

**ЗАТВЕРДЖЕНО**

**Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки  
«Полтавський університет економіки і торгівлі»  
18 квітня 2019 року № 88-Н**

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ  
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій  
Форма навчання заочна  
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

**Допускається до захисту**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ доц. В.А. Кулик  
«\_\_\_» листопада 2019 р.

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

**на тему: «ОБЛІК І АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ»**

(за матеріалами ПрАТ «Сумський «Енергомаш»)

**зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»**

**за освітньою програмою «Облік і аудит»**

**ступеня «магістр»**

**Виконавець роботи**

**Руденко Марина Іванівна**

\_\_\_\_\_ 26.11.2019 р.

**Науковий керівник**

**д.е.н., доцент Кулик Вікторія Анатоліївна**

\_\_\_\_\_ 26.11. 2019 р.

**Полтава – 2019**

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ.....	7
1.1. Сутність та види розрахунків з персоналом підприємства.....	7
1.2. Роль обліку і аудиту розрахунків з персоналом .....	16
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Сумський «Енергомаш» та постановки обліково-аналітичної роботи.....	19
Висновки за розділом 1.....	26
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ НА ПРАТ «СУМСЬКИЙ «ЕНЕРГОМАШ» .....	27
2.1. Організація розрахунків з персоналом .....	27
2.2. Методика обліку розрахунків з персоналом .....	39
2.3. Використання комп'ютерних програм для обліку з персоналом .....	45
Висновки за розділом 2.....	49
РОЗДІЛ 3. АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ .....	51
3.1. Організація аудиту розрахунків з персоналом.....	51
3.2. Методика аудиту розрахунків з персоналом.....	58
3.3. Шляхи підвищення ефективності використання персоналу підприємства.....	68
Висновки за розділом 3.....	78
ВИСНОВКИ.....	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	85

## ВСТУП

Розбудова ринкової економіки країни й усі пов'язані з цим трансформаційні процеси мають здійснюватися в інтересах людини для поліпшення якості її життя. Не зменшуючи значення інших соціально-економічних явищ, що входять до складу соціально-трудових відносин (зайнятості, охорони праці, розвитку персоналу тощо), зазначимо, що надзвичайно важливими сьогодні є ті, які пов'язані з організацією та ефективністю оплати праці.

Оплата праці - найсуперечливіша категорія в системі умов праці, оскільки саме в ній відбито різнобічні інтереси сторін суспільно-трудових відносин, усі їхні досягнення й прорахунки. Це один із найважливіших показників, що характеризує рівень економічного та соціального стану суспільства і залежить передусім від продуктивності праці.

В Україні необхідні радикальні зміни в організації й стимулюванні ефективності праці, оптимізації диференціації доходів працівників та їх оподаткування, що є обов'язковою передумовою сталого соціально-економічного розвитку. Тому цілком закономірною є потреба у своєчасній, об'єктивній і достовірній інформації щодо оплати праці з погляду кожної із сторін соціально-трудових відносин - держави, роботодавця і найманого працівника. Така інформація може бути отримана у системі раціонально побудованого бухгалтерського обліку та підтверджена незалежною аудиторською перевіркою.

Для кожної із сторін економічних відносин значення заробітної плати оцінюється по-різному, але повільність нарахування та утримання зачіпає інтереси всіх. Багато авторів ставить проблему обліку заробітної плати на головне місце серед інших аспектів облікової системи. Заслуговують уваги праці вітчизняних на зарубіжних авторів, серед яких: Г.І. Башнянин, Ф.Ф. Бутинець, П.О. Куцик, М.В. Корягін, О.В. Лишиленко, П. Семюельсон, О.А. Полянська, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко та багато інших.

Суб'єктом дослідження є ПрАТ «Сумський «Енергомаш» та господарські процеси і явища, що відбуваються на цьому підприємстві, пов'язані з обліком та аудитом розрахунків з персоналом.

Метою дослідження є теоретичні та методологічні основи бухгалтерського обліку та аудиту розрахунків з персоналом.

Завданнями дослідження є:

- визначити економічну сутність та види розрахунків з персоналом;
- встановити роль і значення обліку та аудиту розрахунків з персоналом;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність ПрАТ «Сумський «Енергомаш» та постановку обліково-аналітичної роботи на ньому;
- дослідити особливості організації обліку розрахунків з персоналом;
- охарактеризувати методику синтетичного і аналітичного обліку розрахунків з персоналом на ПрАТ «Сумський «Енергомаш»;
- розкрити способи удосконалення обліку розрахунків з персоналом за допомогою сучасних комп'ютерних технологій;
- вивчити особливості організації аудиту розрахунків з персоналом;
- дослідити методику аудиту розрахунків з персоналом;
- визначити шляхи підвищення ефективності системи оплати праці на ПрАТ «Сумський «Енергомаш» та діяльності підприємства в цілому за результатами аудиту.

Об'єктом дослідження є розрахунки з персоналом.

Предметом дослідження є методичні та організаційні особливості обліку та аудиту розрахунків з персоналом.

Інформаційно-методологічною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти; Укази Президента; Постанови Кабінету Міністрів України; офіційні документи та методичні матеріали Державної служби статистики України; наукова література; статті вітчизняних та зарубіжних вчених у періодичних виданнях із питань обліку, аналізу і контролю; довідково-

інформаційні видання; дані з мережі Інтернет; облікові, статистичні дані об'єкта дослідження та дані спеціальних обстежень.

У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методи теоретичного узагальнення, групування і порівняння дали можливість уточнити понятійний апарат щодо видів заробітної плати підприємства. За допомогою логічного методу визначено особливості організації облікової та контрольно-аналітичної роботи на досліджуваному підприємстві. За допомогою методів індукції і дедукції, причинно-наслідкового зв'язку розкрито методику обліку та аудиту розрахунків з персоналом. У процесі аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства використані методи аналітичного групування, зведення та вибіркового метод, а для побудови діаграм, таблиць і схем – графічні методи.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ

### 1.1. Сутність та види розрахунків з персоналом підприємства

Праця є необхідною складовою частиною процесу виробництва, споживання та розподілу створеного продукту, а її оплата є основним джерелом доходів робітників підприємств й основним стимулюючим чинником для них. В умовах ринкової економіки відбулися істотні зміни в організації та значенні оплати праці, яка тепер залежить вже не тільки від результатів праці окремих працівників, а й від ефективності діяльності окремих виробничих підрозділів та й підприємства загалом.

Оплата праці завжди перебувала у центрі уваги науковців. Так, зокрема А. Сміт та Д. Рікардо розробили теоретичні основи концепції розуміння заробітної плати як ціни праці. А. Сміт вважав, що в основі ціни праці лежить вартість засобів існування, необхідних для життя працівників та членів їх сімей. Фактично, він зводив заробітну плату до вартості робочої сили. У цій концепції величина заробітної плати та динаміка формуються під впливом ринкових факторів і насамперед співвідношенням попиту та пропозиції [63].

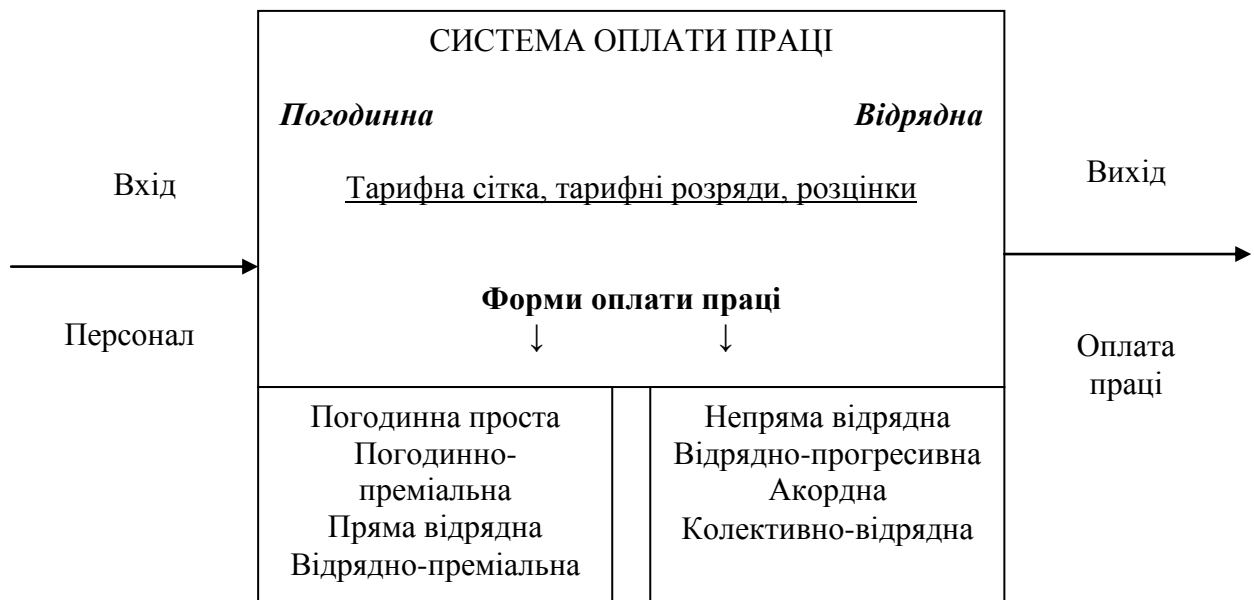
Маркс К. розробив концепцію розуміння заробітної плати як грошового вираження вартості товару «робоча сила». Він вважав, що заробітна плата «... є перетвореною формою вартості, або ціною, робочої сили». У цій концепції величина заробітної плати визначається умовами виробництва та ринковими факторами - попитом і пропозицією, під впливом яких відбувається відхилення заробітної плати від вартості робочої сили [9].

На думку О.Л. Єськова та В.С. Савельєвої [90], заробітна плата - це компенсація трудового внеску працівників у діяльність підприємства, а відтак мотивування працівників до ефективної та продуктивної праці є основною її функцією. Крищенко К. розглядає двоєдину сутність заробітної плати: з одного боку, вона є категорією ринку праці та виступає зовнішньою щодо підприємства, з іншого - елементом ціни виробництва й формується на кожному конкретному підприємстві залежно від кінцевих результатів його діяльності [92].

Збільшення ефективності суспільного виробництва зумовлене насамперед, зростанням обсягів виробництва, що нерозривно пов'язане з підвищенням продуктивності праці. У свою чергу, таке збільшення вимагає додаткової оплати, яка виконувала б не тільки компенсаційну, але й стимулюючу функцію. У цих умовах для прийняття найбільш ефективних управлінських рішень у системі забезпечення підприємства трудовими ресурсами постає питання наявності достатньої аналітичності даних щодо складових фонду оплати праці кожного працівника, яку може забезпечити лише оптимально організована система бухгалтерського обліку.

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. 1.1.

Згідно із Законом України «Про оплату праці» [82], заробітна плата - це винагорода, обчислена, зазвичай, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. 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.



**Рис. 1.1. Структурна схема системи оплати праці**

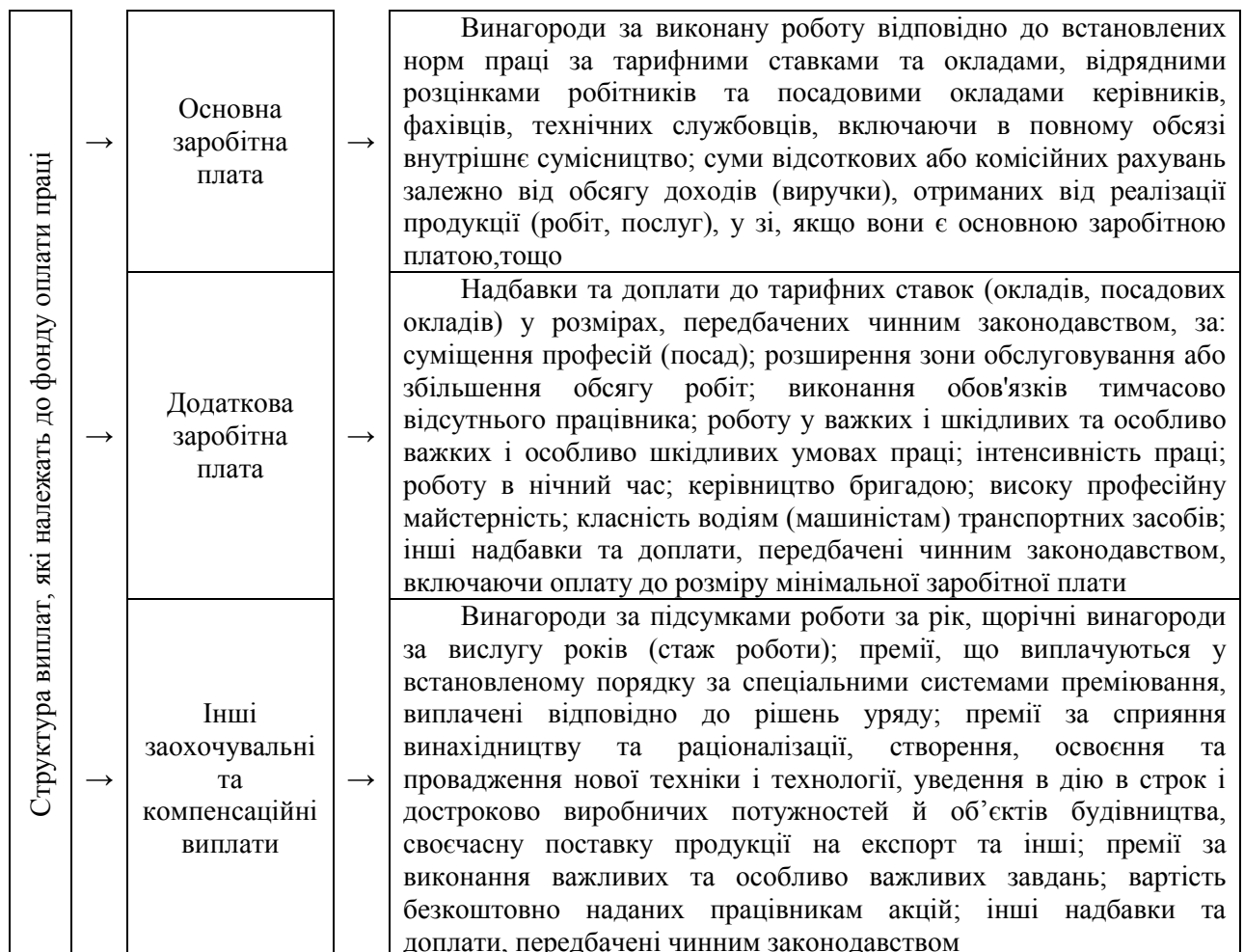
Згідно з чинним законодавством України, заробітна плата складається з основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат. При цьому останні містять винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми тощо [82].

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, понадурочних годин, роботи в нічний час, святкових та неробочих днів, виплату допомоги з тимчасової непрацездатності тощо.

Міністерство статистики України у 2004 р. затвердило Інструкцію зі статистики заробітної плати, у якій визначило поняття фонду оплати праці та його структури (рис. 1.2) і види виплат, які належать до фонду основної заробітної плати, фонду додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат.



**Рис. 1.2. Структура фонду оплати праці, запропонована Інструкцією зі статистики заробітної плати**

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. 1.1.

*Таблиця 1.1*

### **Класифікація виплат, які належать до фонду основної заробітної плати**

Ознака класифікації	Перелік виплат
Оплата праці штатних працівників	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 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;</li> <li>– суми відсоткових або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (виручки), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), у разі, якщо вони є основною заробітною платою;</li> <li>– 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;</li> <li>– 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;</li> <li>– оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників;</li> <li>– оплата праці за час перебування у відрядженні;</li> <li>– вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці</li> </ul>
Оплата праці нештатних працівників	<ul style="list-style-type: none"> <li>– оплата згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду (за винятком фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності);</li> <li>– оплата згідно з обов'язками особам, які є членами спостережної ради або ревізійної комісії акціонерного товариства;</li> <li>– згідно з договорами між підприємствами про надання робочої сили</li> </ul>

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.

І, 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» [82] передбачає, що умови запровадження і розміри надбавок, доплат, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються в колективному договорі з дотриманням норм і гарантій чинного законодавства 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. 1.2.

Також невід'ємним елементом фонду оплати праці, і, своєю чергою, витрат на оплату праці, є інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Основна відмінність цих виплат від двох інших складових фонду оплати праці полягає у тому, що до них належать 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.

Таблиця 1.2

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

Класифікація інших заохочувальних та компенсаційних виплат відображена у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

### Класифікація інших заохочувальних та компенсаційних виплат

Ознака класифікації	Перелік виплат
Винагороди одноразового характеру	<ul style="list-style-type: none"> <li>– винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи);</li> <li>– премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання, виплачені відповідно до рішень уряду;</li> <li>– премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, створення, освоєння та впровадження нової техніки і технології, уведення в дію в строк і достроково виробничих потужностей й об'єктів будівництва, своєчасну поставку продукції на експорт та інші;</li> <li>– премії за виконання важливих та особливо важливих завдань;</li> <li>– одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат, як у грошовій, так і у натуральній формі);</li> <li>– грошова винагорода державним службовцям за сумлінну безперервну працю в органах державної влади, зразкове виконання трудових обов'язків;</li> <li>– вартість безкоштовно наданих працівникам акцій;</li> <li>– кошти, спрямовані на викуп майна працівниками з моменту їх персоніфікації, а також суми вартості майна, яке розподіляється між членами колективу в разі ліквідації (реорганізації, перепрофілювання) підприємства (крім випадків розподілу майна між засновниками підприємства)</li> </ul>
Винагороди систематичного характеру	<ul style="list-style-type: none"> <li>– матеріальна допомога, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом)</li> </ul>
Винагороди соціального характеру	<ul style="list-style-type: none"> <li>– витрати в розмірі страхових внесків підприємств на користь працівників, пов'язаних з добровільним страхуванням (особистим, страхуванням майна);</li> <li>– оплата або дотації на харчування працівників, зокрема в їдальнях, буфетах, профілакторіях;</li> <li>– оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах;</li> <li>– вартість путівок працівникам та членам їхніх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів підприємства;</li> <li>– вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками, та відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування</li> </ul>

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) [42, с. 112 ].

## 1.2. Роль обліку і аудиту розрахунків з персоналом

Заробітна плата - це одна з найскладніших економічних категорій і одне з найважливіших соціально-економічних явищ. У сучасному товарному виробництві, заснованому на наймі робочої сили, заробітна плата - це елемент ринку праці, що виступає як ціна товару, в формі якого найманий працівник продає свою робочу силу. Для найманого працівника заробітна плата - це його трудовий дохід, який він отримує внаслідок реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили. Для суб'єкта господарювання заробітна плата - це елемент витрат і виробництво, що входить до складу собівартості продукції і впливає на фінансову результативність господарської діяльності. Для держави заробітна плата є об'єктом державного регулювання, з одного боку, а з іншого - об'єктом оподаткування [2, с. 423].

Облік праці і заробітної плати - одна з найважливіших і складних ділянок роботи, що потребує точних і оперативних даних, у яких відображаються зміни чисельності робітників, витрати робочого часу, категорії робітників, виробничих витрат. Облік праці і заробітної плати займає одне з центральних місць у всій системі обліку на підприємстві.

Питання нарахування заробітної плати, а також податкового і бухгалтерського обліку оплати праці займають особливе місце в роботі бухгалтерії кожного підприємства. З одного боку, це пов'язано зі ставленням до таких питань власне робітників, для яких заробітна плата слугує основним джерелом матеріальних благ. З іншого боку, з тою обставиною, що суми, які спрямовує підприємство на оплату праці, так чи інакше слугують мірою, що визначає надходження податків і обов'язкових зборів у бюджет і цільові фонди.

Бухгалтерський облік на підприємстві повинен забезпечувати: точний розрахунок заробітної плати кожного робітника відповідно до кількості і якості витраченої праці, що діють формами і системами його оплати, пра-

вильний підрахунок утримань із заробітної плати; контроль за дисципліною праці, використанням часу і виконанням норм виробітку робітниками, своєчасним виявленням резервів подальшого росту продуктивності праці, витратою фонду заробітної плати (фонду споживання); правильне нарахування і розподіл за напрямками витрат відрахувань на соціальне страхування і відрахувань до Пенсійного фонду України.

Заробітна плата - це точка перетину інтересів багатьох: підприємства, працівника, податкової, фондів тощо. Кожна з цих сторін оцінює значення заробітної плати, якщо не як найважливіших. Тому важко переоцінити значення роботи бухгалтера, пов'язаної з обліком витрат на оплату праці. Вона, зазвичай, найбільш складна та трудомістка. Помилка у нарахуванні заробітної плати автоматично призводить до цілої серії помилок і порушень, які є найважчими за своїми наслідками. Є тільки один спосіб уникнути таких помилок - абсолютно точно знати, як виконувати будь-які розрахунки, пов'язані із заробітною платою.

Основними засадами ведення обліку праці та її оплати є:

- інтеграція кадрового обліку, обліку праці та її оплати в єдине ціле;
- децентралізація збору інформації за ознаками типових операцій;
- централізація обробки інформації з обліку праці та її оплати;
- автоматизований збір інформації про вихід працівників на роботу та відпрацьований ними час;
- автоматизація типових розрахункових операцій;
- автоматизований контроль за правильністю проведення ручних розрахунків та коригувань;
- відокремлення кадрового обліку, обліку праці та її оплати від основного контуру фінансового обліку в комп'ютерних облікових системах.

Основними завданнями ведення обліку праці та її оплати є:

- організація контролю за якістю та кількістю затраченої праці;



- забезпечення своєчасного і правильного віднесення сум нарахованої заробітної плати і відрахувань органам соціального страхування на собівартість продукції, виконаних робіт, послуг, а також на інші витрати;
- забезпечення здійснення у встановлені строки всіх розрахунків з працівниками і службовцями по заробітній платі та інших виплатах;
- забезпечення збору та обробки інформації, необхідної для поточного і наступного планування, контролю, аналізу та оперативного управління виробництвом, для складання фінансової і статистичної звітності;
- вивільнення працівників підприємства від здійснення ритуальних розрахунків;
- обґрунтування структури заробітної плати працівників з уніфікацією призначення надбавок, доплат, премій тощо;
- розробка контрактної системи оплати праці;
- обґрунтування концепції планування витрат на оплату праці в системі витрат підприємства;
- адаптування вимог діючих стандартів обліку до галузевих особливостей підприємств.

Облік витрат на оплату праці повинен забезпечувати:

- контроль за дотриманням штатного розкладу та фонду заробітної плати;
- контроль за раціональним використанням робочого часу;
- своєчасне та достовірне нарахування заробітної плати;
- контроль за використанням виділених на заробітну плату коштів;
- забезпечення споживачів інформацією про працю та заробітну плату;
- виконання умов колективного договору щодо нарахування премій, доплат, надбавок і т.д.

Мета аудиту розрахунків з оплати праці – встановити дотримання підприємством чинного законодавства з оплати праці та правильність відображення господарських операцій в обліку [2, с. 78]; отримання достатніх доказів упевненості в ефективності їх використання, достовірності

відображення та розкриття інформації відповідно до діючих принципів та тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності та оцінка здатності підприємства забезпечувати відтворювальну, стимулюючу, регулюючу та соціальну функції заробітної плати для забезпечення подальшої безперервної діяльності підприємства.

Завдання аудиту розрахунків з оплати праці – встановити: дотримання законодавчо-нормативної бази із питань виплат (КЗпП, П(С)БО); ефективність внутрішнього контролю витрат на оплату праці; правильність розрахунків виробітку за виконані роботи та надані послуги та їх відображення в обліку; обґрунтованість виплат заробітної плати за трудовими угодами та достовірність відображення в обліку; дотримання встановленого порядку віднесення витрат на оплату праці та собівартість продукції; правильність визначення розміру сукупного доходу, що підлягає оподаткуванню; відповідних нарахувань чи утримань; своєчасність перерахувань до бюджету утриманих сум податків та обов'язкових платежів; дотримання встановленого порядку депонування заробітної плати та своєчасності перерахування депонованих сум після закінчення строку позовної давності; резервування коштів для оплати відпусток [66, с. 18].

Методика обліку та аудиту витрат на оплату праці в умовах економічної кризи не повною мірою відповідає сучасним вимогам. Вона потребує подальшого дослідження та удосконалення.

### **1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Сумський «Енергомаш» та постановки обліково-аналітичної роботи**

Приватне акціонерне товариство «Сумський завод «Енергомаш» (у минулому ПАТ «Сумський завод «Енергомаш») було створене в 1968 році, як спеціалізоване підприємство по капітальному ремонту токарних та

фрезерувальних верстатів і виробництву запчастин до них, і мало назву Сумський завод по централізованому ремонту верстатів «Сумремверстат».

У березні 1994 року державне підприємство «Сумремверстат» було перетворене в процесі приватизації у відкрите акціонерне товариство «Ремверстат», а з 1996 року перейменоване на ВАТ «Верстатотехмаш», з 28.04.2011 р. перейменоване в Публічне акціонерне товариство «Сумський завод «Енергомаш», а з 12.10.2016 року перетворене в Приватне акціонерне товариство «Сумський завод «Енергомаш».

Приватне акціонерне товариство «Сумський завод «Енергомаш» у своїй структурі має цех № 1 який складається з таких структурних підрозділів:

1. Заготівельна дільниця;
2. Механо-складальна дільниця;
3. Інструментальна дільниця;
4. Дільниця механічної та термічної обробки.

Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу (осіб): 97.

Середня чисельність позаштатних працівників та осіб, які працюють за сумісництвом (осіб): 8.

Чисельність працівників, які працюють на умовах неповного робочого часу (дня, тижня) (осіб): 92.

Фонд оплати праці: 6990,7 тис. грн.

Факти зміни розміру фонду оплати праці, його збільшення або зменшення відносно попереднього року: Фонд оплати праці в 2017 році збільшився на 2104,8 тис. грн. відносно ФОП за 2016 рік 4885,9 тис. грн.).

Кадрова політика спрямована на підготовку висококваліфікованих кадрів як своїми силами, так і сторонніми організаціями.

Положення облікової політики, описані далі, застосовуються послідовно до першого звітного періоду і порівняльної інформації за попередній період.

Дозволяється внесення змін до облікової політики, якщо:

- зміняться вимоги Міністерства фінансів України;
- зміняться норми Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- зміняться статутні вимоги Компанії;
- нові положення облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій або господарських операцій в фінансовій звітності Компанії.

При відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій і подій необхідно застосовувати норми системи міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Товариство здійснює оцінку та відображення активів і зобов'язань таким чином, щоб не переносити наявні фінансові ризики, які потенційно загрожують фінансовому стану товариства, на наступні звітні періоди. Активи і зобов'язання товариства первісно оцінюються під час їх придбання чи виникнення та в подальшому оцінюються на дату балансу за кожен звітний період відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Межа суттєвості для визнання придбаних активів у складі основних засобів чи нематеріальних активів становить 6000 грн.

Межа суттєвості для запасів, за виключенням паливно-мастильних матеріалів, складає 100 грн. за одиницю.

Грошові та прирівняні до них кошти включають готівкові грошові кошти, поточні рахунки і поточні депозити в банках з початковим терміном погашення менше одного року.

Зобов'язання – заборгованість що виникла внаслідок минулих подій, погашення якої у майбутньому, як очікується, призведе до зменшення корисності.

До зобов'язань відносяться:

- позики, отримані від нефінансових установ або фізичних осіб;
- кредиторська заборгованість.

Власні активи - об'єкти основних засобів відображаються у фінансовій звітності за фактичними витратами за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від знецінення. У разі якщо об'єкт основних засобів складається з декількох компонентів, що мають різний строк корисного використання, такі компоненти відображаються як окремі об'єкти основних засобів.

Визнання, облік та оцінка основних засобів відбувається в товаристві на основі МСБО 16 «Основні засоби» з урахуванням зазначених в цьому Положенні застережень.

Основним засобом визнається актив, якщо очікуваний термін його корисного використання (експлуатації), установлений засіданням постійно діючої інвентаризаційної комісії, більше одного року. Обліковою одиницею основних засобів вважати об'єкт основних засобів.

З метою ведення бухгалтерського обліку створюються наступні групи основних засобів:

- група 1 «Будівлі та споруди»;
- група 2 «Офісне обладнання»;
- група 3 «Транспортні засоби»;
- група 4 «Меблі»;
- група 5 «Інструменти та прилади»;
- група 6 «Інші основні засоби»;
- група 7 «Основні засоби, які не готові до експлуатації та аванси».

Амортизація окремого об'єкта основних засобів розраховується із застосуванням прямолінійного методу, за яким річна сума амортизації

визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період корисного використання об'єкта основних засобів, вираженого у роках.

Нарахування амортизації здійснюється наступним чином:

– з метою ведення податкового обліку – з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію;

Визнання, оцінка та облік нематеріальних активів здійснюється у відповідності з МСБО 38 «Нематеріальні активи» з урахуванням зазначених в цьому Положенні застережень.

Придбані (створені) нематеріальні активи визнаються за первісною вартістю, яка складається з вартості придбання та витрат, що безпосередньо належать до придбання або доведення об'єкту до робочого стану. Одиницею обліку є окремий об'єкт нематеріальних активів, який в повній мірі відповідає вимогам щодо визнання ресурсу активом.

Визнання, облік та оцінка запасів відбувається в товаристві відповідно до МСБО 2 «Запаси» з урахуванням зазначених в цьому Положенні застережень.

Запаси компанії – це активи, які існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

*Таблиця 1.4*

**Запаси ПрАТ «Сумський «Енергомаш» станом на 31 грудня 2017 року,  
тис. грн.**

Показник	2017 р.
Незавершене виробництво	71
Готова продукція (за чистою вартістю реалізації)	157
Паливо	6
Малоцінні та швидкозношувальні предмети	7
Сировина і матеріали	4
Купівельні напівфабрикати, комплектуючі	2
Всього запаси	247

Обліковою одиницею бухгалтерського обліку запасів вважають однорідну групу.

Придбання запасів в компанії здійснюється виключно для використання у господарській діяльності. З метою ведення бухгалтерського обліку запасів створюються наступні групи:

- виробничі запаси;
- паливно-мастильні матеріали;
- запасні частини;
- готова продукція;
- інші запаси.

При списанні запасів на витрати в тому періоді, в якому вони були фактично використані, з метою визначення вартості списаних запасів застосовується метод «FIFO» («first-in–first-out») – собівартості перших за часом надходження запасів.

Для узагальнення інформації про витрати в товаристві використовуються рахунки класу 9 «Витрати виробництва», а інформації про доходи – рахунки класу 7 «Доходи».

*Таблиця 1.5*

**Показники доходів та витрат ПрАТ «Сумський «Енергомаш»  
за 2016-2017 рр., тис. грн.**

Показники	2016 р.	2017 р.
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	21989	36271
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	21736	36081
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	26962	17287
Валовий: прибуток	4449	9119
Інші операційні доходи	253	190
Адміністративні витрати	3940	4527
Витрати на збут	288	493
Інші операційні витрати	181	351
Фінансові результати від операційної діяльності:		
прибуток	293	3938
збиток	293	3938
Податок на прибуток від звичайної діяльності	53	709
Фінансові результати від звичайної діяльності: прибуток	240	3229

Для оцінки балансової вартості іноземної валюти застосовується метод ідентифікованої вартості.

Інформація про витрати, активи і зобов'язання з податку на прибуток формується в бухгалтерському обліку згідно МСБО 12 «Податки на прибуток».

Витрати з податку на прибуток являють собою суму витрат з поточного та відстроченого податків. Поточний податок визначається як сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо оподаткованого прибутку (збитку) за звітний період. Поточні витрати Підприємства за податками розраховуються з використанням податкових ставок, чинних (або в основному чинних) на дату балансу.

Операції в іноземній валюті обліковуються в українських гривнях за офіційним курсом обміну Національного банку України на дату проведення операцій.

Курсові різниці, що виникли при перерахунку за монетарними статтями, визнаються в прибутку або збитку в тому періоді, у якому вони виникають.

Підприємство здійснює свою основну діяльність на території України. Закони та нормативні акти, які впливають на операційне середовище в Україні, можуть швидко змінюватися. Основними факторами, що впливають на діяльність товариства є недосконалість податкового законодавства і нестабільність політичної та економічної ситуації в країні.

Подальший економічний розвиток залежить від спектру ефективних заходів, які вживаються українським Урядом, а також інших подій, які перебувають поза зоною впливу підприємства.



## Висновки за розділом 1

Оплата праці (заробітна плата) – грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виступає у формі будь-якого заробітку, виплаченого власником підприємства працівникові за виконану роботу.

Заробітна плата працівника незалежно від виду підприємства визначається його особистим трудовим вкладом, залежить від кінцевих результатів роботи підприємства, регулюється податками і максимальними розмірами не обмежується.

Розміри, порядок нарахування і виплати заробітної плати регулюються чинним законодавством України, відповідними Указами і постановами, галузевими інструкціями.

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).

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.

Для суб'єкта господарювання заробітна плата - це елемент витрат і виробництво, що входить до складу собівартості продукції і впливає на фінансову результативність господарської діяльності. Для держави заробітна плата є об'єктом державного регулювання, з одного боку, а з іншого - об'єктом оподаткування.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ НА ПРАТ «СУМСЬКИЙ «ЕНЕРГОМАШ»

#### 2.1. Організація розрахунків з персоналом

Організація оплати праці в Україні здійснюється відповідно до чинних нормативно-правових актів; генеральної угоди на державному рівні; галузевих та регіональних угод; колективних договорів; трудових договорів та інших внутрішніх документів підприємства.



**Рис. 2.1. Організаційна схема розрахунків з персоналом**

Відповідно до статті 9 п. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення [78].

Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових регістрах проводяться на підставі первинних документів, створених відповідно до вимог Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88.

Відповідно до п. 2.7. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 (далі Положення № 88), первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Крім цього документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

Первинні документи, відповідно до п. 2.4. Положення № 88, повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Приведення бухгалтерського обліку в Україні у відповідність до вимог міжнародних стандартів обліку та звітності вимагає також удосконалення організації первинного обліку оплати праці на вітчизняних підприємствах. Обов'язковість здійснення розрахунків з працівниками та їх облікового відображення бухгалтерською службою підприємства встановлюється положеннями про облікову політику та про бухгалтерську службу, посадовими інструкціями бухгалтерів, які можуть передбачати відповідальність за порушення в проведенні розрахункових операцій. Основним документом, який визначає порядок організації оплати праці на підприємстві, розміри основної та додаткової заробітної плати, порядок преміювання працівників, є Положення про оплату праці на підприємстві. Даний документ повинен містити інформацію про:

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

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

Окрім того, положення про оплату праці може наводити перелік документів, що слугують підставою для нарахування винагород працівникам на конкретному підприємстві та передбачати застосування власних розробок щодо обліку розрахунків з працівниками. При цьому, положення про охорону праці захищає права персоналу на створення безпечних умов праці та гарантує здійснення заходів, направлених на мінімізацію впливу шкідливих факторів у разі їх існування. Відповідно, дане положення передбачає безоплатну видачу працівникам лікувально-профілактичного харчування, спеціального одягу, взуття та інших засобів індивідуального захисту, миючих та знешкоджувальних засобів; здійснення додаткових виплат працівникам, які потерпіли внаслідок нещасного випадку чи професійного захворювання, із включенням цієї частини витрат підприємства на охорону праці до поточних виплат працівникам [42, с. 211].

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

Особа, яка виписує трудові книжки, щомісячно подає до бухгалтерії підприємства звіт про наявність та використання бланків трудових книжок. Разом з цим, відповідальна особа повинна заповнювати декілька спеціальних облікових документів, а саме: Книгу обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них, Книгу обліку руху трудових книжок і вкладишів до них [89, с. 28].

Бухгалтерський облік трудових книжок ведеться на рахунку 209 «Інші матеріали», за дебетом якого відображається надходження трудових книжок, а за кредитом - їх використання (списання). Одночасно ведеться облік наявності та руху трудових книжок на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку».

Згідно статей 4, 14, 18 Закону України «Про державну статистику», враховуючи положення статей 80, 81, 95 Цивільного кодексу України, частини восьмої статті 19 та статті 55 Господарського кодексу України [17], з метою подальшого вдосконалення державних статистичних спостережень підприємств, установ, організацій щодо обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків з працівниками із заробітної плати був прийнятий Наказ Держкомстату України від 5 грудня 2008 р. № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці». Відповідно до нього були затверджені і введені в дію з 1 січня 2009 року нові форми первинної облікової документації з питань обліку особового складу, використання робочого часу, розрахунків по заробітній платі, а саме: № П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»; № П-2 «Особова картка працівника»; № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»; № П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»; № П-5 «Табель обліку використання робочого часу»; № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника».

Затверджені в Україні основні форми первинних документів, згруповані за напрямом використання наведено у табл. 2.1.

*Таблиця 2.1*

### **Типові форми первинних документів з обліку оплати праці**

Номер типової форми	Назва типової форми
П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
П-2	Особова картка працівника
П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)
П-5	Табель обліку використання робочого часу
П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника
П-7	Розрахунково-платіжна відомість (зведена)
П-8	Наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту)
П-9	Форма П-9 передбачає ведення обліку надходження і використання чистих бланків трудових книжок і вкладишів до них
П-10	Журнал обліку трудових книжок
П-11	Акт на списання бланків трудових книжок і вкладишів до них

Типові форми первинного обліку розроблені для систематизації та визначення стандартного уніфікованого переліку показників, що потрібні для складання звітних форм державних статистичних спостережень з праці; удосконалення їх дизайну, полегшення заповнення і ведення респондентами, зокрема в електронному вигляді.

Форми первинного обліку подані відповідно до норм діючого законодавства з врахуванням змін, що передбачені проектом нового Трудового кодексу України. При розробці системи показників відповідних типових форм враховані міжнародні рекомендації та стандарти системи показників зі статистики зайнятості й оплати праці, пропозиції респондентів та користувачів інформації з питань статистики праці.

Форми первинного обліку П-9, П-10, П-11, затверджені наказом Міністерства статистики України від 27 жовтня 1995 року № 277 - залишились без змін.

На сьогодні, облік особового складу рекомендується вести за типовими формами, затвердженими наказом № 489: № П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»; № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»; № П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)».

При необхідності підприємство може доповнювати накази, які побудовані за типовими формами, іншими показниками, вносити зміни до типових форм.

Стосовно питань складання наказів за формою, відмінною від типової, у певному наказі мають бути відображені всі показники (відомості), що передбачені новою типовою формою. Наприклад, у наказі про прийняття на роботу, повинні міститися: найменування підприємства; номер та дата наказу; дата прийняття на роботу; дата закінчення трудового договору (у разі укладення строкового трудового договору (контракту)); назва структурного підрозділу, до якого приймається працівник; назва професії (посади), кваліфікація; умови прийняття на роботу; умови роботи; оклад (тарифна

ставка); відомості щодо встановлення надбавок (у разі їх встановлення); підпис керівника підприємства; відмітка про ознайомлення.

Відповідно до наказу № 489 втратила чинність типова форма № П-5 «Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу», затверджена наказом Мінстату № 253. Вимоги щодо використання зазначеної типової форми після 1 січня 2009 р. не передбачаються законодавством. Підприємство може складати відповідні накази у довільній формі з урахуванням вимог ДСТУ-4163-2003.

Оперативний облік надходження, переміщення і вибуття особового складу на основі названих документів покладається на співробітника по кадрах.

Облік використання робочого часу підприємств проводиться за допомогою табелів, що ведуться щомісячно на працівників підприємства, установи, організації.

Облік робочого часу здійснюється методом суцільної реєстрації явок і неявок працівників на роботу, або шляхом реєстрації тільки неявок.

Нова форма табелю обліку використання робочого часу складається з двох частин: «Умовні позначення» та «Табель обліку використання робочого часу». В розділі Табелю «Відмітки про явки та неявки за числами місяця (годин)» запропоновано чотири рядки. В першому і третьому вказуються відпрацьовані години з 1-15 та з 16 по 30 бо 31 певного місяця. В другому та четвертому - ставиться буквенний код умовних позначень з 1-15 та з 16 по 30 бо 31 відповідно.

Табель обліку робочого часу заповнюється двічі, так як заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні у строки, встановлені колективним договором, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів. За першу половину місяця - для нарахування авансових платежів та за весь місяць - для розрахунку заробітної плати за місяць. В кінці місяця у таблиці підсумовується загальна кількість відпрацьованих днів (годин) і днів (годин) неявок на роботу.



Нову форму обліку табелю робочого часу № П-5 «Табель обліку використання робочого часу» введено в дію з 1 січня 2009 року наказом № 489. Цим же наказом скасовано Наказ Мінстату № 253, а також втратили чинність всі затверджені ним типові форми. Зокрема: № П-12 «Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати», № П- 13 «Табель обліку використання робочого часу», № П-14 «Табель обліку використання робочого часу», № П-15 «Список осіб, які працювали в надурочний час», № П-16 «Листок обліку простоїв».

Нова форма табелю може бути рекомендована для використання і застосовується як формалізований набір показників у складі первинного обліку підприємства щодо використання робочого часу, потрібний для заповнення форм державних статистичних спостережень.

Табель також застосовується для наступних цілей: розрахунок заробітної плати; складання статистичної звітності з праці; контроль за дотриманням працівниками встановленого режиму робочого часу; облік використання робочого часу всіх категорій працівників, що уклали трудовий договір.

Підприємство при потребі має право використовувати й іншу форму табелю щодо вирішення відповідних завдань. Тоді підприємство обов'язково повинно здійснювати первинний облік показників щодо явок та неявок працівників, визначених формами державних статистичних спостережень з питань праці.

Нарахування заробітної плати проводиться на основі даних первинних документів з обліку виробітку, фактично відпрацьованого часу, доплатних листків та інших документів. Одночасно проводиться розрахунок всіх утримань із заробітної плати і визначається сума, що належить до видачі.

Наказом Держкомстату України від 5 грудня 2008 р. № 489 затверджено нові форми з первинного обліку оплати праці: № П-6 - «Розрахунок платіжних відомостей працівника»; № П-7 - «Розрахунок платіжних відомостей працівника (зведена)».

Цим же наказом скасовані форми № П-49 «Розрахунково-платіжна відомість»; № П-50 «Розрахункова відомість»; № П-51 «Розрахункова відомість»; № П-52 «Розрахунок заробітної плати»; № П-53 «Платіжна відомість»; № П-54 «Особовий рахунок»; № П-54а «Особовий рахунок»; № П-55 «Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати»; № П-56 «Накопичувальна картка обліку заробітної плати», затверджені наказом від 22.05.1996 р. № 144.

У формі «Розрахунково-платіжна відомість» усі види нарахувань розподілено за складовими фонду оплати праці, що визначаються відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати, що затверджена наказом Держкомстату від 13 січня 2004 р. № 5 та зареєстрована в Мінюсті 27 січня 2004 р. за № 114/8713. У новій формі введено ознаку статі, професії (посади), індивідуальний ідентифікаційний номер.

Наказом «Про затвердження типової форми первинного обліку № П-2 «Особова картка працівника» від 25.12.2009 р. № 495/656 затверджено типову форму первинних облікових документів № П-2 у новій редакції, яка набула чинності 1 січня 2010 р. [6].

Основні зміни полягають у доповненні типової форми № П-2 розділом 2 «Відомості про військовий облік», що передбачає показники, які велися раніше відповідно до наказу Мінстату України від 27 жовтня 1995 р. № 277 (в частині типової форми П-2 «Особова картка працівника»). Також до форми П-2 включаються додаткові показники, які поряд з місцем реєстрації працівника відображають адресу його фактичного проживання; відомості про пенсійні виплати; відомості про професійну освіту на виробництві за рахунок підприємства-роботодавця.

Форма П-2 «Особова картка», заповнюється працівником відділу кадрів на всіх нових прийнятих працівників згідно пред'явленим ними паспортам і військовим квиткам. Ця картка ведеться в обов'язковому порядку. У ній відображені не тільки паспортні дані і дані військового обліку працівника, але і фіксуються всі переміщення працівника із зазначенням посади, на яку

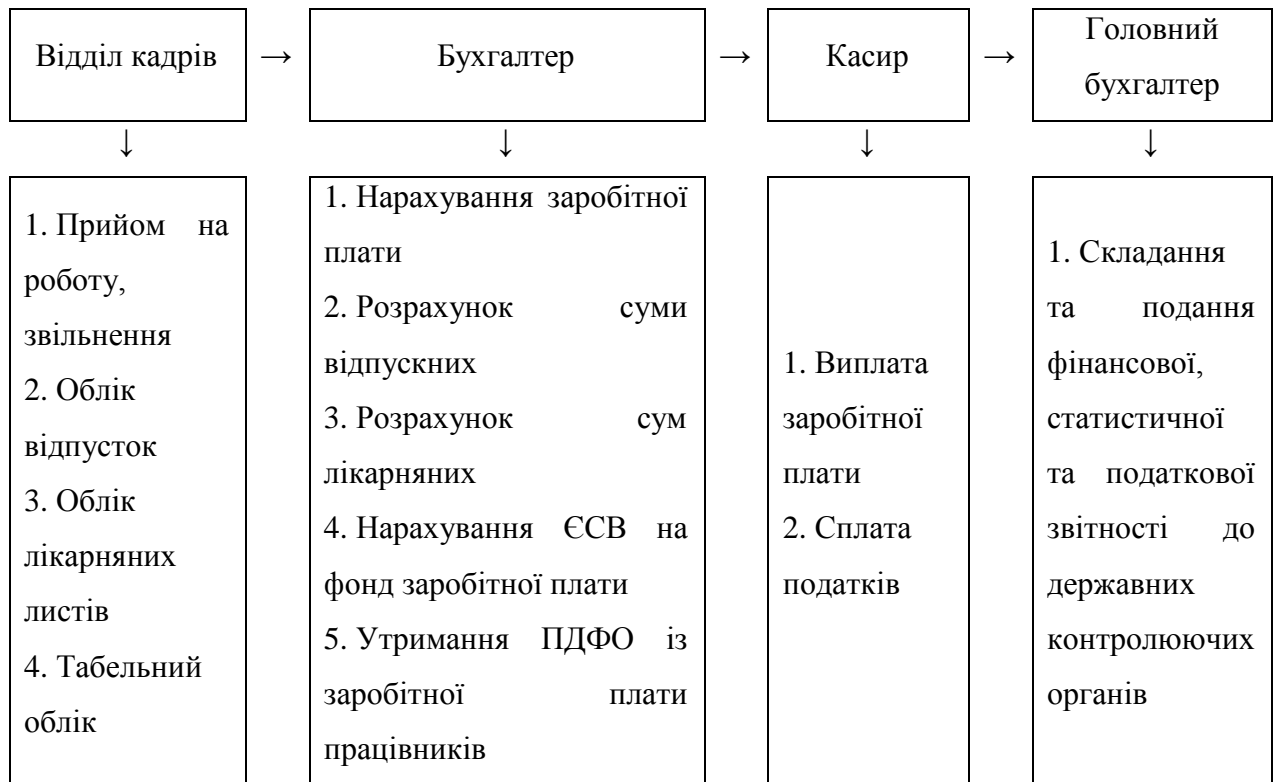
він прийнятий і всі види відпусток. Картка форми П-2 зберігається на підприємстві як документ таємного діловодства.

Форми П-9, П-10 і П-11 на підприємствах заповнюються працівником відділу кадрів. Форма П-10 - це журнал, в якому враховуються всі трудові книжки працівників підприємства. При оформленні на роботу нового співробітника особа, на яку покладені обов'язки ведення кадрового обліку, приймає трудову книжку під підпис, заносить в цей журнал її серію і номер, вказує прізвище, ім'я і по-батькові працівника, посаду, на яку він прийнятий, номер і дату видання наказу, а при звільненні з займаної посади працівник, який звільняється, розписується у цьому ж журналі за отримання своєї трудової книжки. Форма П-9 передбачає ведення обліку надходження і використання чистих бланків трудових книжок і вкладишів до них. Форма П-11 - акт на списання бланків трудових книжок і вкладишів до них, оформляється у випадку, коли при заповненні трудової книжки чи вкладиша до неї особою, яка відповідає за ведення кадрової справи буде зіпсований бланк.

Затверджені Мінстатом України типові форми первинних документів бухгалтерського обліку охоплюють лише невелику частину господарських операцій. На сьогоднішній день документування більшості господарських операцій підприємствами проводиться на типових бланках, які затверджені Наказами Мінстату та Мінсільгосппроду СРСР в 1971-1972 рр. Це не дає можливості привести його у відповідність до міжнародних стандартів.

Підприємство може використовувати також й інші форми первинних документів, поряд з тими що визначені чинним законодавством щодо організації обліку праці та її оплати. Проте, слід пам'ятати, що первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення.

На досліджуваному підприємстві ПрАТ «Сумський «Енергомаш» організація обліку побудована наступним чином (рис. 2.2).



**Рис. 2.2 Організація обліку розрахунків з персоналом на  
ПраТ «Сумський «Енергомаш»**

Наглядно процес обліку розрахунків з персоналом на досліджуваному підприємстві можна відобразити за допомогою такого документу (табл. 2.2).

Як зазначають Семенов Г.А., Андрущенко Л.О [6, с. 90], розробляючи внутрішні документи, необхідно:

– розширювати практику персоніфікації ставок і окладів найбільш кваліфікованим працівникам, орієнтованим на підвищення ефективності праці;

– враховувати галузеві особливості, зокрема при створенні системи стимулювання, встановлювати спеціальні, специфічні фактори оцінок робіт для методу бальної системи преміювання, для кожної категорії персоналу, посилюючи регуляторну і стимулюючу функції заробітної плати;

**Алгоритм процесу нарахування заробітної плати на ПрАТ «Сумський  
«Енергомаш»**

Операції	Відповідальні особи					
	Інспектор по кадрам	Керівники служб	Табельник	Бухгалтерія		
				Бухгалтер	Касир	Головний бухгалтер
Оформлення наказів на прийом, переведення, звільнення працівників, оформлення наказів на відпустку, оформлення лікарняних листів	×					
Заповнення табеля		×				
Перевірка правильності даних табеля для нарахування заробітної плати			×			
Нарахування заробітної плати				×		
Виплата заробітної плати					×	
Сплата податків					×	
Складання та подання звітності						×

– до переліку факторів та критеріїв оцінювання умов преміювання включати рівень кваліфікації, ступінь відповідальності виконаної роботи, рівень професійної майстерності, ініціативності, стаж роботи, результати кваліфікаційної атестації робітників тощо, які відповідають сучасним реаліям, тактиці та стратегії управління підприємством, його підрозділами й персоналом.

## 2.2. Методика обліку розрахунків з персоналом

Облік заробітної плати в системі рахунків - це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати, визначення належної суми працівникам і віднесення нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання.

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» та 16 «Витрати» визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та формування інформації про витрати підприємства, зокрема витрати на оплату праці.

Для обліку зарплати та розрахунків з працівниками використовується рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». На ньому ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом, який належить як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також розрахунки за неодержану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами) (рис. 2.3).

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

На рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображають заробітну плату, нараховану за поточний місяць, на рахунку 662 «Розрахунки з депонентами» - не виплачену вчасно, на рахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» - інші виплати працівникам. Субрахунок 663 був введений в облік доволі недавно, що зумовлює низку запитань щодо його застосування.

<b>Рахунок 661 «Розрахунки із заробітної плати»</b>	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
↓	↓
<i>Утримання та виплати</i>	<i>Нарахування</i>
Виплати авансу й заробітної плати під час остаточного розрахунку К-т 301, 311	<b><i>С-до заборгованість працівникам на початок місяця</i></b>
Утримання податку на дохід, внесків до фондів соціального захисту, депонована зарплата (К-т 641, 651, 652, 653, 656, 662) Розрахунки за іншими операціями (К-т 68) Розрахунки з різними дебіторами (К-т 37)	працівникам основного й допоміжного виробництва (Д-т 23,81) управлінському, інженерному персоналу, іншому персоналу (Д-т 91, 92) працівникам служби збуту, працівникам невиробничої сфер (Д-т 93,94) за рахунок резерву майбутніх виплат і платежів (Д-т 471) за соціальним страхуванням (Д-т 652)
	<b><i>С-до заборгованість працівникам на кінець місяця</i></b>

**Рис. 2.3. Схема обліку господарських операцій на рахунок 661 «Розрахунки із заробітної плати»**

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування, за дебетом - виплата заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів в рахунок заробітної плати та інші утримання із сум оплати праці персоналу. Сальдо рахунку кредитове показує залишок заборгованості із заробітної плати [34, с. 23].

Відображення затрат підприємства, зокрема і затрат на оплату праці, можна здійснювати трьома способами: за допомогою рахунків тільки класу 9 «Витрати діяльності»; за допомогою рахунків 8 і 9 класів; малими і неприбутковими підприємствами - тільки за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Сума нарахованих заробітних плат по всіх працівниках дорівнює обороту за кредитом синтетичного рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» за звітний період. Сума всіх утримань із заробітної плати працівників і сума виплаченої заробітної плати дорівнюватиме обороту за дебетом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Кредитове сальдо цього рахунку дорівнюватиме сумі в графі розрахунково-платіжної відомості «Сума, що належить до виплати».

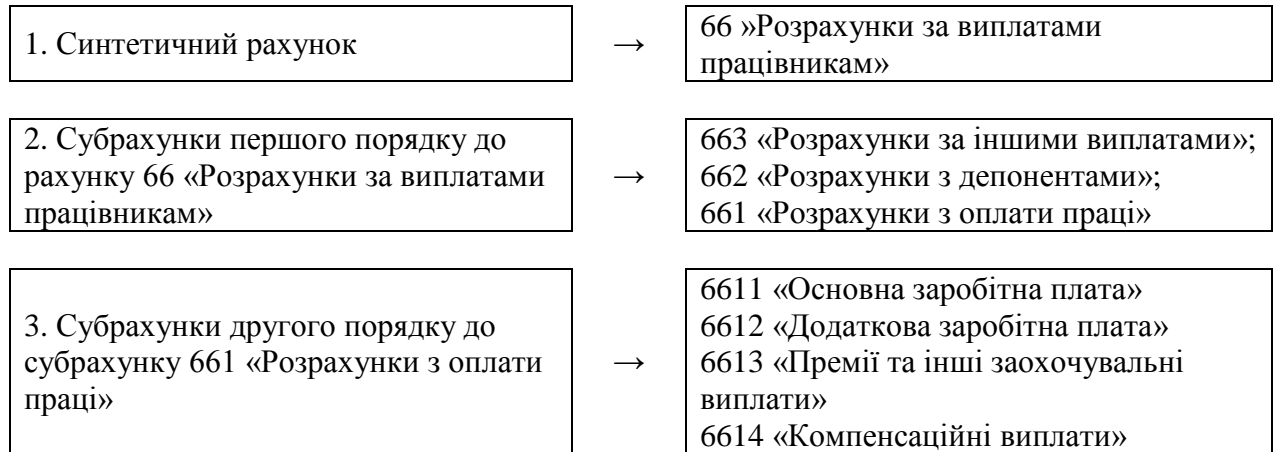
Розрахунково-платіжні відомості виконують подвійну функцію: по-перше, за їх допомогою виконуються розрахунки з працюючими, по-друге, вони є формою аналітичного обліку рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Розрахункові або розрахунково-платіжні відомості складають за кожним структурним підрозділом у розрізі категорій персоналу і табельних номерів працівників.

Для управління підприємством та з метою поліпшення організації праці та її оплати, аналізу резервів зниження витрат на оплату праці, підвищення продуктивності та розрахунків з кожним окремим працівником важливе значення має аналітичний облік праці, заробітної плати та розрахунків з персоналом. Аналітичний облік розрахунків з персоналом ведеться по кожному працівникові, видах виплат і утримань.

На нашу думку, діючу модель аналітичного обліку праці треба упорядкувати й удосконалити. Зазначений вище рахунок використовується під час нарахування не лише заробітної плати, але й для проведення розрахунків з оплати праці.

Таким чином, інші заохочувальні та компенсаційні виплати входять до складу рахунку 661 «Розрахунки з оплати праці», а не конкретизувались окремо. Для підвищення аналітичності інформації, з метою її використання у системі управління, пропонуємо застосовувати такі субрахунки до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (рис. 2.4).





**Рис. 2.4. Система субрахунків другого порядку до рахунку  
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»**

Розкриємо сутність кожного субрахунку докладніше:

6611 «Основна заробітна плата» – це нарахована заробітна плата, винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців;

6612 «Додаткова заробітна плата» - винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона охоплює доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій;

6613 «Премії та інші заохочувальні виплати» - це премії за безперервну роботу на підприємстві до нарахованої зарплати і до суми відпускних;

6614 «Компенсаційні виплати» - нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги з часткового безробіття).

Типові кореспонденції рахунків, що використовуються підприємством для обліку розрахунків з персоналом узагальнено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Типові кореспонденції рахунків, що використовуються для обліку  
розрахунків з персоналом**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нарахована заробітна плата за ремонт основних засобів робітникам основного й допоміжного виробництва та ін.	23	661
Нарахована заробітна плата інженерно-технічним працівникам і адміністративному персоналу	91,92	661
Нарахована заробітна плата за роботи, що належать до витрат майбутніх періодів	39	661
Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим збутом і реалізацією продукції	93	661
Нарахована оплата, пов'язана з виправленням браку продукції	24	661
Нарахована заробітна плата адміністративно-господарському персоналу, робітникам за роботи зв'язаної зі збутом, працівникам посередницьких підприємств	92,93, 94	661
Нараховані суми оплати праці, пов'язані з операціями по вибуттю (реалізації) основних засобів	972	661
Нараховані суми за рахунок відрахувань на соціальне страхування (за лікарняними листками та ін.)	652	661
Нараховані суми оплати праці робітникам основного виробництва	23	661
Нарахована заробітна плата за роботи, виконані за рахунок коштів цільового фінансування	48	661

1	2	3
Нарахована заробітна плата за рахунок резерву наступних платежів	47	661
Нарахована матеріальна допомога (оздоровча тощо)	65	661
Нарахована вихідна допомога передбачена діючим законодавством	23,91, 92	661
Депонована заробітна плата	661	662
Нарахована заробітна плата працівникам за роботу, пов'язану з ліквідацією стихійного лиха, пожеж тощо	991	661
Повернуті до каси надлишки нарахованих сум (переплата)	30	661
Виплачені з каси заробітна плата, суми за лікарняними листками	661	30
Відраховані із заробітної плати прибутковий податок і збір на випадок безробіття	661	641
Відраховані із нарахованої заробітної плати працюючих до Пенсійного фонду	661	651
Відраховані із заробітної плати профспілкові внески	661	685
Відраховані із заробітної плати перевитрачені підзвітні суми	661	372
Сплачено за подарунки	68	31

На досліджуваному підприємстві ПрАТ «Сумський «Енергомаш» облік розрахунків з персоналом ведеться відповідно до вимог чинного законодавства.

Нарахування заробітної плати працівників ПрАТ «Сумський «Енергомаш» здійснюється на підставі, затвердженої керівником системи оплати праці.

### **2.3. Використання комп'ютерних програм для обліку з персоналом**

У сформованих в Україні ринкових умовах зростає потреба з якісній, достовірній та оперативній інформації. Сучасне управління вже неможливе без використання сучасних інформаційних технологій. Насамперед це стосується обробки облікової інформації, так як саме вона в першу чергу цікавить і власника підприємства, і державні служби, і потенційних інвесторів. Так як облік оплати праці характеризується проведенням досить складних розрахунків як традиційної грошової, так і натуральної оплати, використанням різних видів доплат, впровадження автоматизації саме цієї ділянки обліку на підприємстві бажано розпочинати відразу після автоматизації обліку грошових коштів.

Програма «1С: Бухгалтерія» на сьогоднішній день є фактичним стандартом у галузі засобів автоматизації бухгалтерського обліку. Ця програма у процесі свого розвитку перетворилася із простого калькулятора бухгалтерських проводок у потужний засіб автоматизації бухгалтерського обліку. Сучасна версія програми містить великий набір функцій, що дають можливість адаптувати програмний продукт для потреб замовника, не шляхом допрограмування, а шляхом умілого використання типової конфігурації для потреб підприємства.

Для ведення обліку у програмі «1С: Підприємство. Версія 8.2» використовуються такі складові: план рахунків бухгалтерського обліку, плани рахунків податкового обліку (з податку на прибуток), плани характеристик окремих видів (об'єкти аналітичного обліку, які за потребою користувача можуть додаватися у план рахунків бухгалтерського обліку для повноти аналізу), проведення - реєстри бухгалтерії. Така структура визначає головну відмінність конфігурацій для «1С: Підприємство. Версія 8.2» - тут можна організувати абсолютно незалежний, без перетинання, облік (бухгалтерський, податковий, за потреби - будь-який інший) тих самих первинних подій. Тобто, оборотно-сальдові відомості у бухгалтерському

обліку не можна використовувати для одержання інформації щодо податкового обліку і навпаки.

На відміну від програми «1С: Підприємство. Версія 7.7» розрахунок заробітної плати в «1С: Підприємство. Версія 8.2» формується на підставі кадрових документів. У програму включена підсистема «Кадровий облік». За допомогою меню «Кадри» система дозволяє вести облік руху кадрів по кожній організації (оформляти накази про прийняття на роботу, переміщення працівників, звільнення з організації), формувати особові картки працівників, різноманітні звіти по заробітній платі та статистичну звітність. Ведення кадрового обліку у програмі є обов'язковим, оскільки саме кадрові документи дозволяють внести у програму всю первинну інформацію про працівника, необхідну для розрахунку заробітної плати (розмір заробітної плати, внески та утримання із заробітної плати працівника, спосіб відображення у бухгалтерському обліку). Також система дозволяє організувати індексацію заробітку працівників, формувати за потребою нарахування та утримання, коригувати список нарахувань, які входять в оподатковувану базу для внесків у фонди соціального страхування. При виплаті заробітної плати є можливість автоматичного формування платіжних доручень для перерахування у бюджет податків по заробітній платі, а при виплаті авансів - розраховувати суми, які підлягають нарахуванню.

«1С: Підприємство. Версія 8.2» дозволяє планувати діяльність підприємства та виконує не лише облікові, а й управлінські завдання. Програма відображає специфіку галузі, включаючи управлінську й облікову функціональні підсистеми. Кожна з них представлена окремим інтерфейсом, тобто, перемикаючи меню згідно зі своїми потребами, користувач бачить потрібну йому галузь, наприклад тільки рослинництво, або свинарство, або облік великої рогатої худоби тощо.

«1С: Підприємство. Версія 8.2» - це потужний інструмент для реалізації кадрової політики підприємства, а також автоматизації різних служб підприємства, починаючи від служби керування персоналом і лінійними

керівниками до працівників бухгалтерії за наступними напрямками: розрахунок заробітної плати; керування фінансовою мотивацією персоналу; вирахування регламентованих законодавством податків і внесків з фонду оплати праці; відбиття нарахованої зарплати й податків у витратах підприємства; керування грошовими розрахунками з персоналом, включаючи депонування; облік кадрів і аналізу кадрового складу; автоматизація кадрового діловодства; планування потреб у персоналі; забезпечення бізнесу кадрами; керування компетенціями, атестаціями працівників; ефективне планування зайнятості персоналу.

Програма також може використовуватися на підприємствах холдингової структури, що складаються з декількох організацій. Програма забезпечує паралельне ведення двох видів обліку персоналу - управлінського й регламентованого. Управлінський облік ведеться по підприємству в цілому, а регламентований облік ведеться окремо для кожної організації (юридичної особи або індивідуального підприємця).

«1С: Підприємство. Версія 8.2» припускає зберігання не тільки особистих даних працівників підприємства, але й службової інформації. До останнього ставляться: підрозділ, де значиться працівник, його посада, службові телефони й інша контактна інформація. Реєструється й просування працівника на підприємстві: прийом на роботу, службові переміщення, відпустки й відрядження та інший рух до звільнення

«1С: Підприємство. Версія 8.2» підтримує ведення штатного розкладу організацій з можливістю вказівки різних видів тарифних ставок, довільної кількості надбавок, додаткової інформації про штатні одиниці. За штатним розкладом формується вся необхідна звітність

Автоматизовано весь комплекс розрахунків з персоналом, починаючи від уведення документів про фактичний виробіток, оплати лікарняних аркушів і відпусток до формування документів на виплату зарплати й депонування, а також звітності в державні наглядові органи.

Реалізовані основні форми оплати праці, використовувані на госпрозрахункових підприємствах: погодинна (з використанням місячних, денних і погодинних тарифних ставок) і відрядна форми оплати праці, а також їхні варіанти - почасово-преміальна й відрядно-преміальна форми оплати праці

Гнучкий механізм обліку використання робочого часу дозволяє описувати графіки роботи й реєструвати відхилення від звичайного режиму роботи.

Крім проведення масових розрахунків заробітної плати «1С: Підприємство. Версія 8.2» здійснює підготовку всіх необхідних уніфікованих форм з обліку праці й заробітної плати й інші необхідні звіти, що дозволяють одержати інформацію за будь-який розрахунковий період.

«1С: Підприємство. Версія 8.2» забезпечує вирахування регламентованих законодавством податків з фонду оплати праці: податку на доходи фізичних осіб, внесків у фонди соціального страхування

Гнучка реалізація обліку нарахованої зарплати й податків дозволяє довільним чинним налаштувати порядок відбиття цих сум у витратах підприємства, одержати аналітичну звітність за підсумками розрахунків.

Впровадження автоматизованої системи обробки облікової інформації пов'язано з капітальними вкладеннями на придбання технічних засобів та програмного забезпечення, виконання підготовчих робіт, навчання персоналу, поточними витратами на підтримку на належному рівні всієї системи тощо.

## Висновки за розділом 2

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

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

Облік заробітної плати в системі рахунків - це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати, визначення належної суми працівникам і віднесення нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання.

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» та 16 «Витрати» визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та формування інформації про витрати підприємства, зокрема витрати на оплату праці.

Для обліку зарплати та розрахунків з працівниками використовується рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». На ньому ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом, який належить як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також розрахунки за неодержану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами).

Сучасне управління вже неможливе без використання сучасних інформаційних технологій. Програма «1С: Бухгалтерія» на сьогоднішній



день є фактичним стандартом у галузі засобів автоматизації бухгалтерського обліку. Ця програма у процесі свого розвитку перетворилася із простого калькулятора бухгалтерських проводок у потужний засіб автоматизації бухгалтерського обліку. Сучасна версія програми містить великий набір функцій, що дають можливість адаптувати програмний продукт для потреб замовника, не шляхом допрограмування, а шляхом умілого використання типової конфігурації для потреб підприємства.

## РОЗДІЛ 3

### АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ

#### 3.1. Організація аудиту розрахунків з персоналом

В умовах подальшого розвитку економічних відносин, вступу України до Світової організації торгівлі та, у перспективі, до Європейського Союзу надзвичайної актуальності набуває рівень оплати праці, який зростає занадто повільно. Аудит розрахунків з оплати праці є однією найважливіших і складних ділянок аудиторської роботи, оскільки безпосередньо зачіпає економічні інтереси усіх без винятку працівників підприємства, що перевіряються. Крім того, відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що облік праці і заробітної плати є трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу.

Виходячи із мети і завдань аудиту оплати праці, потрібно вибрати відповідну модель, яка включає об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми як самого процесу контролю, так і узагальнення та реалізації його результатів (рис. 3.1).

В умовах ринкового реформування економіки України досить часто змінюється нормативно-правова база з питань трудових ресурсів і їх оплати праці, тому аудитор повинен постійно слідкувати за цими змінами і враховувати їх у ході аудиторської перевірки. А саме під час аудиту операцій щодо оплати праці важливо використовувати відповідні законодавчі акти та діючі нормативи, що наведені в табл. 3.1.

Перевірка документів дозволить аудиторам виділити основні порушення операцій з розрахунків із персоналом з оплати праці та отримати аудиторські докази за допомогою наступних методів аудиту:

- інвентаризація – використовується для підтвердження короткострокової кредиторської заборгованості з оплати праці в формах бухгалтерської звітності;

- перерахунок відомостей для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків з оплати праці, які відображені в первинних документах і облікових регістрах бухгалтерського обліку;

- підтвердження – використовується для отримання інформації про правильне відображення в бухгалтерському обліку проведених господарських операцій і кредиторської заборгованості з оплати праці на рахунках обліку;

- перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій – застосовується під час контролю за обліковими роботами, які виконуються бухгалтерією та кореспонденцією рахунків з операцій, пов'язаних з оплатою праці;

- усне опитування – використовується в ході отримання відповідей на запитання внутрішнього аудитора для попередньої оцінки стану обліку розрахунків з оплати праці та ФОП;

- перевірка документів застосовується аудитором для підтвердження правильності відображення в бухгалтерському обліку фактичних витрат з оплати праці, нарахувань та утримань із заробітної платні, здійснених виплат персоналу, а також повноти і своєчасності їх відображення в первинних документах та регістрах бухгалтерського обліку;

- дослідження використовується в ході перевірки операцій, відображених в первинному обліку, журналах-ордерах, відомостях, Головній книзі, фінансовій та статистичній звітності з оплати праці. Особливу увагу слід приділяти відповідності сум оборотів і залишків в регістрах

синтетичного і аналітичного обліку по рахунках 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та 81 «Витрати на оплату праці»;

– аналітичні процедури застосовуються при зіставленні ФОП в звітному періоді з показниками попередніх періодів.

Використання наведених аудиторських процедур дозволить аудитору отримати певні аудиторські докази лише за допомогою чітко розробленої технології проведення перевірки розрахунків з персоналом з оплати праці.

Об'єкти аудиту			
Відповідність трудового законодавства та заробітної плати		Звітність за соціальним страхуванням та статистична звітність	
Системи оплати праці			
Первинна документація щодо обліку та преміювання праці			
Джерела інформації			
Нормативно-законодавча інформація щодо праці та заробітної плати	Первинна документація щодо обліку праці і заробітної плати, та правильне її складання	Облікова політика та правила внутрішнього розпорядку	Регістри бухгалтерського обліку та звітність; матеріали попередніх перевірок
Методичні прийоми аудиту			
Дослідження, спостереження, перерахунок, перегляд, оцінка фактичної наявності, зіставлення	Прийоми порівняльного та факторного аналізу	Інформаційне моделювання	Дослідження документів
Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аудиту			
Відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки	Аналіз угруповання результатів аудиту	Юридичне обґрунтування виявлених недоліків	Вилучення оригіналів документів
Системне викладення недоліків у документах проведення аудиту (в залежності від форми його здійснення)		Контроль за виконанням прийнятих рішень	

**Рис. 3.1. Модель аудиту операцій щодо оплати праці та її розрахунків**

Під час аудиту операцій розрахунків з оплати праці особливе значення має використання фактографічної інформації. Тут аудитор має розглянути низку документів. Зокрема:

1) наказ (розпорядження) про прийняття на роботу. За змістом інформації з'ясовується порядок зарахування на роботу постійних, тимчасових, сезонних працівників. Аудитор контролює порядок прийняття працівників на роботу і дотримання трудового законодавства;

2) особова картка, де подається професійна і соціальна характеристика працівника, перевіряються його якісні показники;

3) наказ (розпорядження про переведення на іншу роботу, де розглядається порядок переміщення працівників у межах підприємства та перевіряється дотримання трудового законодавства;

4) наказ про надання відпустки подає облік використання відпусток працівниками із дотриманням трудового законодавства;

5) наказ про припинення трудового договору показує порядок припинення трудових відносин із працівниками згідно із законом про працю;

Таблиця 3.1

### Нормативно-правова база аудиту розрахунків з персоналом

Джерела інформації	Зміст інформації	Використання інформації при проведенні аудиту на підприємстві	Якість
Введення нових тарифних ставок і посадових окладів працівників відповідно до постанови Кабінету Міністрів України	Порядок введення нових тарифних ставок і посадових окладів	Перевірка правильності застосування діючих форм і системи оплати праці	А
Інформація про порядок витрачання коштів на оплату праці працівників нештатного складу відповідно до вказівок Мінфіну України	Оплата робіт, які виконані працівниками нештатного складу	Дотримання нормативних актів при оплаті робіт, виконаних працівниками нештатного складу	В
Основні положення щодо обліку заробітної плати	Методика обліку заробітної плати	Вивчення під час контролю стану обліку заробітної плати	С

Продовж. табл. 3.1

1	2	3	4
Порядок отримання і використання коштів на оплату праці	Виплати коштів працівникам	Правильність нарахування і витрачання коштів на оплату праці	D
Типові правила внутрішнього трудового розпорядку для працівників і службовців	Тривалість роботи дня (зміни), використання робочого часу	Виконання правил внутрішнього розпорядку	E
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Затверджений від 16 липня 1999р. 996-XIV. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Обґрунтовує правові засади ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Встановлює план рахунків бухгалтерського обліку	Для контролю обґрунтованості ведення бухгалтерського обліку щодо оплати праці. Дня перевірки правильності відображення операцій щодо оплати праці на рахунках бухгалтерського обліку	F G
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку	Контроль дотримання порядку ведення обліку розрахунків щодо оплати праці	H

7) відомість показує порядок нарахування і видачі заробітної плати працівникам та контролює оплату праці;

8) штатний розклад подає облік заробітної плати персоналу за весь період роботи на даному підприємстві;

9) наряди на виконання робіт і їх оплата подають облік виконаних робіт і їх оплату працівникам та використовуються як інформація в контрольному процесі виконання робіт;

10) маршрутні картки (листи), що затверджені відповідними органами, показують облік автотранспортних робіт та їх оплату і контролюють як виконання робіт, так і їх оплату;

11) відомості (машинограми) аналітичного та синтетичного обліку за рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» подають облік заробітної плати (оплати праці) і розрахунків з робітниками та службовцями,

а також використовуються для контролю за зарплатою (оплатою праці) та розрахунками з робітниками та службовцями.

План аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам має бути досить детальним для того, щоб бути інструкцією для розробки програми аудиту, його точна форма і зміст залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які застосовуються аудитором, подано у таблиці 3.2.

Загальний план аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці та інших виплат робітникам має бути досить детальним для того, щоб бути інструкцією для розробки програми аудиту, а його точна форма і зміст залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій.

*Таблиця 3.2*

**Загальний план аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам**

Етапи	Період застосування	Мета	Методи
Підготовчий	На початку аудиту, при плануванні та на протязі усієї перевірки, при корегуванні планової документації	Краще розуміння системи трудових відношень підприємства-клієнта; Виявлення невірно відображених фактів у звітності; Визначення потенціальних областей підвищеного ризику; Оцінка ефективності політики планування використання трудових ресурсів та оплати праці	Методи, що не пов'язані з розрахунками, які допускають використання загальних знань у сфері бухгалтерського обліку, поряд з достатнім розумінням системи контролю та обліку у клієнта, а також специфіки політики управління трудовим потенціалом клієнта, що дозволить зробити попередні висновки щодо повноти, точності взаємозв'язків суміжних показників

1	2	3	4
Детальна перевірка	У процесі здійснення незалежних тестів по суті (оборотів та сальдо рахунків 47, 65, 66, 81)	Отримання аудиторських доказів, які забезпечують необхідний рівень впевненості в ефективності системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами робітникам та пов'язаними з ними нарахуваннями та витратами на виплати робітникам, на підставі яких аудитор зможе зробити висновки щодо зниження аудиторського ризику до прийняттого рівня	В цілому методи порівняння показників клієнта з розрахованими аудитором, процентні методи та метод балансової зв'язки: шляхом зіставлення з іншими відомими показниками (нормативи чи відсотки заробітної плати водія від доходу, ставки податків за заробітною платою та на ФОП)
Заключний (Завершальний)	При аналізі виявлених відхилень, виконанні аналізу ефективності та підготовки аудиторського висновку	Підтвердження висновків, сформованих за результатами аудиторських процедур по суті на етапі детальної перевірки; визначення показників ефективності використання трудових ресурсів підприємства	Логічний аналіз та оцінка отриманої аудитором інформації, яка може підтвердити попередньо зроблені висновки або виявити сфери для здійснення додаткових процедур. Розповсюдження даних при виборі на всю сукупність, що перевіряється. Розрахунок найважливіших показників ефективності

Отже, організація аудиту розрахунків з персоналом передбачає визначення нормативно-правового забезпечення аудиту, завдань та методичних прийомів аудиту, складання плану та програми аудиту.



### 3.2. Методика аудиту розрахунків з персоналом

Аудит розрахунків з персоналом з оплати праці є одним зі складних і трудомістких ділянок перевірки. Це зумовлено тим, що в сучасних умовах виникає потреба у проведенні аудиту, спрямованого на оцінку стану бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на оплату праці, а також проведення аналізу трудових показників.

Проведення аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці має бути спрямоване на: консультування і розробку рекомендацій з питань організації праці і виробництва; підвищення ефективності розрахунків по заробітній платні; надання практичної допомоги, і працівникам підприємства, і вищому управлінському складу підприємства.

Аудит персоналу з оплати праці має бути спрямований не лише на проведення перевірки правильності нарахувань і утримань із заробітної плати, але й на формування рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності застосовуваної на підприємстві системи матеріального стимулювання.

Сучасна економічна література з питань організації і методики проведення аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці представлена розробками наступних авторів:

Ю. Одегов і Т. Ніконова комплексно розглядають питання контролінгу і зовнішнього аудиту персоналу організації. У своєму підручнику вони аналізують особливості кадрового аудиту й детально аудиту системи управління персоналом з погляду нормативно-законодавчої бази Російської Федерації і міжнародних стандартів аудиту;

В. Івашкевіч розглядає питання, пов'язані з аудиторською перевіркою правильності нарахування і сплати податків, розрахунків з персоналом з оплати праці та інших виплат;

В. Єрофєєва, у посібнику з аудиту, досліджує практичні аспекти, пов'язані з організацією і методикою проведення зовнішнього аудиту розрахунків з оплати праці, при цьому питання, пов'язані з управлінням оплатою праці практично не досліджені;

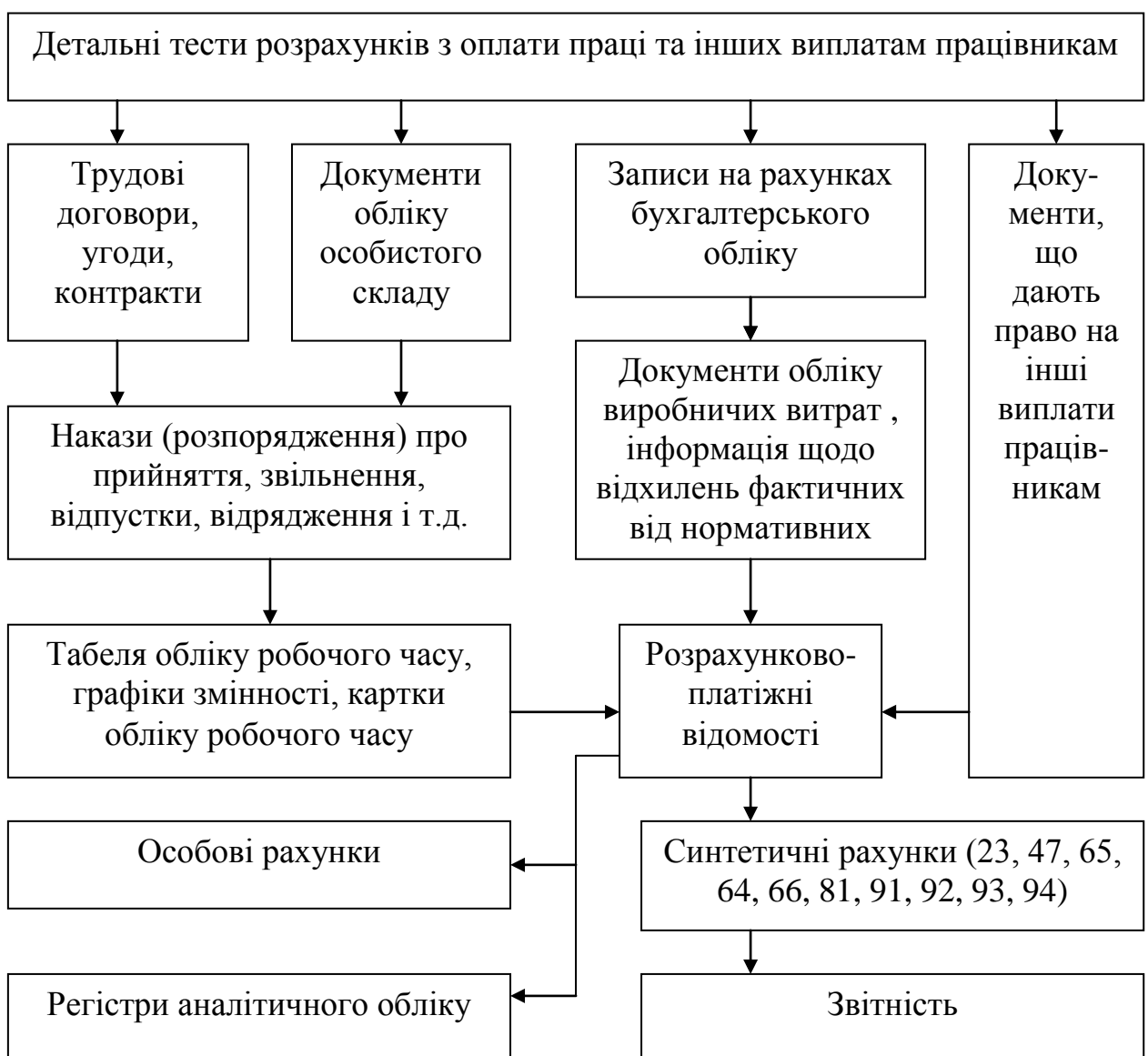
В. Немченко, у підручнику по внутрішньому аудиту, розглядає загальні питання, пов'язані з організацією і методикою проведення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці на українських підприємствах. При цьому питання, які досліджуються зазначеним автором розкривають лише основні напрями роботи СВА в процесі організації проведення аудиту розрахунків з персоналом, а запропоновані рекомендації не дозволяють комплексно здійснювати внутрішній аудит, і системи управління персоналом, і розрахунків пов'язаних з оплатою праці;

С. Жминько, О. Швирина, М. Сафонова досить поверхнево розглядають питання, пов'язані з внутрішнім аудитом розрахунків з персоналом з оплати праці. Ці питання стосуються визначення цілей, завдань, функцій і заходів, пов'язаних із проведенням перевірки розрахунків з оплати праці [28, с. 170-172].

Аудит розрахунків з персоналом з оплати праці спрямовано на вирішення завдань пов'язаних з: оцінкою діючих систем оплати праці в організації; оцінкою стану синтетичного й аналітичного обліку операцій з оплати праці; оцінкою ефективності внутрішнього контролю операцій з нарахування заробітної платні; оцінкою повноти відображення операцій в бухгалтерському обліку по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; перевіркою достовірності облікових регістрів, форм бухгалтерської і статистичної звітності з праці і заробітній платі; правильністю нарахувань на ФОП персоналу організації; контролем за дотриманням нормативно-правових актів України, які регулюють трудові стосунки і питання, пов'язані з питаннями праці та її оплати; проведенням аналізу оплати праці та трудових ресурсів організації; розробкою рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності системи управління персоналом та

оплатою праці; визначенням оптимальної системи управління оплатою праці в організації.

Фактографічна (облікова) інформація є джерелом для контролю операцій щодо оплати праці, а нормативно-законодавчу інформацію аудитор використовує для того, щоб обґрунтувати законність операцій, пов'язаних з нарахуванням, документальним забезпеченням і обліком цих операцій [12, с. 50], а тому пропонуємо певну послідовність перевірки цієї інформації, що наведена на рис. 3.2.



**Рис. 3.2. Послідовність перевірки розрахунків з оплати праці**

Початковим етапом проведення аудиту розрахунків з персоналом є аудит первинного обліку робочого часу та нарахування заробітної плати за структурними підрозділами. Фактографічна (облікова) інформація є джерелом для контролю операцій щодо оплати праці, а нормативно-законодавчу інформацію аудитор використовує для того, щоб обґрунтувати законність операцій, пов'язаних з нарахуванням, документальним забезпеченням і обліком цих операцій (рис. 3.3).

Процедури контролю	Відповідальні особи				
	Структурний підрозділ	Табельник	Відділ кадрів	Економічний відділ	Бухгалтерія
1. Перевірка даних табеля нормативного виходу на роботу	X				
2. Перевірка даних табеля: фактичного виходу на роботу і неявок у розрізі причин, контроль чисельності працівників		X	X		
3. Оперативний контроль використання робочого часу			X		
4. Перевірка даних обсягу виробництва і реалізації продукції				X	
5. Перевірка правильності даних табеля для нарахування заробітної плати					X

**Рис. 3.3. Алгоритм перевірки табеля обліку робочого часу на підприємстві**

Перевірка по суті передбачає проведення детальних тестів за всіма нарахуваннями виплат та утриманнями з них (сальдо та обороти рахунків, які перевіряються) як синтетичних, так і аналітичних процедур у відповідній послідовності.

Визначення підходів до удосконалення організації та методики аудиту розрахунків з оплати праці згідно з останніми змінами у трудовому

законодавстві, а також посилення значення оплати праці пов'язане з чітким окресленням предметної області аудиту розрахунків з робітниками, яка складається із фінансової та статистичної інформації про виплати робітникам та пов'язаними з ними нарахуваннями, утриманнями та розрахунками; системним внутрішнім контролем, обліком особистого складу, оперативним та бухгалтерським обліком розрахунків з оплати праці, системою трудових відносин на підприємстві.

Для перевірки правильності нарахування і виплати заробітної плати аудиторю насамперед слід ретельно ознайомитися зі встановленими нормами для різних видів оплат.

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів, розміри надбавок, доплат, премій підприємства встановлюють самостійно у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством і угодами. Конкретні розміри ставок, окладів, розцінок, надбавок, премій власник встановлює з урахуванням закону. Особи, що працюють за сумісництвом, одержують заробітну плату за фактично виконану роботу. Робота в надурочний час оплачується у подвійному розмірі годинної ставки.

Для нарахування основної заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці необхідно мати відомості про посадові оклади (за штатним розкладом), присвоєні розряди (на підставі наказів по підприємству), а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період (місяць).

При нарахуванні основної заробітної плати працівникам, яким встановлена відрядна оплата праці, крім табеля необхідно мати відомості про виробіток і розцінки за виконані роботи.

Для розрахунку заробітної плати спеціаліста за тарифом годинну тарифну ставку треба помножити на кількість годин зміни.

Аудитор насамперед перевіряє чисельність працівників підприємства і правильність її відображення у звітності згідно з Інструкцією зі статистики чисельності працівників від 07.07.95.

Вибірково перевіряють наявність трудових книжок працівників. Відтак перевіряють правильність оформлення табеля обліку часу.

Згідно з листом Міністерства праці та соціальної політики України від 05.02.98 № 21-466 і відповідно до Кодексу законів про працю України тривалість робочого дня при шестиденному робочому тижні - 7 годин і 5 годин перед вихідними днями - не може перевищувати 40 годин на тиждень.

Дотримання тарифних сіток і ставок, посадових окладів встановлюють шляхом їх порівняння зі штатним розкладом і перевіркою даних розрахунково-платіжних відомостей, табелів обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати.

Під час аудиту встановлюють правильність окладів і ставок з погляду віднесення підприємства до відповідної групи щодо оплати праці.

Перевірку розрахунків з робітниками і службовцями із заробітної плати доцільно починати із встановлення ідентичності даних аналітичного обліку щодо оплати праці показникам синтетичного обліку з рахунка 66 «Розрахунки оплати праці» у Головній книзі й балансі на однакову дату.

Для цього звіряють сальдо на перше число відповідного місяця у Головній книзі й балансі з підсумковими сумами (сумами до видачі) розрахунково-платіжних відомостей. Причинами розходжень можуть бути: перекручення даних внаслідок зловживань (виключень виплат, утримань); неповного утримання авансів; повторного списання грошових документів із віднесенням виплат у дебет рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці»; зменшення дебіторської заборгованості або збільшення кредиторської заборгованості під час перенесення сальдо з одної розрахункової відомості в іншу тощо. Потім слід перевірити достовірність первинних документів (табелів обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати, особових рахунків, розрахункових і розрахунково-платіжних відомостей).

При почасовій оплаті праці перевіряють правильність тарифних ставок, умов контракту, а при відрядній - виконання кількісних і якісних показників роботи, правильність норм і розцінок. Перевіряють, чи не включено в таблиці обліку використання часу вигаданих (підставних) осіб, чи заведено на таку особу особову справу у відділі кадрів.

Правильність нарахування заробітної плати визначають так:

– перевіряється правильність застосування розцінок шляхом зіставлення з документом, де вони передбачені, а також уточнюється, чи відповідає стаж працівника, його розряд, тип підприємства, сезон, асортимент продукції застосовуваним розцінкам;

– уточнюється, чи правильно визначено обсяг виконаної роботи і кількість відпрацьованого часу шляхом їхнього зіставлення з обліковими листками, подорожніми листками, табелем виходу на роботу, системами приймання виконаних робіт за актами приймання-здавання робіт;

– арифметичне перевіряється правильність нарахування суми шляхом множення розцінки на кількість днів роботи, на суму товарообороту, на кількість виробленої продукції тощо.

Під час перевірки правильності нарахування і виплати заробітної плати слід встановити:

– чи відповідають дані відомостей на виплату заробітної плати тарифікаційним спискам працівників;

– наявність у відомості печатки, підписів керівника та бухгалтера;

– чи немає у відомостях підчисток і необумовлених виправлень;

– чи вказані дати виплати і підписи працівників про отримання заробітної плати;

– правильність підрахунків платіжної відомості;

– чи правильно порашовані суми утриманих і перерахованих податків із заробітної плати працівників;

– ідентичність підписів у відомості й особовій справі.

Заробітна плата за період відпустки нараховується у такому порядку. Середній заробіток для оплати відпустки розраховують, виходячи із заробітку за дванадцять останніх місяців (календарних), що передували місяцю виходу у відпустку. Ця сума ділиться на 12 (або 11 за перший рік роботи). Отриманий середньомісячний заробіток ділиться на середньомісячну кількість робочих днів протягом року (з урахуванням вихідних і святкових днів). Отриманий середньоденний заробіток перемножується на число робочих днів відпустки. На суму вирахованих відпускних дають запис: дебет рахунка 81 «Витрати на оплату праці», кредит рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці».

Премії та заохочування, пов'язані з трудовою діяльністю, визначають на основі положення, яке розробляється на підприємстві відповідно до типового.

Під час перевірки виплати премій слід встановити:

- чи виконано умови, згідно з якими премія виплачується шляхом перевірки усіх показників за даними бухгалтерського і статистичного обліку;
- чи дотримано порядку зниження розміру або позбавлення премій тощо.

Таким чином, проведення аудиту розрахунків з персоналом доцільно проводити за наступними напрямками:

– перевірка дотримання чинного трудового законодавства. На цьому етапі СВА необхідно мати чітко виділені базові напрями перевірки, серед яких виділимо такі: аналіз діючих на підприємстві форм, систем і видів оплати праці; порядок прийому працівників на постійну, тимчасову та сезонну роботу; порядок звільнення працівників; вивчення штатного розкладу; організація обліку праці та робочого часу та ін.;

– перевірка правомірності і правильності застосування пільг з ПДФО та іншим обов'язковим соціальним зборам. На цьому етапі внутрішньому аудиту необхідно дослідити документи, які дають право на застосування



соціальної пільги з оплати праці та упевнитися в правомірності її застосування;

– перевірка правильності нарахування заробітної плати і утримань з неї. Цей етап внутрішнього аудиту слід проводити за допомогою наступних процедур, серед яких слід виділити: перевірку повноти нарахування і своєчасності виплати заробітної платні; правильність розрахунку середньої заробітної платні; вибірковий перерахунок нарахованої та виплаченої заробітної платні та ін. Під час використання на практиці виділених процедур аудитор повинен знати особливості діючих систем оплати праці з урахуванням того, що розмір нарахованої заробітної плати має відповідати розміру мінімальної заробітної платні;

– перевірка правильності нарахувань на ФОП. На цьому етапі розрахунків з персоналом аудитор необхідно звернути увагу на правильність віднесення витрат на оплату праці і закриття рахунку 81 «Витрати на оплату праці». Виявлені помилки в процесі проведення аудиту витрат на оплату праці повинні оформлятися в робочий документ, у якому аудитор здійснює розрахунок і зіставлення фактично нарахованої та виданої заробітної платні, які знайшли відображення в рахунках обліку та в облікових регістрах. На такому етапі доцільно застосувати наступні процедури аудиту: перевірку точності здійснених нарахувань на фонд оплати праці і порядок їх включення до собівартості продукції (робіт, послуг); перевірка правильності закриття рахунку 81 «Витрати на оплату праці» та відображення даної інформації в формах бухгалтерської звітності;

– перевірка на типові помилки і порушення в обліку розрахунків з персоналом з оплати праці. На цьому етапі, внутрішньому аудитору необхідно розробити класифікатор порушень з метою виділення найбільш проблемних ділянок обліку з погляду порушень чинного законодавства;

– розробка рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності праці та її оплати та ін. На цьому етапі внутрішньому аудитору необхідно дослідити існуючу політику управління оплатою праці та внести ре-

комендації, спрямовані на підвищення ефективності управління оплатою праці.

Політика управління оплатою праці – сукупність засобів, спрямованих на вибір оптимальної системи і форми оплати праці з метою мотивації працівників для досягнення кращих результатів праці та забезпечення при цьому випереджальних темпів зростання продуктивності праці над темпами зростання фонду оплати праці.

Аудит політики управління розрахунків з персоналом з оплати праці включає в себе ряд послідовних етапів:

- організація бухгалтерського обліку оплати праці;
- аудит розрахунків з оплати праці;
- аналіз оплати праці;
- вибір оптимальної форми та системи оплати праці;
- впровадження нематеріальних методів мотивації працівників.

Виділені етапи мають бути спрямовані на збір аудиторських доказів та розробку рекомендацій стосовно удосконалення існуючих систем розрахунків з персоналом з оплати праці. Саме тому внутрішньому аудитору необхідно зосередити увагу на дослідження існуючих систем та форм оплати праці з метою рекомендації найбільш оптимальної. Це зумовлено тим, що від правильної організації оплати праці на підприємстві залежить якість праці та розмір витрат на її оплату.

Аудит розрахунків з персоналом є складною системою та потребує від аудитора проведення перевірки не тільки напрямів, пов'язаних з обліком оплати праці, а також проведення комплексного аналізу з метою розробки ефективної моделі та політики управління оплатою праці.

На нашу думку, в умовах кризи на підприємствах доцільно застосовувати безтарифну систему оплати праці. Такий вид оплати праці, що передбачає залежність заробітної платні кожного працівника від фонду оплати праці. За цієї системи фонд оплати праці розраховується, виходячи з результатів роботи підприємства або його окремого підрозділу.

Підприємство гарантує працівникам лише мінімальну заробітну плату. Різниця між фондом оплати праці та фондом мінімальних заробітних плат всіх працівників розподіляється між ними за допомогою спеціальних коефіцієнтів, які враховують якість та складність роботи окремого працівника.

У ході дослідження нами запропоновано модель аудиту операцій щодо оплати праці та її розрахунків; оперограму перевірки обліку робочого часу на підприємстві, що вдосконалює процес аудиторської перевірки, процедуру поточного контролю обліку використання робочого часу на підприємстві та певну послідовність перевірки, що передбачає проведення детальних тестів за всіма нарахуваннями виплат та утриманнями з них.

Отже, в ході проведення аудиту розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам формуються такі пропозиції, впровадження яких вдосконалить як матеріальне стимулювання, так і трудові відносини в колективі.

### **3.3. Шляхи підвищення ефективності використання персоналу підприємства**

Вивчаючи шляхи підвищення ефективності використання персоналу на вітчизняних підприємствах необхідно враховувати як економічну ситуацію на конкретному підприємстві, так і загальні процеси, що відбуваються в економіці в цілому (табл. 3.3).

По-перше, нові процеси, які відбуваються в економіці України у зв'язку з економічною кризою викликають об'єктивну необхідність реформи оплати праці. Вона повинна бути спрямована на формування ефективної системи матеріального стимулювання працівників, основними принципами якої стає

винагорода їх у розмірах, які об'єктивно відбивають особистий трудовий внесок працівника. Вихідним пунктом механізму мотивації праці є потреби та інтереси працівника, які реалізуються через систему стимулів - спонукальних факторів зовнішнього характеру.

Таблиця 3.3

**Проблеми розрахунків з персоналом в умовах сучасної економічної кризи**

Проблема обліку та аудиту розрахунків з оплати праці	Шляхи вирішення в обліку	Шляхи вирішення в аудиті
1. Примусова відпустка за власний рахунок більше ніж 15 календарних днів на рік	Відсутні. Бухгалтер лише констатує в первинних документах факт відпустки. При цьому вся відповідальність лягає на керівництво підприємства	Необхідно перевіряти таблиці обліку робочого часу, накази що стосуються персоналу підприємства, повідомляти про ці порушення адміністрацію та власників
2. Переведення працівників на неповний робочий день (0,5, 0,25 або 0,1 ставки окладу)	Потрібно ретельно вивчити чинне законодавство щодо можливих наслідків переведення працівників на неповний робочий день. Наприклад, нарахування виплат з тимчасової втрати працездатності, відпускних виплат, вихідної допомоги при звільненні, застосування середнього заробітку до виплат таким працівникам тощо	Необхідно ретельно перевіряти законність і доцільність таких дій, а також правильність складання первинних документів щодо переведення працівників на неповний робочий день (накази, таблиці обліку робочого часу, посадові оклади, колективний договір, положення про оплату праці тощо)
3. Звільнення працівників згідно з чинним законодавством	Необхідно правильно розрахувати компенсацію за невикористану відпустку та суму вихідної допомоги, якщо це передбачено статей КЗпП, за якою звільняють працівника	Аудитор перевіряє первинні документи щодо звільнення працівників та правильність нарахування внесків до Пенсійного фонду та фондів обов'язкового соціального страхування в зв'язку з таким звільненням, правильність розрахунку вихідної допомоги та компенсації за невикористану відпустку працівника

1	2	3
4. Звільнення працівників в порушення чинного законодавства	Відсутні. Бухгалтер лише констатує у первинних документах факт звільнення. При цьому вся відповідальність лягає на керівництво підприємства	Аудитор доводить до відома власників та адміністрацію підприємства про незаконні з точки зору КЗпП звільнення працівників. При цьому також перевіряє правильність усіх розрахунків, пов'язаних із звільненням працівників підприємства
5. Затримка виплати заробітної плати	Відсутні. Бухгалтер лише констатує факт заборгованості з розрахунками з оплати праці виплати в облікових регістрах та статистичних звітах. При цьому вся відповідальність лягає на керівництво підприємства	Аудитору необхідно з'ясувати причини невиконання заробітної плати, попередити адміністрацію та власників про наслідки затримки таких виплат
6. Не проведення індексації заробітної плати	Відсутні. Бухгалтер не індексує доходи працівників, а відповідальність лягає на керівництво підприємства	Аудитору необхідно довести до адміністрації та власників наслідки не проведення індексації заробітної плати працівників, можливі штрафні санкції на посадових осіб за порушення трудового законодавства, з'ясувати причини таких дій

По-друге, питання вдосконалення оплати праці мають вирішуватись у комплексі для всіх галузей і категорій працівників з урахуванням чинного законодавства, на основі дотримання єдиних підходів та обґрунтованих співвідношень у рівнях заробітної плати.

Аудит розрахунків з персоналом з оплати праці в умовах кризи повинен ґрунтуватися на аналізі трудових показників, які дозволяють: точніше оцінити техніко-економічний потенціал; визначити резерви ефективнішого використання персоналу підприємства; визначити основні напрями зменшення витрат з оплати праці та ін.

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.

Слід зазначити, що окремі питання класифікації та оптимізації витрат на сучасному етапі відображені у роботах вітчизняних і зарубіжних авторів, зокрема Я.Д. Качмарик, О.С. Верещинської, А.Ф. Лискова, Ю.Г. Одегова, Т.В. Никонової, П.П. Самофалова, Т.О. Стрибулевич, Я. Фітценца. Усі вчені підтверджують актуальність цього напрямку дослідження, однак питання щодо класифікації та оптимізації витрат на персонал на торговельних підприємствах є недостатньо розробленими та мають в основному загальний характер.

Т.О. Стрибулевич виокремлює витрати, пов'язані з розрахунками з персоналом, і поділяє їх на дві групи: витрати на оплату праці (заробітна платня за окладами і тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці); відрахування на соціальні заходи (відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи). Також за статтями калькуляції виробничої собівартості витрати, що пов'язані з розрахунками з персоналом, розкриваються як: основна заробітна платня, додаткова заробітна платня, інші виплати робітникам, відрахування на соціальні заходи.

Також розрізняють витрати підприємства залежно від функцій управління персоналом: витрати на прийом на роботу; витрати, пов'язані з плінністю; витрати, пов'язані з нещасливими випадками; витрати на оплату праці; витрати на добровільні соціальні послуги підприємства для робітників; витрати на розвиток персоналу; витрати на звільнення персоналу.

Вчені Ю.Г. Одегов і Т.В. Ніконова визначили такі ознаки класифікації витрат на персонал: фази процесу відтворення, рівень підходу, цільове призначення, джерела фінансування, характер витрат, час відшкодування. Також вони розрізняють напрямки регулювання витрат на персонал: наявні витрати (обмеження максимальної кількості працівників, зупинення прийому на роботу, активне зменшення персоналу), робочі виплати (заморожування виплат понад тарифів, перерахування підвищення тарифів на позатарифні виплати, коригування внутрішніх фондів соціального забезпечення), аналіз загальних витрат, підвищення ефективності (збереження результатів з меншою кількістю персоналу, покращення результатів з існуючою чисельністю персоналу). Крім того, запропоновані методи зменшення витрат на утримання персоналу: зменшення бюджету, вартісний аналіз накладних витрат, принцип нульового базисного бюджету.

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.

А.Ф. Лисков визначає витрати на персонал як відносини з приводу утворення та розподілу фонду коштів, що спрямовуються компанією на реалізацію заходів, пов'язаних з функціонуванням системи управління персоналом. Він пропонує не ототожнювати поняття витрат на персонал з певним напрямком роботи з персоналом, що, на його думку, дозволить зробити це визначення менш залежним від появи нових і зміни наявних напрямків роботи з персоналом.

У цьому випадку витрати на персонал розглядаються як фінансова категорія, що відповідає потребам підприємства з точки зору можливості їх оптимізації. Однак система управління персоналом не є статичною, оскільки вона містить підсистеми, склад яких може змінюватись залежно від потреб підприємства, а тому поява нових і зміна напрямків роботи з персоналом повинна бути врахована під час визначення поняття витрат на персонал.

Отже, з точки зору вузького підходу витрати на персонал - це витрати на оплату праці. В широкому розумінні витрати на персонал слід розглядати як такі, що мають безпосередній характер і пов'язані з розрахунками з персоналом і ті, що мають опосередкований характер і пов'язані з різними етапами процесу управління персоналом. Тобто витрати на персонал у широкому розумінні - це такі, що спрямовані на задоволення потреб підприємства у персоналі і потреб персоналу підприємства.

Класифікація витрат дозволяє виокремити із загального обсягу витрат на персонал релевантну частину шляхом визначення впливу окремих витрат на показники діяльності підприємства, оцінити можливість впливу на розмір і структуру системи витрат на персонал.

Узагальнення підходів щодо визначення видів витрат на персонал дозволила запропонувати класифікацію витрат на персонал для торговельного підприємства залежно від таких ознак: за фазами процесу відтворення, статтями калькуляції собівартості, рівнями, цільовим призначенням, залежно від функцій управління персоналом, можливістю віднесення на конкретний об'єкт калькуляції, часом відшкодування, обов'язковістю витрат, стосовно до доцільності економії (зменшення) витрат, напрямками, джерелами фінансування, в залежності від динаміки обсягів реалізації продукції, за важливістю для прийняття управлінських рішень, можливістю контролювання, можливістю регулювання, стосовно до періоду, з точки зору потреб аналізу, що відображено в табл. 3.4.

Оптимізація витрат на персонал торговельними підприємствами може бути досягнута двома шляхами: економією витрат і, навпаки, збільшенням витрат підприємства на персонал. Обидва з цих шляхів можуть бути ефективними для підприємств торгівлі, однак для цього вони повинні чітко класифікувати витрати на персонал за ознаками, що дадуть можливість обґрунтування використання певного підходу.



### Класифікація витрат на персонал підприємства

Ознака класифікації	Види витрат на персонал
За фазами процесу відтворення	- витрати на розподіл; - витрати на споживання робочої сили
За статтями калькуляції собівартості	- основна заробітна платня; - додаткова заробітна платня; - інші виплати робітникам; - відрахування на соціальні заходи; - витрати на організацію управління персоналом
За рівнями	- на рівні держави; - на рівні підприємства; - на рівні робітника
За цільовим призначенням	- витрати, пов'язані з розрахунками з персоналом; - витрати, пов'язані з реалізацією різних етапів процесу управління персоналом
За можливістю віднесення на конкретний об'єкт калькуляції	- прями; - непрямі
За часом відшкодування	- довгострокові; - короткострокові
Стосовно доцільності економії (зменшення) витрат	- витрати, що створюють резерви; - витрати, що не створюють резерви
За обов'язковістю витрат	- обов'язкові; - необов'язкові.
За джерелами фінансування	- витрати, що фінансуються з державного і місцевих бюджетів; - витрати, що фінансуються з фондів громадських організацій; - витрати, що фінансуються підприємством; - витрати, що фінансуються робітниками
Залежно від функцій управління персоналом	- витрати на прийом на роботу; - витрати на розвиток персоналу (витрати на організацію навчання; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів, витрати на підвищення кваліфікації); - витрати, пов'язані з плинністю (звільнення, вакантність, заміщення, втрата продуктивності); - витрати, пов'язані з нещасливими випадками; - витрати на оплату праці; - витрати на добровільні соціальні послуги підприємства для робітників; - витрати на покращання умов праці та медичне обслуговування; - витрати на звільнення персоналу

1	2
Залежно від динаміки обсягів реалізації продукції	- постійні; - змінні; - змішані
За важливістю для прийняття управлінських рішень	- релевантні; - не релевантні
За можливістю контролювання	- контрольовані; - неконтрольовані
За можливістю регулювання	- повністю регульовані; - частково регульовані; - слабо регульовані
Стосовно періоду	- витрати минулого періоду; - витрати поточного періоду; - витрати майбутніх періодів
З точки зору потреб аналізу	- планові; - фактичні

Різде скорочення витрат на персонал приводить до моментальної економії витрат підприємства та максимізації прибутку, однак руйнує сприятливий морально-психологічний клімат у колективі, змінює ставлення персоналу до керівництва підприємства, є фактором негативної мотивації персоналу, що в кінцевому результаті спричиняє зниження продуктивності праці, втраченої вигоди, а отже, і прибутку. Тому необгрунтоване скорочення витрат на персонал може призвести до неспроможності підприємства «виживати» в умовах ринку.

Якщо підприємство розглядає потреби зменшення або збільшення витрат на персонал як тимчасовий захід, а не як такий, що повинен мати стратегічний характер (стратегічна оптимізація витрат), воно ризикує поступитися ринковими позиціями конкурентам і вже ніколи не повернути втраченого потенціалу.

Я.Д. Качмарик і О.С. Верещинська визначають, що резервами зниження витрат на оплату праці є підвищення продуктивності праці, що забезпечується за допомогою використання двох груп резервів: резервів зниження трудомісткості за рахунок автоматизації торговельних процесів, удосконалення організації торгівлі і праці; резерви покращання

використання робочого часу за рахунок ліквідації можливих його втрат, підвищення рівня дисциплінованості та відповідальності працівників.

Запропоновані резерви доцільно доповнити резервами зменшення витрат, що пов'язані з різними етапами процесу управління персоналом: підвищення якості та раціональності управлінських рішень, що приймаються в сфері управління персоналом; удосконалення системи управління персоналом підприємства в цілому; використання контролінгу як сучасної технології управління, що спрямована на обґрунтування процесів планування витрат на персонал, створення гнучкої структури витрат (з високою часткою релевантних витрат) і забезпечення зниження ризиків у цій сфері шляхом надання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень.

В умовах ринкової економіки набуває актуальності розгляд витрат на персонал як інвестиції, оскільки: витрати на персонал спроможні приносити дохід підприємству або результат, що виявляється в інших сферах і опосередковано впливає на зміну основних економічних показників; цей процес передбачає досягнення певних цілей підприємства; вкладання капіталу в персонал має ризикований характер; можна спостерігати перетворення «людського капіталу» в інші форми.

За такого підходу більш доцільною вважається не економія, а збільшення витрат на персонал як інвестицій, що в майбутньому принесуть прибуток підприємству. Їх скорочення, навпаки, призведе до негативних наслідків, втрати від яких перевищують обсяги витрат.

Доцільно виокремити такі напрямки інвестицій у персонал:

– напрямки, що спрямовані на задоволення потреб підприємства: вдосконалення процесу управління персоналом; підвищення продуктивності праці (витрати, пов'язані з розрахунками з персоналом); автоматизація процесів управління персоналом; управління компетенціями;

– напрямки, що спрямовані на задоволення потреб персоналу: освіта (витрати за невідпрацьований час, витрати на навчання), охорона здоров'я і

здоровий спосіб життя (витрати підприємства на соціальне забезпечення і витрати на утримання громадських служб), матеріальне стимулювання (витрати, пов'язані з розрахунками з персоналом).

Вибір певного варіанта оптимізації витрат також залежить від оцінки ефективності витрат на персонал. Останні є економічною категорією, відповідно цю оцінку ефективності таких витрат доцільно визначати за допомогою економічних показників.

Основними проблемами у вирішенні питання оптимізації витрат є недосконалість системи обліку витрат на персонал (відсутність обліку витрат, що пов'язані з різними етапами процесу управління персоналом), відсутність методів визначення розміру й оцінки витрат на персонал, визначення взаємозв'язку між розміром витрат на персонал і підвищенням економічних результатів діяльності підприємства, забезпечення необхідних способів планування, контролю та регулювання витрат, належна інформаційна підтримка прийняття управлінських рішень.

Для вирішення вищезазначених проблем доцільно використовувати контролінг персоналу, одним із завдань якого є формування ефективної системи управління витратами на персонал, що передбачає: єдність використання методів управління витратами на різних рівнях, визначення та впровадження методів оптимізації витрат, удосконалення інформаційного забезпечення щодо управління витратами на персонал, розробку та моніторинг бюджетів витрат на персонал.

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, ввести поняття «ветеран підприємства», тобто особа, яка вклала значний внесок у його розвиток, престиж, економічну стабільність тощо.

### **Висновки за розділом 3**

Аудит розрахунків з оплати праці є однією найважливіших і складних ділянок аудиторської роботи, оскільки безпосередньо зачіпає економічні інтереси усіх без винятку працівників підприємства, що перевіряються.

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

Проведення аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці має бути спрямоване на: консультування і розробку рекомендацій з питань організації праці і виробництва; підвищення ефективності розрахунків по заробітній платні; надання практичної допомоги, і працівникам підприємства, і вищому управлінському складу підприємства.

Аудит персоналу з оплати праці має бути спрямований не лише на проведення перевірки правильності нарахувань і утримань із заробітної плати, але й на формування рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності застосовуваної на підприємстві системи матеріального стимулювання.

Аудит розрахунків з персоналом з оплати праці в умовах кризи повинен ґрунтуватися на аналізі трудових показників, які дозволяють: точніше оцінити техніко-економічний потенціал; визначити резерви ефективнішого використання персоналу підприємства; визначити основні напрями зменшення витрат з оплати праці та ін.

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.

## ВИСНОВКИ

Найважливішим елементом продуктивних сил і головним джерелом розвитку економіки є люди, їхня майстерність, освіта, підготовка, мотивація діяльності. Існує безпосередня залежність конкурентоспроможності економіки, рівня добробуту населення від якості трудового потенціалу персоналу підприємств та організацій. Тому питання присвячені особливостям обліку та аудиту розрахунків з персоналом на вітчизняних підприємствах є актуальними та потребують конкретних пропозицій щодо їх вирішення.

Розрахунки з персоналом включають у себе: розрахунки за основною заробітною платою, розрахунки за додатковою заробітною платою та інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту розрахунків з персоналом включає вимоги Кодексу законів про працю, Законів України «Про відпустки», «Про оплату праці», Інструкції зі статистики заробітної плати, П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та інших нормативно-правових актів.

Кодексом законів про працю регламентовано системи оплати праці, що можуть застосовуватися на підприємствах різних галузей економіки. Інструкція зі статистики заробітної плати конкретизує перелік видів виплат працівникам, що можуть здійснюватися у межах: розрахунків за основною заробітною платою, розрахунків за додатковою заробітною платою та інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Суб'єктом даного дослідження є ПрАТ «Сумський «Енергомаш». Підприємство створено і діє на підставі чинної нормативно-правової бази та Статуту. Підприємство створене з метою надання комунальних послуг населенню, підприємствам, установам, організаціям.

На досліджуваному підприємстві ПрАТ «Сумський «Енергомаш» обліково-аналітична робота проводиться відокремленим структурним підрозділом – бухгалтерією, на чолі із головним бухгалтером. До складу бухгалтерії, крім головного бухгалтера, також входять бухгалтер та економіст. Посадові обов'язки працівників бухгалтерії регламентуються посадовими інструкціями.

Особливості ведення бухгалтерського обліку на ПрАТ «Сумський «Енергомаш» регламентується Наказом «Про облікову політику підприємства».

Відповідно до зазначеного документу на ПрАТ «Сумський «Енергомаш»:

- тривалість операційного циклу встановлена у розмірі 3 місяців;
- створено комісію для визначення первісної та переоціненої вартості необоротних активів;
- встановлено вартісну межу між основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами (6000 грн.);
- визначено метод нарахування амортизації основних засобів (прямолінійний);
- встановлено ліквідаційну вартість необоротних активів (така, що дорівнює 0);
- затверджено систему оплати праці;
- визначено метод оцінки вибуття запасів (за середньозваженою собівартістю);
- визначено метод визначення резерву сумнівних боргів (на підставі оцінки платоспроможності окремого дебітора);
- встановлено склад собівартості теплової енергії;
- визначено склад загальновиробничих, адміністративних, інших витрат операційної діяльності.

На досліджуваному підприємстві ПрАТ «Сумський «Енергомаш» організація та методика обліку розрахунків з персоналом відповідає вимогам



чинного законодавства. Організаційні особливості облікового процесу співвідносяться зі складом облікового апарату та посадовими обов'язками, що виконуються обліковими працівниками.

Облік розрахунків з персоналом здійснюється на підставі первинних документів у системі бухгалтерських рахунків. Особливості ведення обліку розрахунків з персоналом на ПрАТ «Сумський «Енергомаш» відображено у змісті Наказу «Про облікову політику».

Нарахування заробітної плати працівників ПрАТ «Сумський «Енергомаш» здійснюється на підставі Наказу «Про облікову політику» системи оплати праці:

- для апарату управління, робітників тепломережі, домоуправління, транспорту, допоміжних працівників за часовими ставками та окладами;
- для операторів котельних – тарифно-почасову відповідно відпрацьованого часу;
- для інших робітників – за часовими ставками і окладами.

Витрати на оплату праці та інші виплати працівників, зайнятих обслуговуванням технологічного процесу виробництва та постачання електроенергії включаються до собівартості теплової енергії (п. 1.14 Наказу «Про облікову політику»).

До складу загальновиробничих витрат включаються витрати за кожним видом діяльності, пов'язані із управлінням виробництвом, у тому числі наступні витрати по персоналу: заробітна плата, оплата службових відряджень, витрати з підготовки та перепідготовки кадрів, витрати на охорону праці (п. 1.15 Наказу «Про облікову політику»).

Заробітну плату начальника, головного бухгалтера, секретаря відносять до адміністративних витрат (п. 1.16 Наказу «Про облікову політику»). Результатом ведення бухгалтерського обліку, у тому числі обліку розрахунків з персоналом, є складання достовірної звітності.

Фінансова звітність підприємства є джерелом аналізу, спрямованого на обґрунтування управлінських рішень.

Підтвердження достовірності показників обліку та звітності здійснюється шляхом проведення аудиту. Якісна та ефективна аудиторська перевірка передбачає якісну організацію аудиту, вивчення нормативно-правової бази, попереднього вивчення методики аудиту, розробки робочої документації.

Аудит розрахунків з оплати праці є однією найважливіших і складних ділянок аудиторської роботи, оскільки безпосередньо зачіпає економічні інтереси усіх без винятку працівників підприємства, що перевіряються. Крім того, відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що облік праці і заробітної плати є трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу.

Аудит розрахунків з персоналом з оплати праці сприяє: кадровим перестановкам, які поліпшують якісний склад працівників; просуванню найбільш перспективних співробітників; підвищенню ролі служб з управління персоналом та зближує їх діяльність з цілями організації у найбільш важливих питаннях. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці дозволяє переконатися у тому, що фонд оплати праці і трудовий потенціал підприємства використовується повністю і ефективно, а організація та умови праці відповідають вимогам законодавства;

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).

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Аудит: підручник / Г.М. Давидов [та ін.]; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Знання, 2009. – 495 с.
2. Безбатько О. Удосконалення системи оплати праці: проблеми та шляхи вирішення / О. Безбатько, В. Манакіна // Довідник економіста. - 2007. - № 12. - С.70-74.
3. Бурденко І. Виплати працівникам: облік, аудит і автоматизація. Навчальний посібник для студентів / І. Бурденко, О. Кравченко, О. Шипунова // Суми: Університетська книга. - 2009. - 283 с.
4. Бухгалтерський фінансовий облік: [Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів – 8-ме вид., доп. і перероб.] / за заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
5. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи. Коментар: Навч. пос. (для студ. вищ. навч. зал.) / Ю.А. Верига, Г.І. Зима – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 656 с.
6. Верига Ю.А. Звітність підприємств: навчальний посібник / Ю.А. Верига, З.М. Левченко, І.Д. Ватуля. – 2-ге видання, доповнене і перероблене. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 776 с.
7. Виговський Г. Автоматизоване робоче місце менеджера. Начальний посібник. / Г. Виговський, В. Сорочкін // Житомир: ЖДТУ - 2009. - 263 с.
8. Власюк Н.І. Фінансовий аналіз / Н.І. Власюк. – К.: Магнолія-2006, 2010. – 256 с.
9. Господарський кодекс від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
10. Господарський кодекс від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
11. Гринів Б.В. Економічний аналіз торговельної діяльності / Б.В. Гринів . – К.: ЦУЛ, 2011. – 521 с.
12. Данилюк М.О. Управління витратами на промислових підприємствах / М.О Данилюк, В.Р. Лещій. – Івано-Франківськ : ПП Супрун, 2016. – 172 с.

13. Дерій В. Термін «витрати» та його трактування для потреб обліку і контролю / В.Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 154-160. – ( Інформаційно-аналітичне забезпечення підприємницької діяльності).
14. Дерчин В.В. Теорія бухгалтерського обліку / В.В. Дерчин, М.М. Кізім; за ред. В.В. Дерчина / К.: Центр навчальної літератури, 2016. – 352 с.
15. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: [навч. посіб.], – 2-ге вид., перероб. і доп. / Л.В. Дікань. – К.: Знання, 2007. – 327 с.
16. Драган О.І Удосконалення методики формування витрат на виробництво продукції (послуг) на підприємствах м'ясної промисловості// Економіка, фінанси і право. – 2016, № 2. – С. 11-15.
17. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри: пер. с англ. –М.: Юнити-Дана, 2007. – 1401 с.
18. Збиранник О.М. Економічна сутність поняття витрат виробництва та їх класифікації в умовах сучасної економіки / О.М. Збиранник // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2016. – Вип. 199: В 4 т. Том I. – С. 177-182.
19. Эффективное снижение затрат – «Менеджер по персоналу» – 2019. – №1-2. – С. 56-63. – Режим доступа: <http://www.ey.com/Publication/ywLUAssets/Effective-cost-reduction-ukr-2019-Jan-RU.pdf>.
20. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства / Т.Д. Костенко; Є.О. Підгора; В.С. Рижиков; [та ін.] . – [2-ге вид., перероб. та доп.]. – К.: Центр навчальної літератури , 2017. – 400 с.
21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
22. Катеринець Н. Облік праці за новими формами / Н. Катеринець // Дебет-Кредит. - 2019. - № 5. - С. 3-4.

23. Качмарик Я.Д. Витрати торговельного підприємства та шляхи їх оптимізації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuu.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnlts/17\\_4/174\\_Kaczmaryk\\_17\\_4.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlts/17_4/174_Kaczmaryk_17_4.pdf)
24. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, міжпредметні зв'язки: [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
25. Кодекс законів про працю в Україні, прийнятий Законом / РСР: від 10 грудня 1971 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
26. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
27. Концепция контроллинга: управленческий учет. система отчетности, бюджетирование / Horvath & Partners; перевод с нем. – 2-е изд. – М.: Альбина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
28. Костишина Т. Конкурентоспроможна система оплати праці: проблеми теорії та практики / Т. Костишина // Полтава: РВВ ПУСКУ. - 2008 - 390 с.
29. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз / Г.О. Крамаренко, О.Є. Чорна. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.
30. Кучеренко Т.Є. Звітність підприємств: Підручник / За ред. В.С. Уланчука. – К.: Знання, 2008. – 492 с.
31. Лысков А.Ф. О понятии эффективности затрат на персонал и ее оценки [Электронный ресурс]. - Режим доступу: <http://www.kapr.ru/articles/2003/10/3036.html>
32. Меліхова Т.О. Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, М.Р. Єременко // Економічний вісник Донбасу. Науковий журнал. - Луганськ, 2012. - Вип. 1 (27). - С. 150-155.
33. Меліхова Т. О. Особливості документування обліку окремої галузі як джерела інформаційної безпеки / Т.О. Меліхова // Вісник ХНУ імені В.Н. Каразіна. Серія «Економічна». - Харків, 2011. - № 970. - С. 118-122.

34. Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій: наказ Агенства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 27 червня 1997 р., № 81 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
35. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат : наказ Мінфіну України від 01.11.2010 р. №1300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
36. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : наказ ДКПП України від 9 липня 2007 року N 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
37. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: наказ Мінфіну України від 29.12.2000 р. № 356 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
38. Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств: наказ Центральної спілки споживчих товариств України від 28.07. 2006 р., № 345 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
39. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства: наказ Міністерства економіки України від 17.01.2001 р., № 10 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
40. Мних Є.В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є.В. Мних // Бухгалтерський облік та аудит. – 2006. – №1. – С. 55-61.
41. Мочерний С. В. Економічна теорія : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / С. В. Мочерний. – К.: Видавничий центр “Академія», 2006. – 640 с.

42. Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник / В. В. Немченко, В. В. Хомутенко, А. В. Хомутенко ; під ред. В. В. Немченко. – К. : Центр учбової літератури, 2018. – 240 с.
43. Нестеренко Ж.К. Економічний аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства / Ж.К. Нестеренко, А.В. Череп. – К.: Центр навчальної літератури, 2016. – 122 с.
44. Никифорак Я. Д. До питання реформування оплати праці в Україні / Я. Д. Никифорак, В. А. Никифорак // Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету. - Чернівці : АНТ Лтд, 2016. - Вип. І. Економічні науки. - 410 с.
45. Одегов Ю. Г. Аудит и контроллинг персонала : учебник / Ю. Г. Одегов, Т. В. Никонова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Альфа-Пресс, 2010. – 672 с.
46. Пантелійчук Л. Про особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку рахунків за виплатами працівникам / Л. Пантелійчук // Праця і зарплата. - 2018. - № 9. - С. 17-21.
47. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
48. Петрик Е. Аудит расчетов по оплате труда и другим выплатам работникам : требования к организации и методике / Е. Петрик // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 12. – С. 47-54.
49. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
50. Подольский В.И. Аудит: [учебник для вузов] / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. проф. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2016. – 583 с.
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.



52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р., № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»: наказ міністерства фінансів України від 28 квітня 2006 р. № 415 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
54. Полянська О.А. Методичні аспекти автоматизації обліку, аналізу і аудиту праці і заробітної плати / О. А. Полянська, М.В. Шах // Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів 3 грудня 2010 року. / відп. ред. З.В. Герасимчук. - Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2010. - 608 с.
55. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16 липня 1999 р., № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
56. Про відпустки: закон України від 15.11.1996 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
57. Про затвердження порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
58. Про охорону праці: закон України від 14.10.92 р. № 2694-XII (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
59. Про оплату праці: закон України від 20.04.1995 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
60. Про порядок проведення атестації робочих місць за умовами праці : Постанова Кабінету Міністрів України від 01.08.92 р. № 442 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.

61. Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу / І.Ф. Прокопенко, В.І. Ганін. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 430 с.
62. Пушкар М.С. Фінансовий облік у системі управління: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2016 – 178 с.
63. Руденко М.І., Шпак А.І. Розкриття інформації про власний капітал і зобов'язання у звітності. - Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» : Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції. Частина 1 (м. Полтава, 23 квітня 2019 року). – Полтава, 2019. – 416 с. – С. 200-201.
64. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства / Г.В. Савицька. – [3-тє вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 668 с.
65. Сліпачук О. Графік документообігу з обліку праці та заробітної плати / О. Сліпачук // Заробітна плата. - 2017. - № 7. - С. 28.
66. Соломонов С. Становлення системи оплати праці на підприємстві / С. Соломонов // Довідник економіста. - 2017. - № 6. - С. 73-77.
67. Соломонов С. Системи преміювання: за категоріями робітників / С. Соломонов // Довідник економіста. - 2017. - № 12. - С.75-78.
68. Сотченко Ю.К. Оплата праці та напрями її вдосконалення в умовах економічної кризи / Ю.К. Сотченко // Держава та регіони. Серія: Економіка і підприємництво. - 2016. - № 6. - С. 433-436.
69. Сопко В.В. Аналіз фінансового стану підприємства та об'єкти пасиву балансу / В.В. Сопко // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія: економіка. Зб. наук. праць. □ Вип. 4 (44). Частина 4 – Рівне, 2008. – С. 503-509.
70. Спіцина Н.М. Інформаційне забезпечення автоматизації обліку в торгових процесах підприємства / Н.М. Спіцина, О.В. Перчак // Вісник Донецького державного університету економіки і торгівлі. Серія. Економічні науки . – Донецьк : Донецький держ. ун-т економіки і торгівлі, 11/2016 . – №4. – С. 159-165.

71. Стрибулевич Т.О. Зарубіжний та вітчизняний досвід ідентифікації соціальних витрат в обліково-аналітичних системах / Т.О. Стрибулевич // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Сер: Економіка. - 2017. - № 3 (39). - С. 278-290.
72. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия [Текст]: учебн. пособ. / М.И. Трубочкина – М.: Инфра – М, 2016. – 218 с.
73. Турило А.М. Управління витратами підприємства / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2016. – 120 с.
74. Управлінський облік / Аткинсон, Ентоні А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг. – 3-е вид.: Пер англ. – М. : Вільямс, 2007. – 880 с.
75. Фитценц Я. Рентабельность инвестиций в персонал: измерение экономической ценности персонала / Я. Фитценц; перевод с англ. М.С. Меньшикова, Ю.П. Леонова; под ред. В.И. Ярных. - М.: Вершина, 2006. - 320 с.
76. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2018. – № 3. – С. 14-27.
77. Череп А. В. Удосконалення методики аудиту витрат виробництва на промисловому підприємстві [Електронний ресурс] / А. В. Череп, В. В. Ярмош. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekhp/2010\\_3/st10.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekhp/2010_3/st10.pdf).
78. Черниш С.С. Економічний аналіз / С.С Черниш. – К.: ЦУЛ, 2010. – 436 с.
79. Шалімова Н.С. Принципи побудови внутрішніх стандартів аудиторського підприємства // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – Черкаси: ЧДТУ, 2017. – С. 185-192.
80. Шалімова Н.С. Внутрішні стандарти аудиторського підприємства: сутність та необхідність розробки // Наукові праці КНТУ: Економічні науки, випуск 10. – Кіровоград: КНТУ, – 2016.– С. 315-325.

81. Шелковникова О. В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньофірмових стандартів [Електронний ресурс] / О. В. Шелковникова. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/npkntu\\_e/2015\\_17/stat\\_17/41.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/npkntu_e/2015_17/stat_17/41.pdf).
82. Шоляк О. Ю. Соціально-економічний підхід до трактування поняття «оплата праці» / О. Ю. Шоляк // Науковий вісник Ужгородського національного університету. - Ужгород: серія «Економіка», 2017. - Спецвипуск 22. - 401 с.
83. Шпикуляк О.Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці / О.Г. Шпикуляк // Збірник наукових праць. – Луцьк, 2018. – Вип. 5(20), ч. 1. – 367 с.
84. Щирба М. Т. Економіко-правові основи аудиту в Україні / М. Т. Щирба // Світ фінансів. - 2016. - №2. - С. 102-108.
85. Щодо форм фінансової звітності: роз'яснення Міністерства фінансів України від 20.06.2008 р. [Електрон. ресурс]. / Україна. М-во фінансів. – Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
86. Як правильно реалізувати програми зі скорочення витрат? [Електронний ресурс]: за даними аналітики консалтингової компанії «Ернест енд Янг» 2019 р. – Режим доступу: <http://www.ey.com/UA/uk/Newsroom/PR-activities/Articles>.
87. Юдина Г. А. Основи аудита : учебн. пособ. / Г. А. Юдина, М. Н. Черных. – М. : КНОРУС, 2016. – 296 с.
88. Янчева Л. Фінансова звітність в інформаційній системі управління / Л.Янчева, І. Чернікова, С. Ляшенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 57-61.
89. Яценко В.М. Аналіз стану людського капіталу підприємств АПК у період трансформації економіки України / В.М. Яценко, О.П. Кошулько // Економіка АПК. -2017. - № 6. - С. 108 – 113.