Облік розрахунків за виплатами працівника та відображення інформації у звітності.....	41
2.3. Податкові аспекти обліку розрахунків за виплатами працівникам.....	49
РОЗДІЛ 3. АУДИТ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ.....	52
3.1. Мета, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення аудиту розрахунків за виплатами працівникам.....	52
3.2. Методика та техніка проведення аудиту розрахунків за виплатами працівникам.....	60
3.3. Узагальнення результатів аудиторського дослідження.....	64
ВИСНОВКИ.....	73
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	77

ДОДАТКИ..... 87

ВСТУП

Актуальність теми. Трансформаційні процеси, пов'язані з розбудовою ринкової економіки здійснюються з метою забезпечення гармонійного розвитку особистості та підвищення стандартів життя. Серед таких важливих соціально-економічних явищ як зайнятість, охорона праці, розвиток персоналу, є не менш значиме соціально-економічне явище – виплати працівникам.

Виплати працівникам – одна із найактуальніших проблем, що постають перед топ-менеджментом підприємства. Система виплат працівникам, що використовується на підприємстві повинна відображати різні сторони суспільно-трудова відносин, зокрема, між працівниками та підприємством (заробітна плата), між підприємством та державою (податки та збори із заробітної плати); між працівником та державою (лікарняні, допомога по безробіттю). Виплати працівникам – це основний економічний важіль, який дозволяє підприємству впливати на продуктивність праці працівників, мотивувати їх на більш якісного виконання їх посадових обов'язків.

Виплати працівникам – це і загальноекономічна категорія, що ілюструє загальний добробут у країні. Держава регулює розмір мінімальної заробітної плати, мінімальної пенсії, прожиткового мінімуму. Також на державному рівні регламентуються соціальні стандарти. Які підприємство повинно забезпечувати працівникам (щорічні відпустки, лікарняні).

Очевидно, що і для ефективного управління державою, і для дієвих управлінських рішень у межах підприємства, необхідна повна, своєчасна та достовірна інформація про виплати працівникам. Збір, обробку та представлення інформації керівництву підприємства забезпечує система бухгалтерського обліку. Контрольні процедури, пов'язані із перевіркою

правдивості облікових даних, здійснюються шляхом застосування аудиторських процедур.

Різні обліково-контрольні аспекти щодо обліку та аудиту виплат працівникам розглядалися у наукових працях вітчизняних вчених. Одним із найважливіших аспектів у цьому контексті є облік заробітної плати.

Проблему сучасного стану заробітної плати досліджували та продовжують досліджувати багато науковців, а саме: В.С. Василенко, О.С. Ветлужська, А.О. Гордеюк, Ю.М. Іванечко, П.М. Матюшко, А.І. Радчук, Т.В. Сизикова, С.В. Цимбалюк та ін. У своїх працях наукові діячі та фахівці-економісти змістовно розглядають найважливіші проблеми виплат працівникам в умовах вітчизняної економіки, що склалися на сьогодні. При цьому найбільша увага приділяється саме дослідженню стану заборгованості із заробітної плати. Вказані автори багато уваги приділяють вивченню основних чинників, що впливають на величину заробітної плати, та пошуку оптимального рівня заробітної плати. У полі зору науковців знаходиться і визначення реальної вартості послуг на ринку праці в Україні. Пропонуються раціональні шляхи вирішення гострих питань стосовно виплат працівникам на підприємствах України. Багато авторів ставить проблему обліку виплат працівникам на головне місце серед інших аспектів облікової системи. Заслужують уваги праці вітчизняних авторів, серед яких: Г.І. Башнянин, Ф.Ф. Бутинець, П.О. Куцик, М.В. Корягін, В. Я. Плаксієнко, О.А. Полянська, Н.М. Ткаченко та багато інших.

Мета та завдання дослідження. Метою написання кваліфікаційної роботи полягає в удосконаленні методики обліку та аудиту розрахунків за виплатами працівникам з метою їх ефективного використання в умовах постійних економічних змін.

Для досягнення визначеної мети в роботі було поставлено й вирішено наступні завдання:

- дослідити теоретико-методичні аспекти змісту поняття «виплати працівникам» та їх види;
- узагальнити здобутки вітчизняних науковців, пов'язані із дослідженням проблем обліку виплат працівникам та аудиту виплат працівникам;
- розкрити особливості організаційно-правових засад діяльності та облікової політики підприємства;
- вивчити облік розрахунків за виплатами працівникам та відображення інформації у звітності на матеріалах досліджуваного підприємства;
- розкрити податкові аспекти обліку розрахунків за виплатами працівникам;
- визначити мету, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення аудиту розрахунків за виплатами працівникам;
- розкрити особливості методики та техніки проведення аудиту за виплатами працівникам;
- проаналізувати порядок узагальнення результатів аудиторського дослідження розрахунків за виплатами працівникам.

Об'єкт та предмет дослідження. Об'єктом написання кваліфікаційної роботи є постановка бухгалтерського обліку та аудит розрахунків за виплатами працівникам на комунальному підприємстві «Обласний центр профілактики та боротьби з ВІЛ/СНІД Полтавської обласної ради», м. Полтава. Предметом дослідження є сукупність теоретичних та практичних питань з обліку та аудиту розрахунків за виплатами працівникам підприємства.

Методи дослідження. У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методи теоретичного узагальнення, групування і порівняння дали можливість уточнити понятійний апарат щодо

видів виплат працівникам підприємства. За допомогою логічного методу визначено особливості організації облікової та контрольної-аналітичної роботи на досліджуваному підприємстві. За допомогою методів індукції і дедукції, причинно-наслідкового зв'язку розкрито методіку обліку та аналізу розрахунків з персоналом. У процесі аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства використані методи аналітичного групування, зведення та вибіркового методу, а для побудови таблиць і схем – графічні методи.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, наукові статті, доповіді вітчизняних вчених з проблем розвитку бухгалтерського обліку); офіційні документи (нормативні документи України з питань ведення бухгалтерського обліку, матеріали органів законодавчої та виконавчої влади); статистичні дані (фінансова та статистична фінансова звітність КП «Обласний центр профілактики та боротьби з ВІЛ/СНІД Полтавської обласної ради»); довідкові та інформаційні видання професійних бухгалтерських організацій, електронні джерела.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методіки й організації обліку та аудиту розрахунків за виплатами працівникам на досліджуваному підприємстві.

Основні результати, які були отримані в процесі вирішення поставлених завдань і становлять наукову новизну дослідження, полягають у такому:

- досліджено теоретичні аспекти сутності виплат працівникам, визначено їх види для цілей фінансового обліку й управління;
- проаналізовано показники, що характеризують динаміку середньомісячної заробітної плати штатних працівників за видами економічної діяльності у 2015-2020 рр. в Україні;

- проаналізовано організаційно-правові засади діяльності досліджуваного підприємства, постановку обліку на ньому, сформовану облікову політику підприємства;
- визначено способи удосконалення організації обліку виплат працівникам на досліджуваному підприємстві шляхом розробки графіку документообігу у частині ділянки обліку «Облік розрахунків за виплатами працівникам»;
- досліджено питання щодо визнання та класифікації виплат працівникам згідно з вимогами національних та міжнародних стандартів;
- проаналізовано чинну методику обліку виплат працівникам і визначено можливі шляхи її вдосконалення;
- отримали подальшого розвитку питання документального оформлення аудиту операцій по виплатам працівникам на підприємстві;
- досліджено існуючу методику аудиту розрахунків за виплатами працівникам та обґрунтовано відповідні висновки.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці та наданні рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту розрахунків за виплатами працівникам.

Апробації результатів дослідження. Підсумки наукового дослідження доповідались, обговорювались автором й одержали схвалення на засіданні кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю ПДАА, III Міжнародній науково-практичній інтернет конференції «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: сучасні виклики» ВНЗУ «Полтавський університет економіки і торгівлі» (5-6 жовтня 2021 року, м. Полтава), VI Всеукраїнській науково-практичній Інтернет-конференції «Управління ресурсним забезпеченням господарської діяльності підприємств реального сектору економіки» Полтавського державного аграрного університету (17 листопада 2021 року, м. Полтава), VIII Всеукраїнській науково-практичній

інтернет-конференції молодих учених та студентів «Сучасні проблеми і перспективи економічної динаміки» Уманського державного педагогічного університету (18 листопада 2021 р., м. Умань), IV Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні питання сучасної економічної науки» Полтавського державного аграрного університету (7 грудня 2021 р., м. Полтава).

Публікації. Основні положення дослідження викладено у 5 працях:

1. Аутсорсинг розрахунків з оплати праці.
2. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на оплату праці.

3. Продуктивності праці найманих працівників в умовах диджиталізації обліку.

4. Оптимізація витрат на виплати працівникам у системі управління підприємством.

5. Продуктивність праці найманих працівників: екстенсивні та інтенсивні фактори.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

1.1. Економічний зміст обліку розрахунків за виплатами працівникам

Виплати працівникам – це ключова категорія, яка об’єднує у собі систему стимулів, необхідних для ефективної роботи підприємств та економіки в цілому. Виплати працівникам впливають на ефективність функціонування та соціальний розвиток суб’єктів господарювання. Система індивідуальних та матеріальних стимулів працівників підприємства - є рушійною силою економіки країни.

Основним показником, включеним до системи виплат працівникам є заробітна плата. Показники, що характеризують середньомісячну заробітну плату штатних працівників за видами економічної діяльності у 2015-2020 роках наведено у табл. 1.1.

За даними табл. 1.1. зазначимо, що середньомісячна заробітна плата штатних працівників за 2015-2020 рр. зростала.

Зокрема, у 2020 році, порівняно із 2015 роком середньомісячна заробітна плата по Україні збільшилася у 2,7 рази. Найбільші заробітні плати протягом досліджуваного періоду, отримували наймані працівники:

- підприємств авіаційного транспорту;
- у фінансовій та страховій діяльності;
- у сфері інформації та телекомунікацій;
- у професійній, науковій та технічній діяльності;
- державному управлінні й обороні, сфері обов’язкового соціального страхування;

- підприємствах складського господарства та допоміжної діяльності у сфері транспорту;
- підприємствах водного транспорту;
- промисловості.

Таблиця 1.1

Середньомісячна заробітна плата штатних працівників за видами економічної діяльності у 2015-2020 роках*

Вид діяльності	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Усього	4195	5183	7104	8865	10497	11591
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	3309	4195	6057	7557	8856	9757
з них сільське господарство	3140	3916	5761	7166	8738	9734
Промисловість	4789	5902	7631	9633	11788	12759
Будівництво	3551	4731	6251	7845	9356	9832
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	4692	5808	7631	9404	10795	11286
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	4653	5810	7688	9860	11704	11951
наземний і трубопровідний транспорт	4172	5265	7183	9187	10705	11288
водний транспорт	5076	6974	7590	10467	13057	12807
авіаційний транспорт	18470	24688	31088	35651	27300	21685
складське господарство та допоміжна діяльність у сфері транспорту	5358	6603	8485	10884	12954	13137
поштова та кур'єрська діяльність	2180	2818	3851	5044	5993	6838
Тимчасове розміщення й організація харчування	2786	3505	4988	5875	6730	6026
Інформація та телекомунікації	7111	9530	12018	14276	17543	19888
Фінансова та страхова діяльність	8603	10227	12865	16161	19132	20379
Операції з нерухомим майном	3659	4804	5947	7329	8626	8981
Професійна, наукова та технічна діяльність	6736	8060	10039	12144	14550	16613
з неї наукові дослідження та розробки	4972	6119	8212	10259	11649	12882
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	3114	3995	5578	7228	8700	9878
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	4381	5953	9372	12698	14785	16443
Освіта	3132	3769	5857	7041	8135	9271

Продовж. табл. 1.1

1	2	3	4	5	6	7
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	2829	3400	4977	5853	7020	8848
з них охорона здоров'я	2853	3435	5023	5898	7087	8995
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	4134	4844	6608	7612	8659	9624
діяльність у сфері творчості, мистецтва та розваг	3150	3828	5774	6801	7834	8564
функціонування бібліотек, архівів, музеїв та інших закладів культури	3049	3705	5464	6381	7519	8024
Надання інших видів послуг	3634	4615	6536	8132	9096	11998

*у розрахунку на одного штатного працівника, грн.

Динаміку середньомісячної заробітної плати по країні за 2015-2020 рр. наведено на рис. 1.1.

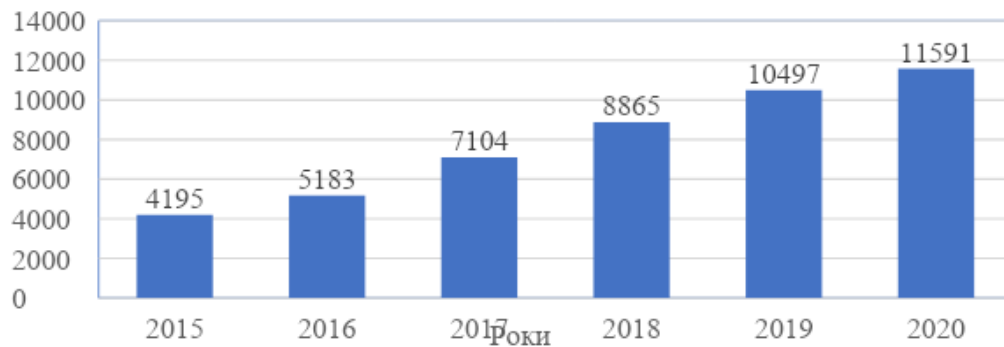


Рис. 1.1. Динаміка середньомісячної заробітної плати по країні за 2015-2020 рр.

На рис. 1.1. продемонстровано щорічне зростання середньомісячної заробітної плати по країні в цілому за 2015-2020 рр. У 2016 році порівняно з 2015 роком показник зріс на 988 грн. (або 23,6 %). Порівнюючи 2017 рік із попереднім, варто відмітити зростання середньомісячної заробітної плати на 1921 грн. (або 37,1 %). У 2018 році середньомісячна заробітна плата складала 8865 грн., що було на 1761 грн. (або 24,8 %) більше, ніж у минулому році.

У 2019 році зростання показника відбулося на 1632 грн. (або 18,4 %), порівняно за аналогічний період. У 2020 році середньомісячна заробітна

плата склала 11591 грн. та була більшою на 1094 грн. (або 10,4 %), ніж у 2019 році.

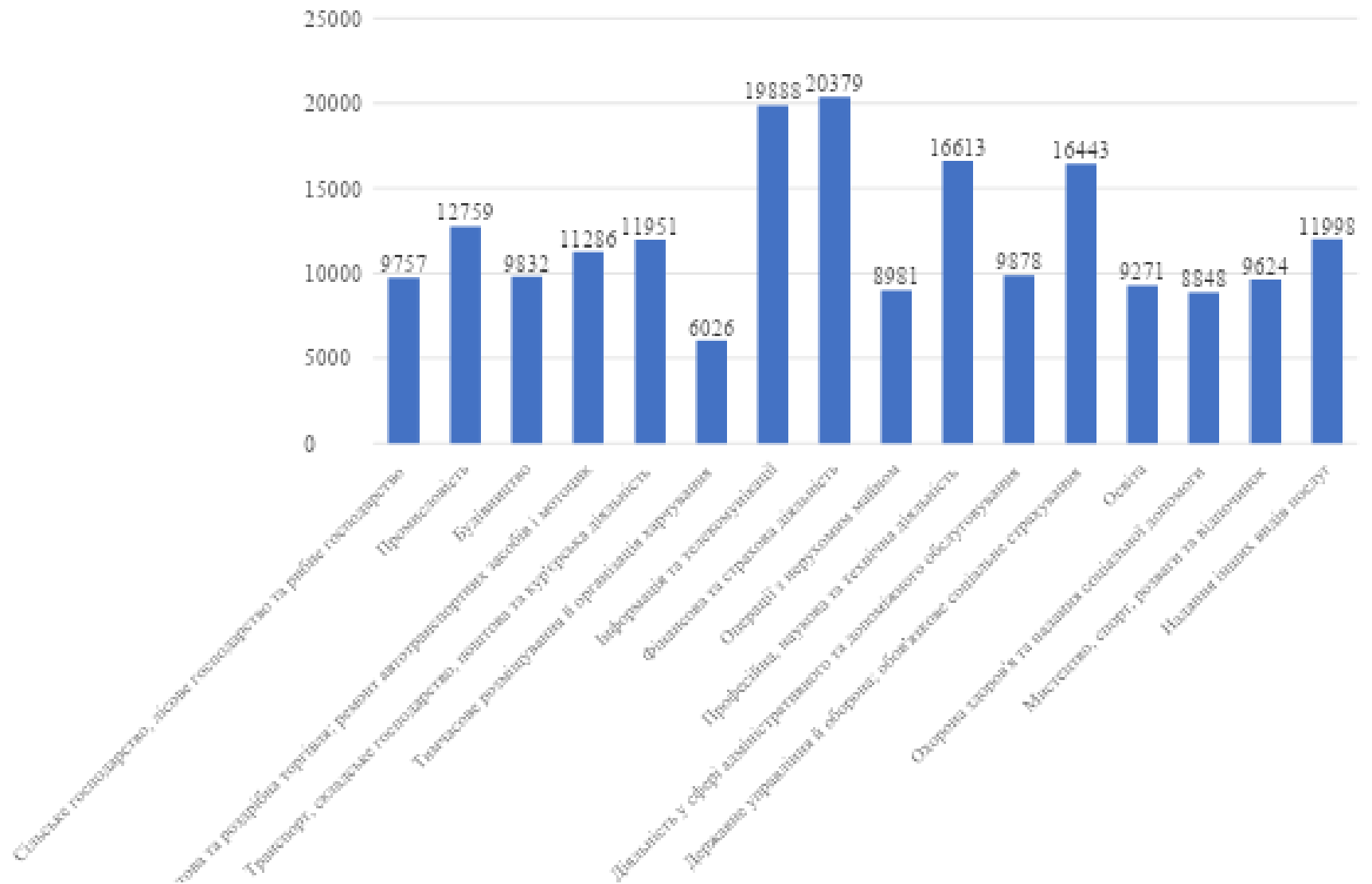


Рис. 1.2. Динаміка середньомісячної заробітної плати по країні за 2015-2020 рр. у розрізі видів діяльності

На рис. 1.2. продемонстровано нерівномірний розподіл заробітної плати за видами діяльності.

Найменше отримують працівники, що працюють на підприємствах тимчасового розміщення та організації харчування (6026 грн.); закладах охорони здоров'я та надання соціальної допомоги (8848 грн.); підприємствах, що проводять операції з нерухомим майном (8981 грн.).

Варто відмітити, що середня заробітна плата на підприємствах тимчасового розміщення та організації харчування (6026 грн.) у 3,4 рази менша, ніж у фінансовій та страховій діяльності. Працівники фінансової та страхової діяльності отримують найвищу заробітну плату серед працівників інших видів діяльності (20379 грн.).

Досліджуване підприємство КП «Обласний центр профілактики та боротьби з ВІЛ/СНІД Полтавської обласної ради» працює у сфері охорони здоров'я. Рівень заробітних плат у цій сфері є одним із найнижчих, порівняно із іншими видами діяльності (рис. 1.3).

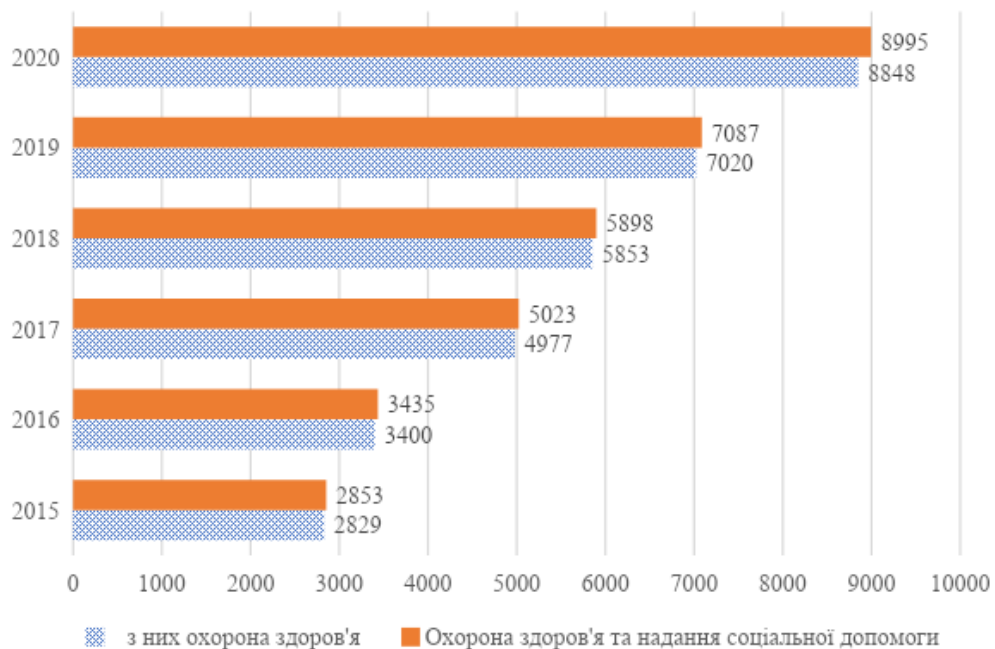


Рис. 1.3. Динаміка середньомісячної заробітної плати за 2015-2020 рр.

у сфері охорони здоров'я та надання соціальної допомоги

За даними рис. 1.3. можна стверджувати, що середньомісячна заробітна плата сфері охорони здоров'я та надання соціальної допомоги протягом 2015-2020 рр. постійно зростала. У 2020 році порівняно із 2015 роком збільшився більше ніж у 3,17 рази. Найбільші темпи зростання заробітної плати спостерігаються за останній рік. У 2020 році середньомісячна заробітна плата зросла на 26,9 % (або на 1908 грн.), порівняно із 2019 роком.

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

Регулювання питань обліку і оподаткування розрахунків за виплатами працівникам здійснюється державою, а саме певними нормативно-правовими актами України. Нормативно-правове регулювання обліку і оподаткування розрахунків за виплатами працівникам включає в себе: Конституцію України, Кодекс законів про працю, Закон України «Про оплату праці», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про колективні договори та угоди», Закон України «Про відпустки», Закон України «Про прожитковий мінімум», П(С)БО 26 «Виплати працівникам», МСБО 19 «Виплати працівникам», Податковий кодекс України, План рахунків бухгалтерського обліку та інші. Крім того, існують внутрішні положення на підприємстві, які розробляються керівництвом, задля регулювання питань обліку і оподаткування розрахунків за виплатами працівникам всередині підприємства.

Враховуючи те, що Україна орієнтується на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку П(С)БО 26 «Виплати працівникам» повністю відповідає МСБО 19 «Виплати працівникам».

Відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам» виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками.

МСФЗ (IAS)19 розглядає трудову діяльність працівників як послуги, за які вони отримують відповідну компенсацію. Слід зазначити, що в контексті даного стандарту директори та інший управлінський персонал також розглядаються як працівники.

Це такі зобов'язання, що виникають внаслідок того, що працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому. Також це витрати, які суб'єкт господарювання споживає економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати працівникам.

Цей стандарт поширюється на всі виплати працівникам, включаючи виплати згідно з:

- офіційними угодами між підприємством та окремими працівниками, групами працівників чи їхніми представниками;
- законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими підприємство має робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох працедавців; або
- неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань.

Виплати працівникам включають виплати, які надаються або працівникам, або їхнім утриманцям, та можуть бути надані у формі грошових виплат (або товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам/чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям [1, с. 482].

МСФЗ (IAS)19 поділяє виплати працівникам на чотири категорії:

- 1) короткострокові виплати;
- 2) виплати по закінченні трудової діяльності;

- 3) інші довгострокові виплати працівникам;
- 4) виплати при звільненні [2].

Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» поточні виплати працівнику – виплати працівнику (крім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу (рис. 1.4).

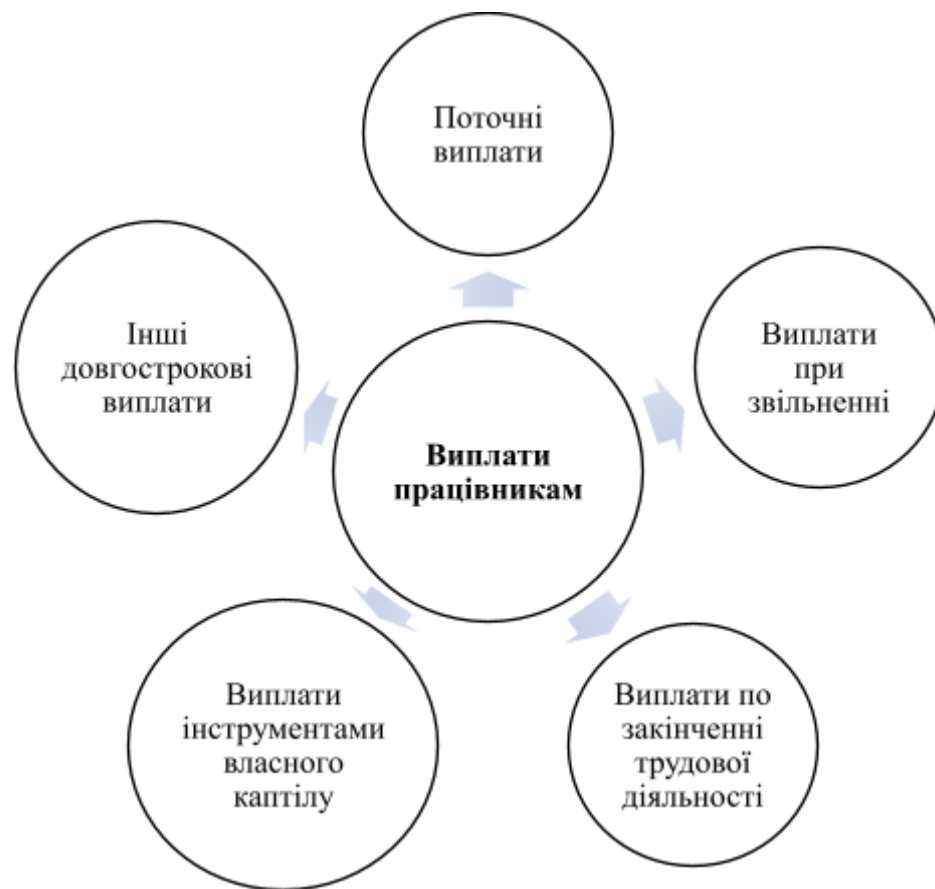


Рис. 1.4. Структура виплат працівникам згідно з положеннями П(С)БО 26 «Виплати працівникам»

Слід зазначити, що виплати працівникам на підприємстві можуть здійснюватися у грошовій і негрошовій формах. Вони можуть бути як поточними, так і довгостроковими.

Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам», виплати працівникам включають:

1) поточні виплати:

заробітна плата відповідно до штатного розкладу, інші нарахування по оплаті праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші виплати, що будуть сплачені протягом 12 місяців, інші;

2) виплати при звільненні:

виникають внаслідок невідмовного 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;

3) виплати по закінченні трудової діяльності:

включають різні види програм виплат по закінченню трудової діяльності;

4) виплати інструментами власного капіталу підприємства:

зобов'язання через створення на дату балансу забезпечення в сумі теперішньої вартості цього зобов'язання на дату балансу за вирахуванням справедливої вартості на дату балансу активів програми, якими воно буде погашатися;

5) інші довгострокові виплати:

виплати, що будуть сплачені більше ніж через 12 місяців.

Даючи визначення поняттю «виплати працівникам» І.В. Орлов зазначає, що до їх складу входять виплачені як оплата праці працівника кошти та доходи працівників. Вчений прийшов до висновку, що виплати працівникам, які займають значну питому вагу у складі витрат суб'єкта господарювання, впливають на фінансовий результат підприємства. Велике значення, на думку

вченого має правильність та достовірність відображення в обліку інформації, пов'язаної із виплатами працівникам [63, с. 142].

Розширюють поняття «виплати працівникам» до поняття «доходи фізичних осіб» В.С. Ленъ та М.П. Штупун. Досліджуючи склад виплат працівникам на вітчизняних підприємствах вчені встановили, що виплати працівникам мають не лише компенсаційний характер, а і є складовою доходів фізичних осіб [42, с. 269].

Спільний висновок вчених полягає у тому, що виплати працівників отримуються нами у якості задоволення вимог законодавства про оплату праці. Отримані працівниками кошти направляються на підвищення благополуччя працівника та є його доходом. За результатами проведеного аналізу, було встановлено, що виплати працівникам займають найбільшу питому вагу у складі витрат підприємства [94, с. 91].

Організаційне забезпечення обліку виплат працівникам досліджує у своїх працях Кесарчук Г.С. Вчений встановив, що облік праці та її виплати вимагає від бухгалтера глибоких знань законодавства, відповідальності та психологічної стійкості. Важливим, у цьому аспекті, є кадрове та інформаційне забезпечення обліку розрахунків з оплати праці. Вирішення цього питання можливе шляхом розробки та впровадження внутрішніх розпорядчих документів, що регламентують зазначену топологічну ділянку обліку [31, с. 241].

Очеретько Л.М. та Хохлова І.А. досліджували відмінності регламентації обліку виплат працівникам на національному та міжнародному рівнях. Вчені визначили спільні та відмінні риси П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам». За результатами дослідження визначили суттєві розбіжності у зазначених нормативно-правових актах, які потребують подальшої гармонізації [32].

Бунда О.М., Матяш Ю.В. [7, с. 39] вважають, що основним завданням внутрішньої управлінської звітності розрахунків за виплатами працівникам є формування джерела інформації для аналізу розрахунків з оплати праці і прийняття ефективних управлінських рішень. Вважаємо, що проведенню ефективного аналізу розрахунків за виплатами працівникам передує внутрішній аудит, який є вагомим складовою частиною внутрішнього контролю. Тому доцільно в кінці звітної періоду здійснювати внутрішню аудиторську перевірку з метою надання правдивої та неупередженої обліково-економічної інформації для економічного аналізу цієї ділянки обліку.

Миронова Ю.Ю., Панасенко В.А. [53, с. 122] переконані в тому, що важливе значення під час визначення розміру заробітної плати має чітко організована облікова робота розрахунків за виплатами працівникам у структурних підрозділах і на підприємстві загалом. На думку авторів, процес організації праці базується на трьох основних елементах, таких як нормування праці, її тарифікація, системи і форми оплати. Нормування праці забезпечує кількісну оцінку, тарифікація – якісну, а системи і форми показують порядок нарахування заробітної плати.

На думку Н.М. Селіванової, Б.Б. Ветренюк [87, с. 96], одночасне застосування для групування інформації кількох аналітичних ознак розширює її аналітичні можливості і дає змогу використовувати у різних процесах (нарахування заробітної плати, її узагальнення у розрізі структурних підрозділів, працівників, складання форм звітності з праці тощо). Багатоступенева ієрархічна структура робочого плану рахунків, розроблена кожним суб'єктом підприємництва та відображена в обліковій політиці підприємства, забезпечує узагальнення інформації на різних рівнях управління з метою проведення аудиту та здійснення послідовного,

поглибленого аналізу динаміки структури фонду оплати праці та інших виплат працівникам.

Необхідність удосконалення та спрощення структури первинних документів вбачають Н.В. Оляднічук, О.Г. Шайко [61, с. 118], що забезпечує своєчасне, достовірне, неупереджене відображення облікових даних про витрати на оплату праці, зокрема у галузі тваринництва, та сприятиме зниженню трудомісткості облікових робіт і підвищенню якості економічної інформації.

На думку Н.А. Іванової, С.О. Михайловиної, О.М. Матрос [24], із метою належної організації праці та її оплати доцільно створити службу внутрішнього аудиту як окремий підрозділ управління підприємством, передбачивши у штаті необхідну кількість бухгалтерів-аудиторів. Тому, вважають автори, необхідно розробити єдині положення та методику здійснення внутрішнього аудиту для суб'єктів підприємництва з урахуванням форм і методів господарювання.

Кашперська А.І., Струпова А.Г. [30] досліджують організаційно-методичні аспекти внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці в сільськогосподарських підприємствах. На думку авторів, процес організації внутрішнього аудиту має супроводжуватися необхідними інформаційними, технічними, людськими (підбір, тестування, виховання кадрів) ресурсами, розробленими організаційними регламентами. Організація внутрішнього аудиту передбачає діяльність працівників спеціалізованого структурного підрозділу (внутрішнього аудитора) суб'єкта сільськогосподарського підприємства, спрямовану на оцінювання ефективності, результативності, економічності та продуктивності процесів, пов'язаних із центрами утворення витрат.

Найбільш розповсюдженим видом поточних виплат працівникам, що займає на підприємстві значну питому вагу у складі витрат є виплати

заробітної плати. Існує значна кількість трактувань поняття «заробітна плата», у табл. 1.2. наведено найбільш розповсюджені.

Таблиця 1.2

Поняття «заробітна плата» у працях вітчизняних науковців

Автор	Визначення
Закон «Про оплату праці»	Винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу
Брезицька К.Ф.	Плата за працю найманих працівників, що співвідноситься із ціною праці на ринку праці
Бутинець Ф.Ф.	Перетворена у вартісну форму ціна робочої сили, що виплачується найманим працівникам
Васильчак С.В.	Заробіток у вартісному вимірі, що сплачується працевдавцем працівнику на основі договору
Дубовська О.В.	Вираз вартості і ціни робочої сили у грошовій формі, що виплачується найманому працівникові та мотивує його збільшувати продуктивність праці
Золотогоров В.Г.	Виплати у грошовій (валютній) і (або) натуральній формі, що отримують наймані працівники
Калина А.В.	Частина доданої вартості, що виплачується працівнику за виконані ним роботи чи надані послуги

Як видно з табл. 1.2 підходи науковців щодо визначення дефініції «заробітна плата» неоднозначні. Вважаємо за доцільне розглядати її з декількох позицій, а саме: з позиції підприємця (по-перше, це стаття витрат, що знижує прибуток; по-друге, є мотиваційним чинником), і з позиції працівника (є основним джерелом доходу і, як наслідок, ознакою підвищення рівня життя); як елемент ринку праці (її рівень впливає на попит та пропозицію робочої сили); як «грошове вираження вартості та ціни товару «робоча сила» і частково результативності її функціонування» [24, с. 584]; а також - як економічну категорію, що відображає стосунки роботодавця і найманого працівника [55, с. 185].

Науковці, що досліджують питання обліку та контролю за виплатами працівникам наголошують свою увагу на таких проблемах:

- 1) постійні зміни трудового законодавства, а також вимог до ведення обліку розрахунків за виплатами працівникам;
- 2) невідповідність окремих положень національного та міжнародного стандарту, що регламентують виплати працівникам;
- 3) відсутність офіційно затвердженого вичерпного переліка мотиваційних виплат працівникам;
- 4) зміни у податковому законодавстві, які стосуються оподаткування заробітної плати;
- 5) відсутність однозначних тлумачень, пов'язаних із нарахуванням заробітної плати пільг.

Одним із соціального важливих заходів у подоланні проблем обліку та оподаткуванні виплат працівників є оподаткування мінімальної заробітної плати. Мінімальна заробітна плата – це оплата праці, яка не може забезпечити гідного рівня життя працівників, то ж доцільно відмінити оподаткування мінімальної заробітної плати.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

Питання оплати праці найманих працівників є надзвичайно важливими у ринковій економіці. Актуальність цих питань, пов'язана із тим, що з одного боку підприємства намагаються оптимізувати витрати на виплати працівникам, з іншого боку – працівники потребують достойних заробітних плат, які забезпечують їм достойний рівень життя. Щоб врегулювати цей процес державними органами встановлюється мінімальний рівень заробітних плат, тарифна сітка, регламентується розмір податкових ставок для підприємств, що мають найманих працівників.

Розрахунки за виплатами працівникам конкретного підприємства – це система організаційно-правових засобів, спрямованих на визначення тарифної системи, нормування праці, відрядних розцінок, преміювання, інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат, форм і строків виплати заробітної плати, порядку обчислення середнього заробітку, індексації зарплати у зв'язку зі зміною індексу споживчих цін.

Організація оплати праці ґрунтується на наукових принципах, які враховують політику держави в забезпеченні мінімального рівня заробітної плати, рівень розвитку національної економіки та домінуючі форми власності й господарювання [3, с. 30].

Сутність заробітної плати розкривається у функціях, які вона повинна виконувати в процесі суспільного відтворення. У сучасній науковій літературі зустрічається достатня кількість тлумачень функцій оплати праці, при чому зміст однієї й тієї ж функції у різних дослідників трактується по-різному.

На нашу думку, найбільшій увазі заслуговують такі чотири функції заробітної плати, як відтворювальна, стимулююча, регулююча та соціальна.

Система оплати праці регулюється Кодексом законів про працю та системою угод, що укладаються на відповідних рівнях. Згідно зі ст. 96 Кодексу законів про працю України, основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка охоплює тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів, тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники) [38]. Тарифна система оплати праці - це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, значення галузі та інших факторів, що характеризують якісну сторону праці. Вона використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників - залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Структурну схему системи оплати праці наведено на рис. 2.1.

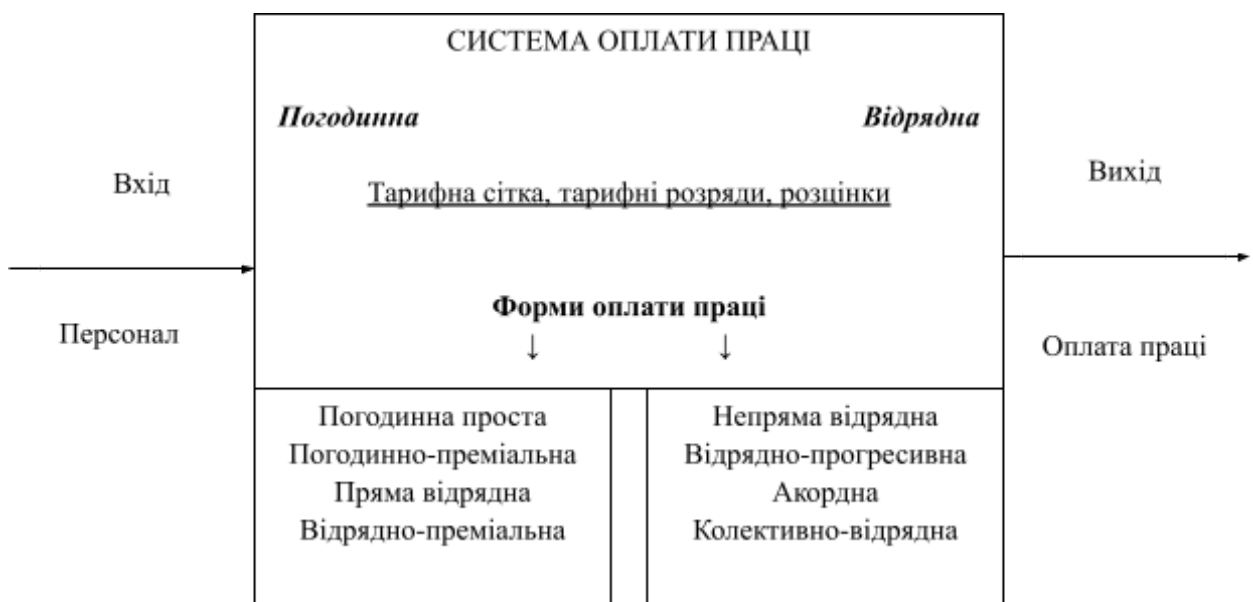


Рис. 2.1. Структурна схема системи оплати праці

Розмір заробітної плати залежить від складності й умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства. Згідно із законодавством за структурою заробітна плата складається з основної, додаткової заробітної плати й інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Згідно з чинним законодавством України, заробітна плата складається з основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат. При цьому останні містять винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми тощо (рис. 2.2).

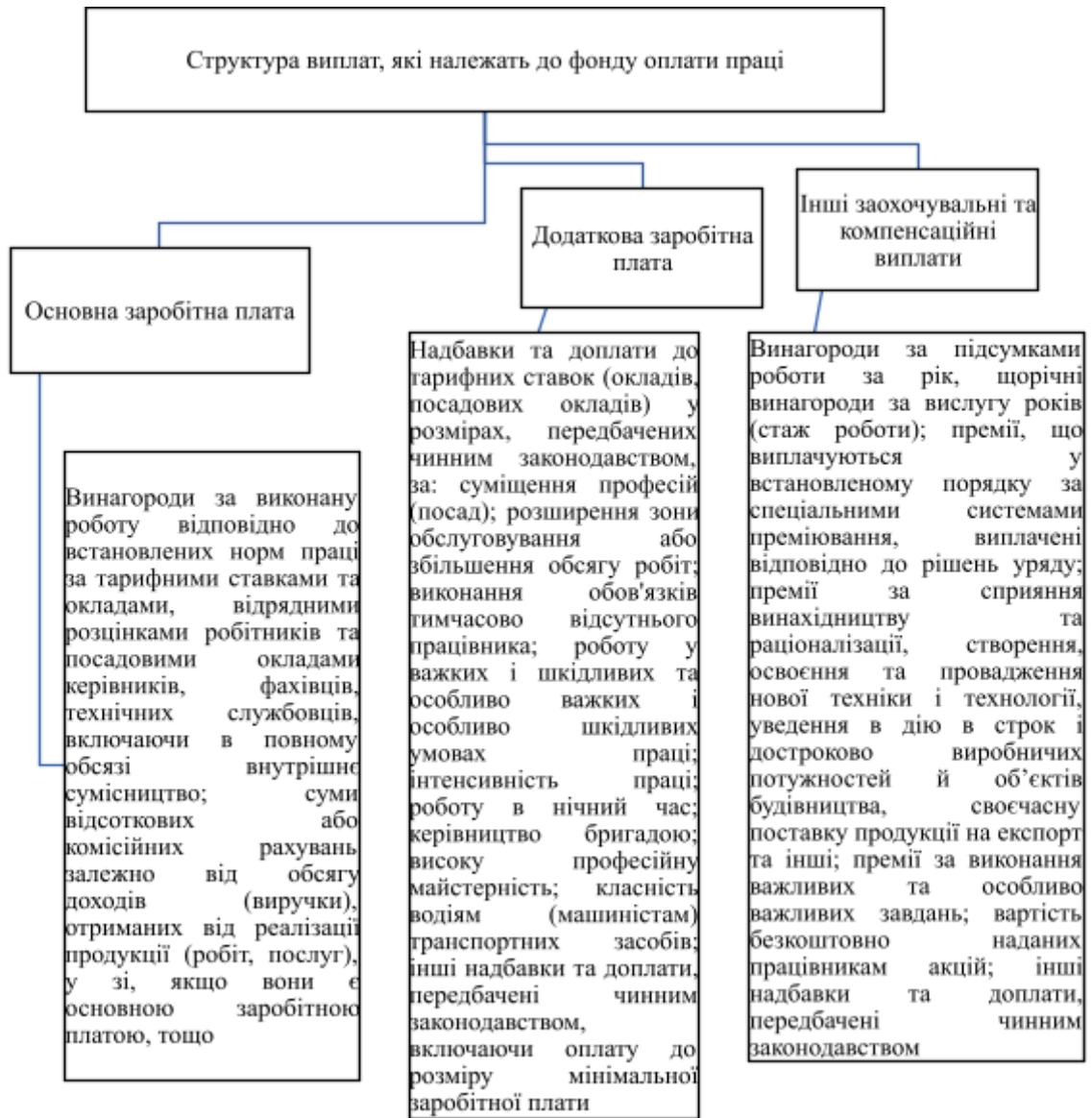


Рис. 2.2. Структура фонду оплати праці

Формування фонду оплати праці на сучасному підприємстві здійснюється відповідно до кількості працівників, які беруть участь у виробничому процесі, рівня їхньої кваліфікації, трудової участі, повноважень, рівня оплати праці тощо. При цьому обов'язково враховуються вимоги законодавства, які регламентують величину мінімальної заробітної плати, оплату відпусток, надурочних годин, роботи в нічний час, святкових та неробочих днів, виплату допомоги з тимчасової непрацездатності тощо.

Проте, через недостатню аналітичність інформації та відсутність детального групування, на нашу думку, запропонована класифікація видів виплат, що входять до фонду оплати праці, недостатньо задовольняє потреби системи управління підприємств. Для вирішення поставленого питання нами розроблено класифікацію виплат для кожного виду фонду оплати праці окремо, яка детальніше розкриває сутність та характер виду виплат, які підприємства відносять до того чи іншого виду витрат на оплату праці.

Класифікація виплат, які входять до фонду основної заробітної плати, відображена у табл. 2.1.

Основна частина заробітної плати формується під впливом об'єктивних умов виробництва і праці, відмінностей у кваліфікації працівників, складності та відповідальності їхньої роботи, умов праці, її інтенсивності тощо.

Додаткова заробітна плата залежить від чинників виробничої діяльності працівників, які неможливо повністю врахувати заздалегідь і які відбивають специфічні умови праці на цьому підприємстві або особливості працівників.

По-перше, додаткова заробітна плата враховує індивідуальні результати тих працівників, які завдяки особистим здібностям досягли особливих успіхів.

По-друге, додаткова заробітна плата враховує колективні результати праці. Переважно виплачується у вигляді премій та інших видів винагород з фонду матеріального заохочення.

Премія - це не звичайна надбавка до заробітної плати, а особлива форма винагороди за творчі успіхи в роботі, за виконання завдань особливого значення.

Таблиця 2.1

Класифікація виплат, які належать до фонду основної заробітної плати

Ознака класифікації	Перелік виплат
1	2
Оплата праці штатних працівників	<ul style="list-style-type: none"> – винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво; – суми відсоткових або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (виручки), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), у разі, якщо вони є основною заробітною платою; – гонорар штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництв, установ мистецтва й (або) оплата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на даному підприємстві; – оплата при переведенні працівника на нижчеоплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених чинним законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком, не з вини працівника; – оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників; – оплата праці за час перебування у відрядженні; – вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці
Оплата праці нештатних працівників	<ul style="list-style-type: none"> – оплата згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду (за винятком фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності); – оплата згідно з обов'язками особам, які є членами спостережної ради і ревізійної комісії акціонерного товариства; – згідно з договорами між підприємствами про надання робочої сили

I, нарешті, є види додаткової заробітної плати, які не пов'язані зі створенням додаткового продукту: наприклад, надбавки за особливі або шкідливі умови праці. Закон України «Про оплату праці» передбачає, що умови запровадження і розміри надбавок, доплат, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються в колективному договорі і згідно з Генеральною та галузевими, регіональними угодами. Керуючись Інструкцією зі статистики заробітної плати, виплати, які належать до фонду додаткової заробітної плати, можна класифікувати за ознаками, наведеними у табл. 2.2.

Класифікація виплат, які належать до фонду додаткової заробітної плати

Ознака класифікації	Перелік виплат
Залежно від характеру робіт та умов праці	<ul style="list-style-type: none"> – інтенсивність праці; – роботу в нічний час; – роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці; – нормативний час пересування у шахті (руднику) від ствола до місця роботи і назад працівникам, постійно зайнятим на підземних роботах; – роботу на територіях радіоактивного забруднення
За особливі навички	<ul style="list-style-type: none"> – знання та використання в роботі іноземної мови; – дипломатичні ранги, персональні звання службових осіб, ранги державних службовців, кваліфікаційні класи суддів; – науковий ступінь; – класність водіям (машиністам) транспортних засобів
За особисті досягнення	<ul style="list-style-type: none"> – високу професійну майстерність; – високі досягнення в праці, зокрема державним службовцям; – виконання особливо важливої роботи на певний термін; – допуск до державної таємниці
За додатково виконану роботу	<ul style="list-style-type: none"> – суміщення професій (посад); – розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт; – виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника; – керівництво бригадою
Винагороди заохочувального характеру	<ul style="list-style-type: none"> – відсоткові або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки; – премії та винагороди, зокрема за вислугу років, що мають систематичний характер, незалежно від джерел фінансування
Доплати компенсаційного характеру	<ul style="list-style-type: none"> – оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні, у розмірах та за розцінками, встановленими чинним законодавством; – оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці; – суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати; – суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників
Оплата за невідпрацьований час	<ul style="list-style-type: none"> – оплата, а також суми грошових компенсацій у разі невикористання щорічних (основної та додаткових) відпусток та додаткових відпусток працівникам; – оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору; – оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчих відпусток

Важливою складовою фонду оплати праці, а отже, і виплат працівникам є заохочувальні та компенсаційні витрати.

Заохочувальні та компенсаційні виплати відрізняються від інших виплат, пов'язаних із оплатою праці тим, що мають разовий характер.

Зокрема, розмір виплат, у які включаються винагороди та премії, а також інші грошові та матеріальні виплати, регламентується чинними нормативними актами та внутрішніми розпорядчими документами підприємства.

Класифікація інших заохочувальних та компенсаційних виплат відображена у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Класифікація інших заохочувальних та компенсаційних виплат

Ознака класифікації	Перелік виплат
Винагороди одноразового характеру	<ul style="list-style-type: none"> – винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи); – премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання, виплачені відповідно до рішень уряду; – премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, створення, освоєння та впровадження нової техніки і технології, введення в дію в строк і достроково виробничих потужностей й об'єктів будівництва, своєчасну поставку продукції на експорт та інші; – премії за виконання важливих та особливо важливих завдань; – одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат, як у грошовій, так і у натуральній формі); – грошова винагорода державним службовцям за сумлінну безперервну працю в органах державної влади, зразкове виконання трудових обов'язків; – вартість безкоштовно наданих працівникам акцій
Винагороди систематичного характеру	<ul style="list-style-type: none"> – матеріальна допомога, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом)

Винагороди соціального характеру	<ul style="list-style-type: none">– витрати в розмірі страхових внесків підприємств на користь працівників, пов'язаних з добровільним страхуванням (особистим, страхуванням майна);– оплата або дотації на харчування працівників, зокрема в їдальнях, буфетах, профілакторіях;– оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах;– вартість путівок працівникам та членам їхніх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів підприємства
----------------------------------	--

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать виплати індивідуального характеру (наприклад, оплата квартири та найманого житла, гуртожитків, товарів, продуктових замовлень, абонементів у групи здоров'я, передплати на газети та журнали, протезування, суми компенсації вартості виданого працівникам палива у випадках, не передбачених чинним законодавством).

Враховуючи вимоги Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 26 «Виплати працівникам», варто відзначити, що розрахунки з оплати праці включають:

1) поточні виплати, до яких відносять:

– заробітну плату згідно окладів і тарифів;

2) інші нарахування з оплати праці (щорічну, додаткову та інші види відпусток; оплату за час виконання працівниками державних та громадських обов'язків у робочий час; порядок нарахування заробітної плати за час перебування у відрядженні тощо;

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

– виплати при звільненні працівника ;

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

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

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

Дослідження проводиться на матеріалах Комунального підприємства «Обласний центр профілактики та боротьби з ВІЛ/СНІД Полтавської обласної ради».

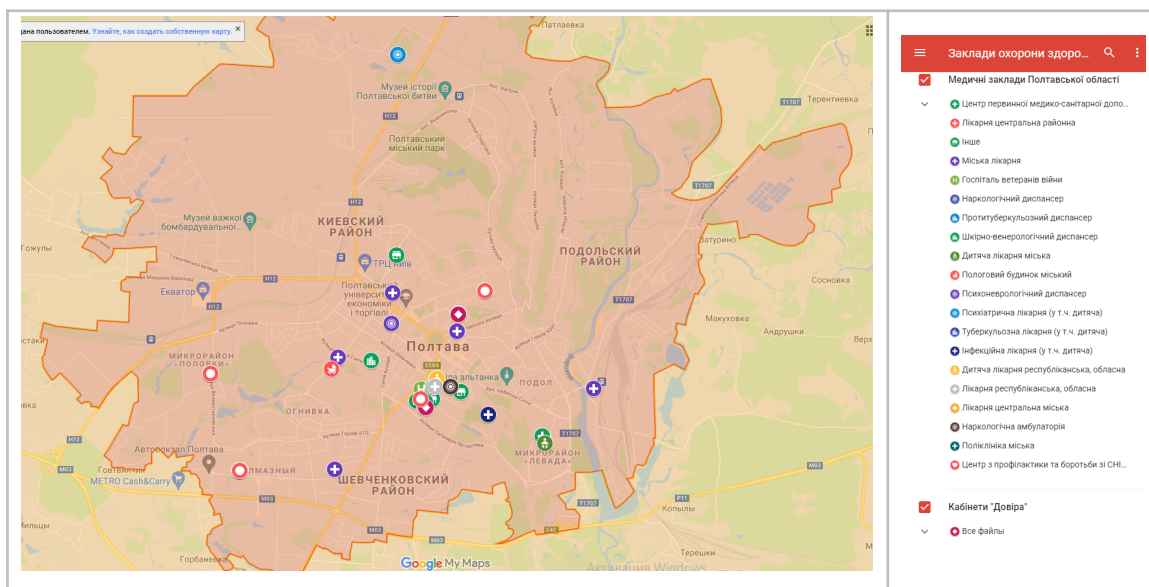


Рис. 2.3. Заклади охорони здоров'я м. Полтава

Україна займає одне з перших місць серед країн європейського регіону за кількістю ВІЛ-позитивних осіб. Епідемія ВІЛ-інфекції в Полтавській області сьогодні характеризується переважним ураженням осіб працездатного віку зі зростанням частки вікової групи старше 50 років серед нових випадків захворювання. ВІЛ-інфекція поширюється переважно статевим шляхом, але все ще залишається сконцентрованою в ключових щодо інфікування ВІЛ групах населення.

ВІЛ-інфікована людина, яка вчасно розпочне та має ефективність антиретровірусного лікування (лабораторне визначення рівня вірусного навантаження) не тільки покращить якість та тривалість свого життя, а й унеможливило передачу ВІЛ своєму партнеру.

На даний час в Полтавській області проведені роботи по децентралізації медичних послуг щодо ВІЛ – медична допомога з питань ВІЛ інфекції організована на всіх рівнях надання медичної допомоги. Третинну

(високоспеціалізовану) медичну допомогу з питань ВІЛ-інфекції забезпечує КП «Обласний центр профілактики та боротьби з ВІЛ/СНІДом Полтавської обласної ради». Вторинна (спеціалізована) медична допомога з питань ВІЛ-інфекції надається на районному рівні кабінетами Довіра, що входять до складу районних/міських лікарень.

Антиретровірусні препарати в Полтавській області є доступними для кожної людини з ВІЛ-інфекцією та надаються безоплатно. Станом на 01.01.2021р. антиретровірусну терапію (АРТ) отримують 2972 ВІЛ-інфіковані особи, з них 68 дітей віком до 17 років. В області на 01.01.2021 року функціонують 23 сайти надання послуг ВІЛ-інфікованим, в тому числі в м. Полтава: сайт інтегрованої допомоги на базі КП «Полтавський центр терапії залежностей Полтавської обласної ради», два сайти на базі КП «Обласний центр профілактики та боротьби з ВІЛ/СНІД Полтавської обласної ради», ТОВ «Медичний центр здоров'я та реабілітації 100 відсотків життя», КП «Полтавський обласний клінічний протитуберкульозний диспансер Полтавської обласної ради», КП «Полтавська центральна районна клінічна лікарня» Полтавської міської ради. Інші сайти АРТ Полтавської області в закладах охорони здоров'я на базі кабінетів «Довіра» з розширеними функціями надання спеціалізованої медичної допомоги хворим на ВІЛ-інфекцію/СНІД.

Впровадження децентралізації надання послуг ВІЛ-інфікованим людям, максимальне охоплення тестування населення на ВІЛ надало можливість наблизити послугу на ВІЛ до населення, надаючи її за місцем проживання. Розширення доступу до АРТ, своєчасна профілактика ВІЛ-інфекції в дискондартних парах та в групах ризику, діагностика, лікування та профілактика опортуністичних інфекцій вже має позитивні наслідки. Про це свідчить зниження кількості випадків тяжких опортуністичних інфекцій у диспансерної групі ВІЛ-інфікованих пацієнтів, а також зменшення випадків

виявлення осіб в IV стадії ВІЛ-інфекції (СНІД), та як наслідок зменшення показника смертності.

Досліджуючи організаційно-правові засади діяльності та облікову політику підприємства варто зазначити наступне.

Комунальне підприємство «Обласний центр профілактики та боротьби з ВІЛ/СНІД Полтавської обласної ради» є лікарняним закладом охорони здоров'я - комунальним унітарним некомерційним підприємством, що надає послуги третинної (високоспеціалізованої) медичної допомоги населенню Полтавської області в порядку та на умовах, встановлених чинним законодавством України та цим Статутом.

Підприємство засноване на майні спільної (комунальної) власності територіальних громад сіл, селищ і міст Полтавської області, передане в управління Департаменту охорони здоров'я Полтавської обласної державної адміністрації.

Підприємство створене на виконання рішення пленарного засідання двадцять другої сесії Полтавської обласної ради сьомого скликання від 19 жовтня 2018 року № 943 «Про реорганізацію комунальної організації (установи, закладу) Полтавський обласний центр профілактики ВІЛ-інфекції та боротьби зі СНІДом шляхом перетворення в комунальне підприємство “Обласний центр профілактики та боротьби з ВІЛ/СНІД Полтавської обласної ради” зі змінами, внесеними рішенням першого пленарного засідання двадцять сьомої сесії Полтавської обласної ради сьомого скликання від 17 вересня 2019 року № 1199 «Про внесення змін до рішення обласної ради від 19 жовтня 2018 року № 943 «Про реорганізацію комунальної організації (установи, закладу) Полтавський обласний центр профілактики ВІЛ-інфекції та боротьби зі СНІДом шляхом перетворення в комунальне підприємство “Обласний центр профілактики та боротьби з ВІЛ/СНІД Полтавської обласної ради”»).

Підприємство є правонаступником всього майна, всіх майнових та немайнових прав та обов'язків Полтавського обласного центру профілактики ВІЛ-інфекції та боротьби зі СНІДом.

Засновник Підприємства - Полтавська обласна рада.

Власник підприємства - територіальні громади сіл, селищ і міст Полтавської області, в особі Полтавської обласної ради.

Підприємство підзвітне та підконтрольне Полтавській обласній раді.

Підприємство підпорядковане та підзвітне Департаменту охорони здоров'я облдержадміністрації. Департамент охорони здоров'я облдержадміністрації здійснює управління Підприємством в межах повноважень, визначених Положенням про Департамент охорони здоров'я Полтавської обласної державної адміністрації.

Орган управління майном - Управління майном обласної ради. Управління майном обласної ради здійснює управління майном Підприємства в межах повноважень, визначених Положенням про Управління майном обласної ради.

Підприємство здійснює господарську некомерційну діяльність, спрямовану на досягнення соціальних та інших результатів у сфері охорони здоров'я без мети одержання прибутку.

Підприємство у своїй діяльності керується: Конституцією України, Господарським, Цивільним та Бюджетним кодексами України, Кодексом законів про працю України, законами України, в тому числі «Основи законодавства України про охорону здоров'я», «Про протидію поширенню хвороб, зумовлених вірусом імунодефіциту людини (ВІЛ), та правовий і соціальний захист людей, які живуть з ВІЛ», «Про місцеве самоврядування в Україні», «Про захист персональних даних», «Про охорону праці», постановами Верховної Ради України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, загальнообов'язковими для всіх закладів охорони

здоров'я, наказами та інструкціями Міністерства з охорони - здоров'я України, загальнообов'язковими нормативними актами інших центральних органів виконавчої влади, відповідними рішеннями місцевих органів виконавчої влади і органів місцевого самоврядування, цим Статутом, а також іншими законодавчими актами України.

Повне найменування підприємства – Комунальне підприємство «Обласний центр профілактики та боротьби з ВІЛ/СНІД Полтавської обласної ради». Скорочене найменування Підприємства - КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД». Місцезнаходження Підприємства: Україна, 36003, м. Полтава, пров. Госпітальний, буд. 5.

Підприємство є спеціалізованим лікувально-профілактичним закладом, що здійснює організацію і надання населенню міста і області третинної (високоспеціалізованої) консультативної, діагностичної, лікувальної, профілактичної медичної допомоги з ВІЛ- інфекції та СНІДу, диспансерного спостереження ВІЛ-інфікованих та хворих на СНІД, формування здорового способу життя, а також контролю за якістю надання такої допомоги в лікувально-профілактичних закладах області та м. Полтави.

Відповідно до поставленої мети предметом діяльності Підприємства є:

- організація і надання третинної (високоспеціалізованої) медичної допомоги на амбулаторному і стаціонарному рівнях;
- здійснення діяльності, пов'язаної з придбанням, перевезенням, зберіганням, використанням, знищенням наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів, які використовуються в медичній діяльності;
- діяльність лікарняних закладів;
- медична практика;
- спеціалізована медична Практика (медичне консультування та лікування у сфері ВІЛ-інфекції/СНІДу).

Підприємство здійснює господарську некомерційну діяльність, спрямовану на досягнення соціальних та інших результатів у сфері охорони здоров'я без мети одержання прибутку.

КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» здійснює ведення бухгалтерського обліку та подає фінансову звітність відповідно до вимог чинного законодавства. Керівник підприємства – Нестеренко Світлана Вікторівна - несе відповідальність за організацію ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та достовірність даних фінансової звітності, своєчасність її подання. Керівником підприємства делеговано повноваження, пов'язані з організацією бухгалтерської служби на головного бухгалтера комунального підприємства – Богданову Євгенію Борисівну.

Бухгалтерія є відокремленим структурним підрозділом КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД». Цей структурний підрозділ може реорганізовуватися за розпорядженням керівника КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД». Під час ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності головний бухгалтер та бухгалтери КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» керуються нормативно-правовими актами України.

Зокрема, Податковим кодексом України, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку тощо.

Для регламентації роботи облікових працівників на підприємстві розроблено внутрішні розпорядчі документи:

- Положення про організацію бухгалтерії,
- Посадові інструкції;
- Наказ про облікову політику,
- Графік документообороту;
- Робочий план рахунків.

Розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерської служби КП

«ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» ілюструє рис. 2.4.

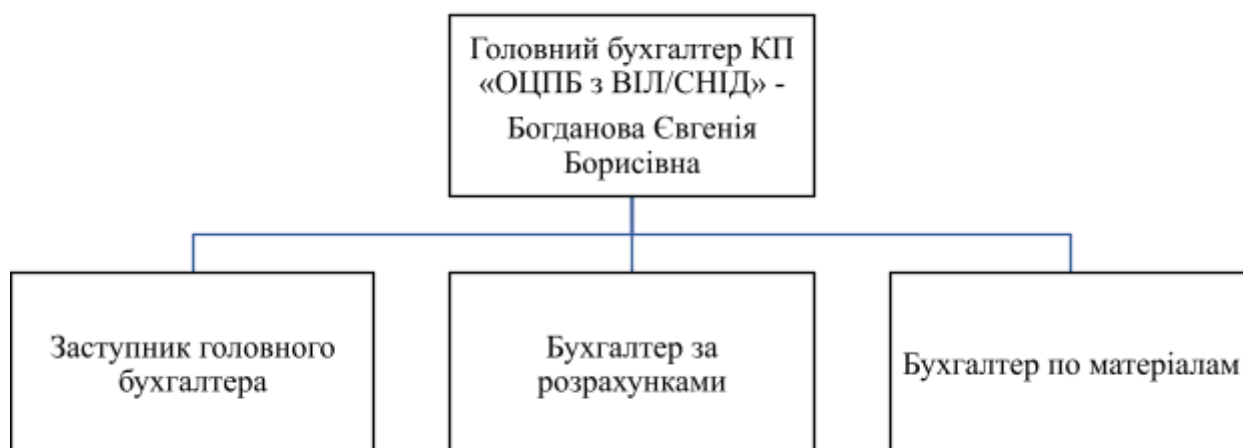


Рис. 2.4. Структура бухгалтерської служби КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД»

Для визначення особливостей ведення обліку господарських операцій щодо яких у нормативно-правових актах надаються альтернативні способи обліку підприємства розробляють розпорядчий документ про облікову політику підприємства.

На КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» розпорядчий документ про облікову політику встановлює:

- визначенні підприємством методи нарахування амортизації основних засобів;
- методи оцінки вибуття запасів;
- методи створення резерву сумнівних боргів.

Облікова політика КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» базується на принципах організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Кожне підприємство, спираючись на Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», самостійно визначає свою облікову політику, яку повинно застосовувати постійно, тобто із року в рік упродовж усього періоду діяльності.

Зміни в облікову політику можна вносити у таких випадках:

- зміна статутних вимог (з'являється новий учасник товариства, що супроводжується зміною переліку пов'язаних осіб);
- вводяться нові або скасовуються діючі методи, процедури - при зміні вимог органів, які затверджують П(С)БО;
- зміни, які вносяться супроводжуються достовірним відображенням подій чи операцій у фінансовій звітності підприємства (якщо можна застосувати точніший метод обліку).

Розглядаючи елементи облікової політики, які використовуються підприємством у частині обліку розрахунків за виплатами працівникам, зазначимо окремі моменти, які повинні бути доданими у розпорядчий документ про облікову політику підприємства (рис. 2.5).

Головний бухгалтер КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД», крім розпорядчого документу про облікову політику, організовує та контролює графік складання інших документів, які використовують працівники бухгалтерії при обліку розрахунків за виплатами працівникам.

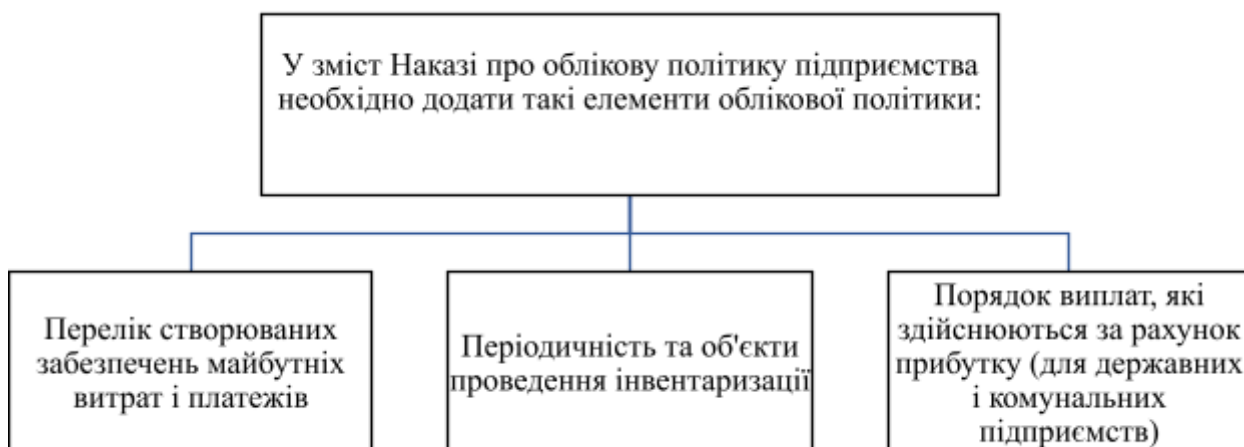


Рис. 2.5. Положення з обліку розрахунків за виплатами працівникам, які повинні бути відображені у розпорядчому документі про облікову політику підприємства

Склад і структура документообороту повинна забезпечувати вчасне надходження вхідної інформації для вимог обліку та внутрішньогосподарського контролю, оперативного управління, її проміжна обробка для своєчасності відображення інформації за виплатами працівникам.

На досліджуваному підприємстві складено графік документообороту. Документи, які пов'язані із відображенням в обліку розрахунків за виплатами працівникам наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Графік документообігу щодо обліку розрахунків за виплатами працівникам на КП «ОЦПБ з ВЛ/СНІД»

Назва документа	Відповідальна особа	Строк	Підпис	Особа, яка приймає і перевіряє документи	Особа, що затверджує документи
№ П - 1 Наказ про прийняття на роботу	Начальник відділу кадрів ПБ*	За потреби	підпис	ПБ	ПБ

Продовж. табл. 2.4

1	2	3	4	5	6
№ П - 2 Особова картка працівника	Начальник відділу кадрів ПІБ	Протягом перебування працівника у трудових відносинах із працедавцем	підпис	ПІБ	ПІБ
№ П - 3 Наказ про надання відпустки	Начальники структурних підрозділів ПІБ	За потреби	підпис	ПІБ	ПІБ
№ П - 4 Наказ про припинення трудового договору	Начальник відділу кадрів ПІБ	За потреби	підпис	ПІБ	ПІБ
№ П - 5 Табель обліку використання робочого часу	Начальники структурних підрозділів ПІБ	Двічі на місяць до 14 та 29 числа	підпис	ПІБ	ПІБ
№ П - 6 Розрахунково-платіжна відомість працівника	Заступник головного бухгалтера ПІБ	Двічі на місяць до 15 та 30 числа	підпис	ПІБ	ПІБ
№ П - 7 Розрахунково-платіжна відомість працівника (зведена)	Заступник головного бухгалтера ПІБ	Двічі на місяць до 15 та 30 числа	підпис	ПІБ	ПІБ

*ПІБ – прізвище, ім'я та по батькові

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу на КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» здійснює головний бухгалтер – Богданова Євгенія Борисівна.

2.2. Облік розрахунків за виплатами працівника та відображення інформації у звітності

Для обліку нарахованих та виплачених виплат працівникам підприємства використовують рахунок 66 «Розрахунок за виплатами працівникам».

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

За дебетом цього рахунку відображається виплата всіх видів виплат (основної та додаткової заробітної плати), за кредитом – їх нарахування. Залишок за рахунком на певну дату відображається за кредитом рахунку та означає заборгованість підприємства за виплатами працівникам.

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

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Заборгованість підприємства з виплат працівникам у разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установлений строк відображається за дебетом субрахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою» і 663 «Розрахунки за іншими виплатами» та кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться облік

розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності.

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

На досліджуваному підприємстві КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» за червень 2021 року нараховували такі види оплати праці (додаток)::

- заробітна плата за роботу у вихідні;
- відпускні;
- лікарняні (за рахунок фонду соціального страхування);
- лікарняні (за рахунок підприємства);
- доплати до мінімальної заробітної плати;
- індексацію;
- перерахунок;
- середній заробіток під час простою;
- оклад;
- шкідливі і важкі умови праці;
- доплати за COVID-19;
- нічні;
- за складність і напругу;
- премія;
- лікарняні пологові;
- матеріальна допомога на оздоровлення;
- відрядження;
- за ступінь кандидата медичних наук;
- за категорію;
- за використання дезінфікуючих засобів;
- санітарні;

- за завідування;
- за вислугу років;
- за стаціонар;
- ведення військового обліку;
- за престижність;
- виконання договору ЦПХ;
- робота в вихідні.

Утримуються із заробітної плати:

- податок на доходи фізичних осіб;
- військовий збір;
- профвнески;
- внески до лікарняної каси.

Загальна сума нарахованої заробітної плати за червень 2021 року на досліджуваному підприємстві КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» складає 1174427,55 грн.

Дослідження складових оплати праці працівників бухгалтерії дозволило виявити наступне (рис. 2.6).

Заробітна плата працівника бухгалтера КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» за травень 2021 року становить 10841,60 грн. та включає:

- доплата до мінімальної заробітної плати – 968 грн.;
- оклад – 3872 грн.
- доплата за шкідливі і важкі умови праці – 580,80 грн.;
- доплата за шкідливі і важкі умови праці – 2323,20 грн.;
- за складність і напругу – 3097,60 грн.

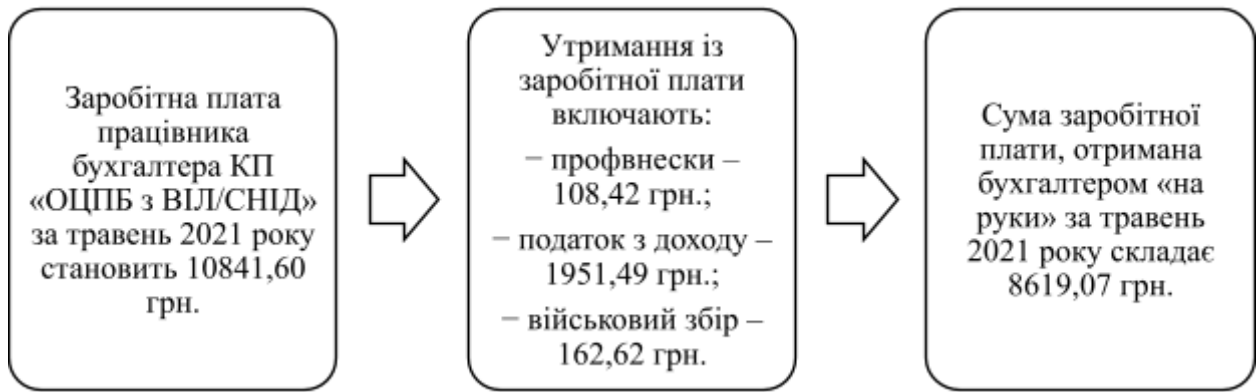


Рис. 2.6. Розрахунки за заробітною платою бухгалтера КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» за травень 2021 року

Утримання із заробітної плати включають:

- профвнески – 15,49 грн.;
- профвнески – 92,93 грн.;
- податок з доходу – 278,78 грн.;
- податок з доходу – 1672,71 грн.;
- військовий збір – 23,23 грн.;
- військовий збір – 139,39 грн.

Сума заробітної плати, отримана бухгалтером «на руки» за травень 2021 року складає 8619,07 грн.

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства залишок за рахунком «Розрахунки за виплатами працівникам» відображається у третьому розділі пасиву балансу «Розділ III. Поточні зобов'язання і забезпечення».

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) інформація за виплатами працівникам відображається у першому розділі «I. Фінансові результати» у складі витрат діяльності підприємства та у третьому розділі «III. Елементи операційних витрат».

У залежності від того, яким саме працівникам було нараховано заробітну плату, можуть бути використані статті першого розділу звіту «I. Фінансові результати»:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

У третьому розділі для обліку витрат підприємства, що були понесені на оплату праці використовується стаття «Витрати на оплату праці».

У 2018-2019 рр. КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» складало фінансову звітність за формами, передбаченими Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі «Подання фінансової

звітності». За 2020 рік звітність підприємства складалася згідно з вимогами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Спрощена фінансова звітність».

Станом на кінець 2018 року заборгованість підприємства з оплати праці складала 11390 грн. Витрати на оплату праці за 2018 рік дорівнювали 9551059 грн.

Станом на кінець 2019 року підприємство не мало заборгованості з оплати праці. Витрати на оплату праці за 2019 рік дорівнювали 8127608 грн.

Станом на кінець 2020 року заборгованість підприємства з оплати праці складала 44,3 тис. грн.

При формуванні забезпечень, наприклад, таких як створення резерву на виплату відпусток, використовують рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

На рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» ведеться узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до витрат поточного періоду (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів). За кредитом рахунку відображається нарахування забезпечень, за дебетом - їх використання. Аналітичний облік забезпечень майбутніх витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками формування й використання.

Загальна сума нарахованих відпускних за червень 2021 року на досліджуваному підприємстві КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» складає 160026,71 грн.

Деталізуючи інформацію по категоріях працівників можна зазначити, що відпускні були нараховані:

- лікарям – у сумі 41648,78 грн.;
- середньому медичному персоналу – у сумі 84728,57 грн.;

- молодшому медичному персоналу – у сумі 8347,82 грн.;
- господарчому персоналу – у сумі 7581,76 грн.;
- спеціалістам – у сумі 17719,78 грн.

Досліджуючи методику нарахування відпускних на прикладі нарахування відпускних для 14-денної відпустки бухгалтера КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» з 27.07.2021 року по 08.08.2021 року зазначимо наступне:

- 1) посада бухгалтер включена до складу підрозділу – адміністративно-господарський персонал, категорія – спеціалісти;
- 2) оклад бухгалтера – 3872,00 грн.;
- 3) для розрахунку середнього заробітку взято період з вересня 2020 року по червень 2021 року;
- 4) заробіток бухгалтера по місяцях становив:
 - вересень 2020 року – 5161,60 грн.;
 - жовтень 2020 року – 7742,40 грн.;
 - листопад 2020 року – 7742,40 грн.;
 - грудень 2020 року – 7742,40 грн.;
 - січень 2021 року – 9292,80 грн.;
 - лютий 2021 року – 9292,80 грн.;
 - березень 2021 року – 8273,63 грн.;
 - квітень 2021 року – 9027,05 грн.;
 - травень 2021 року – 9292,80 грн.;
 - червень 2021 року – 9398,15 грн.
- 5) середній заробіток склав 283,16 грн.;
- 6) за 14-денну відпустку бухгалтеру нараховали 3964,24 грн.

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства залишок за рахунком «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» відображається у третьому розділі пасиву балансу «Розділ III. Поточні зобов'язання і забезпечення».

КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» подає статистичну звітність, пов'язану із виплатами працівникам. Зокрема, щомісяця підприємство складає і подає Звіт з праці (форма № 1-ПВ (місячна), затверджена Наказом Держстату 17.06.2020 № 179. Звіт подається не пізніше 7-го числа місяця, наступного за звітним періодом.

КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» за червень 2021 року подало до органів статистики таку інформацію:

- 1) фонд оплати праці усіх працівників – 1106,3 тис. грн.;
- 2) сума податку з доходів фізичних осіб – 196,9 тис. грн.;
- 3) середньооблікова кількість штатних працівників – 92 особи;
- 4) кількість відпрацьованого робочого часу штатними працівниками – 10902 людино/годин;
- 5) фонд оплати праці штатних працівників – 1087,2 тис. грн.

Для удосконалення методики обліку розрахунків за виплатами працівникам доцільно вивчити доробок вчених у цьому напрямі (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Удосконалення чинної моделі аналітичного обліку оплати праці

Автори	Субрахунки
О. Покатаєва, Г. Кошулинська	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 6611 «Розрахунки за нарахованими виплатами»; 66111 «Поточні виплати»; 66112 «Заробітна плата за окладами і тарифами»; 66113 «Інші нарахування з оплати праці»; 66114 «Виплати за невідпрацьований час»; 66115 «Премії та інші заохочувальні виплати»; 66116 «Комісійні винагороди»; 6612 «Виплати при звільненні»; 6613 «Виплати після закінчення трудової діяльності»; 6614 «Розрахунки за виплатою відпускних»
М. Корягін, О. Попкова	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; 661 «Розрахунки з оплати праці»; 6611 «Основна заробітна плата»; 6612 «Додаткова заробітна плата»; 6613 «Премії та інші заохочувальні виплати»;

	6614 «Компенсаційні виплати»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами»
Л. Мельянова	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами»; 664 «Розрахунки за виплатами заробітної плати в формі натуроплати»; 665 «Розрахунки з депонентами при натуральній формі оплати праці»

1	2
Т. Плахтій, В. Калашник	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 6611 «Основна заробітна плата»; 6612 «Виплати при звільненні»; 6613 «Виплати після закінчення трудової діяльності»; 6614 «Розрахунки за виплатою відпускних»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами»; 664 «Розрахунки за виплатами заробітної плати в натуральній формі»

На нашу думку, для досліджуваного підприємства найбільш доцільним є удосконалення обліку за схемою, визначеною Корягіним М. та Попковою О.

Вважаємо за доцільне, облік за виплатами працівникам вести у розрізі цих субрахунків до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»:

- 661 «Розрахунки з оплати праці»;
- 6611 «Основна заробітна плата»;
- 6612 «Додаткова заробітна плата»;
- 6613 «Премії та інші заохочувальні виплати»;
- 6614 «Компенсаційні виплати»;
- 662 «Розрахунки з депонентами»;
- 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Доцільність використання таких субрахунків полягає у тому, що вони дозволяють накопичувати інформацію про додаткові виплати працівникам: додаткову заробітну плату, премії та інші заохочувальні виплати, компенсаційні виплати. Саме ці види виплат, на нашу думку, мотивують працівників виконувати роботу більш ефективно. Вчасна інформація про ці види виплат та їх динаміку дозволить менеджерам приймати ефективні рішення, пов'язані з управлінням персоналом.

2.3. Податкові аспекти обліку розрахунків за виплатами працівникам

Відповідно до законодавства України усі виплати працівникам підлягають оподаткуванню. Оподаткування виплат працівникам здійснюється згідно до Податкового кодексу України.

Податки на виплати працівникам включають (рис. 2.7):

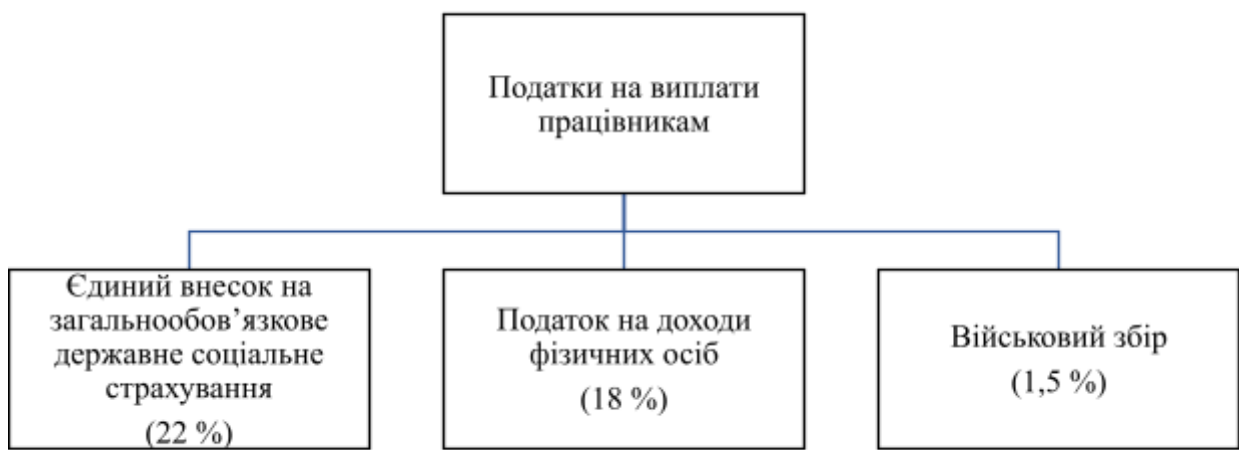


Рис. 2.7. Податки на виплати працівникам

Відповідно до Плану рахунків для обліку зобов'язань щодо податків, які нараховуються на заробітну плату та утримуються з неї використовують рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» та 65 «Розрахунки за страхуванням».

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про інші розрахунки з бюджетом, зокрема за субсидіями, дотаціями та іншими асигнуваннями.

Порядок справляння таких платежів регулюється чинним

законодавством.

За кредитом рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом - належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Рахунок 64 “Розрахунки за податками й платежами” має такі субрахунки:

641 “Розрахунки за податками”

642 “Розрахунки за обов'язковими платежами”

643 “Податкові зобов'язання”

644 “Податковий кредит”

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

Згідно зведеної відомості по видам оплат за червень 2021 року із працівників КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» утримано податок з доходу у сумі 206517,95 грн. та військовий збір – у сумі 17243,87 грн.

На рахунку 65 ведеться облік розрахунків за відрахуваннями на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням.

За кредитом рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням” відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом - погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Порядок справляння та використання зборів на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та на інші види страхування регулюється чинним законодавством.

Рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням” має такі субрахунки:

651 “За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального

страхування”

652 “За соціальним страхуванням”

654 “За індивідуальним страхуванням”

655 “За страхуванням майна”

Аналітичний облік ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, по страхувальниках та окремих договорах страхування.

Єдиний соціальний внесок у червні 2021 року на заробітну плату працівників КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» було нараховано за такими видами оплат:

- ЄСВ: заробітна плата;
- ЄСВ на лікарняні, що виплачуються за рахунок установи;
- ЄСВ на лікарняні, що виплачуються фондом;
- ЄСВ на відпускні;
- ЄСВ на заробітну плату інвалідів;
- ЄСВ на винагороду по договорах ЦПХ;
- ЄСВ на декретні лікарняні.

Загальна сума єдиного соціального внеску, що була нарахована за червень 2021 року КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» становить 238033.46 грн.

У 2018-2019 рр. КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» складало фінансову звітність за формами, передбаченими Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі «Подання фінансової звітності». За 2020 рік звітність підприємства складалася згідно з вимогами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Спрощена фінансова звітність».

На кінець 2018 року заборгованість підприємства за розрахунками із соціального страхування складала 0,0 грн. Підприємство не мало заборгованості на кінець 2019 та 2020 року також.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

3.1. Мета, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення аудиту розрахунків за виплатами працівникам

Виплати працівникам – це вагома стаття витрат, яка відіграє важливу роль у формуванні собівартості продукції, робіт, послуг та відповідно впливає на визначення фінансових результатів підприємства.

Метою аудиту розрахунків за виплатами працівникам є встановлення правдивості та достовірності інформації, відображеної у первинних документах. Регістрах обліку та звітності господарюючого суб'єкта.

У ході проведення аудиту розрахунків за виплатами працівникам перевіряються:

– правильність оформлення первинних документів, реєстрів обліку та форм фінансової звітності, на підставі яких формується інформація про виплати працівникам;

– оцінюється діюча система формування інформації про розрахунки за виплатами працівникам на конкретному підприємстві, її відповідність діючому законодавству.

У ході проведення аудиту розрахунків за виплатами працівникам аудитор висловлює незалежну думку про правильність нарахування заробітної плати на основі отриманих достатніх аудиторських доказів, про достовірність первинних даних, про повноту та своєчасність відображення інформації у облікових реєстрах та фінансовій звітності, про правильність ведення обліку нарахування заробітної плати відповідно до чинного законодавства.

Проведення аудиту розрахунків за виплатами працівникам є

трудомістким процесом, оскільки бухгалтерський облік та звітність з оплати праці є надзвичайно обширною ділянкою у системі інформаційного забезпечення управління підприємством.

Аудит розрахунків за виплатами працівникам, у більшості випадків, не піддається суцільній перевірці. Оскільки цей процес потребує значних трудозатрат кваліфікованих аудиторів та може бути «розтягнутий» на тривалий час.

На підприємствах із значною кількістю працюючих перевірити операції по заробітній платі суцільним методом, в стислий проміжок часу, який відведено для проведення аудиту, практично неможливо. Саме тому в аудиті використовується переважно вибірковий метод перевірки документів і операцій по заробітній платі, що є виправданим та доцільним.

Умовно організаційно-методичні підходи аудиту розрахунків за виплатами можна поділити на чотири блоки (рис. 3.1).

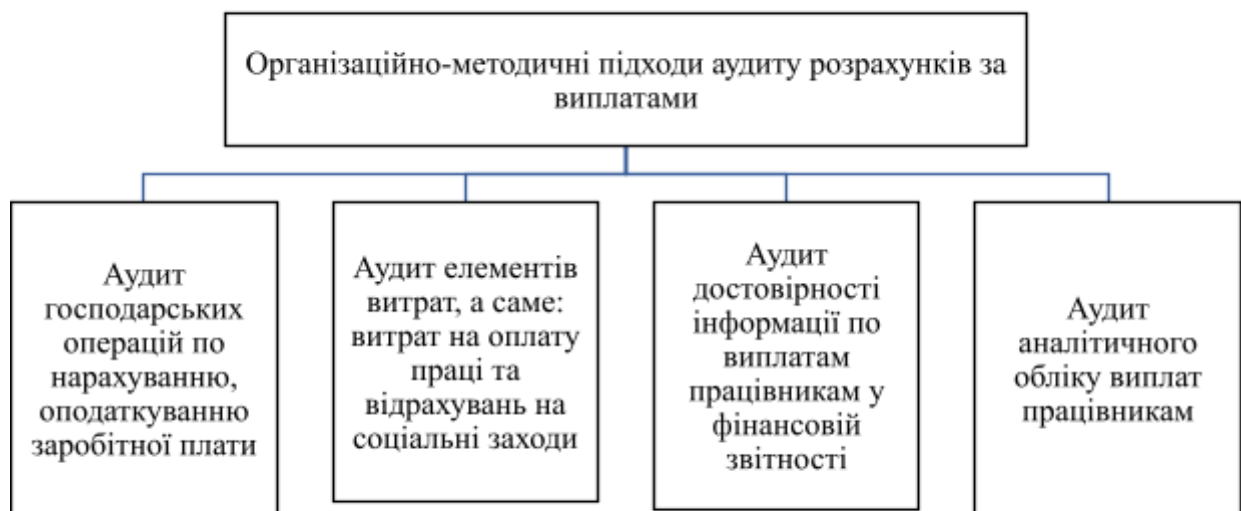


Рис. 3.1. Організаційно-методичні підходи аудиту розрахунків за виплатами

Різні вчені приділяють більше чи менше уваги кожному із перелічених підходів.

Проте, вони обирають практично однакові способи перевірки у кожному із наведених випадків:

- суцільна перевірка;
- вибіркова перевірка;
- комбінована перевірка;
- аналітичні процедури.

Якими б не були способи перевірки, обрані аудитором, велике значення має масив документів, наданий підприємством для перевірки та їх якість. наведено на рис. 3.2.

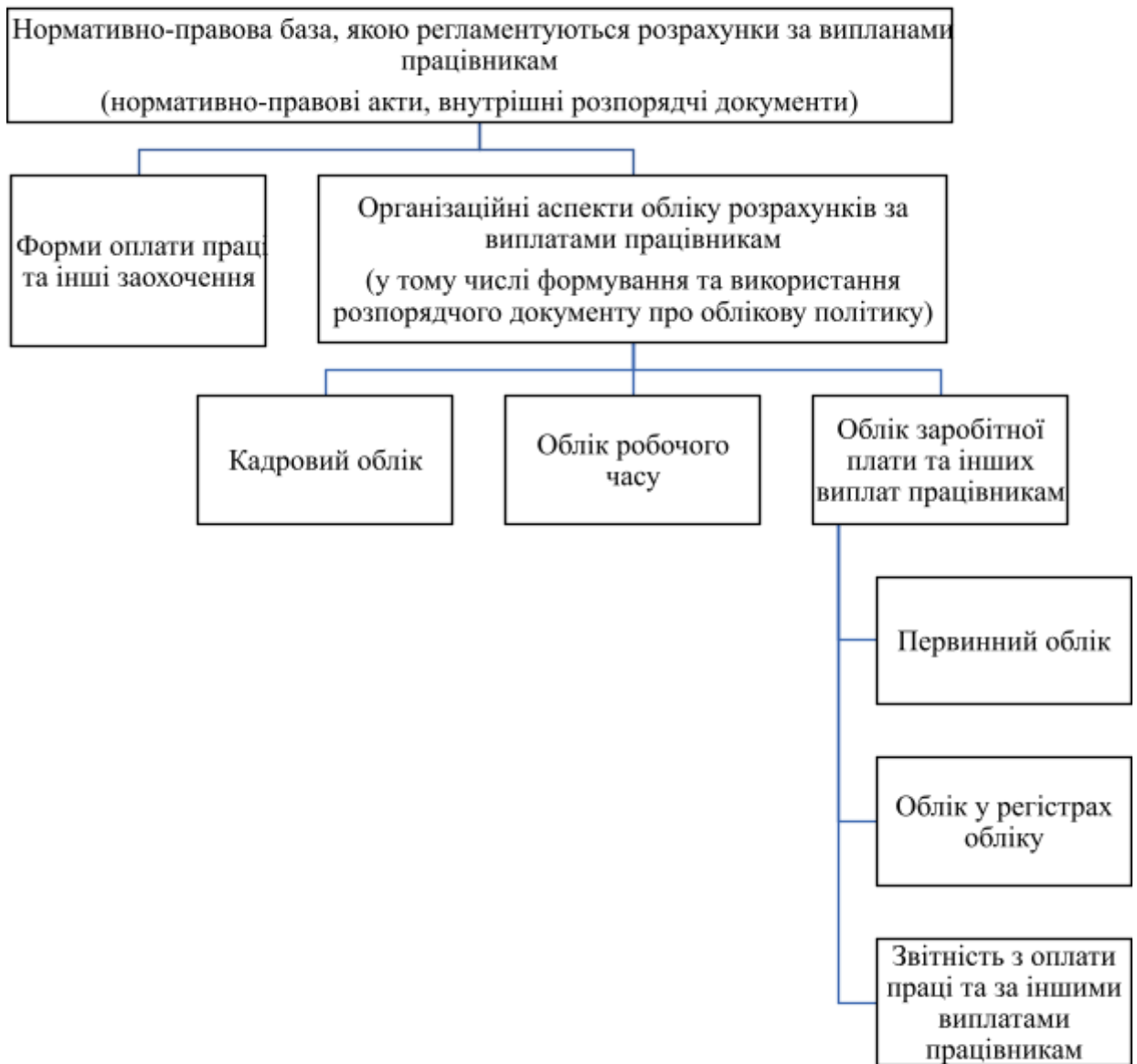


Рис. 3.2. Системні зв'язки щодо формування інформації на господарюючому суб'єкті про розрахунки за виплатами працівникам

Найбільше уваги аудитора займає перевірка розрахунків з оплати праці. Операції з нарахування заробітної плати, нарахування ЄСВ, проведення та сплата утримань із заробітної плати, безпосередньо розрахунки із працівниками – це операції, які є на кожному підприємстві та стосуються кожного найманого працівника. Їх перевірка є важливою.

Узагальнення операцій, що проводяться аудитором при перевірці розрахунків із заробітної плати на підприємстві узагальнено на рис. 3.3.

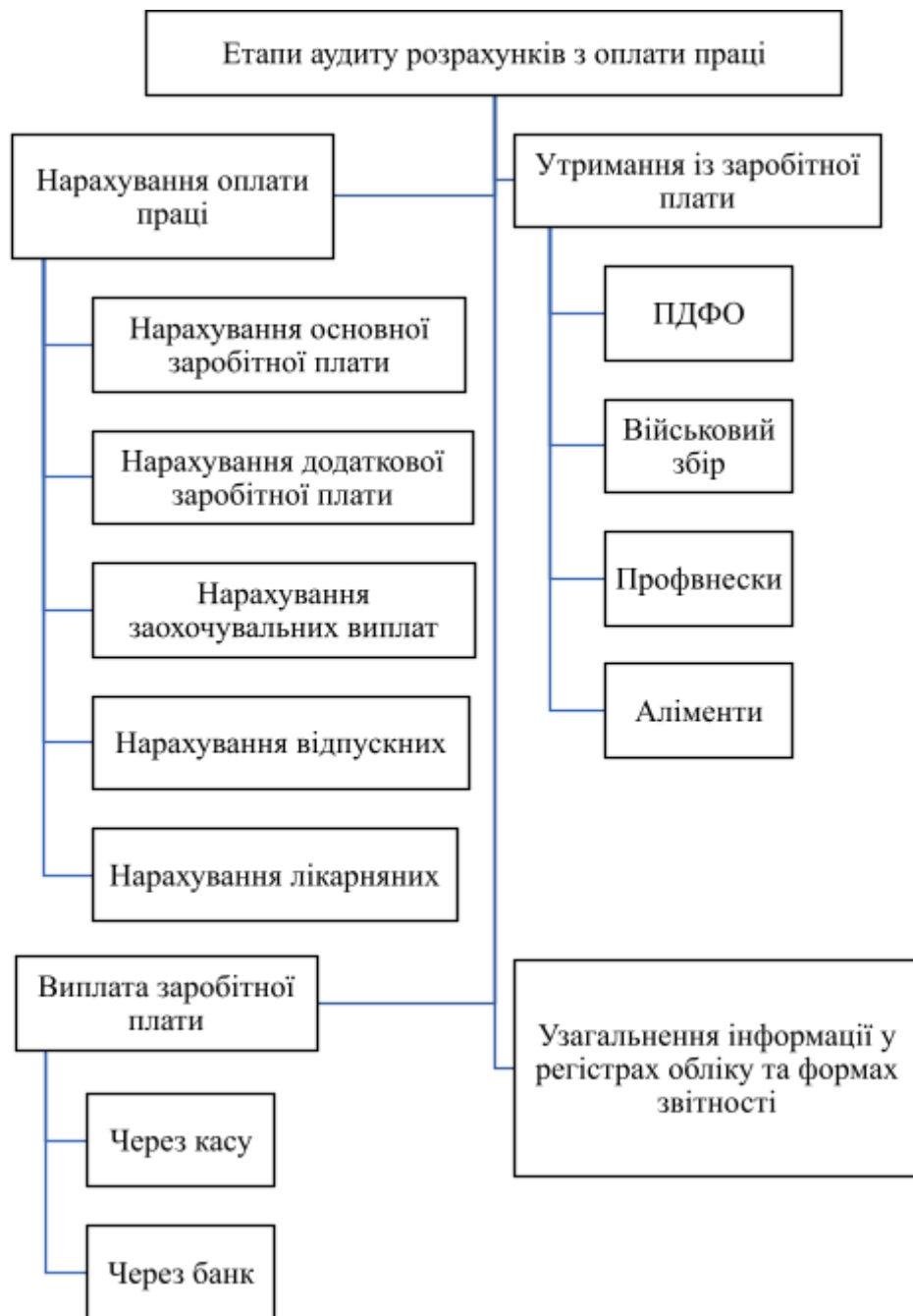


Рис. 3.3. Операції, що перевіряються аудитором при аудиті розрахунків із

заробітної плати

Перевірити усі операції суцільним способом у більшості випадків неможливо. Тому аудитор застосовує вибірку перевірки, яка регламентується МСА 530 «Аудиторська вибірка».

Відповідно до МСА 530 аудиторська вибірка – це застосування аудиторських процедур до менш ніж 100% облікових записів (елементів вибірки) в межах залишку на рахунку або класу операцій так, що всі елементи мають шанс бути відібраними.

Водночас отримані результати мають дозволити аудитору отримати аудиторські докази, що будуть не тільки достатніми для характеристики окремих перевірених фактів, а й дадуть змогу розповсюдити отримані висновки на всю генеральну сукупність даних, тобто дадуть можливість зробити об'єктивну оцінку їх достовірності.

Слід мати на увазі, що аудиторська вибірка – це ризикований метод як для клієнта, так і для аудитора, оскільки за межами вибірки можуть залишитися не виявлені факти порушень та арифметичні помилки розрахунків, тобто завжди є ризик неефективності вибіркової перевірки.

Таким чином, внаслідок того, що аудитор при використанні аудиторської вибірки не досліджує всі одиниці сукупності, існує ризик того, що аудитор може зробити висновки, які можуть відрізнитися від висновків, якщо б аудитор використовував суцільний метод перевірки. Аудитор повинен керуватися професійним судженням при ухваленні рішення про те, скільки інформації достатньо для перевірки, та яким методом відбору скористатися для її отримання.

Дотримання вибіркового методу перевірки повинно бути виправданим.

Це пов'язано з тим, що після перевірки частини господарських операцій він розповсюдить отримані висновки на всю ділянку обліку.

Узагальнені випадки, коли проводити перевірку вибіркоким способом недоцільно, наведено на рис. 3.4.

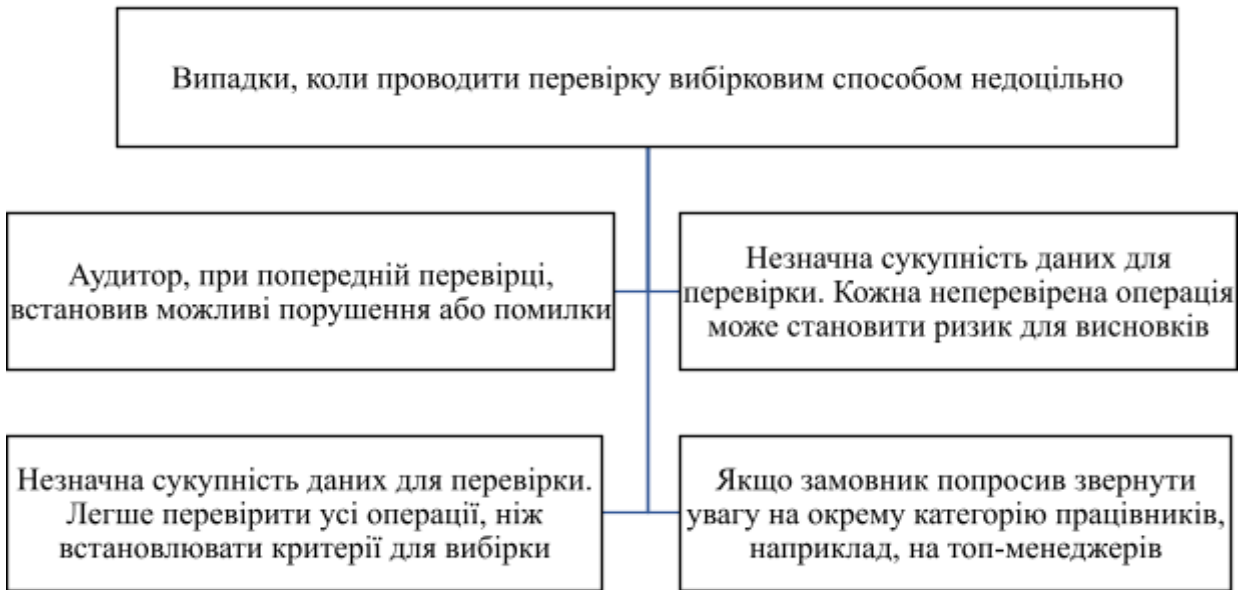


Рис. 3.4. Випадки, коли проводити перевірку вибіркоким способом недоцільно

При аудиті розрахунків з оплати праці аудиторська вибірка є пріоритетним методом аудиту. При визначенні аудиторської вибірки аудитор повинен діяти відповідно до визначеної мети та завдань аудиту заробітної плати. При проведенні аудиту розрахунків з оплати праці аудитор повинен визначити вибірку, при якій ризик вибірки буде мінімальним та будуть отримані достатні та достовірні аудиторські докази.

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

Наприклад, якщо за період, який перевіряє аудитор, кількість осіб, які перебували на лікарняних незначна, доцільно використовувати суцільний метод при аудиті нарахування лікарняних та їх оподаткування.

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

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

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

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

Наприклад, при визначені обсягу вибірки по нарахуванню основної заробітної плати, слід визначити форми оплати праці суб'єкта господарювання та кількість працюючих, яким нараховується заробітна плата за кожною формою оплати.

Якщо об'єктом аудиту заробітної плати є аналітичний облік, тоді, як правило, аудитор використовує вибіркоким метод. В цьому випадку існує ризик того, що буде пропущена помилка або порушення за операціями по нарахуванню та утриманням із заробітної плати, які можуть бути суттєвими.

Переваги використання аудиторської вибірки в аудиті розрахунків з оплати праці наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Переваги використання аудиторської вибірки в аудиті заробітної плати

Критерії	Коментар
Економія часу перевірки	Проводиться більш оперативно, підвищується якість та достовірність
Економія затрат праці аудиторів	Скорочення часу перевірки, вартості аудиторських послуг
Підвищення якості перевірки	Зменшення обсягу перевірки дозволяє якісно дослідити інформацію
Неможливість проведення суцільної перевірки	При високій кількості працюючих та обмеженому терміні аудиторської перевірки

Проведення додаткових аудиторських процедур для підвищення якості аудиту	Економія часу перевірки дозволяє перевірити більше операцій щодо заробітної плати
--	---

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

Одним із основних завдань аудитора при використанні вибіркового дослідження є вибір найбільш ефективного методу відбору одиниць з генеральної сукупності. Рішення аудитора є предметом професійного судження аудитора. Рішення приймається відповідно до мети, завдань аудиту, терміну перевірки, обсягу інформації, яка підлягає перевірці.

Аналіз аудиторської практики свідчить про існування двох підходів до вибіркового дослідження, а саме: статистичний і нестатистичний підхід. Вибір підходу на етапі планування аудиторської вибірки є предметом професійного судження аудитора.

Вважаємо, що поділ підходів на статистичний та професійного судження є найбільш коректним та тим, що в повній мірі відповідає дійсності. Як показує практичний досвід використання статистичного методу, то він вимагає спеціальних знань з економіки, статистики, а тому на практиці аудитори частіше керуються професійним судженням. Однак незалежно від обраного методу формування вибірки, при її використанні необхідно враховувати ризик вибіркового дослідження, який безпосередньо впливає на ризик невиявлення та якість аудиту.

3.2. Методика та техніка проведення аудиту розрахунків за виплатами працівникам

Налагоджена система оплати праці на підприємстві є запорукою ефективної діяльності підприємства за рахунок зростання продуктивної праці найманих працівників. Система оплати праці є трудомісткою ділянкою обліку, тому її ведення повинно забезпечуватися висококваліфікованим персоналом.



Рис. 3.5. Об'єкти, які перевіряються при проведенні аудиту розрахунків за виплатами працівникам

Варто зазначити, що у сфері праці аудит виконує функцію збору, аналізу та оцінки інформації щодо діяльності підприємства з точки зору організації трудового процесу та проведення розрахунків з персоналом. Зазвичай до об'єктів аудиту відносять усіх робітників (як трудовий колектив, так і весь персонал) та їх діяльність і розрахунки з ними.

Проводячи аудиторську перевірку розрахунків за виплатами працівникам аудитор звертає увагу не лише на дотримання підприємством трудового та податкового законодавства, аудитор також перевіряє правильність заповнення первинних документів, їх достовірність, своєчасність та коректність записів у регістрах обліку, правильність заповнення звітності та її подання у строки, визначені чинним законодавством.

Крім перевірки зазначених об'єктів аудиту, достовірність інформації обліку та звітності щодо виплат працівникам забезпечується через:

- визначення правильності ведення обліку особового складу найманих працівників суб'єкта господарювання;
- перевірка правильності оформлення первинних документів та регістрів обліку, пов'язаних із виплатами працівникам у суб'єкта господарювання;
- перевірка правильності нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат найманих працівників суб'єкта господарювання;
- визначення правильності нарахування середньої заробітної плати найманих працівників суб'єкта господарювання;
- обґрунтування доцільності включення витрат, пов'язаних із виплатами працівникам до собівартості готової продукції, адміністративних витрат, витрат на збут чи інших витрат діяльності суб'єкта господарювання;

- обґрунтування доцільності розподілу витрат, пов'язаних із виплатами працівникам між видами готової продукції та за звітними періодами, за якими складається і подається звітність суб'єкта господарювання;
- визначення правильності та своєчасності розрахунків з оплати праці найманих працівників суб'єкта господарювання;
- обґрунтування правильності проведення нарахувань на заробітну плату та утримань із неї, своєчасності проведення розрахунків із податковими органами та органами соціального страхування;
- визначення правильності складання різних видів звітності та їх своєчасного подання до відповідних державних органів.

Детально розглянемо типові порушення та їх характеристики (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Типові порушення обліку розрахунків за оплати праці за результатами аудиту

Порушення	Характеристика
Табелі робочого часу не заповнюються або заповнюються із порушеннями	Зазначене порушення може бути виявлено у випадку документальної перевірки. Порушення є суттєвим, оскільки відсутність табелів робочого часу чи некоректні дані у них унеможливають визначення достовірності інформації про нараховану заробітну плату
До відомостей про нарахування заробітної плати та виплати заробітної плати включено підставних осіб	Зазначене порушення може бути виявлено у випадку зустрічної перевірки. Порушення є суттєвим, оскільки завищує реальні суми витрат підприємства, понесені на виплати працівникам; впливає на достовірність величини фінансового результату та суми податків, що мають бути сплачені
Часткове нарахування або нарахування авансів	Зазначене порушення може бути виявлено у випадку зустрічної перевірки та документальної перевірки. Недотримання цього правила свідчить про порушення підприємством чинного

	законодавства
Визначення обсягів виконаних робіт, що не відповідають реальним господарським операціям	Зазначене порушення може бути виявлено у випадку зустрічної перевірки та документальної перевірки. Неправильні розрахунки можуть зумовити помилки при нарахуванні основної та додаткової заробітної плати
Відпустки за власний рахунок більше ніж 15 календарних днів протягом року	Зазначене порушення може бути виявлено у випадку зустрічної перевірки та документальної перевірки. Є порушенням законодавства

Варто відмітити, що за недотримання законодавства, порушника можуть притягнути до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної та навіть кримінальної відповідальності, зафіксованих строків – до штрафу, за допущені помилки у звітності – до фінансових санкцій чи адміністративної відповідальності тощо.

Багато недоліків у проведенні аудиту розрахунків з оплати праці виникають через неефективність роботи облікового апарату на підприємстві, бо функції контролю залишаються поза увагою. Таким чином, можна впровадити окрему посадову особу або ввести до обов'язків управлінського персоналу виконувати нижче перераховані операції:

1) контроль за використанням робочого часу та забезпечення зростання продуктивності праці;

2) контроль за своєчасним і правильним визначенням сум нарахованої заробітної плати й відрахувань органам соціального страхування та віднесення їх на собівартість продукції (робіт, послуг);

3) контроль за здійсненням у встановлені терміни всіх розрахунків з працівниками та службовцями із заробітної плати та інших виплат;

4) контроль за використанням фонду заробітної плати та іншими грошовими коштами, які виділяють для оплати праці працівників підприємства;

5) перевірка правильності розрахунку виплат за надурочні роботи, роботи у святкові дні, у нічний час тощо;

6) контроль за правильністю, своєчасністю та повнотою здійснених операцій бухгалтерською службою [4].

Варто зазначити, що аудит розрахунків з оплати праці має надавати повну та достовірну інформацію, так як це впливає на прийняття рішень щодо діяльності підприємства в цілому.

3.3. Узагальнення результатів аудиторського дослідження

Перевірка та підтвердження фінансової звітності, яка здійснюється протягом проведення аудиторської перевірки на завершальному етапі має за мету отримання аудиторського звіту із зазначенням аудиторської думки. Крім звіту аудитора, аудиторські компанії надають керівникам підприємств аналітичні звіти та їх здійснюють їх інтерпретацію.

Аудиторський звіт - документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до МСА та вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Аудиторський звіт передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам НП(С)БО, МСФЗ або іншим вимогам.

Аудиторський звіт підписує аудитор, який провадить аудиторську діяльність як фізична особа - підприємець, або провадить незалежну професійну діяльність у разі проведення ним аудиту одноосібно, або, щонайменше, як ключовий партнер у разі проведення аудиту аудиторською фірмою.

У разі одночасного залучення декількох суб'єктів аудиторської діяльності аудиторський звіт підписується всіма аудиторами, а від аудиторської фірми, щонайменше, ключовим партнером. Особа, яка підписала аудиторський звіт, зазначає дату підписання.

МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» розглядає відповідальність аудитора за формування думки щодо фінансової звітності та застосовується:

– до повного пакета фінансової звітності загального призначення;

– до завдань з аудиту, до яких застосовується МСА 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» або МСА 805 «Спеціальні міркування - аудити окремих фінансових звітів та специфічних елементів, рахунків або об'єктів фінансової звітності».

Аудитор при формуванні аудиторської думки переслідує такі цілі:

– сформулювати аудиторську думку виходячи із аудиторських доказів та мети аудиту – підтвердження достовірності інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання;

– висловити аудиторську думку у звіті аудитора та обґрунтувати її.

Висловлюючи аудиторську думку:

– аудитор повинен визначити наскільки фінансова звітність суб'єкта господарювання сформована та оприлюднена у всіх суттєвих аспектах, зазначених у концептуальній основі;

– аудитор повинен зазначити, що ним була обґрунтована впевненість у відсутності суттєвих помилок, перекручень, викривлень або шахрайства у фінансовій звітності, що перевірялася.

Перелік вимог до звіту аудитора, що складається після проведення обов'язкового аудиту наведено у табл. 3.3

Таблиця 3.3

Вимоги до аудиторського звіту за результатами обов'язкового аудиту згідно з чинним законодавством

Вимоги	Нормативно-правовий акт
Обов'язкові	
1. Повне найменування юридичної особи 1.1 Склад фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності, 1.2 Звітний період та дата, на яку вона складена; 1.3 Відповідно до яких стандартів (МСФЗ, П(С)БО, інші) складено фінансову звітність	Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4, частина 3)
2. Твердження про застосування міжнародних стандартів аудиту (МСА)	Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4,

3. Чітко висловлена думка аудитора немодифікована або модифікована	частина 3) Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4, частина 3)
--	--

1	2
4. Окремі питання, на які САД вважає за доцільне звернути увагу, але які не вплинули на висловлену думку аудитора	Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4, частина 3)
5. Про узгодженість звіту про управління Про наявність суттєвих викривлень у звіті про управління та їх характер	Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4, частина 3)
6. Суттєву невизначеність щодо безперервної діяльності (за МСА 570), у разі наявності такої невизначеності	Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4, частина 3)
7. Основні відомості про САД, що провів аудит (повне найменування, місцезнаходження, інформація про включення до Реєстру)	Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4, частина 3)
Додаткові (для підприємств, що становлять суспільний інтерес)	
1) найменування органу, який призначив суб'єкта аудиторської діяльності на проведення обов'язкового аудиту;	Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4, частина 4)
2) дата призначення суб'єкта аудиторської діяльності та загальна тривалість виконання аудиторського завдання без перерв з урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень;	Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4, частина 3)
3) аудиторські оцінки, що включають, зокрема: а) опис та оцінку ризиків щодо суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності), що перевіряється, зокрема внаслідок шахрайства; б) чітке посилання на відповідну статтю або інше розкриття інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності) для кожного опису та оцінки ризику суттєвого викривлення інформації у звітності, що перевіряється; в) стислий опис заходів, вжитих аудитором для врегулювання таких ризиків; г) основні застереження щодо таких ризиків	Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4, частина 3)

1	2
4) пояснення щодо результативності аудиту в частині виявлення порушень, зокрема пов'язаних із шахрайством	Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4, частина 3)
5) підтвердження того, що аудиторський звіт узгоджений з додатковим звітом для аудиторського комітету	Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4, частина 3)
6) твердження про ненадання послуг, заборонених законодавством, і про незалежність ключового партнера з аудиту та суб'єкта аудиторської діяльності від юридичної особи при проведенні аудиту	Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4, частина 3)
7) інформація про інші надані аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності юридичній особі або контролюваним нею суб'єктам господарювання послуги, крім послуг з обов'язкового аудиту, що не розкриті у звіті про управління або у фінансовій звітності	Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4, частина 3)
8) пояснення щодо обсягу аудиту та властивих для аудиту обмежень	Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 4, частина 3)

Складання звіту аудитора є одним із найвідповідальніших частин аудиторської перевірки. У стислому вигляді викладено основні положення, що мають бути у ньому викладені. Назва (заголовок). Аудиторський звіт має назву документа. Після зазначення назви необхідно зазначити, ким складено аудиторський звіт. Ця інформація може бути корисною для того, щоб виокремити звіт конкретного аудитора серед звітів інших працівників аудиторської фірми. У цьому параграфі зазначаються прізвище аудитора, який проводив перевірку, або назва аудиторської фірми, номер і дата видачі реєстраційного свідоцтва.

Адресат. У звіті аудитора обов'язково повинно бути зазначено для кого призначено інформацію аудиторського звіту. Адресат аудиторського звіту зазначається у договорі на проведення аудиту та у чинних нормативно-правових актах.

Традиційно аудиторський звіт адресується акціонерам, власникам або раді директорів підприємства, фінансова звітність якого перевіряється. Якщо аудит проводиться на вимогу певних органів або установ (банку, Фонду держмайна, ДПА України, суду, арбітражу, конкретного інвестора тощо), у висновку можуть бути зазначені інші відповідні адресати.

Вступний параграф. У цьому параграфі відображається перелік документів, які були перевірені аудитором під час проведення аудиту. Зазначається період за який проводилася аудиторська перевірка.

Крім того, зазначається відповідальність керівництва за підготовку та достовірність звітності, а також те, що обов'язком аудитора є висловлення об'єктивної незалежної думки щодо цієї звітності на підставі проведеної ним аудиторської перевірки.

Опис об'єкта перевірки. У цій частині міститься опис аудиторських процедур, які проводилися під час перевірки.

З цією метою потрібно зробити посилання на те, що перевірку було проведено відповідно до МСА або інших стандартів.

Аудиторський звіт повинен містити вказівку на те, що аудиторську перевірку було сплановано і проведено з метою забезпечення достатньої впевненості в тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Обов'язково у звіті слід навести основні види робіт (напрями перевірки), які були виконані аудитором:

- визначення відповідності фінансової звітності основним принципам обліку, встановленим обліковою політикою підприємства, або загальноприйнятими принципам обліку;

- аналіз (шляхом тестування) аудиторських доказів, які дають змогу підтвердити зазначені у звітності суми і показники, та наведені пояснення до них;

- дослідження суттєвих облікових оцінок, зроблених керівництвом під

час підготовки фінансової звітності;

– оцінка надійності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства, можливості виникнення помилок і їх суттєвого впливу на звітність;

– здійснення вибіркового контролю;

– оцінка загального подання фінансової звітності.

У кінці цього параграфу аудитор повинен зробити підтвердження того, що ним зібрано достатньо якісних доказів, які є підставою для висловлення ним об'єктивної думки про фінансову звітність, тобто аудитор зазначає, що аудиторська перевірка надає обґрунтовану впевненість для висловлення думки.

Висловлення думки. В останньому параграфі звіту висловлюється аудиторська думка.

У цьому параграфі повинна бути чітко сформульована думка аудитора про те, чи є фінансова звітність достовірною, повною, об'єктивною, складеною відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (ПБО) чи інших законодавчих актів (тобто відповідно до визначеної концептуальної основи). Зауважимо, що аудитор повинен оцінити об'єктивність звітності за всіма суттєвими аспектами.

Крім висловлення аудиторської думки про достовірність інформації обліку та звітності, аудитор може висловити думку про потенційні шляхи удосконалення обліку на конкретних ділянках, а також удосконалення організаційної структури підприємства тощо.

Враховуючи, що у дослідженні вивчаються особливості обліку та аудиту виплат працівникам, визначемо зміст консультативних матеріалів, які можуть бути надані аудитором у процесі проведення перевірки.

Витрати на персонал на багатьох підприємствах складають значну

частку сукупних витрат підприємства, а тому від їх оптимальності залежить успішність діяльності підприємства, зокрема обсяг прибутку. Для вирішення питань оптимізації витрат на персонал необхідно володіти інформацією про них фокусуватися на релевантних для підприємства проблемах і орієнтуватися на основні потреби підприємства в цілому. Тобто підприємство має класифікувати витрати на персонал за ознаками, що мають значення для прийняття управлінського рішення та враховують специфіку діяльності підприємства. Ефективність управління персоналом залежить від розміру капіталовкладень у різні програми та заходи. Однак в умовах сьогодення ресурси більшості підприємств торгівлі значно обмежені, що потребує обґрунтування розподілу ресурсів і оптимізації витрат на персонал. Оптимізація витрат на персонал може бути досягнута двома шляхами: економією витрат і, навпаки, збільшенням витрат підприємства на персонал. Обидва з цих шляхів можуть бути ефективними, проте кожен має переваги та недоліки.

Зменшення витрат на персонал дозволяє зменшити витрати та максимізувати прибуток, проте може зруйнувати моральний клімат у колективі, лояльність працівників до керівництва, вплинути на скорочення продуктивності праці. Такий підхід можна застосовувати разом із іншими, виваженими інструментами управління персоналом.

Зростання заробітної плати є гарним стимулом для працівників. Проте, іноді, працівники ставляться до зростання заробітної плати як до чогось звичного та буденного. У таких випадках збільшення заробітної плати не дає гарних результатів, не мотивує, не збільшує ефективність діяльності підприємства.

Стимулювання праці працівників має здійснюватись з дотриманням таких основних принципів:

- підвищення рівня заробітної плати як основного матеріального

стимулу та джерела доходів;

- посилення диференціації в оплаті праці;
- застосування різних форм і систем оплати праці на підприємстві.

Класифікація основних матеріальних стимулів праці має такий вигляд:

- стимули, пов'язані з виконанням посадових обов'язків на мінімальному рівні (посадовий оклад та доплати);
- стимули високопродуктивної творчої праці, наприклад за нові ідеї у сфері виробництва, збуту, менеджменту, удосконалення документообігу тощо (надбавки, доплати, поточне преміювання).
- стимули, що сприяють закріпленню в організації висококваліфікованих працівників (посадовий оклад, доплати, надбавки);
- принагідні стимули (гонорар, гранти, індивідуальні контракти);
- систематичні стимули (посадовий оклад, надбавки, доплати, поточне преміювання).

Вище наведені стимули доцільно прописувати у колективному договорі підприємства та положенні про оплату праці та матеріальне заохочення працівників підприємства. Крім того, на кожному підприємстві ці стимули мають враховувати специфіку його діяльності. Доцільно було б розробити наприклад прогресивну шкалу визначення розміру авторського гонорару, надбавку за стаж роботи на цьому підприємстві.

Щодо організаційних факторів зростання продуктивності праці на підприємствах нами пропонуються такі заходи.

1. Удосконалення організаційної структури управління.

Оскільки, кількість управлінського персоналу обернено впливає на продуктивність праці, пропонуємо оптимізувати організаційну структуру управління. Якщо на підприємстві застосовується лінійно-функціональна структура управління та швидко реалізуються управлінські рішення, може призвести до високої спеціалізації до підвищення ефективності роботи

функціональних служб.

2. Поліпшення підготовки і підвищення кваліфікації кадрів.

Кількість працівників на підприємстві, які мають вищу освіту демонструють прямий вплив на продуктивність праці. Саме тому варто застосовувати такі форми підвищення кваліфікації працівників: професійна перепідготовка (освоєння знань і навиків у відповідності до змін навколишнього середовища); підвищення кваліфікації (оновлення знань відповідно до змін у вирішені нових виробничих завдань, що забезпечується через проблемні семінари, курси підвищення кваліфікації, майстер-класи, тренінги); оперативна актуалізація знань по неформальних каналах (конференції, семінари, наради, фокус-групи, конкурси, міжнародні виставки).

3. Управління плинністю кадрів.

Доцільно запланувати заходи щодо скорочення плинності кадрів на підприємстві:

- 1) удосконалення систем матеріального та нематеріального стимулювання, удосконалення процедур прийому і звільнення працівників,
- 2) системи управління кар'єрою, формування у працівників відповідального ставлення до праці, свідомої дисципліни, культури поведінки, удосконалення взаємин у колективі.

На підприємствах, де дуже велика плинність кадрів, що прагнуть перейти з одного підприємства в інше обернено пропорційне віку. Пік переходів закінчується в 24-25 років. Частіше змінюють роботу працівники нижчої кваліфікації, що не мають перспектив, родини, що менше заробляють, та далеко живуть від місця роботи.

На нашу думку, варто вивчити плинності кадрів на підприємстві за допомогою анкет. До такої анкети варто включити такі питання: причини звільнення (заробітна плата, навантаження, несправедливість, відносини в

колективі, ставлення керівництва, графік роботи, напруження, сімейні обставини, часті відрядження, неможливість кар'єрного росту тощо); визначення можливості переведення працівника в інший відділ. І це дасть можливість вчасно вжити заходи щодо стабілізації кадрів.

4. Збільшення ефективного фонду робочого часу.

Отже, для поліпшення використання робочого часу пропонуємо:

- стимулювати персонал до праці, як матеріально, так і морально;
- поліпшити умови праці, впровадити фізіологічно обґрунтовані режимів праці та відпочинку.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Виплати працівникам – це ключова категорія, яка об'єднує у собі систему стимулів, необхідних для ефективної роботи підприємств та економіки в цілому. Виплати працівникам впливають на ефективність функціонування та соціальний розвиток суб'єктів господарювання. Система індивідуальних та матеріальних стимулів працівників підприємства - є рушійною силою економіки країни. Основним показником, включеним до системи виплат працівникам є заробітна плата.

2. Досліджуване підприємство КП «Обласний центр профілактики та боротьби з ВІЛ/СНІД Полтавської обласної ради» працює у сфері охорони здоров'я. Рівень заробітних плат у цій сфері є одним із найнижчих, порівняно із іншими видами діяльності. середньомісячна заробітна плата сфері охорони здоров'я та надання соціальної допомоги протягом 2015-2020 рр. постійно зростала. У 2020 році порівняно із 2015 роком збільшився більше ніж у 3,17 рази. Найбільші темпи зростання заробітної плати спостерігаються за останній рік. У 2020 році середньомісячна заробітна плата зросла на 26,9 % (або на 1908 грн.), порівняно із 2019 роком.

3. Науковці, що досліджують питання обліку та контролю за виплатами працівникам наголошують свою увагу на таких проблемах: 1) постійні зміни трудового законодавства, а також вимог до ведення обліку розрахунків за виплатами працівникам; 2) невідповідність окремих положень національного та міжнародного стандарту, що регламентують виплати працівникам; 3) відсутність офіційно затвердженого вичерпного переліка мотиваційних виплат працівникам; 4) зміни у податковому законодавстві, які стосуються

оподаткування заробітної плати; 5) відсутність однозначних тлумачень, пов'язаних із нарахуванням заробітної плати пільг.

4. Питання оплати праці найманих працівників є надзвичайно важливими у ринковій економіці. Актуальність цих питань, пов'язана із тим, що з одного боку підприємства намагаються оптимізувати витрати на виплати працівникам, з іншого боку – працівники потребують достойних заробітних плат, які забезпечують їм достойний рівень життя. Щоб врегулювати цей процес державними органами встановлюється мінімальний рівень заробітних плат, тарифна сітка, регламентується розмір податкових ставок для підприємств, що мають найманих працівників. Важливою складовою фонду оплати праці, а отже, і виплат працівникам є заохочувальні та компенсаційні витрати. Заохочувальні та компенсаційні виплати відрізняються від інших виплат, пов'язаних із оплатою праці тим, що мають разовий характер. Зокрема, розмір виплат, у які включаються винагороди та премії, а також інші грошові та матеріальні виплати, регламентується чинними нормативними актами та внутрішніми розпорядчими документами підприємства.

5. Організаційні аспекти обліку виплат працівникам на КП «Обласний центр профілактики та боротьби з ВІЛ/СНІД Полтавської обласної ради» стосуються затвердження графіку документообороту щодо документального оформленні виплат працівникам та формування і дотримання основних положень розпорядчого документу про облікову політику. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу на КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» здійснює головний бухгалтер – Богданова Євгенія Борисівна.

6. Для обліку нарахованих та виплачених виплат працівникам підприємства використовують рахунок 66 «Розрахунок за виплатами працівникам». На досліджуваному підприємстві КП «ОЦПБ з ВІЛ/СНІД» за червень 2021 року нараховували такі види оплати праці: заробітна плата за роботу у вихідні, відпускні, лікарняні (за рахунок фонду соціального

страхування, лікарняні (за рахунок підприємства), доплати до мінімальної заробітної плати, індексацію, перерахунок, середній заробіток під час простою, оклад, шкідливі і важкі умови праці, доплати за COVID-19, нічні, за складність і напругу, премія, лікарняні пологові, матеріальна допомога на оздоровлення, відрядження, за ступінь кандидата медичних наук, за категорію, за використання дезінфікуючих засобів, санітарні, за завідування, за вислугу років, за стаціонар, ведення військового обліку, за престижність, виконання договору ЦПХ, робота в вихідні. Утримуються із заробітної плати: податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, профвнески, внески до лікарняної каси.

7. Відповідно до законодавства України усі виплати працівникам підлягають оподаткуванню. Оподаткування виплат працівникам здійснюється згідно до Податкового кодексу України. Відповідно до Плану рахунків для обліку зобов'язань щодо податків, які нараховуються на заробітну плату та утримуються з неї використовують рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» та 65 «Розрахунки за страхуванням».

8. Метою аудиту розрахунків за виплатами працівникам є встановлення правдивості та достовірності інформації, відображеної у первинних документах. Регістрах обліку та звітності господарюючого суб'єкта. У ході проведення аудиту розрахунків за виплатами працівникам перевіряються: правильність оформлення первинних документів, регістрів обліку та форм фінансової звітності, на підставі яких формується інформація про виплати працівникам; оцінюється діюча система формування інформації про розрахунки за виплатами працівникам на конкретному підприємстві, її відповідність діючому законодавству.

9. Перевірка та підтвердження фінансової звітності, яка здійснюється протягом проведення аудиторської перевірки на завершальному етапі має за мету отримання аудиторського звіту із зазначенням аудиторської думки. Крім

звіту аудитора, аудиторські компанії надають керівникам підприємств аналітичні звіти та їх здійснюють їх інтерпритацію.

10. Зростання заробітної плати є гарним стимулом для працівників. Проте, іноді, працівники ставляться до зростання заробітної плати як до чогось звичного та буденного. У таких випадках збільшення заробітної плати не дає гарних результатів, не мотивує, не збільшує ефективність діяльності підприємства. Стимулювання праці працівників має здійснюватись з дотриманням таких основних принципів: підвищення рівня заробітної плати як основного матеріального стимулу та джерела доходів; посилення диференціації в оплаті праці; застосування різних форм і систем оплати праці на підприємстві.

Для підвищення ефективності облікової роботи на КП «Обласний центр профілактики та боротьби з ВІЛ/СНІД Полтавської обласної ради» пропонується:

1. Постійно удосконалювати систему інформаційного забезпечення, яка б надавала не тільки достовірну інформацію щодо обліку виплат працівникам, але й дозволяла більш повно контролювати використання ресурсів.

2. Деталізувати питання щодо обліку виплат працівникам у внутрішніх розпорядчих документах підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акулов М.Г., Драбаніч А.В., Євась Т.В. та ін. Економіка праці і соціально-трудова відносина: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 328 с.
2. Ангеловська О.В., Синяєва, Л.В. Аудит розрахунків з оплати праці та типові помилки і порушення, що можуть бути виявлені при його проведенні. *Збірник наукових праць ТДАУ*. 2014. 1(25). С. 14-18.
3. Афанасієвська Т.В. Організація обліку та контролю розрахунків з оплати праці. *Управління розвитком*. 2014. № 11. С. 40–41.
4. Баранов В. Світовий досвід побудови ефективної системи оплати праці на підприємстві. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2011. Вип. 20(1). С. 139–145.
5. Богдан І.Ю., Фальченко О.О. Актуальні питання щодо організації і методики аудиту оплати праці бюджетних установ. *Економічні науки*. 2016. (27). С. 43-46.
6. Безбатько О. Удосконалення системи оплати праці: проблеми та шляхи вирішення. *Довідник економіста*. 2007. № 12. С. 70–74.
7. Бунда О.М., Матяш Ю.М. Бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці в управлінні підприємством. *Інтернаука*. 2016. № 12 (2). С. 38–41.
8. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: навч. посібник. 2-е видан., допов, і перер. Житомир : ЖІТІ, 2001. 672 с.
9. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник. За ред. Огійчука М.Ф. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Алерта, 2006. 880 с.
10. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах: підручник. За заг. ред. Плаксієнка В.Я. К.: Центр учбової

літератури, 2014. 448 с.

11. Бухгалтерський облік у сільському господарстві в первинних документах і проводках. За ред. Гаврилюк В.М. Харків : Фактор, 2008. 464 с.

12. Васільєва Л. М., Соколенко А. І. Сучасні проблеми та напрямки вдосконалення організації та ведення обліку виробничих запасів на підприємстві. *Молодий вчений*. 2017. № 4 (44). С. 623-625.

13. Вітвицька Н.В. Контроль і ревізія розрахунків з оплати праці: навч. посіб. К.: Знання, 2009 244 с.

14. Жогова О.Б. Аудит розрахунків з оплати праці. *Незалежний аудитор*. 2013. № 7 (18). С. 10-15.

15. Головка Т. В. Фінансовий облік – 1. Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана». К. : КНЕУ, 2008. 416 с.

16. Голосніченко Д.І., Довжик А.М. Оплата праці: проблеми та шляхи вирішення. *Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право*. 2014. С. 185–189.

17. Господарський кодекс України № 436 – IV від 16 січ. 2003 р. Верховна Рада України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/site2/p_bills_stand_laws (дата звернення 30.09.2021).

18. Гриньова В., Шульга Г. Економіка праці та соціально-трудові відносини: Навчальний посібник. К.: Знання, 2010. 310 с.

19. Григоревська О.О., Христос І.В. Шляхи удосконалення організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. № 2. С. 97–104.

20. Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і доп. К.: ЦУЛ, 2016. 424 с.

21. Делібороніді А.Ю., Панченко О.М. Проблеми організації внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці. *Гуманітарний вісник ЗДІА*. 2010. (41), 222-228.

22. Єгорова О.В., Дорогань-Писаренко Л.О., Литвин О.Ю. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів аграрного профілю. Полтава: РВВД ПДАА, 2016. 306 с.

23. Загородній А.Г., Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : навч. посіб. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Товариство «Знання» КОО, 2014. 377 с.

24. Іванова Н.А., Михайловина С.О., Матрос О.М. Шляхи удосконалення внутрішнього аудиту розрахунків за виплатами працівникам. *Інтернаука*. 2020. № 9. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2020-9-6302> (дата звернення: 23.10.2021).

25. Інструкція зі статистики кількості працівників від 28.09.2005 р. № 286, із змінами і доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1442-05> (дата звернення: 23.10.2021).

26. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291, із змінами. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 23.10.2021).

27. Кадацька А., Пономаренко О. Удосконалення обліку оплати праці в сучасних умовах. URL: http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2012/Economics/74744.doc.htm (дата звернення: 23.10.2021).

28. Кашперська А.І., Струпова А.Г. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці в сільськогосподарських підприємствах. *Інтернаука*. 2017. № 17 (39). 2 т. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/2017/17/?author=3738> (дата звернення:

28.10.2021).

29. Каткова Н.В., Маслова К.В. Особливості обліку оплати праці в сучасних умовах та шляхи його вдосконалення. *Вісник Мукачівського державного університету*. 2017. № 8. С. 762–767.

30. Кашперська А.І., Струпова А.Г. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці в сільськогосподарських підприємствах. *Інтернаука*. 2017. № 17 (39). 2 т. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/2017/17/?author=3738> (дата звернення: 28.12.2020).

31. Кесарчук Г. С. Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам. *Науковий вісник Ужгородського університету. Сер : Економіка*. 2013. № 4. С. 240-246.

32. Кінебас І.Ю., Чепець О.Г. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. *Бізнесінформ*. 2019. (7). С. 225-230.

33. Коваленко О.В., Привалова К.В. Вдосконалення системи оплати праці на підприємстві. 2014. URL: http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_8_060.pdf. (дата звернення: 23.10.2021).

34. Коротаєва І.Р., Рябчук О.Г. Особливості та проблеми аудиту з розрахунків з оплати праці. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2018. 4(62). С. 123-128.

35. Корягін М. Аспекти ведення бухгалтерського обліку інших заохочувальних та компенсаційних виплат персоналу. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. № 21. С. 211–215.

36. Кошик В. Автоматизація обліку праці та заробітної плати на сучасному етапі. *Економічний дискурс*. 2014. Вип. 2. С. 342–344.

37. Крістева Е.А. Проблеми обліку оплати праці в сучасних умовах господарювання. URL: <http://dspace.onu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/13753/1/61-63.pdf>. (дата

звернення: 23.10.2021).

38. Крутова А. Облік праці та її оплати в інформаційній системі підприємства торгівлі. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Сер.: *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2015. Вип. 2. С. 174–187.

39. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. Економічна діагностика: навч. посібник. К.: Знання, 2012. 318 с.

40. Кулик Ю.М. Шляхи удосконалення обліку оплати праці. URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/2252/1/20160428-29_TEZY_V3_P063.pdf. (дата звернення: 23.10.2021).

41. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. 2-е вид., випр. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 555 с.

42. Лень В.С. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2015. № 2. С. 266-274.

43. Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Одеса: ОНЕУ, 2012. 670 с.

44. Меліхова Т.О. Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства. *Економічний вісник Донбасу*. Луганськ, 2012. Вип. 1(27). С. 150–155

45. Меліхова Т.О. Економічне обґрунтування підвищення ефективності зовнішнього аудиту податків. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2010. № 2. С. 131–135.

46. Мельник М.Т. Облік та звітність поточних виплат працівникам в сучасних умовах. *Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка»*. 2013. № 130. С. 30–34.

47. Меліхова Т.О., Чкалова Н.С., Іващенко Є.Є. Удосконалення внутрішнього контролю розрахунків за виплатами працівникам для підвищення якості формування інформації в обліку. *Економіка та держава*. 2019. № 3. С. 95–101.
48. Мельник Ю.В., Пирожок О.С. Особливості проведення аудиту розрахунків з оплати праці. *Наука й економіка*. 2016. 1(41). С. 23-27.
49. Мельянюкова Л. Удосконалення обліку натуральної оплати праці. *Економіка АПК*. 2011. № 5. С. 112–116.
50. Маренич Т.Г., Амбросов В.Я. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: підручник. За ред. В.Я. Амбросова. 2-ге вид., доп. і перероб. К. : ВД «Професіонал», 2005. 896 с.
51. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України № 433 від 28 березня 2013 р. URL: www.minfin.gov.ua/control/uk/.../article. (дата звернення 12.10.2021).
52. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України № 635 від 27 червня 2013 р. *Дебет. Кредит*. URL: <http://dtkk.com.ua/show/2cid010244.html>. (дата звернення 24.10.2021).
53. Миронова Ю.Ю., Панасенко В.А. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Економіка і регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2016. № 1. С. 121–126.
54. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2010 року./ Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова. К.: ТОВ «ІАМЦАУ «СТАТУС», 2010. 1028 с.
55. Морозова Є.П., Павленко К.А. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці та шляхи їх вирішення. *Вісник Мукачівського державного університету*. 2016. № 3. С. 522–526.
56. Миронова Ю.Ю., Панасенко В.А. Проблеми організації обліку

розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Економіка і регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2016. № 1. С. 121–126.

57. Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Канацька А.М., Баранін О.О. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах : навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 472 с.

58. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 р. *Верховна Рада України*. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/site2/p_bills_stand_laws (дата звернення 30.09.2021).

59. Немодрук Н.М. Удосконалення обліку, аналіз і аудит розрахунків з оплати праці. *Економіка та держава*, 2009. (8). С. 36-38.

60. Огійчук, М.Ф. Аудит: організація і методика: навч. посібник для вузів. К.: Алерта, 2010. 584 с.

61. Оляднічук Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2014. № 84. С. 149–155.

62. Оляднічук Н.В., Шайко О.Г. Удосконалення первинного обліку праці та її оплати у сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2011. № 5. С. 116–120.

63. Орлов І. В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 18 (1). С. 141–146.

64. Пархоменко В.М. Достовірність фінансової звітності. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: *збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р., м. Київ)* / відп. за вип. Б.В. Мельничук. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 315–319.

65. Петренко Н.І., Войчак Л.О. Удосконалення організації обліку

заробітної плати та величина мінімальної заробітної плати. *Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського*. 2017. № 20. С. 1010–1015.

66. Плахтій Т. Удосконалення моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 1(2). С. 239–247.

67. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 груд. 2010 р. *Верховна Рада України*. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/site2/p_bills_stand_laws (дата звернення 28.09.2021).

68. Подмешальська Ю.В. Зарубіжний досвід оподаткування заробітної плати в системі обліку. *Ефективна економіка*. 2016. № 5. Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nayka.com.ua> (дата звернення 28.09.2021).

69. Покатаєва О. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2010. № 3. С. 139–141

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31 грудня 1999 р. *Верховна Рада України*. URL: <http://www.rada.gov.ua>. (дата звернення 13.09.2021).

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003. № 601. *База даних «Законодавство України»*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03> (дата звернення 13.09.2021).

72. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України № 427 від 11 квітня 2017 р. *Верховна Рада України*. URL:

http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/site2/p_bills (дата звернення 28.09.2021).

73. Подолянчук О.А. Облікова політика щодо заробітної плати. *Облік і фінанси*. 2018. № 1. С. 64–71.

74. Про оплату праці : Закон України від 23.01.97 р. № 29/97. *База даних «Законодавство України»*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр> (дата звернення: 12.09.2021).

75. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02 вересня 2014 р. *Верховна Рада України*. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 28.09.2021).

76. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січ. 1996 р. № 116. *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/116-96%D0%>. (дата звернення 24.10.2021).

77. Практичний журнал Баланс-Агро. 2017. № 40 (556). С. 13 – 23. URL: www.balance.ua. (дата звернення 24.10.2021).

78. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України № 2258-VIII від 21 грудня 2017 р. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення 28.09.2021).

79. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-IX від 16 липня 1999 р. *Верховна Рада України*. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/site2/p_bills_stand_laws (дата звернення 28.09.2021).

80. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05 жовтня 2017 р. *Верховна Рада України*. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>. (дата звернення 24.10.2021).

81. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку: Інструкція Міністерства фінансів № 291 від 30 листопада 1999 р. *Верховна Рада України*. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/site2/p_bills_stand_laws (дата

звернення 28.09.2021).

82. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України № 356 від 29 грудня 2000 р. *Верховна Рада України*. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/site2/p_bills_stand_laws (дата звернення 30.09.2021).

83. Радіонова Н.Й., Штронда І.О. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. *Міжнародний науковий журнал*, 2016. 11(21), С. 104-106.

84. Рожелюк В. Організація документообігу як основного інструмента забезпечення функціонування ефективної системи комунікації на переробному підприємстві. *Сталий розвиток економіки*. 2014. № 2. С. 114–121.

85. Сахно Л.А., Кондратюк О.В. Аудит з розрахунків оплати праці. URL: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/16396/1/103-108.pdf>. (дата звернення 30.09.2021).

86. Світлична Г. А. Впровадження гнучких систем оплати праці в Україні. 2016. URL: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/conf/2016-5/doc/4/49.pdf>. (дата звернення 30.09.2021).

87. Селіванова Н.М., Ветренюк Б.Б. Сучасні проблеми обліку оплати праці та шляхи їх вирішення. *Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI столітті: матеріали VII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції*. 2016. С. 95–97.

88. Сук П.Л. Організація обліку праці та її оплати. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2011. Вип. 8. С. 423–430.

89. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посібник. 3-тє вид., перероб. і допов. К.: Знання, 2016. 663 с.

90. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. Вид. 6-те, допов. і переробл. К.: Алерта, 2013. 981 с.
91. Тютюнник Ю. М., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник С.В. Фінансовий аналіз: навч. посібник. Полтава : ПДАА, 2016. 432 с.
92. Царенко О.М. Економічний аналіз діяльності підприємств агропромислового комплексу: навч. посібник. 2-ге вид., перероб. Суми: ВТД «Університетська книга», 2006. 326 с.
93. Хома Д.М. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці в умовах економічної кризи. Науковий посібник. 2013. С. 224 -227.
94. Шевченко А. Облік виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку. Збірник наукових праць *Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2013. Вип. 35(2). С. 52–58.
95. Щупак А. Проблеми обліку розрахунків з працівниками підприємства. *Актуальні питання сучасної економіки*. 2013. № 4. С.125.

Додатки