

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік і внутрішній аудит оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0712-оа-2
спеціальності 071 облік і оподаткування
освітньої програми облік і аудит

С. С. Мкртчян

Керівник: к.н. держ.упр., доцент Гончарова В. Г.

Рецензент: к.н. держ.упр., доцент Пушкарь І. В.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Проскуріна
« ____ » _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Мкртчян Сурену Самвеловичу

1. Тема роботи: Облік і внутрішній аудит оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»
керівник роботи Гончарова Валентина Георгіївна, к.н.з держ.упр., доцент,
затверджені наказами ЗНУ від 01.05.2023 р. № 650-с, від 18.09.2023 №1446-с.
- 2 Строк подання студентом роботи 01 грудня 2023р.
3. Вихідні дані до проекту (роботи) Фінансова звітність ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» за 2021–2022 рр., законодавчі та нормативні акти України, інструктивні матеріали, первинні документи підприємства, статистичні матеріали, фінансова звітність підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що їх належить розробити): дослідити теоретико-методичні основи обліку та внутрішнього аудиту оплати праці на сільськогосподарських підприємствах; вивчити організаційно-облікові аспекти оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»; визначити шляхи оптимізації планування та виконання завдання з внутрішнього аудиту оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 24 рис., 27 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.н. з держ.упр., доцент Гончарова В. Г.	19.08.2023	19.08.2023
2	к.н. з держ.упр., доцент Гончарова В. Г.	16.09.2023	16.09.2023
3	к.н. з держ.упр., доцент Гончарова В. Г.	07.10.2023	07.10.2023

7. Дата видачі завдання: 01.06.2023 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2023	виконано
2.	Написання вступу	липень 2023	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2023	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2023	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2023	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2023	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2023	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2023	виконано

Студент _____
(підпис)

С.С. Мкртчян

Керівник роботи _____
(підпис)

В.Г. Гончарова

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____
(підпис)

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 134 с., 3 розділи, 24 рис., 27 табл., 13 додатків, 90 джерел.

ЗАРОБІТНА ПЛАТА, ОПЛАТА ПРАЦІ, ЗАРОБІТНА ПЛАТА,
ПОГОДИННА ОПЛАТА ПРАЦІ, ВІДРЯДНА ОПЛАТА ПРАЦІ,
ПЕРВИННИЙ ОБЛІК, ВНУТРІШНІЙ АУДИТ, АВТОМАТИЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Об'єкт дослідження – процеси облікового забезпечення, бюджетування, аналізу і внутрішнього контролю оплати праці на підприємствах.

Метою кваліфікаційної роботи є розвиток теоритичних і методичних положень та надання практичних рекомендацій щодо обліку і внутрішнього аудиту оплати праці та її стимулювання в сільськогосподарських підприємствах.

Методи дослідження: загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: спостереження, аналіз і синтез, системний та комплексний підхід, узагальнення, наукової абстракції, порівняння.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та внутрішнього аудиту розрахунків за виплатами працівникам. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

удосконалено

– методику обліку оплати праці підприємства на основі сучасних інформаційних технологій;

– схему формування та руху первинних, накопичувальних, групувальних і зведених документів;

- методика аудиту оплати праці;

набули подальшого розвитку

- автоматизація роботи внутрішніх аудиторів на підприємстві;
- організаційна структура центрів відповідальності в підприємстві;
- принципів внутрішнього аудиту через їх доповнення принципом контролю якості аудиту (управління якістю та ефективність внутрішнього аудиту).

Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити достовірне відображення в бухгалтерському обліку та удосконалить процес внутрішнього аудиту операцій з оплати праці, що в свою чергу підвищить рівень обліково-аналітичної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень її користувачами.

SUMMARY

Qualifying work contains: 134 pp., 24 fig., 27 tab., 13 annex, 90 references.

SALARY, WORK PAY, BASIC WAGE, HOURLY WAGE, UNIT WAGE, PRIMARY ACCOUNTING, INTERNAL AUDIT, AUTOMATION OF ACCOUNTING

The object of the study is the processes of accounting support, budgeting, analysis and internal control of labor remuneration at enterprises.

The purpose of the qualification work is the development of theoretical and methodological provisions and the provision of practical recommendations regarding the accounting and internal audit of labor remuneration and its stimulation in agricultural enterprises.

Research methods: general scientific and special research methods: observation, analysis and synthesis, system and complex approach, generalization, scientific abstraction, comparison.

Research methods: a systematic approach to the study of economic phenomena and processes. During the research, general scientific methods of cognition were used: historical method, methods of induction and deduction, theoretical generalization and comparison; methods of causal connection and abstract logical method.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a complex of issues related to the improvement of accounting and internal audit of payments to employees. In the process of research, the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

improved

– the company's payroll accounting methodology based on modern

information technologies;

– scheme of formation and movement of primary, accumulative, grouping and consolidated documents;

– method of audit of labor remuneration;

– acquired further development

– automation of work of internal auditors at the enterprise;

– organizational structure of responsibility centers in the enterprise;

– - principles of internal audit due to their addition by the principle of audit quality control (quality management and effectiveness of internal audit).

The practical application of the proposed recommendations will ensure reliable reflection in accounting and improve the process of internal audit of payroll operations, which in turn will increase the level of accounting and analytical information necessary for management decision-making by its users.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП..... 11

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА
ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ НА
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Економічна сутність категорії «оплата праці»..... 15

1.2 Концептуальні підходи до обліку оплати праці на
сільськогосподарських підприємствах..... 29

1.3 Організаційно-економічні аспекти побудови внутрішнього аудиту
витрат на оплату праці..... 40

РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ОПЛАТИ ПРАЦІ
НА ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства..... 49

2.2 Особливості первинного, аналітичного та синтетичного обліку
оплати праці на підприємстві..... 58

2.3 Удосконалення обліку оплати праці підприємства на основі
сучасних інформаційних технологій..... 70

РОЗДІЛ 3 ПЛАНУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ З
ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ НА
ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

3.1 Організація внутрішнього аудиту оплати праці на підприємстві..... 82

3.2 Порядок проведення та документування внутрішнього аудиту
оплати праці..... 87

3.3 Оцінка ефективності внутрішнього аудиту оплати праці та напрями 97

його удосконалення на підприємстві.....	
ВИСНОВКИ.....	107
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	109
ДОДАТОК А Динаміка середньомісячної заробітної плати за видами економічної діяльності у 2018-2022 роках.....	119
ДОДАТОК Б Мінімальні гарантовані розміри годинних тарифних ставок та коефіцієнти міжрозрядних співвідношень окремих категорій робітників підприємств сільського господарства.....	121
ДОДАТОК В Приклад розрахунку відрядних розцінок на скошуванні зернових і зернобобових культур.....	122
ДОДАТОК Д Приклад розрахунку відрядних розцінок на підбиранні й обмолочуванні валків та прямому комбайнуванні.....	123
ДОДАТОК Е Очікування сільськогосподарських підприємств у 2022 році щодо перспектив розвитку їхньої ділової активності.....	124
ДОДАТОК Ж Результати опитування сільськогосподарських підприємств у січні 2022 року	125
ДОДАТОК И Порівняльна характеристика внутрішнього і зовнішнього аудиту.....	126
ДОДАТОК К Створення автоматизованих робочих місць відповідно до рівнів управління.....	128
ДОДАТОК Л Класифікація облікових інформаційних систем.....	129
ДОДАТОК М Об'єкти, джерела та методичні прийоми внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП».....	130
ДОДАТОК Н Програма аудиту розрахунків з оплати праці.....	131
ДОДАТОК П Тести внутрішнього контролю.....	133
ДОДАТОК Р Загальнообов'язкові реквізити для електронних документів.....	134

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

АІС – автоматизовані інформаційні системи

АРМ – автоматизоване робоче місце

га – гектар

год. – годин

грн. – гривень

ЄСВ – єдиний соціальний внесок

ЗУ – Закон України

і т.д. – і так далі

КВЕД – класифікація видів економічної діяльності

КЗпП – Кодекс законів про працю

КМУ – Кабінет міністрів України

км. – кілометр

мм. – міліметр

МСА – міжнародні стандарти аудиту

ПДВ – податок на додану вартість

ПДФО – податок з доходів фізичних осіб

п. – пункт

рис. – рисунок

р. – рік

ст. – стаття

с/г. – сільське господарство

табл. – таблиця

тис. грн. – тисяч гривень

ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю

ФОП – фонд оплати праці

% – відсотки

ВСТУП

Заробітна плата є одним з найважливіших соціально-економічних явищ та, водночас, однією з найбільш складних економічних категорій. Оплата праці є однією з найважливіших складових сучасних ринкових відносин, важливим показником ефективності економіки та дієвої соціальної політики держави.

Заробітна плата поєднує в собі інтереси роботодавця, найманих працівників та держави, тобто визначає ефективність соціально-трудова відносин.

Певний внесок у рішення й розробку теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку і аудиту розрахунків з оплати праці внесли такі відомі вчені, як О. С. Ривак, В. В. Корнілова, М. Т. Білуха, В. П. Завгородній, О. А. Грішнова, Н. Б. Болотіна, В. П. Жушман та ін.

Незважаючи на значні наукові напрацювання, деякі теоретичні аспекти потребують доопрацювання і адаптації до національних особливостей бухгалтерського обліку та аудиту.

Дослідження теоретичних положень і діючої практики бухгалтерського обліку та аудиту оплати праці дозволило визначити ще низку невирішених проблем. Серед них: недостатнє дослідження економічної сутності оплати праці, розбіжність категоріально-понятійного апарату, недостатня розробленість наукової класифікації, невирішеність питань організації носіїв інформації, недостатній рівень автоматизації бухгалтерського обліку та аудиту операцій із заробітної плати. Практично відсутні методики аудиту заробітної плати. Всі ці питання зумовлюють вибір теми та визначили спрямованість дослідження

Отже, актуальність теми полягає у тому, організація обліку та аудит розрахунків із заробітної плати та пов'язаних з нею розрахунків має важливе значення з точки зору впливу на ефективність роботи підприємства.

Метою кваліфікаційної роботи є розвиток теоритичних і методичних положень та надання практичних рекомендацій щодо обліку і внутрішнього аудиту оплати праці та її стимулювання в сільськогосподарських підприємствах.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувалися такі завдання:

- дослідити з позицій економічного підходу сутність понять «оплата праці» і «заробітна плата»;
- уточнити класифікацію форм та систем заробітної плати;
- оцінити чинну методику організації обліку оплати праці працівників з метою її удосконалення;
- розробити рекомендації з удосконалення методики обліку операцій з оплати праці на базі використання сучасних інформаційних технологій;
- виявити особливості організації внутрішнього аудиту оплати праці на сільськогосподарському підприємстві;
- розробити рекомендації щодо удосконалення організації та методики внутрішнього аудиту на підприємстві.

Об'єкт дослідження – процеси облікового забезпечення і внутрішнього аудиту оплати праці на підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту оплати праці працівників та її стимулювання в сільськогосподарських підприємствах.

Для досягнення поставленої мети використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: спостереження, аналіз і синтез, системний та комплексний підхід – при узагальненні й удосконаленні основних теоретичних положень і методичних засад обліку оплати праці; узагальнення – для з'ясування економічної сутності оплати праці, її обліку, та аудиту, в поєднанні удосконалення системи управління; системний підхід – при дослідженні особливостей системи управління оплатою праці; методи аналізу

і синтезу, наукової абстракції, порівняння – при визначенні особливостей формування облікової політики для цілей обліку оплати праці та внутрішнього аудиту.

У процесі дослідження отримано наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

удосконалено

– методику обліку оплати праці підприємства на основі сучасних інформаційних технологій;

– схему формування та руху первинних, накопичувальних, групувальних і зведених документів, що забезпечує належну організацію праці облікових працівників та сприяє одержанню управлінським персоналом неупередженої економічної інформації стосовно обліку розрахунків за виплатами працівникам;

– методику аудиту оплати праці, що надасть змогу вдосконалити контрольні процедури за підконтрольними об'єктами, описати модель дій суб'єктів контролю, що оптимізує витрати їх часу та вдосконалив контрольний процес у цілому;

набули подальшого розвитку

– автоматизація роботи внутрішніх аудиторів на підприємстві;

– організаційна структура центрів відповідальності в підприємстві;

– принципів внутрішнього аудиту через їх доповнення принципом контролю якості аудиту (управління якістю та ефективність внутрішнього аудиту), що мають важливе значення в умовах підвищення уваги до надійності результатів внутрішнього аудиту.

Теоретичні і методологічні аспекти дослідження ґрунтуються на наукових розробках вітчизняних і зарубіжних економістів, положеннях і стандартах діючого облікового, патентно-правового, податкового й іншого законодавства, які регламентують порядок оцінки, обліку, аудиту заробітної плати. У процесі дослідження використовувались міжнародні стандарти оцінки, обліку і аудиту, монографії, дисертації, автореферати, бюлетені

органів статистики. Також використовувались матеріали підприємства: фінансова звітність, дані бізнес-планів, первинні документи.

Теоретичні результати роботи доповнюють сучасну концепцію обліку оплати праці сільськогосподарських підприємств.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці комплексу науково обґрунтованих пропозицій і рекомендацій з обліку та внутрішнього аудиту заробітної плати, які запроваджені в практику роботи на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП», можуть використовуватися в роботі служби внутрішнього аудиту, а також при розробці нормативних документів з оцінки, обліку і аудиту заробітної плати.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення на III Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Mechanisms of scientific and technical potential development» (23-24 листопада 2023 року м. Дніпро) та XII Міжнародній науково-практичній конференції «New integrations of modern education in universities» (05-08 грудня 2023 р., Амстердам, Нідерланди).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 92 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Економічна сутність категорії «оплата праці»

Оплата праці є однією з найважливіших складових ринкових відносин, показником ефективності економіки та дієвої соціальної політики держави. Заробітна плата поєднує між собою інтереси роботодавців, найманих працівників та держави. Заробітна плата має двоїсту природу – є джерелом доходу для працівників і статтею у структурі витрат підприємства. Вона як багатоаспектна категорія покликана відігравати значну роль в житті суспільства.

Питання державного і договірної регулювання оплати праці визначається Кодексом законів про працю України, Законом України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР «Про оплату праці» та іншими нормативно-правовими актами.

Поняття «заробітна плата» трактується науковцями і практиками порізно. Зокрема, відповідно до ст. 1 Закону України «Про оплату праці» № 108/95-ВР від 24.03.1995 р. заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник виплачує працівникові за виконану ним роботу [1].

Однак таке визначення є достатньо поверховим, що не дає можливості глибоко проаналізувати і зрозуміти як економічні, так і соціальні аспекти цього поняття.

Поняття «заробітна плата» є досить багатогранним тож в сучасній економічній літературі існує декілька визначень заробітної плати (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Приклади трактування визначення терміну «заробітна плата»

Джерело	Визначення
Швиданенко Г. О. [20]	заробітна плата – це будь-який заробіток, обчислений, як правило, у грошовому вираженні, який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги.
Єськова О. Л., Савельєва С. В [47]	заробітна плата – це компенсація трудового внеску працівників у діяльність підприємства, а відтак мотивування працівників до ефективної та продуктивної праці є основною її функцією.
Ведерников М. Д. [29]	заробітна плата є первинним доходом домашніх господарств, який передбачає винагороду в грошовій або натуральній формі, що має бути виплачена роботодавцем найманому працівнику за роботу, виконану у звітному періоді
Грішнова О. А. [21].	заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості

На нашу думку, найбільш повне визначення поняття заробітної плати пропонує Грішнова О. А., яка розглядає термін «заробітна плата» з кількох позицій: з позицій економічної теорії, з позицій ринкової економіки, з позицій економіки праці, з позицій найманого працівника та з позицій підприємця [21] (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Трактування терміна «заробітна плата» з різних позицій [21]

Трактування заробітної плати	Визначення
1	2
З позиції економічної теорії	заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості.
В умовах ринкової економіки	заробітна плата – це елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозиції і виражає ринкову вартість використання найманої праці.
З позиції економіки праці	заробітна плата – це винагорода або заробіток, обчислений у грошовому виразі, який за трудовим договором роботодавець сплачує працівникові за роботу, яку виконано або має бути виконано.
З позиції найманого працівника	заробітна плата – це основна частина його трудового доходу, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.

Продовження таблиці 1.2

1	2
3 позицій підприємця	заробітна плата – це елемент витрат виробництва і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.

У світовій економічній науці є чимало варіантів визначення поняття заробітної плати. Так, наприклад, за концепцією Петті В., Рікардо Д., зарплата є грошовим виразом «мінімуму засобів існування». За Смітом А., заробітна плата включає в себе вартість життєвих засобів людини, щоб вона могла «працювати» [19].

Маркс К. розробив теорію заробітної плати як грошового виразу вартості і ціни робочої сили, тобто робітник продає не працю, а робочу силу (здатність до праці).

У сучасній економічній теорії праця однозначно вважається фактором виробництва, а заробітна плата – ціною використання праці робітника. Прихильниками цієї концепції є відомі американські економісти Самуельсон П., Нордгауз В. [19].

На сьогоднішній день одним із дискусійних питань сучасної економічної літератури є визначення терміну «заробітна плата» з погляду сучасної економічної теорії, або з погляду марксистської трудової економічної теорії. Та необхідно зазначити, що обидва напрями трактують працю як найважливішу складову процесу виробництва економічних благ.

Досліджуючи марксистський підхід можна зрозуміти, що заробітна плата визначається як «грошовий вираз вартості та ціни товару «робоча сила» і частково результативності її функціонування» [18, с. 584]. Робоча сила визначається як загальна сукупність фізичних і духовних здібностей людини, якими вона користується в процесі праці. Тож відповідно до даної теорії заробітна плата трактується не як ціна праці, а як ціна робочої сили.

В сучасній економічній літературі деякі автори погоджуючись з марксистським тлумаченням, цілком підтримують думку, що на ринку праці купується – продається праця або робоча сила [37, с. 21, 26].

Інші автори заперечують марксистський підхід до визначення заробітної плати і відповідно стверджують, що робоча сила сама по собі не є предметом купівлі – продажу. Заробітна плата є грошовою винагородою згідно із затвердженими на підприємстві ставками (окладами) та відрядними розцінками на умовах, передбачених трудовим договором, яку отримує працівник за роботу протягом певного часу (рік, тиждень, день) [38, с. 9].

Досить часто в економічній літературі можна зустріти підходи до визначення заробітної плати в яких поєднується як марксистське, так і сучасне значення заробітної плати. Так, наприклад, Воронін О. зазначає, що «взаємовідношення між роботодавцем і найманим працівником на ринку праці мають схожість з орендними відносинами. Роботодавця цікавить не стільки повна вартість майна (робочої сили), скільки величина плати за її використання (оплата праці) упродовж терміну оренди, оскільки орендодавець (найманий працівник) залишається власником своєї робочої сили» [81, с. 29].

Ще одним дискусійним аспектом у сучасній економічній літературі є теоретичне розмежування поняття «заробітна плата» та «оплата праці». Так, наприклад, Болотіна Н. Б. та Чанишева Г. І. стверджували, що термін «оплата праці» ширший, і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів та всієї системи правових засобів у цій сфері, тоді як поняття «заробітна плата» спрямоване на право окремого працівника отримувати грошову винагороду [22, с. 81].

Васильчак С. В., Жидяк О. Р., Полянчич Т. М. вважають, що термін «оплата праці» – ширший аніж «заробітна плата». Проте в окремих випадках, що не стосуються правового аспекту, їх можна використовувати як синоніми [48, с. 153].

Мельник Т. Г. дає визначення оплати праці як обліково-аналітичної категорії, що характеризує трудовий дохід працівника, який формується під впливом кількості та якості затраченої корисної праці і виплачується працедавцем у вигляді заробітної плати в грошовій або натуральній формі [39, с. 122].

Це, на нашу думку, дозволяє розмежовувати взаємопов'язані, але не ідентичні поняття «оплата праці» і «заробітна плата».

Більшість економістів вважають тотожними категорії «оплата праці» та «заробітна плата». Такий підхід існує в зарубіжній економічній літературі. На наш погляд, такий підхід є теоретично обґрунтованим. Не доцільно стверджувати, що «оплата праці є більш широким поняттям, оскільки залежить не тільки від результатів праці конкретного працівника, а й також від результатів праці, прибутковості конкретного підприємства» [40, с. 57], оскільки, на наш погляд, у такому визначенні мова йде про чинники формування заробітної плати.

У різних наукових джерелах економічна сутність заробітної плати трактується по-різному та визначається у функціях, які вона виконує. В науковій економічній літературі наводяться різні функції заробітної плати та їх трактування, однак Папуша Н. С. виділяє такі основні функції як: відтворювальна, стимулююча, регулююча та соціальна (табл. 1.3) [58].

Таблиця 1.3 – Основні функції заробітної плати

Назва	Суть функції
Відтворювальна	Забезпечення працівників та членів їхніх сімей необхідними життєвими благами для відновлення робочої сили. Рівень заробітної плати повинен бути таким, щоб забезпечити можливість задоволення первинних потреб, належних умов проживання, відпочинку та оздоровлення працівників
Стимулююча	Встановлення залежності розміру заробітної плати від кількості й якості праці конкретного працівника, його трудового внеску в результати роботи підприємства. Тобто заробітна плата виступає засобом мотивації праці
Регулююча	Оптимізація розміщення робочої сили за регіонами, галузями господарств, підприємствами з урахуванням ринкової кон'юнктури
Соціальна	Забезпечення соціальної справедливості, по-перше, при розподілі доходу між найманими працівниками і власниками засобів виробництва, і по-друге, при розподілі між найманими працівниками згідно з результатами їхнього трудового внеску

У ринкових умовах заробітна плата трактується двояко – вона одночасно виступає як дохід і як витрати виробництва. З одного боку, заробітна плата є

доходом найманого працівника, а з іншого – одним із елементів витрат виробництва. Найманий працівник зацікавлений у високій заробітній платі, а роботодавець – у її зниженні.

В ринковій економіці саме заробітна плата являється єдиним інструментом, що мотивує працівників до високопродуктивної праці. Наявність прямої залежності між результатами праці та отриманою винагородою є безперечною умовою ефективного функціонування як окремо взятого підприємства, так і всієї економіки в цілому [34].

Саме тому, на нашу думку, заробітна плата виступає не тільки в якості економічної категорії, а й в якості соціально-економічної категорії, оскільки, по-перше, поєднує інтереси та потреби найманих працівників, роботодавців та держави, а по-друге – є найважливішим показником рівня життя.

Сьогодні в Україні рівень заробітної плати є дуже низьким, що провокує серйозні економічні та соціальні негаразди. Зауважимо, що з 2018 року в Україні спостерігається позитивна тенденція – постійно зростає реальна заробітна плата. У 2018 році у розрахунку на одного штатного працівника заробітна плата складала 8865 грн., а у 2022 році зросла до 15847 грн. (рис. 1.1) (додаток А).

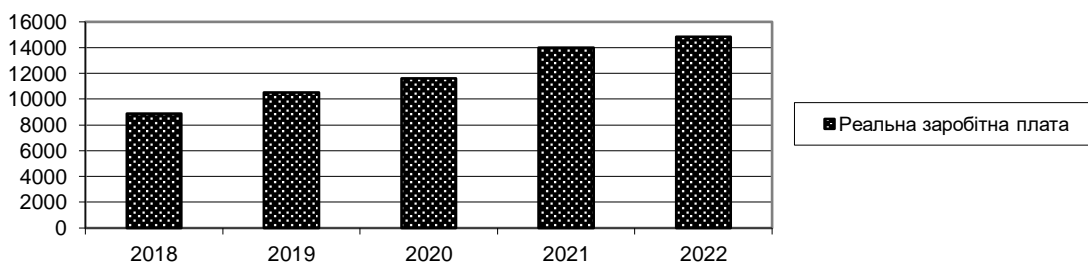


Рисунок 1.1 – Динаміка середньомісячної заробітної плати по Україні у 2018-2022 роках [83]

Однак, на сьогоднішній день заробітна плата в Україні меча, ніж середньоєвропейська у 20 разів [50, с. 136]. Така ситуація спричинює низький

рівень життя. Згідно даних щорічного звіту Global Wealth Україна за рівнем добробуту громадян посідає передостаннє місце серед 40 європейських країн, середній статок українця становить 2,7 тис. дол., лише на 200 дол. відстає від нас найбідніша в Європі Молдова. Ми бідніші за білорусів, росіян, поляків [50, с. 136].

Відповідно до вимог Європейської соціальної хартії мінімальна зарплата має складати понад 2,5 розмірів прожиткового мінімуму. На сьогодні мінімальна заробітна плата в Україні дорівнює прожитковому мінімуму для працездатних осіб [41, с. 24].

За даними Міжнародної організації праці, мінімальна заробітна плата у більшості зарубіжних країн становить від 40 до 60 % середньої заробітної плати, або в середньому 50 %. Отже, якщо середня заробітна плата за 2022 р. по Україні становила 14847 грн, то мінімальна заробітна плата мала б приблизно складати 7424 грн [83].

На сьогоднішній день для більшості населення заробітна плата втратила свою відтворювальну та стимулюючу функції і фактично перетворилася у різновид соціальних виплат, не пов'язаних із кількістю, якістю та кінцевими трудовими результатами [35].

Відповідно до інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Державним комітетом статистики України від 13.01.2001 р. № 5, фонд на оплату праці включає основну, додаткову заробітну плату та інші заохочувальні і компенсаційні виплати (рис. 1.2) [10].

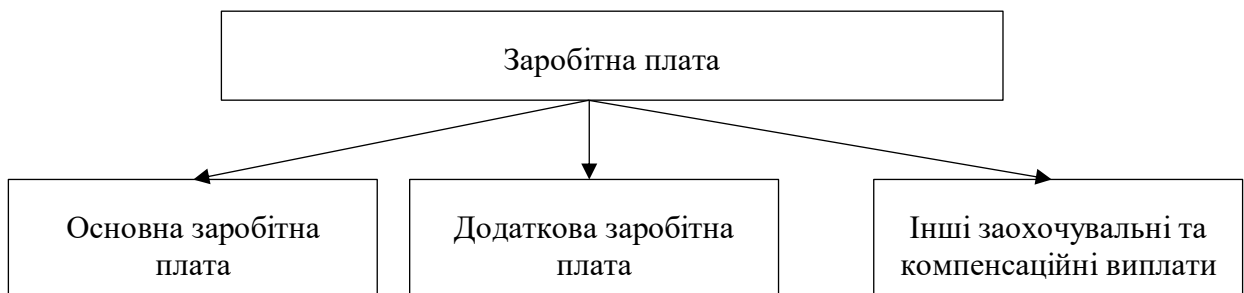


Рисунок 1.2 – Види заробітної плати

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про оплату праці» основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців [1].

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій [1].

У юридичній літературі не існує єдиного погляду на структуру заробітної плати. Валецька О. В. вважає, що поділ заробітної плати на три частини, як це визначено Законом України «Про оплату праці», певною мірою суперечить природі заробітної плати, та, якщо розглядати її як винагороду за виконання працівником трудової функції, то до зарплати не повинні включатись одноразові та компенсаційні виплати [30 с.86].

Гордеюк А. О. наголошує на тому, що визначення структури не відповідає не лише ст. 94 Кодексу законів про працю, але й самій системі Кодексу законів про працю, яка ніяк не передбачає включення до заробітної плати гарантійних та компенсаційних виплат (яким присвячена окрема глава), а також додаткових соціально-побутових пільг, які надаються підприємствами [42, с.133].

Ми вважаємо, що заробітна плата повинна включати всі три складові елементи: основну та додаткову заробітну плату та інші заохочувальні та компенсаційні виплати. При цьому потребують зміни законодавчі акти, що не передбачають додаткових відомостей про природу й особливості оплати праці.

З економічної точки зору структура заробітної плати – це співвідношення окремих складових заробітної плати в загальному її обсязі. Згідно теорії фахівця у галузі трудового права Онищенко Д. О. структура заробітної плати дає уявлення працівнику про те, якою може бути його

заробітна плата, тобто визначає можливість, яка здатна перетворитися в дійсність при настанні певних юридичних фактів [40, с. 57].

На думку Шевченка В. В., чинним законодавством передбачено, що основна заробітна плата виплачується за «виконану роботу», а додаткова – за «працю понад встановлені норми» або за інші досягнуті результати. Частина виплат, які входять в додаткову заробітну плату та інші заохочувальні та компенсаційні виплати, повинні бути переведені в основну заробітну плату (наприклад, доплата за стаж, за умови роботи, за науковий ступінь та вчене звання, доплата за роботу в особливих умовах тощо). Це пов'язано з тим, що виплата додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат залежить не тільки від законодавчої бази, але і від ініціативи керівництва підприємств і організацій, що різко знижує рівень захищеності працівника [43, с.114].

Дороніна О. А. також наголошує на тому, що одним із напрямків удосконалення системи оплати праці на підприємстві має стати формування справедливої структури оплати праці за рахунок корегування постійної частини заробітної плати з урахуванням цінності робочого місця (посади) та його впливу на результати діяльності підприємства. І чим вища цінність робочого місця (посади), тим більшою має бути постійна частина заробітної плати [51, с.45].

Зазначимо, що науковці вдало підкреслюють негативні реалії у сфері оплати праці. Як показує практика, більшість доплат до заробітної плати взагалі не залежать від чинників виробничої діяльності підприємства або ж трудового внеску працівника.

В підприємницькій діяльності використовуються різноманітні співвідношення постійної та змінної частки заробітної плати. Наприклад, за наявності співвідношення 50/50, коли частки є однаковими, з'являється широкий простір для заохочення працівника. Таке стимулювання можливе на стадії розвитку підприємства. Якщо співвідношення становить 75/25, частка змінного заробітку незначно впливає на заохочення працівників і в період

значної інфляції зовсім втрачає своє стимулююче значення [52, с. 287].

Необхідно також розрізняти грошову (номінальну) та реальну заробітну платню.

Номінальна заробітна плата – основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються працівнику у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом [11].

Реальна заробітна плата – товари та послуги, що можна купити на заробітну плату або що надаються як заробітна плата [11].

Тобто, реальна заробітна платня – це «купівельна спроможність» номінальної заробітної платні. Тож, реальна заробітна платня залежить від номінальної заробітної платні та цін на товари та послуги, що придбаються. Коли номінальна заробітна платня зростає, але одночасно ще більше зростає вартість житла, одягу та інших товарів першої необхідності, реальна заробітна платня скорочується.

На сьогоднішній день по Україні в цілому темп росту заробітної плати поступово підвищується. Якщо у 2018 р. номінальна заробітна плата становила 122,6 % то у 2022 році вона склала 122,0 %.

Реальна заробітна плата у 2018 році становила 110,1 %, а у 2022 р. підвищилася склала лише 112,0 % у порівнянні до попереднього року (рис. 1.3) [83].

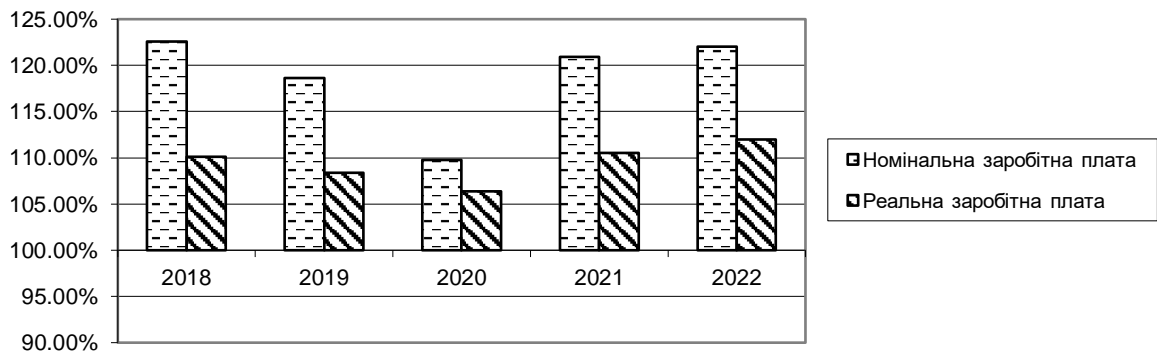


Рисунок 1.3 – Темпи зростання номінальної та реальної заробітної плати [83]

Рівень заробітної платні залежить не тільки від розвитку суспільного виробництва, але й від ефективності праці окремих робітників. За допомогою форм та систем оплати праці суспільство здійснює диференціацію рівня заробітної платні, визначає конкретні співвідношення у рівнях оплати праці різної кількості та якості (рис. 1.4).

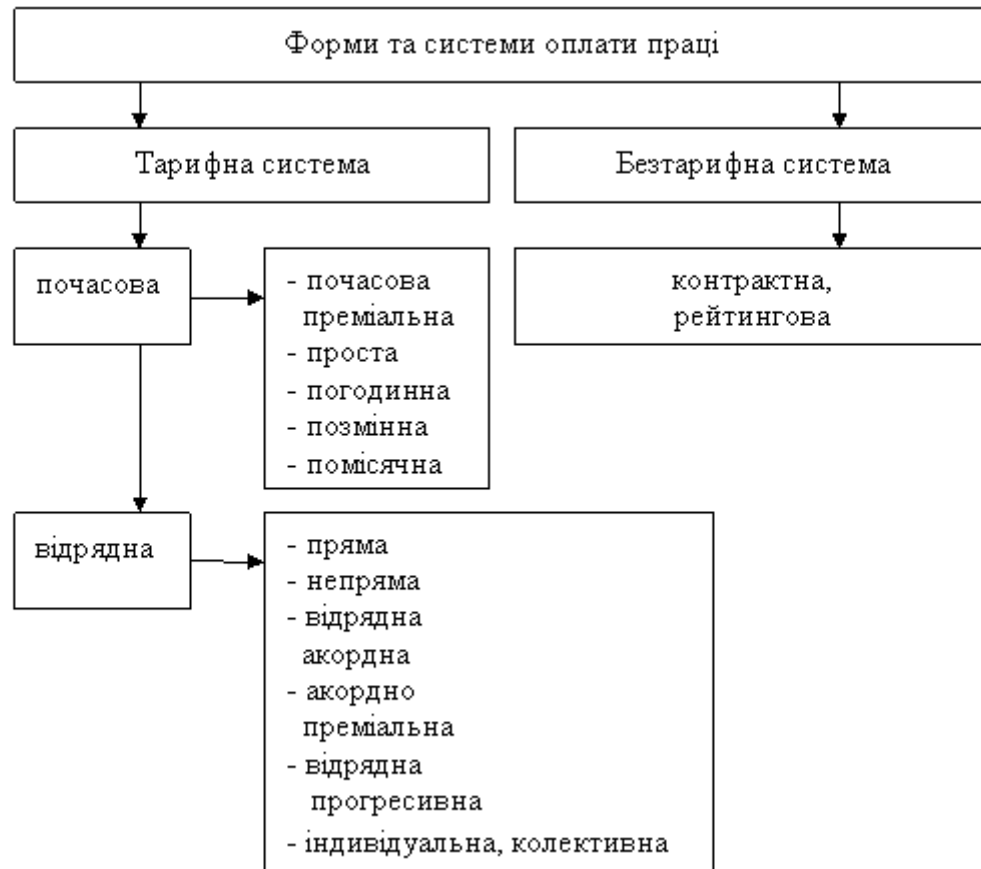


Рисунок 1.4 – Форми та системи оплати праці

Основними формами тарифної системи оплати праці є почасова та відрядна. У теперішній час вони є традиційними та досить широко використовуються у практиці підприємств.

Разом із тим, якщо раніше переважала оплата за відрядними системами, то тепер, все частіше, на приватних, невеликих підприємствах все більше використовується почасова оплата праці найманих працівників (окладні системи).

Однак науковці і практики не прийшли до єдиної думки щодо назв цих форм оплати. У першу чергу, це стосується почасової оплати, яку переважно називають погодинною.

Як стверджує Мельник Т. Г., почасова оплата праці залежить від тарифної ставки, що відповідає присвоєному працівникові тарифному розряду та відпрацьованому часу [35].

Погодинна оплата праці, на відміну від почасової, передбачає нарахування заробітної плати працівникам виходячи, з погодинної тарифної ставки. Вона встановлюється за домовленістю сторін або передбачається у колективному договорі з урахуванням фактичної кількості відпрацьованих годин за розрахунковий період. Таким чином, погодинна система оплати праці є важливою складовою почасової форми оплати праці [35].

За відрядної системи оплати праці основний заробіток працівника залежить від розцінки, яка встановлена на одиницю роботи, що виконується, або виготовленої продукції, що виражена в натуральних одиницях виміру: штуках, кілограмах, кубічних метрах тощо [53].

Відрядна форма оплати праці по методу нарахування заробітної платні може бути прямою відрядною, непрямою, відрядною акордною, відрядно-прогресивною. За об'єктом нарахування вона може бути індивідуальною та колективною (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 – Форми та системи заробітної плати [27]

Система оплати праці	Характеристика
1	2
Почасова форма оплати праці	
Проста почасова	Обумовлює оплату за фактично відпрацьованим часом. За способом нарахування заробітної плати почасова оплата буває годинна, денна, тижнева та місячна.
Почасово-преміальна	Враховує не тільки відпрацьований час, а й досягнення певних кількісних і якісних показників (виконання норми, зростання продуктивності праці, якість робіт і продукції, економію ресурсів).

Продовження таблиці 1.4

1	2
Відрядна форма оплати праці	
Пряма відрядна	Передбачає прямо пропорційну залежність між зростанням обсягу вироблення і збільшенням заробітної плати.
Відрядно-преміальна	За цієї системи виготовлена продукція в розмірі норми виробітку оплачується за основними розцінками, а за продукцію, виготовлену понад норму, за дотримання технологічної дисципліни, безаварійну роботу передбачена премія.
Відрядно-прогресивна	Суть її полягає в тому, що виготовлена продукція в розмірі норми виробітку оплачується за основними розцінками, а продукція понад норму – за розцінками більш високими і зростаючими.
Відрядно-регресивна	За неї кожному відсотку збільшення виробітку понад норму відповідає приріст заробітку менше одного відсотку. Вона робить не вигідним перевиконання норми виробітку.
Акордна	Заробітна плата встановлюється не за кожний виріб або операцію, а за весь обсяг робіт за акордними розцінками.
Колективна відрядна	Заробітна плата робітника залежить від виробітку бригади, лінії, зміни. Колективний заробіток розподіляється між членами бригади відповідно до присвоєних їм розрядів, коефіцієнтів і відпрацьованого часу.

Методологія розрахунку заробітної платні за різними системами оплати праці приведена у таблиці 1.5.

У іноземних державах накопичений великий досвід застосування різноманітних систем заробітної платні. Системи окремих держав характеризуються відмінними рисами: Швеції – солідарною заробітною платнею, Японії – оплатою за досвід та раціоналізаторство, Німеччини – стимулюванням росту виробництва, США – оплатою за кваліфікацію, Великої Британії – оплатою за індивідуальними контрактами, у Франції – індивідуалізацією заробітної платні, Італії – виплатою колективних та індивідуальних надбавок до галузевою тарифної ставки. Одночасно спостерігається загальна направленість систем заробітної платні на підвищення ефективності виробництва.

В Німеччині крім гнучких форм організації праці велика увага приділяється винагороді за сумісництво професій та взяття на себе додаткової відповідальності.

Відповідно у структурі заробітної платні враховуються такі фактори, як

психологічна напруженість та відповідальність за організацію роботи, за її якість, за забезпечення функціонування обладнання.

Таблиця 1.5 – Розрахунок заробітної платні за різними системами оплати праці [28]

Система оплати праці	Формула для розрахунку
Відрядна	
пряма індивідуальна	$ЗП_{пр} = P \times Q, \quad P = m \times H_{вр}, \text{ де}$ <p>P – розцінка, Q – кількість оброблених виробів, m – годинна тарифна ставка розряду, грн., H_{вр} – норма часу на обробку одиниці продукції</p>
відрядно-преміальна	$ЗП_{сп} = P \times Q \left(1 + \frac{p + k \times n}{100}\right), \text{ де}$ <p>p – розмір премії у % до тарифної ставки, k – розмір премії за кожен % перевиконання плану, n – % перевиконання встановлених показників</p>
непряма відрядна	$ЗП_{не} = P_{не} \times Q_{осн}, \quad P_{не} = \frac{m_{доп}}{H_{осн}}, \text{ де}$ <p>P_{неп} – непряма відрядна розцінка, Q_{осн} – обсяг продукції, що вироблена основним робітником, m_{доп} – тарифна ставка допоміжного робітника, H_{осн} – норма виробітку основного робітника</p>
відрядно-прогресивна	$ЗП_{пр} - ідїа = p \times n_0 + p_i \times n_i, \text{ де}$ <p>n₀ - роботи, виконаних у межах встановленої норми, p - оплата робіт, виконаних за звичайними відрядними розцінками, n_i - роботи, виконані понад нормативний (базовий) рівень, p_i - оплата робіт за підвищеними розцінками</p>
Почасова	
проста	$ЗП_{пр} = m \times T, \text{ де}$ <p>m – годинна (денна) тарифна ставка робітника відповідного розряду, T – фактично відпрацьоване на виробництві час (години, дні)</p>
почасова-преміальна	$ЗП_{пр} = m \times T \left(1 + \frac{p + k \times n}{100}\right)$

У політиці заробітної платні використовують й систему досягнень. Система «оцінки досягнень» застосовується для встановлення заробітної

платні робітникам однакової кваліфікації, але, які мають різні показники якості роботи.

Фактори, за якими оцінюються робітники, можуть бути виробничим та особистими. Методи оцінки досягнень працівників різні – бальна оцінка, анкетування, експертна оцінка, групування працівників за результатами оцінки їхньої роботи. «Оцінка досягнень» отримала найбільше розповсюдження у США.

В законодавстві розвинених зарубіжних країн можна спостерігати впровадження ряду заходів спрямованих на покращення умов праці, а саме: розширення дії та поява ефективного соціального забезпечення, забезпечення працівників комфортними умовами праці [33].

Заробітна плата є важливою мотиваційною складовою продуктивності зайнятості. Отже, система організації праці, її оплати, мотивації повинна бути спрямована на підвищення ефективності праці. При цьому, як стверджує Дробішева О. О. повинні бути використані різні підходи, інструменти матеріального та морального стимулювання, організаційні заходи: підвищення заробітку, справедливість в оплаті праці, добра організація праці, поліпшення організації виробництва [54].

1.2 Концептуальні підходи до обліку оплати праці на сільськогосподарських підприємствах

Організація, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності з оплати праці в Україні здійснюється на основі Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 [12], розроблених із використанням Міжнародних стандартів фінансової звітності 19 [13], що регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Результати проведених науковцями досліджень показали, що вітчизняне НП(С)БО 26 є аналогом МСБЗ 19, який практично не змінює існуючої системи розрахунків із працівниками і має стандартизувати облік цих розрахунків та створити необхідну інформаційну базу, що є позитивним аспектом. Тим часом, у зазначеному вітчизняному стандарті порівняно з аналогічним міжнародним, ще не відпрацьовані окремі положення. Тут міститься недостатньо схем розрахунків виплат працівникам, поняття про пенсійні плани замінені програмами виплат, що мають загальний характер і потребують додаткового уточнення [35].

Порівняльна характеристика НП(С)БО 26 та МСФЗ 19 наведена в таблиці 1.6.

З таблиці 1.6 видно, що за змістом МСФЗ (IAS) 19 та НП(С)БО 26 хоча і не суттєво, проте дещо відрізняються. Це зумовлено національними особливостями та не однократними спробами наблизити норми МСФЗ (IFRS; IAS) до вітчизняного законодавства [44].

Таблиця 1.6 – Порівняльна характеристика НП(С)БО 26 і МСФЗ (IAS)19

Критерії	МСФЗ (IAS) 19	НП(С)БО 26	Відмінності
1	2	3	4
Мета	визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати та її розкриття у фінансовій звітності	МСФЗ (IAS) 19 не дає повного розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності
Сфера застосування	застосовується роботодавцем для обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ (IAS) 2 «Платіж на основі акцій»	застосовується роботодавцями – підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ)	у зв'язку з прийняттям в Україні НП(С)БО 34 «Платіж на основі акцій», доцільно внести поправки в НП(С)БО 26 щодо його дії на виплати на основі часток у капіталі
Кількість підпунктів	161	34	у НП(С)БО інформація представлена в більш стислому вигляді

Продовження таблиці 1.6

1	2	3	4
Склад виплат працівникам	короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченню трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати працівникам	у НП(С)БО виділені зобов'язання по виплатам інструментами власного капіталу, які визначаються відповідно до НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти»

Правове регулювання оплати праці в галузі сільського господарства регламентується нормативно-правовими актами трудового і аграрного законодавства України.

Як передбачено ст. 3 Кодексу законів про працю законодавство про працю регулює трудові відносини працівників усіх підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, виду діяльності і галузевої належності, а також осіб, які працюють за трудовим договором з фізичними особами [6].

Проте питання щодо поширення норм трудового права на відносини за участю членів колективних сільськогосподарських підприємств, сільськогосподарських кооперативів, фермерських господарств на сьогодні залишається дискусійним.

Так, деякі вчені заперечують можливість застосування норм трудового законодавства до регламентації трудових відносин членів сільськогосподарських підприємств, вважаючи, що «у диференційованих актах аграрного законодавства вміщено спеціальні норми стосовно трудових, які й підлягають застосуванню» [31, с.333].

На сьогоднішній день правове регулювання оплати праці в галузі сільського господарства регламентується як нормативно-правовими актами трудового законодавства (Закон України «Про оплату праці» [1], Кодекс законів про працю [6], тощо) так і аграрного законодавства України (Законами

України «Про колективне сільськогосподарське підприємство» [2], «Про фермерське господарство» [3], «Про сільськогосподарську кооперацію» [4]).

Особливості оплати праці сільськогосподарських працівників передбачені Галузевою угодою між Міністерством аграрної політики України, галузевими об'єднаннями підприємств та Профспілкою працівників агропромислового комплексу [9], а також нормативно-правовими актами, що узгоджуються органами управління даних сільськогосподарських підприємств (колективними договорами, трудовими угодами, положеннями про оплату праці, тощо).

Галузевою угодою (п.п. 6.11-6.17) встановлено додаткові гарантії щодо мінімального розміру заробітної плати працівників агропромислового комплексу.

При цьому зазначено, що мінімальні гарантії оплати праці, встановлені угодою, є обов'язковими для дотримання при визначенні у встановленому порядку розмірів заробітної плати всіх категорій працівників, що перебувають у трудових відносинах з юридичними та фізичними особами, діяльність яких за характером основного виробництва відноситься до галузі, незалежно від форми та строку трудового договору [9].

Норми колективного договору, що допускають оплату праці нижче від норм, визначених галузевою угодою, але не нижче від державних норм і гарантій в оплаті праці, можуть застосовуватися лише тимчасово на період подолання фінансових труднощів підприємства терміном не більш як шість місяців (п. 6.30 Галузевої угоди) [9].

Галузевою угодою визначено мінімальні гарантовані розміри годинних тарифних ставок окремих категорій робітників сільськогосподарських підприємств та коефіцієнти міжзрядних співвідношень.

Визначені в ній мінімальні гарантовані розміри годинних тарифних ставок для трактористів-машиністів становлять основу для розрахунку відрядних розцінок для робітників, які працюють на збиранні зернових культур [15] (додаток Б).

Відповідно до норм чинної Галузевої угоди передбачено встановлювати гарантовані доплати та надбавки до тарифних ставок: за інтенсивність праці – 12 %, за високу професійну майстерність на роботах V розряду – 20, VI розряду – 24 %.

Трактористам-машиністам сільськогосподарського виробництва I класу встановлюють гарантовану надбавку у розмірі 20 %, II класу – 10 % від тарифної ставки, водіям I класу відповідно – 25, II класу – 10 % від тарифної ставки [15].

При оплаті праці працівників, зайнятих на збиранні зернових культур, необхідно враховувати, що відповідно до чинної Галузевої угоди за роботу в нічний час встановлюється доплата в розмірі 40 % від годинної тарифної ставки (посадового окладу) за кожну годину роботи в нічний час, нічним вважається час з 22 год до 6 год ранку. За роботу у вечірній час (з 18 до 22 год) встановлюється доплата у розмірі 20 % від годинної тарифної ставки (окладу, посадового окладу) за кожну годину роботи у вечірню зміну [15].

Норми продуктивності праці на всі види механізованих і ручних робіт містяться в нормативних збірниках «Методичні положення та норми продуктивності і витрат палива на збиранні сільськогосподарських культур» і «Методичні положення та норми виробітку на ручних роботах у рослинництві» [16], розроблених Українським науково-дослідним інститутом продуктивності агропромислового комплексу Міністерства аграрної політики та продовольства України. У них також наведені тарифні розряди робіт.

Як зазначає Жушман В. П., оплата праці працівників підприємств корпоративного типу (як їх членів, так і осіб, що працюють у них за трудовим договором) «провадиться за принципом розподілу в залежності від одержаного обсягу валової продукції та валового доходу» [24, с. 55].

Розмір заробітної плати може залежати від складності та обсягу виконаних робіт. Тож в результаті особливих умов аграрного виробництва, заробітна плата найманих працівників у різні періоди робіт в сфері сільського господарства може бути різною.

Основою організації оплати праці у сільському господарстві відповідно до ст. 6 Закону України «Про оплату праці» є тарифна система, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники) [1].

У сільському господарстві, як і в інших галузях господарського комплексу, можуть застосовуватися різні види, системи та форми оплати праці. Відповідно до ч.1 ст. 15 Закону України «Про оплату праці» форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами [1].

Фонд оплати праці аграрного підприємства поділяється на три частини: фонд основної, додаткової заробітної плати, заохочувальні та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану працівником роботу з урахуванням кількості та якості виробленої продукції.

Додаткова заробітна плата являє собою винагороду за працю понад установлену норму, за винахідливість, трудові успіхи, особливі умови праці тощо. Уркевич В. Ю. справедливо зазначає, що можливі підстави здійснення додаткової оплати праці в сільськогосподарських підприємствах є різними для працівників рослинництва, тваринництва, тощо [31, с. 366-367].

Крім того, для працівників аграрних підприємств можуть запроваджуватися заохочувальні виплати у вигляді премій. При цьому, якщо додаткова оплата нараховується залежно від обсягу чи вартості виробленої сільськогосподарської продукції, то преміальна – це заохочувальна виплата, що розраховується від основного заробітку [31, с. 367].

Підстави нарахування та виплати премій повинні визначатися колективним договором та іншими локальними внутрішньогосподарськими

актами.

Ефективним інструментом матеріального стимулювання працівників аграрних підприємств є додаткова оплата за перевиконання сезонних завдань або змінних норм продуктивності за підвищеними розцінками. Також доцільним є стимулювання працівників за виконання сезонних завдань у визначений термін (табл. 1.7) [16].

Таблиця 1.7 – Приклад додаткової оплати за виконання сезонного завдання на збиранні зернових [16]

Виконання сезонного завдання, %	Доплата до загального фонду оплати праці, нарахована на збиранні зернових, %
100	10
До 110	15
До 115	20
Понад 120	30

Слід зазначити, що в галузі сільського господарства широко застосовується не лише грошова форма оплати, а й натуральна. Колективним договором, як виняток, може бути передбачено часткову виплату заробітної плати натурою (за цінами не вище собівартості) у розмірі, що не перевищує 30 відсотків нарахованої за місяць, у тих галузях або за тими професіями, де така виплата, еквівалентна за вартістю оплаті праці у грошовому виразі, є звичайною або бажаною для працівників, крім товарів, перелік яких встановлений постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 р. N 244 «Про перелік товарів, не дозволених для виплати заробітної плати натурою» [7].

Поширення практики застосування натуральної форми оплати праці у сільському господарстві пояснюється спадом аграрного виробництва, а відтак – погіршенням фінансового становища сільськогосподарських організацій, збитковістю більшості підприємств цієї галузі, відсутністю обігових коштів тощо.

Тому слід погодитися з ученими в тому, що в сучасних умовах

господарювання в агропромисловому комплексі натуральна оплата праці сільськогосподарських робітників складає значну частину в загальному заробітку працівників [24, с. 58].

Сільськогосподарська праця має свою специфіку, яка впливає на її оплату. Адже за умови однакових витрат існує ймовірність отримання різних кінцевих результатів діяльності, що залежить від родючості ґрунтів, застосування сортового матеріалу та добрив, природнокліматичних умов, проявів сезонності.

Характерною особливістю аграрного виробництва також є те, що працівнику високої кваліфікації протягом року треба виконувати різні роботи, які відносяться до різних розрядів і відповідно одержувати різну оплату. Всі ці фактори необхідно враховувати при організації системи оплати праці [55 с.23].

Для правильного нарахування заробітної плати на підприємстві необхідно вести чіткий та своєчасний бухгалтерський облік оплати праці, який ґрунтується на системі показників, документації та розрахунків.

Основними показниками обліку праці та її оплати є чисельність працюючих різних професій, їхня кваліфікація, витрати робочого часу в години-днях, кількість виготовленої продукції або обсяг виконаних робіт, розмір фонду оплати праці різним категоріям робітників за видами нарахувань, преміальні виплати, розмір сум, нарахованих і використаних на оплату відпусток, виплати на соціальне страхування працюючих, розмір відрахувань за їх видами.

Чисельність працюючих (особовий склад) визначається підприємством. Облік особового складу ведуть у службі (відділі) кадрів.

Фактична чисельність усіх працюючих підприємства визначається за обліковим складом.

Зміни особового складу відображаються в первинних документах: наказі та розпорядженні по підприємству про прийом, переведення, звільнення, надання відпусток.

Облік за використанням робочого часу здійснюється в таблиці, де відображається час, відпрацьований працівником, неявки на роботу (вказується за допомогою умовних позначок).

Наприкінці місяця дані таблиць підсумовуються по кожному працівнику, а також по цехах і відділах тощо. Ці дані необхідні для контролю використання робочого часу та складання звіту.

Для забезпечення правильного використання фонду оплати праці необхідно обліковувати виробіток продукції або виконаний обсяг робіт кожного працівника і правильність нарахування заробітної плати згідно з установленими нормами і розцінками.

Враховуючи, що збирання зернових є особливо важливою і відповідальною роботою, та з метою дотримання міжрозрядних співвідношень, рекомендується для визначення годинної тарифної ставки для робіт, що тарифікуються V розрядом, тарифну ставку робітника I розряду (9,89 грн) тарифної сітки трактористів-машиністів підвищити на коефіцієнт 2,3, а робіт, що тарифікуються VI розрядом, – на коефіцієнт 2,7.

Приклад розрахунку годинної тарифної ставки та тарифного заробітку за денну норму праці наведено у таблиці 1.8, виходячи з мінімальних гарантованих розмірів годинних тарифних ставок окремих категорій робітників, встановлених з 1 січня 2022 року [16].

Таблиця 1.8 – Приклад розрахунку підвищеного розміру денної тарифної ставки робітника I розряду для розрахунку відрядних розцінок на збиранні урожаю 2022 р. (II група підприємств), грн.

Роботи, які тарифікуються V розрядом	Роботи, які тарифікуються VI розрядом
$9,89 * 2,3 = 22,75 \text{ грн} * 7\text{год} = 159,25 \text{ грн}$	$9,89 * 2,7 = 26,70 \text{ грн} * 7\text{год} = 186,90 \text{ грн}$

Відповідно до ст. 90 Кодексу законів про працю України при відрядній оплаті праці розцінки визначають виходячи з установлених розрядів роботи, тарифних ставок (окладів) і норм продуктивності (норм часу) [6].

Крім того, традиційно на збиранні зернових застосовують рекомендовану підвищену оплату у перші дні масового збирання. Наприклад, оплату праці трактористів-машиністів сільськогосподарського виробництва, що виконують змінні норми праці на обмолочуванні зернових, у перші 10 днів, а на скошуванні зернових у валки у перші сім днів масового збирання рекомендують проводити за розцінками, збільшеними на 60 %, іншим працівникам – на 15 % [16].

Конкретні обмежені календарні строки (у днях), на які встановлюють підвищені розцінки на збиранні урожаю, визначають на підприємстві залежно від наявності машин і кадрів механізаторів у межах оптимальних строків, встановлених для відповідних культур (додаток В, Д).

Облік виробітку здійснюється залежно від технологічного процесу виробництва, системи організації і оплати праці за типовими формами, в рапортах про виробіток, маршрутних листках, у відомостях обліку виробітку, нарядах та інших документах.

Так, наприклад, для обліку ручних та кінно-ручних робіт використовують «Обліковий лист праці та виконаних робіт». Облік польових робіт, що виконуються за допомогою важкої сільськогосподарської техніки (тракторів, комбайнів та інш.) ведеться в «Обліковому листі тракториста-машиніста».

Для обліку оплати праці виконаної за участі вантажного автотранспорту ведеться «Подорожній лист вантажного автомобіля» [57].

Окрім оплати за відпрацьований час, виконаний обсяг робіт і виготовлену продукцію, заробітна плата може нараховуватися згідно з чинним законодавством і за інших умов або причин, що стосуються діяльності даного підприємства.

Щоб визначити заробітну плату, яка підлягає виплаті кожному працюючому, роблять розрахунок виробітку за місяць з відкиданням від цієї суми необхідних утримань. Розрахунок здійснюють в розрахунковій або розрахунково-платіжній відомості.

Розрахунково-платіжні відомості складають щомісячно по кожному цеху, фермі, допоміжній службі або відділу підприємства з групуванням прізвищ робітників і службовців за окремими категоріями працюючих та іншими ознаками [57].

Узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і не до облікового складу підприємства, з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо), за не одержані в установленій строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами ведуть на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [25].

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки [8]: 661 «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами», 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Перший субрахунок є основним. Саме по його кредиту і відображаються суми всіх нарахувань стосовно заробітної плати. У випадку депонування нарахованої заробітної плати вона відображається за кредитом субрахунку 662.

Що стосується субрахунку 663, то відповідно до Плану рахунків на даному субрахунку ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності [8].

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати.

За дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; утримання податку з доходів фізичних осіб, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платеїв за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Наразі позитивним фактором розвитку економічних відносин в аграрній галузі України є поступове зростання рівня заробітної плати (рис. 1.5).

Так якщо у 2018 році середньорічна заробітна плата в сфері сільського господарства становила 7166,41 грн., то у 2022 році вона зросла майже вдвічі та склала 12243 грн. (додаток А) [83].

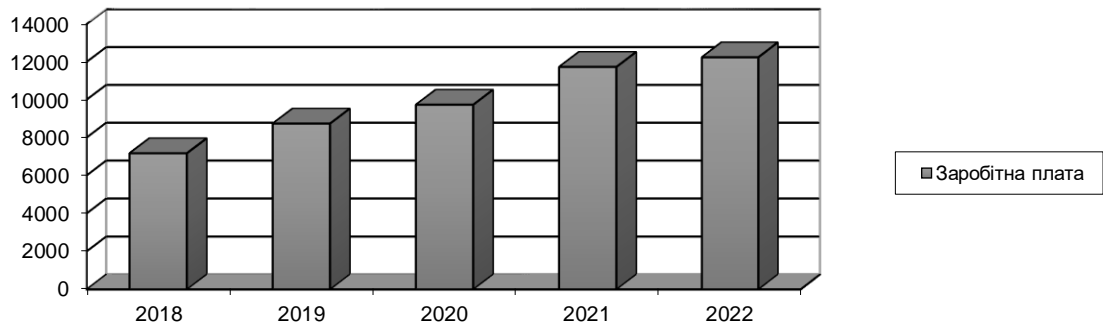


Рисунок 1.5 – Динаміка середньомісячної заробітної плати у сфері сільського господарства України в 2018-2022 роках

Однак, слід враховувати той факт, що ці статистичні дані являють собою лише номінальну зміну заробітної плати. Зростання цін та інфляційні коливання нівелюють підвищення середньомісячної заробітної плати штатних працівників, негативно впливаючи на рівень доходів та рівень життя сільського населення (додаток Е, Ж).

1.3 Організаційно-економічні аспекти побудови внутрішнього аудиту витрат на оплату праці

На сьогоднішній день внутрішній аудит як наука, в Україні існує досить недавно. В нашій країні більше уваги приділяється зовнішньому контролю, який здійснюється державними органами, ніж внутрішньогосподарському

контролю підприємств. Питання внутрішньогосподарського контролю недостатньо висвітлені в публікаціях вітчизняних авторів, а практичне його застосування на підприємствах є досить обмеженим [32, с. 10].

У країнах Європи та США широковідомим та застосовуваним є внутрішній контроль, на противагу вітчизняній практиці. Зарубіжні країни визнають внутрішній контроль неодмінним елементом ефективного управління підприємством, який повинен позитивно впливати на результати його фінансово-господарської діяльності [45, с. 249].

Як зазначає Овсяк Н. В., внутрішній аудит можливо охарактеризувати як організовану відповідно до структури економічного суб'єкта службу, регламентовану внутрішніми документами щодо перевірки й оцінки функціонування цього суб'єкта з метою надання рекомендацій і організації допомоги в їх реалізації [45, с. 250].

В Україні в якості національних стандартів аудиту з 2005 року застосовуються Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. В МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» термін «внутрішній аудит» означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання [14].

Внутрішній контроль являє собою процес, спрямований на досягнення цілей організації, і є результатом дій керівництва з планування та організації її діяльності. Внутрішній аудит має відмінності від зовнішнього аудиту та не може повністю замінити його, проте виконує окремі процедури, які можуть використовуватись для потреб зовнішнього аудиту (додаток II).

Аудит розрахунків з оплати праці, як правило, займає об'ємну частину аудиторської перевірки, оскільки ця ділянка обліку досить специфічна та вимагає від перевіряючих особливої уваги і зосередженості.

Для того щоб провести аудит розрахунків з оплати праці, слід спочатку визначити основні цілі і завдання перевірки.

Так, як зазначає Фальченко О. О., мета аудиту розрахунків з оплати праці полягає у встановленні дотримання підприємством чинного законодавства з

оплати праці та правильність відображення господарських операцій в обліку, перевірка достовірності інформації, відображеної в бухгалтерській та фінансовій звітності, а також оцінка здатності підприємства забезпечувати відтворювальну, стимулюючу, регулюючу та соціальну функції заробітної плати для забезпечення подальшої безперервної діяльності підприємства [66, с. 174].

Жогова А. О. наголошує, що основними завданнями аудиту розрахунків з оплати праці для досягнення вищезазначеної мети є: [82]:

- перевірка дотримання підприємством положень законодавства про працю по операціях, пов'язаних з розрахунками з оплати праці, наявності та відповідності законодавству первинних документів з обліку робочого часу;
- оцінка існуючої на підприємстві системи розрахунків з персоналом;
- перевірка обґрунтованості нарахування заробітної плати;
- перевірка дотримання встановлених штатним розписом посадових окладів працівників підприємства;
- перевірка правильності нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності, щорічних, додаткових відпусток;
- перевірка повноти та своєчасності перерахувань утриманих та нарахованих податків і зборів, тощо.

Під методом внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці розуміють систему основних підходів та способів дослідження фактів господарського життя, які відповідають предмету та його завданням.

Немченко В. В. пропонує поділ методів внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці на два типи: метод проведення перевірки і метод її організації (рис. 1.6) [28].

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.

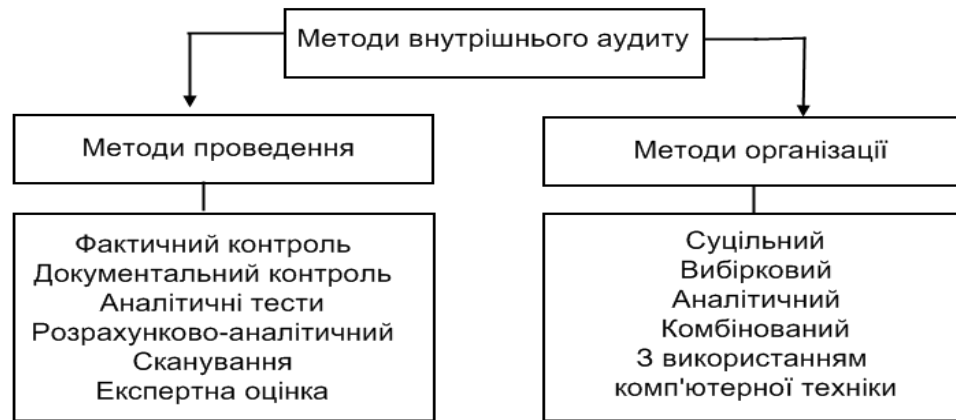


Рисунок 1.6 – Класифікація методів внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці

Макаренко А. П. зазначає, що під час аудиту операцій щодо оплати праці важливо використовувати відповідні законодавчі акти та діючі нормативи, що наведені в таблиці 1.9 [68, с. 113].

Таблиця 1.9 – Законодавча та нормативна інформація, що використовується під час аудиту трудових ресурсів і заробітної плати

№ з/п	Джерела інформації	Зміст інформації	Використання інформації при проведенні аудиту
1	2	3	4
1	Введення нових тарифних ставок і посадових окладів відповідно до постанови Кабінету Міністрів України	Порядок введення нових тарифних ставок і посадових окладів	Перевірка правильності застосування діючих форм і системи оплати праці
2	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
3	Основні положення щодо обліку заробітної плати	Методика обліку заробітної плати	Вивчення стану обліку заробітної плати
4	Порядок отримання і використання коштів на оплату праці	Виплати коштів працівникам	Правильність нарахування і витрачання коштів на оплату праці
5	Типові правила внутрішнього трудового розпорядку для працівників і службовців	Тривалість роботи дня (зміни), використання робочого часу	Виконання правил внутрішнього трудового розпорядку

Продовження таблиці 1.9

1	2	3	4
6	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». 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. Для перевірки правильності відображення операцій щодо оплати праці
7	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку	Контроль дотримання порядку ведення обліку розрахунків щодо оплати праці

В ході проведення внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці науковці виділяють декілька різних етапів його виконання та проведення.

Так, наприклад, як зазначає Бутинець Ф. Ф., внутрішній аудит на підприємстві включає вибір суб'єктів, постановку мети, організаційну стадію, методичну та результативну [80, с. 335].

Відповідно, аудит витрат на оплату праці доцільно досліджувати в контексті його трьох загальних етапів (рис. 1.7).

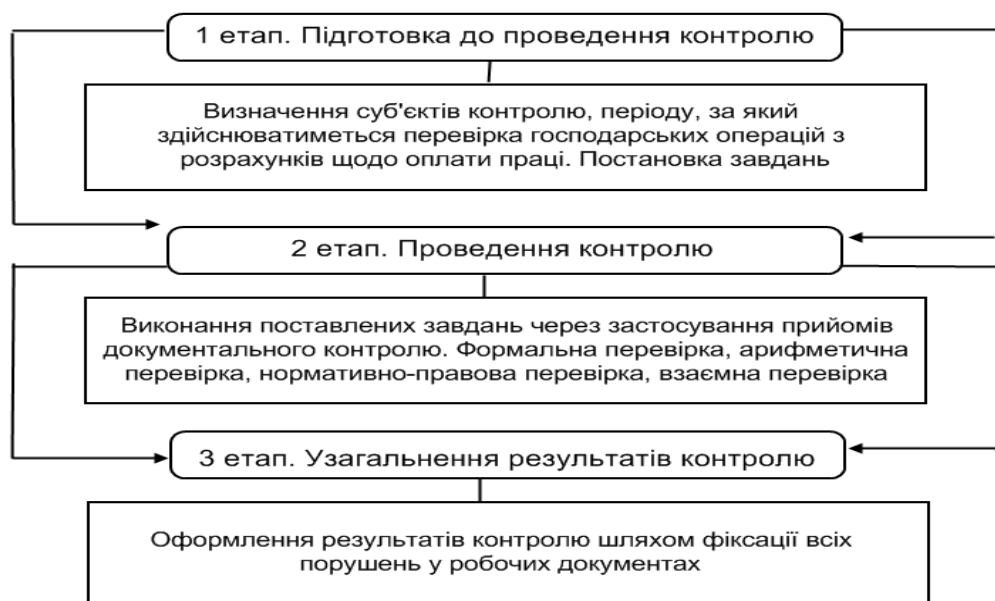


Рисунок 1.7 – Етапи здійснення внутрішнього аудиту витрат з оплати праці

В свою чергу, Утенкова К. О. наголошує, що проведення аудиторських процедур на підприємстві повинно здійснюватись послідовно тож, на думку вченої, внутрішній аудит розрахунків з оплати праці слід розбити на декілька більш конкретних етапів його виконання (табл. 1.10) [26, с. 236].

Таблиця 1.10 – Етапи проведення аудиту розрахунків з оплати праці

Етап	Характеристика
I	Виявлення наявності і встановлення відповідності чинному законодавству локальних нормативних документів (правил внутрішнього трудового розпорядку, положень про оплату праці, преміювання, норми й розцінки, трудові угоди, контракти, угоди про оренду та внутрішньогосподарський розрахунок)
II	Перевірка обґрунтованості виробничої програми, визначення фонду оплати праці на прогнозований обсяг робіт, тарифних ставок, розцінок посадових окладів та оплати за контрактом
III	Перевірка правильності розрахунків з оплати праці у грошовій і натуральній формах, остаточних розрахунків за продукцію у кінці року
IV	Перевірка дотримання встановленого порядку оподаткування та здійснення утримань із заробітної плати
V	Дослідження стану синтетичного і аналітичного обліку оплати праці, перевірка достовірності звітності підприємства
VI	Оцінка стану обліку, звітності щодо праці та її оплати, внутрішньогосподарського контролю використання робочого часу й фонду оплати праці

Приступаючи до проведення аудиторської перевірки аудиторіві, перш за все, необхідно перейти до формування Плану та Програми аудиту розрахунків з оплати праці (додаток Н).

Аудитор повинен розпочати роботу з вивчення організації і ефективності праці та її охорони, з правильного застосування та дотримання умов оплати праці, економічної обґрунтованості норм виробітку тощо.

Під час виконання аудиту розрахунків з оплати праці аудиторіві слід провести тести внутрішнього контролю. Для здійснення тестування внутрішнього контролю аудиторською групою використовуються відповідні робочі документи, в яких фіксуються встановлені факти під час перевірки. Для прикладу надаємо робочий документ – Тест внутрішнього контролю (додаток П).

Аудитор повинен впевнитися в наявності на підприємстві колективного договору. Слід провести перевірку дотримання чинного

трудового законодавства. Провести аналіз діючих на підприємстві форм, систем і видів оплати праці; аналіз порядку прийому працівників на постійну, тимчасову та сезону роботу та порядку звільнення працівників; вивчення штатного розкладу, організації обліку праці та робочого часу та ін.

Після цього аудитор перевіряє достовірність первинних документів з обліку праці та її оплати, їх відповідність нормативним вимогам. При цьому необхідно звернути увагу на наявність і правильність заповнення реквізитів підприємства, наявність відповідних підписів, відсутність виправлень і підчисток. Ці документи підлягають вибірковій перевірці.

Крім того, аудитор встановлює реальність виконаних робіт, використовуючи прийоми зустрічної перевірки документів з обліку затрат праці і її оплати та даних документів про виконання робіт і оприбуткування продукції. Методом вибіркової перевірки аудитор аналізує правильність нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам підприємства [26].

Під час перевірки аудитор повинен встановити відповідність аналітичного обліку (особові рахунки, розрахунково-платіжні, розрахункові, платіжні відомості заробітної плати по синтетичному рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці»).

Перевіряючи розрахунково-платіжні, платіжні відомості, аудитор повинен впевнитися, чи отримували певну суму грошей особи, вказані в платіжній відомості. Під час дослідження виплати заробітної плати за роботи за трудовими угодами аудитор повинен перевірити чи дійсно виконувалася така робота.

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

Для цього аудитор порівнює первинні документи, що є підставою для нарахування заробітної плати робітникам основного виробництва, (при погодинній формі оплати праці: відомості про посадові оклади (штатний розпис), присвоєні розряди (накази), годинні тарифні ставки (тарифна сітка) та

кількість фактично відпрацьованого часу (табелі обліку робочого часу); при відрядній формі оплати праці: інформацію про обсяг виробітку і розцінки за одиницю продукції (наряди, акти виконаних робіт, накладні на здачу продукції на склад) з розрахунково-платіжними відомостями та журналами 5 і 5А [67].

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

Ретельному дослідженню підлягають виплати, передбачені законодавством про оплату праці за невідпрацьований на виробництві час.

На заключному етапі аудиторською групою проводиться формування пакету робочих документів щодо проведеної перевірки, а також складання звіту аудитора і надання його разом з робочою документацією керівнику групи.

Виявлені зауваження, запитання, які з погляду аудитора підлягають подальшому аналізу та обробці, формуються у вигляді робочого документу за встановленою формою.

У звітних документах наводяться висновки та рекомендації щодо виявлених порушень та зауважень з обов'язковим зазначенням посилання на відповідний нормативний документ. Робочі та звітні документи аудитора, підшиті в окрему папку за встановленою формою, надаються керівнику групи для включення результатів у звіт [82].

Перелічимо основні порушення в обліку оплати праці, які можуть виникнути, та зазначимо їх можливий вплив на достовірність фінансової звітності (табл. 1.11).

Таким чином, аудит виплат працівникам будь-якого підприємства – досить складний етап аудиту фінансової звітності, який потребує значних трудових витрат і передбачає постійне ведення роботи, спрямованої на максимальне скорочення часу перевірок без зниження при цьому їх якості.

Таблиця 1.11 – Основні можливі порушення в обліку оплати праці на підприємстві

№ п/п	Тип порушення	Вплив порушення на достовірність фінансової звітності
1	Відсутність колективного договору	Неврегульовані виробничі та економічні відносини трудового колективу та адміністрації підприємства
2	Умови колективного договору погіршують умови праці працівника	Даний колективний договір є недійсним
3	Сума нарахованої заробітної плати за даними первинних документів не відповідає даним облікових регістрів	Викривлення оборотів та залишків за рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
4	Суми утриманих та нарахованих податків із заробітної плати не відповідають даним облікових регістрів	Невідповідність даних синтетичного та аналітичного обліку
5	Зниження (завищення) сум нарахованих податків та зборів у зв'язку з невірним розрахунком оподатковуваних баз та ставок	Викривлення рядка «Кредиторська заборгованість за соціальним страхуванням» та «Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»
6	Порушення строків перерахування ЄСВ та ПДФО	Застосування до підприємства штрафних санкцій
7	Невірний розрахунок ПДФО	Недостовірність розрахунку ПДФО та викривлення розрахунків з бюджетом
8	Відсутність резерву з оплати відпусток	Невідповідність чинному законодавству бухгалтерського обліку на підприємстві

Внутрішній аудит розрахунків з оплати праці дозволяє переконатися у тому, що фонд оплати праці і трудовий потенціал використовується повністю і ефективно, а організація та умови праці відповідають вимогам законодавства.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ОПАТИ ПРАЦІ НА ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» було засноване у 2019 року та у період 2019-2022 рр. спеціалізувалося на вирощуванні зернових і технічних культур та саджанців дерев.

Продукція, що вирощується на підприємстві та в подальшому реалізується: пшениця, ячмінь, кукурудза, соняшник, цукровий буряк, картопля, тощо. Також підприємство надає такі послуги як оранка землі та культивуація.

Види діяльності ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» за КВЕД (2019-2022 рр.):

- 01.11 Вирощування зернових та технічних культур;
- 01.13 Овочівництво, декоративне садівництво та вирощування продукції розсадників;
- 01.61 Надання послуг у рослинництві, облаштування ландшафту.

Але необхідно зазначити, що з 2023 року ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» змінило напрям своєї діяльності, та стало спеціалізуватися на ресторанній діяльності.

Види діяльності ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» за КВЕД починаючи з 2023 року:

- 56.10 Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування;
- 47.26 Роздрібна торгівля тютюновими виробами в спеціалізованих магазинах;
- 47.25 Роздрібна торгівля напоями в спеціалізованих магазинах;
- 47.19 Інші види роздрібною торгівлі в неспеціалізованих магазинах;

- 47.11 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами;
- 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна;
- 56.30 Обслуговування напоями;
- 56.29 Постачання інших готових страв;
- 56.21 Постачання готових страв для подій.

Спеціалізація ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» наведена в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Вартість і структура чистого доходу на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» за 2020-2022 рр.

Види продукції	2020 рік		2021 рік		2022 рік		В середньому за 2020-2022 рр.	
	Дохід, тис.грн.	Структура, %	Дохід, тис.грн.	Структура, %	Дохід, тис.грн.	Структура, %	Дохід, тис.грн.	Структура, %
Продукція рослинництва	2171	71,5	1817	68,3	3317	75,7	2435	72,5
зернові та зернобобові	1380	45,4	745	28,0	1903	43,5	1345	40,0
з них: пшениця	780	25,7	516	19,4	1031	23,5	775	23,1
гречка	14	0,5	30	1,1	27	0,6	24	0,7
кукрудза на зерно	18	0,6	10	0,4	258	5,9	95	2,8
ячмінь	312	10,3	131	4,9	461	10,5	301	9,0
горох	91	3,0	58	2,2	26	0,6	58	1,7
овес	2	0,1	-	-!	2	0,0	2	0,1
соняшник	350	11,5	871	32,7	369	8,4	530	15,8
соя	64	2,1	-	-	-	-	21	0,6
ріпак	-	-	126	4,7	988	22,6	371	11,0
цукрові буряки	317	10,4	55	2,1	-	-	124	3,7
інша рослинна продукція	60	2,0	20	0,8	64	1,5	48	1,4

Аналізуючи дані таблиці 2.1, доходимо до висновку, що в структурі чистого доходу на 2022 рік, найбільшу питому вагу займала продукція рослинництва 75,7%. Зокрема зернобобові 43,3%. Порівнюючи звітний рік з базовим, відмічаємо відчутне збільшення чистого доходу пшениці, яка

збільшилась на 23,1%; ріпаку на 11%.

Продукцію рослинництва товариство реалізує у найближче розташованих містах: Запоріжжі, Дніпропетровську та населених пунктах Вільнянську, Михайлівці, Василівці, Оріхові, Гуляйполі.

Детальна схема організаційної структури ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» зображено на рисунку 2.1.

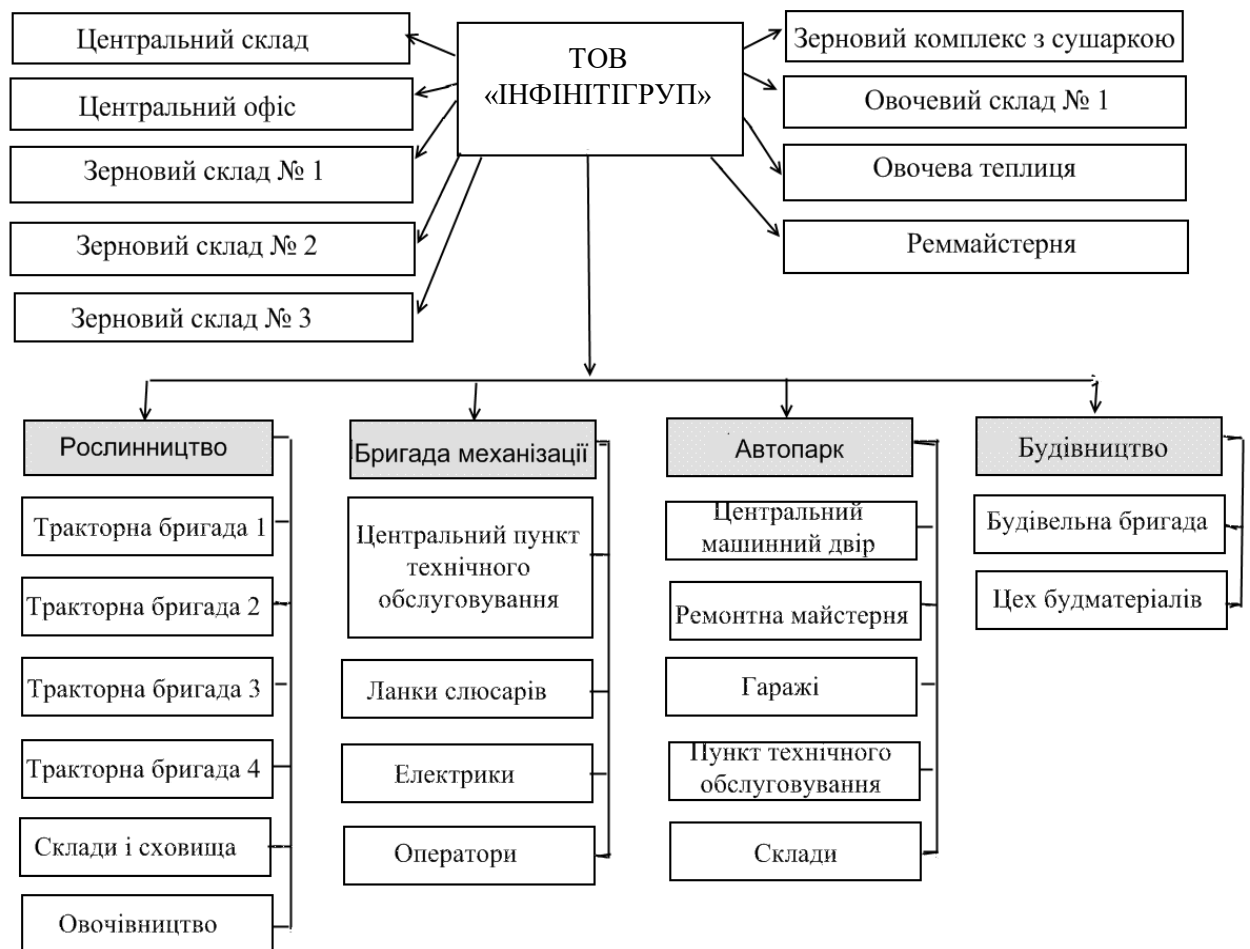


Рисунок 2.1. – Схема організаційної структури ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

Організаційна структура ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» представлена чотирма основними відділами: відділ рослинництва, бригада з механізації, автопарк та відділ будівництва. На території ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» розташований центральний склад; офіс; три зернових склади для зберігання пшениці,

кукурудзи, проса, тощо; зерновий комплекс з сушаркою; майстерня з ремонту сільськогосподарської техніки; один овочевий склад; теплиця.

На ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» існує чотири тракторні бригади, що забезпечують своєчасне збирання овочів та зернових культур, а також надають послуги з оранки та культивації землі.

Загальна площа території підприємства та приналежних йому полів складає понад 2076 гектарів та щороку ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» збільшує площу своїх угідь (рис 2.2).

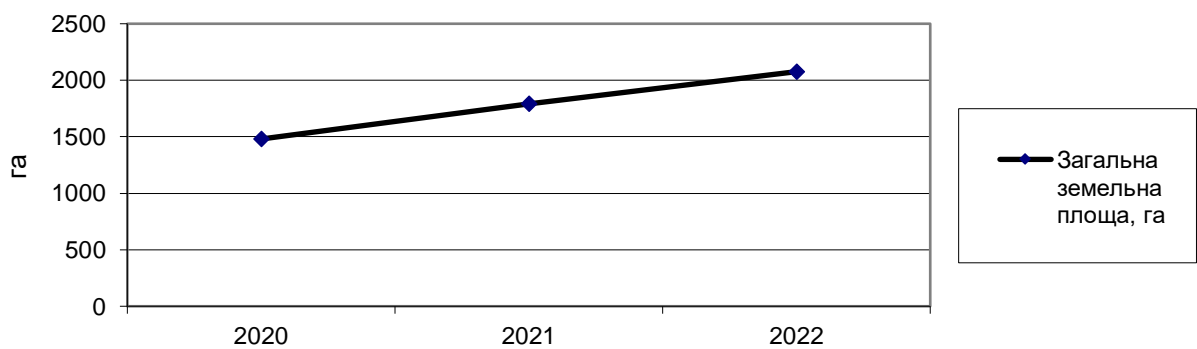


Рисунок 2.2 – Динаміка площі земельних угідь ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» за 2018-2022 роки

ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» добре забезпечена виробничими ресурсами. Як видно з таблиці 2.2, за 2020-2022 роки кількість сільськогосподарських угідь динамічно збільшувалась.

Таблиця 2.2 – Забезпеченість ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» виробничими ресурсами

Показники	2020р.	2021р.	2022р.	2022 р.(звітний) до 2020 р.(базисний),%
1	2	3	4	5
Площа сільськогосподарських угідь, всього, га	1480	1790	2076	140
Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис.грн.	2238	2540	2017,5	90

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5
Сумарні енергетичні потужності, тис. к.с.	8070	8070	8070	100
Середньорічна чисельність працівників, осіб	54	56	51	94
Фондозабезпеченість, тис.грн.	151	142	97	64
Фондоозброєність, тис.грн.	20,16	35,28	19,03	94
Енергозабезпеченість, тис. к.с.	5,45	4,54	3,89	71
Енергоозброєність, тис. к.с.	72,70	112,08	76,13	105

Якщо у 2020 році площа сільськогосподарських угідь складала 1480 га, то у 2022 році їхня площа зросла до 2076 га, тобто на 40%. Поштовхом для цього було збільшення орендованих паїв.

Важливим чинником для ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» є наявність основних виробничих засобів. Проаналізувавши дані таблиці 2.2 видно, що у 2022 році порівняно з базовим 2020 роком середньорічна вартість основних виробничих засобів зменшилася на 10 %.

Сумарні енергетичні потужності в 2020 році становили 8070 к.с. і в 2022 році залишились на базовому рівні.

Показники фондозабезпеченості і фондоозброєності характеризують ступінь забезпеченості господарства основними виробничими фондами.

Як видно з таблиці 2.2, фондозабезпеченість, яка визначається як середньорічна вартість основних виробничих засобів сільськогосподарського призначення з розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь, в 2022 році в порівнянні з 2020 роком зменшилась на 36 %, а фондоозброєність (середньорічна вартість основних виробничих фондів сільськогосподарського призначення з розрахунку на 1 працюючого в сільському господарстві) – на 6 %.

За даними показників таблиці 2.2 можна зробити висновок, що забезпеченість виробничими фондами в господарстві знижується. Це негативно впливає на стан господарства в цілому.

Валова продукція сільського господарства в порівняних цінах за період 2020-2022 років на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» зросла на 76 %, або на 2112 тис.грн. та у 2022 році підприємство отримало прибуток в сумі 1312 тис. грн. (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції, обсяг виробництва і реалізації її основних видів на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2020 р. до 2022 року, %
Валова продукція сільського господарства в порівняних цінах, тис.грн	2756	2749	4868	176
Чистий дохід від реалізації продукції сільського господарства, тис.грн.	3038	2827	4379	144
Повна собівартість реалізованої продукції сільського господарства, тис.грн	2648	2373	3067	116
Валовий прибуток сільського господарства, тис.грн.	390	481	1312	3,36 раз
Вироблено продукції, (ц.)				
-зернові і зернобобові	30284	17884	43645	144
з них: пшениця	14437	12157	19991	138
гречка	343	371	450	131
кукурудза на зерно	4888	982	7783	159
ячмінь	7852	3452	11891	151
горох	2624	812	366	14
овес	140	110	262	187
-соняшник	3903	4089	6706	172
-соя	468	402	599	128
-ріпак	-	1103	5068	-
-цукрові буряки	16907	4216	-	-

Виробництво сільськогосподарської продукції у натуральному виразі на 100 га ріллі різне: так виробництво зернових збільшилося на 44 %, соняшника – на 72 %, сої – на 28 %.

Показники ефективності сільськогосподарського виробництва ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» наведені в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Ефективність сільськогосподарського виробництва на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

Показники	2020	2021	2022	2022 р. до 2020 р.,%
1	2	3	4	5
Одержано з розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь, тис.грн. валової продукції	186	154	234	126

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5
Вироблено с.-г. продукції в натуральному виразі з розрахунку на 100 га ріллі, ц.	975	679	962	99
- пшениця озима				
- кукурудза на зерно	330	54,8	375	114
- насіння соняшника	264	288	323	122
- цукрові буряки	1142	235,5	-	-
Фондовіддача, грн.	1,23	1,08	2,41	196
Фондомісткість, грн.	0,81	0,92	0,41	51
Вироблено валової продукції з розрахунку на: -1 середньорічного робітника, зайнятого в сільському господарстві, тис.грн.	24,8	38,2	45,9	185
Рівень рентабельності сг господарства, %	7,2	4,01	24,4	X

Як видно з таблиці 2.4 у 2022 році, порівняно з 2020 роком, відбулося збільшення одержаної валової продукції з розрахунку на 100 га. на 26 % або на 48 тис. грн. і становить 234 тис. грн. на 100 га.

Економічну ефективність використання основних виробничих фондів характеризують показники фондовіддача та фондомісткість. Так, порівняно з 2020 р., фондовіддача у 2022 році збільшилась майже в 2 рази. Фондомісткість у звітному 2022 році в порівнянні з базисним 2020 роком знизилася на 49%.

Оперативна фінансова робота на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» спрямована на фінансове забезпечення підприємницької діяльності, постійну підтримку платоспроможності на належному рівні. Її зміст полягає в наступному:

- постійна робота з покупцями і замовниками з приводу розрахунків за реалізовану продукцію, роботи, послуги;
- своєчасні розрахунки за виконані роботи і послуги з постачальниками і підрядниками;
- забезпечення своєчасної оплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів у бюджет і цільові позабюджетні фонди;
- забезпечення своєчасної виплати заробітної плати;
- своєчасне погашення банківських кредитів і відсотків по них.

ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» не затверджує планів, нормативів щодо реалізації продукції, доходу (виручки) і т.д. Підприємство опирається на показники

попередніх періодів, та на основі них проводить аналітичну роботу та виявляє позитивні та негативні показники звітного року.

На ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» бухгалтерський облік ведеться на підставі Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та згідно Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Облікова політика та організація бухгалтерського обліку на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» здійснюється відповідно до наказу «Про облікову політику підприємства» від 02.01.2021 р.

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансових звітів проводиться по принципу нарахування таким чином, щоб результати операцій відображались в облікових регістрах та фінансових звітах тоді, коли вони мали місце.

В ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» застосовують централізовану систему обліку, тобто подання всіх первинних документів кожного структурного підрозділу в центральну бухгалтерію господарства для опрацювання.

Положенням «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства» забезпечення бухгалтерського обліку на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» доручено бухгалтерській службі на чолі з головним бухгалтером.

Структуру бухгалтерії затверджує директор підприємства по представленню головного бухгалтера. Склад і чисельність робітників бухгалтерії визначається штатним розписом, затвердженим директором підприємства.

Штат бухгалтерії господарства складається з 4 чоловік, очолює бухгалтерію головний бухгалтер. За кожним спеціалістом закріплено певну ділянку обліку (рис. 2.3).

Обов'язком головного бухгалтера є забезпечення безперервності відображення операцій і достовірної оцінки активів, зобов'язань, капіталу в бухгалтерському обліку, застосовуючи журнально-ордерну форму обліку і

комп'ютерний спосіб обробки облікової інформації з використанням бухгалтерської програми «1 С: Бухгалтерія» та «Me.doc».

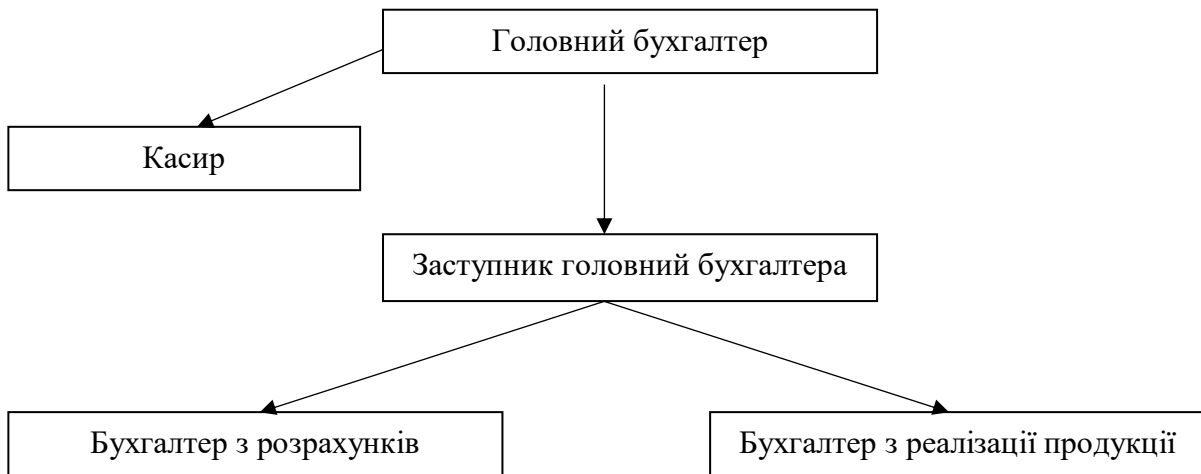


Рисунок 2.3 – Структура бухгалтерії на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

На ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» для оформлення господарських операцій застосовується типові та спеціалізовані форми первинної документації, а для цілей аналітичного обліку – самостійно розроблені форми.

Система оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» затверджена за штатним розкладом за відрядними розцінками для працівників задіяних в сільському господарстві. Включається також у систему оплати праці перелік витрат на виплату основної та додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат виходячи з тарифних ставок.

Зміна облікової політики на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» дозволяється, якщо:

- зміняться нормативно-правові вимоги щодо облікових аспектах;
- зміняться статутні вимоги підприємства;
- нові (запропоновані і обґрунтовані фахівцями підприємства)

положення облікової політики забезпечують більш достовірне відображення господарських операцій.

Отже, дослідивши організаційно-економічну характеристику ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» доходимо до висновку, що дане підприємство є добре розвиненим. Завдяки вдалому керівництву підприємство щороку нарощує свої

виробничі потужності, розширює площі сільськогосподарських угідь, збільшує обсяги реалізованої продукції і як результат отримує стабільний ріст прибутку.

2.2 Особливості первинного, аналітичного та синтетичного обліку оплати праці на підприємстві

Заробітна плата є основним джерелом доходу працівників підприємства. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам є складною ділянкою облікового процесу, який потребує достовірного документального відображення відпрацьованого часу, виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг та їх оплати.

На сьогоднішній день питання обліку праці та її оплати займають одне з чільних місць у всій системі бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві.

Належна організація бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам сприяє ефективному управлінню та контролю за своєчасним здійсненням розрахунків з оплати праці робітникам підприємства, ефективністю використання трудових ресурсів [69, с. 149].

Для правильної організації обліку праці та її оплати на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» головний бухгалтер керується законодавчими та нормативними актами.

До нормативно-правової бази з регулювання питань оплати праці можна віднести: колективний договір підприємства, положенням про оплату праці, нормами виробітку і розцінки, положенням про фонд матеріального заохочення та соціального розвитку, наказом про облікову політику підприємства, тощо (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Нормативно-правова база регулювання питань оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

Документ	Відносини, які регулюються документом
Колективний договір підприємства	Визначає відносини працедавця та найманих працівників у сфері виробництва, у сфері зайнятості населення, у сфері оплати праці, умови праці і відпочинку, у сфері соціального захисту та задоволення духовних потреб працівників
Положення про оплату праці	Визначає загальні засади оплати праці на підприємстві та порядок преміювання за показники роботи
Норми виробітку і розцінки	Наводяться норми виробітку та розцінки за виконанні відрядні роботи
Положення про фонди матеріального заохочення	Визначається порядок формування та використання відповідних фондів
Наказ Про облікову політику підприємства	Визначає альтернативні підходи до відображення у обліку та звітності інформації про виплати працівникам та формування забезпечень виплат

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності підприємства зазначаються у НП(с)БО 26 «Виплати працівникам», згідно якого ми можемо виділити наступні види виплат працівникам (рис. 2.4).



Рисунок 2.4 – Види виплат працівникам

Облікову політику можна визначати як один із основних документів, що встановлюють правила ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. В наказі про облікову політику в частині обліку оплати праці відображаються усі принципові питання, відповідальність за визначення яких покладена на власника підприємства [46, с. 164].

Основні питання з обліку праці та її оплати, які відображені в наказі про облікову політику ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» наведені на рисунку 2.5

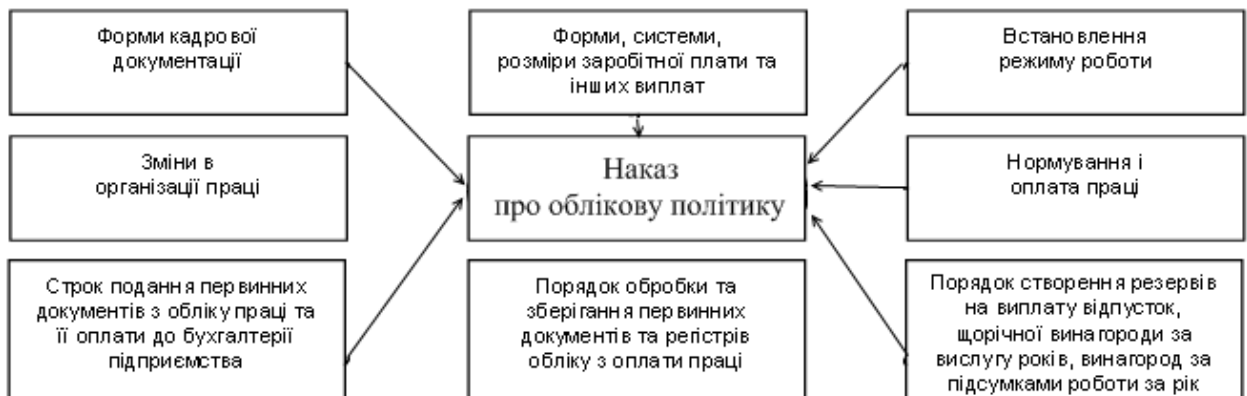


Рисунок 2.5 – Основні положення з обліку праці та її оплати, що наводяться в наказі про облікову політику ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

Первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій з обліку праці може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

Типовими формами з обліку використання робочого часу є ТФ № П-49 розрахунково-платіжна відомість, ТФ № П-53 платіжна відомість, ТФ № П-13 Табелі обліку використання робочого часу та інші, в яких зазначається, чи дотримуються працівники режиму робочого часу та дані про відпрацьований час (табл. 2.6) [49].

Таблиця 2.6 – Типові форми первинних документів для обліку розрахунків по оплаті праці

Типова форма	Назва типової форми	Призначення
П-49	Розрахунково-платіжна відомість	Для розрахунку та видачі заробітної плати і пенсії всім категоріям працюючих
П-50	Розрахункова відомість	Для розрахунку та видачі заробітної плати і пенсії всім категоріям працюючих
П-51	Розрахункова відомість	Для розрахунку та видачі заробітної плати і пенсії всім категоріям працюючих
П-52	Розрахунок заробітної плати	Для розрахунку заробітної плати і пенсії всім категоріям працюючих на певний період
П-53	Платіжна відомість	Для обліку видачі заробітної плати і пенсії
П-54	Особовий рахунок	Для запису всіх видів нарахувань та утримань із заробітної плати на підставі первинних документів
П-54а	Особовий рахунок	Застосовується для відрахування відомостей про заробітну плату за попередні періоди та пенсії
П-55	Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати	Для щоденного обліку об'єму робіт, виконаних бригадою або окремими робітниками
П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати	Для щоденного обліку об'єму робіт, виконаних бригадою або окремими робітниками

До спеціалізованих форм первинних документів з обліку оплати праці на сільськогосподарських підприємствах належать:

- сільгоспоблік Ф. № 66 Обліковий листок праці та виконаних робіт;
- сільгоспоблік Ф.№ 66а Обліковий листок праці та виконаних робіт;
- сільгоспоблік Ф.№ 67 Обліковий лист тракториста-машиніста;
- сільгоспоблік Ф.№ 68 Подорожній лист трактора;
- сільгоспоблік Ф. № 69 Розрахунок нарахування оплати праці працівникам;
- сільгоспоблік Ф. № 70 Накладна на відрядну роботу (для бригадира).

На основі первинних документів здійснюється нарахування оплати праці, що записується безпосередньо до первинних форм документів з виділенням окремо оплати найманих осіб та працівників господарства, та складають розрахунково-платіжні відомості, в яких відображають нараховані суми оплати, здійснюють утримання, вираховують суми до видачі

працівникам.

Для обліку праці та її оплати на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» застосовують первинні документи як державного зразка, так і виготовлені самостійно бланки, які містять обов'язкові реквізити. Основним первинним документом з обліку відпрацьованого часу та оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» є Табелі обліку робочого часу (ф. № ПГС-1).

В Табелі зазначають підрозділ, на який повинні відноситись затрати праці. У ньому проставляють за датами відпрацьований час, неявки на роботу із зазначенням причин. Табелі є підставою для нарахування оплати праці працівникам з погодинною оплатою праці.

На кожного працівника в таблиці передбачено окремий рядок де вказується посада працівника, табельний номер, оклад, кількість відпрацьованого часу, умовними літерами зазначають причини невиходу на роботу, наприклад, вихідні або святкові дні – «ВД», дні хвороби – «ХВ», відрядження – «СВ», відпустка – «ЧВ» тощо.

В кінці місяця дані таблиця підсумовуються в бухгалтерії підприємства та використовується в подальшому для нарахування заробітної плати працівникам.

Для обліку ручних та кінно-ручних робіт призначено «Обліковий лист праці та виконаних робіт» (ф. № ПСГ-2). Він може бути як колективним, тобто складеним для групи працівників, так і індивідуальним – для окремого працівника.

В обліковому листі відображають назву робіт за відповідне число, відпрацьований час, обсяг виконаних робіт та нараховану суму оплати праці. По кожному виду робіт записують одиницю виміру, норму виробітку і розцінку. Кількість відпрацьованих коней-днів наводиться в останньому рядку по кожному виду робіт, які здійснювались за допомогою коней.

Для визначення суми оплати праці розрахунки роблять по кожному виду робіт. При цьому по кожному виду робіт розцінку за одиницю виробітку множать на обсяг робіт. Якщо розцінка показана за норму виробітку за день,

то її необхідно попередньо поділити на норми виробітку та знайдений результат помножити на фактичний обсяг виконаної роботи працівниками [56, с. 430].

Для обліку робіт з обробітку ґрунту (посівів) та нарахування заробітної плати за виконання такого роду робіт застосовують Обліковий лист тракториста-машиніста (ф. № ПСГ-3).

Обліковий лист заповнюють на кожного тракториста-машиніста на 5, 10, 15 днів, а в період збирання урожаю – щоденно – залежно від того, як це передбачено планом документообігу підприємства.

Перед початком роботи, обліковець записує в Обліковому листку прізвище, ім'я та по-батькові, а також табельний номер тракториста-машиніста, назву, марку та інвентарний номер машини, номер поля, назву культури, склад агрегату, прізвище причіплювача, норму виробітку, розцінку, агротехнічні умови виконання роботи і номер бригади (ланки), для якої виконуватиметься робота.

По закінченню робочого дня обліковець вказує кількість та якість виконаних робіт, витрати палива, розмір заробітку та зміну [56, с. 431].

Виконання транспортних робіт трактором оформляють Дорожнім листом трактора (ф. № ПСГ-4). Для обліку обсягу виконаних робіт, робочого часу і заробітної плати у будівництві, промислових, допоміжних та інших виробництвах і господарствах застосовують Наряд на відрядну роботу (ф. № ПСГ-5).

Первинний облік перевезення вантажів автомобільним транспортом та нарахування оплати водіям на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» здійснюють на підставі Подорожнього листа вантажного автомобіля ф. № 2 (що діє у межах України). У Розрахунку заробітної плати (ф. № ПСГ-6) обчислюють середньоденний заробіток за місяць і день, вказуються усі види оплати та утримань, а також суму, що належить до виплати.

За виконання громадських і державних обов'язків, оплата праці, позапланові нарахування, натуральні видачі та інші виплати, а також

утримання із заробітної плати, разові аванси, виплати за виконавчими листами відображають у Відомості інших доплат та утримань (ф. № ПСГ-7).

Перевірені і затверджені бухгалтером дані первинних документів з обліку праці та її оплати узагальнюються і згруповуються за кожним працівником підприємства для здійснення розрахунків з ними.

На ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» групування даних про нараховану заробітну плату по кожному працівнику здійснюють у таких облікових реєстрах та документах: «Табелі обліку робочого часу» (форма № 64), «Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку» (форма № 37а), «Накопичувальній відомості обліку роботи вантажного автотранспорту» (форма № 38), «Журналу обліку робіт і затрат» (форма № 37) та «Журналу обліку в ремонтній майстерні» (рис. 2.6).



Рисунок 2.6 – Схема запису в реєстрах з обліку розрахунків з оплати праці

Узагальнюючим реєстром, в якому відображаються розрахунки по заробітній платі (оплаті праці) з кожним працівником, є Розрахунково-платіжна відомість (форма № 73) та Книга обліку розрахунків по оплаті праці (форма № 44).

Одним з важливих питань удосконалення бухгалтерського обліку заробітної плати на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» є вдосконалення діючої моделі аналітичного обліку, оскільки дані аналітичного обліку відіграють одну із найважливіших ролей, бо вони характеризують розміщення та склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг продукції, виконання норм продажів, фонд заробітної плати і його структуру.

На нашу думку, удосконалення організації оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» має будуватися на оптимізації тарифного регулювання заробітної плати, до якої належать:

- удосконалення тарифної системи шляхом встановлення співвідношень тарифних ставок залежно від рівня кваліфікації робітників;
- запровадження гнучких форм і систем оплати праці;
- розроблення внутрішньовиробничих тарифних умов оплати праці як чинників підвищення мотивувальної та стимулюючої ролі тарифних систем;
- удосконалення мотиваційного механізму регулювання міжпосадових окладів та міжкваліфікаційних рівнів оплати праці;
- удосконалення нормування як засобу регулювання міри праці та її оплати;
- обґрунтування вибору найефективніших форм і систем заробітної плати;
- колективне регулювання заробітної плати.

Здійснюючи побудову або удосконалення організації обліку оплати праці, керівництво агрофірми повинно підходити до цього питання обґрунтовано, враховуючи доцільність, використовуючи результати наукових досліджень, передового досвіду.

Розробляючи внутрішні документи (положення про оплату праці, преміювання тощо), необхідно:

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

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

- 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.

Відповідно до Плану рахунків облік праці та її оплати на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» обліковують на балансовому рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці».

На цьому рахунку ведеться узагальнення інформації про розрахунки з працівниками по оплаті праці за всіма її видами, а також розрахунки за не одержану працівниками у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами).

За кредитом рахунку відображають суми нарахованої заробітної плати працівникам основного, допоміжного та промислового виробництва підприємства (інших виплат); за дебетом – видача зарплати та інших виплат працівникам з каси або перерахування на особові рахунки працівників.

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

Перший субрахунок є основним. А саме по його кредиту і відображаються суми всіх нарахувань. У випадку депонування нарахованої заробітної плати вона відображається за кредитом субрахунку 662.

Що стосується субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами», то відповідно до Плану рахунків на даному субрахунку ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності [7].

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати

За дебетом — виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; утримання податку з доходів фізичних осіб, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам [7].

На кредиті субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються:

- нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва, допоміжних виробництв;
- нарахована заробітна плата обслуговуючому персоналу;
- нарахована заробітна плата спеціалістам;
- нарахована заробітна плата за впровадження нової техніки, технології, за виконаний ремонт основних засобів;
- суми нарахованої з тимчасової непрацездатності;
- суми премій, нараховані за рахунок Фонду економічного стимулювання або Фонду спеціального призначення;
- оплата праці за рахунок коштів Резерву наступних витрат і платежів та інші.

На дебеті субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображається: виплачена заробітна плата; депонована заробітна плата; відрахований прибутковий податок із заробітної плати працівників і службовців на користь державного бюджету; відраховані аліменти та інші відрахування згідно з виконавчими листами; відрахування з нарахованої заробітної плати до Пенсійного фонду, профспілкових внесків; сплачені дивіденди за акціями; відрахування сум за лікарняними листами; збір на випадок безробіття та інші.

Більш детально приклад нарахування заробітної плати працівникам ТОВ «ІНФІНІТІГРУП», а також відрахування та утримання із заробітної плати розглянемо за допомогою Журналу реєстрації господарських операцій, обліку праці та її оплати який зображено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Журнал господарських операцій з обліку праці та її оплати в ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» за березень 2022 року

№	Зміст операцій	Дт	Кт	Сума
1	Нарахована заробітну плату працівникам, зайнятим на будівництві	15	661	4200
2	Нарахована заробітну плату працівникам рослинництва	231	661	23260
3	Нарахування заробітної плати за час відпустки	471	661	3200
4	Нарахована заробітну плату адміністративному персоналу	92	661	9800
5	Нарахована заробітну плату водію за доставку продукції	93	661	1860
6	Нарахована суму допомоги з тимчасової непрацездатності, вагітності, пологах та інші виплати за рахунок фонду страхування з тимчасової втрати працездатності	651	661	1120
7	Утримано із заробітної плати працівників: - неповернені підзвітні суми - за відшкодування підприємству завданих збитків - в результаті нестач, втрат від псування цінностей, розкрадання	661	372	240
		661	375	300
		661	377	260
9	Утримано із заробітної плати працівників податок на доходи фізичних осіб	661	641	6120
10	Утримано із заробітної плати працівників: - внески до фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності - внески на обов'язкове страхування на випадок безробіття - профспілкові внески	661	651	1520
		661	653	180
		661	685	105
11	Виплачено на карткові рахунки працівників заробітну плату, допомогу з тимчасової непрацездатності, вагітності і пологах, сум наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам, премій	661	311	34715

Для відображення інформації за рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» призначено Журнал-ордер № 5-Б с. - г., у якому відображають нараховану заробітну плату та пов'язані з нею суми відрахувань на соціальні заходи та забезпечень майбутніх витрат.

Синтезуючи вище викладений матеріал запропонуємо схематичне зображення записів з обліку розрахунків за виплатами працівникам на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» (рис. 2.7).

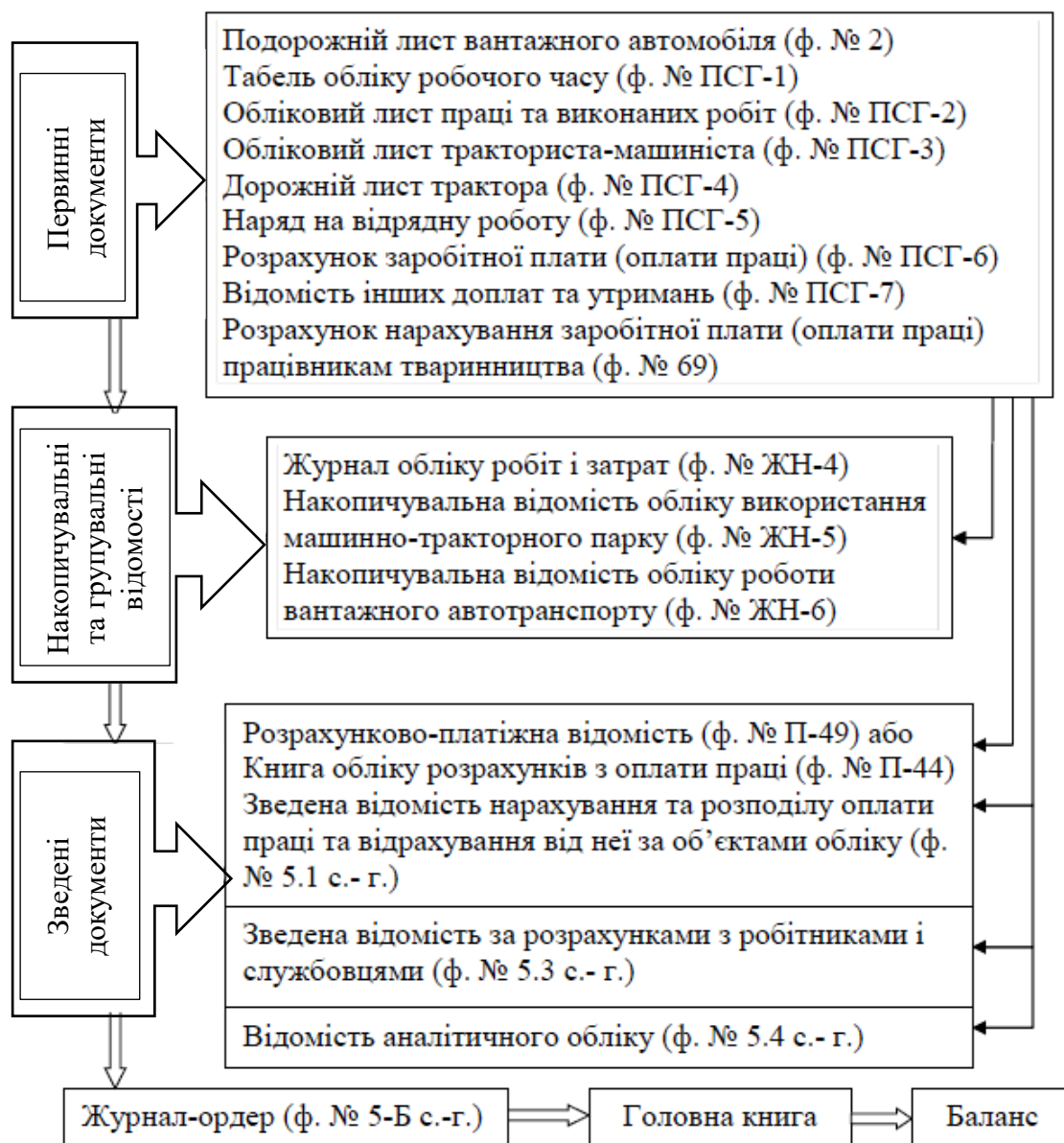


Рисунок 2.7 – Оптимізована узагальнена схема обліку розрахунків за виплатами працівникам на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

В даній схемі пропонуємо окремо виділити та систематизувати первинні документи. На основі даних первинних документів заповнюються накопичувальні та групувальні відомості, дані яких потім слід віднести до зведених документів підприємства. На основі розрахунково-платіжної відомості, відомості аналітичного обліку бухгалтером заповнюється журнал-ордер, дія якого потім слід віднести до головної книги. Кінцевий результат стосовно розрахунків за виплатами працівникам обов'язково необхідно відобразити в балансі підприємства.

Запропонована схема формування та руху первинних, накопичувальних, групувальних і зведених документів забезпечить належну організацію праці облікових працівників та сприятиме одержанню управлінськм персоналом неупередженої економічної інформації стосовно обліку розрахунків за виплатами працівникам на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП».

2.3 Удосконалення обліку оплаті праці підприємства на основі сучасних інформаційних технологій

За сучасних умов інформатизації та комп'ютеризації діяльності підприємства виникає потреба у використанні автоматизованих систем бухгалтерського обліку. Це інноваційне впровадження дозволить практично повністю виключити паперову роботу, значно знизити вірогідність помилок та підвищити ефективність роботи бухгалтера.

Найбільшою проблемою обліку розрахунків з робітниками з оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» на сьогодні є недостатня автоматизація даної ділянки обліку та відсутність частини додаткових реквізитів у документах, якими підтверджуються операції з обліку праці та її оплати. Тому, на нашу думку, одним із напрямів удосконалення бухгалтерського обліку є зменшення кількості документації завдяки впровадженню багатоденних і

накопичувальних документів, використання типових міжвідомчих форм, пристосованих до використання обчислювальної техніки.

На сьогоднішній день застосування інформаційних технологій стосовно обліку оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» не є глобальним, а тому не забезпечує високого рівня автоматизації обліку на даному підприємстві.

Тож цілком погоджуємося з думкою Н. П. Юрчука стосовно того, що на сьогоднішній день комп'ютерні системи обліку більшості аграрних підприємств використовуються, не як інструмент одержання оперативної облікової та фінансової інформації, що допомагає приймати обґрунтовані управлінські рішення, а скоріше, як обчислювальна машина для виконання арифметичних дій [59].

Використання певної програми з автоматизації бухгалтерського обліку в сільському господарстві повинно передбачати визначення керівників та спеціалістів відповідних рівнів щодо збору, накопичення, обробки та зберігання інформації.

Однак, як зауважує Н. В. Прохар [56, с. 392], автоматизувати процес визначення фінансових результатів без автоматизації попередніх економічних циклів підприємства є неможливим, тому важливого значення набуває саме розмежування та регламентація потоків інформації про всі без виключення об'єкти обліку.

Кількість автоматизованих робочих місць (АРМ) залежить від організаційної структури сільськогосподарських формувань та їх фінансових можливостей, масштабів автоматизації обліково-контрольних процесів.

Тому ми пропонуємо наступну організаційну структуру центрів відповідальності в ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» яку, на нашу думку, може бути покладено в основу АРМ керівників виробничих і збутових підрозділів даного підприємства (рис. 2.8).

Запропонована схема організації обліку із застосуванням локальної комп'ютерної мережі призначена забезпечити посилення контролю за діяльністю структурних підрозділів підприємства.



Рисунок 2.8 – Схема організації обліку й контролю фінансових результатів із застосуванням локальної комп'ютерної мережі

Інформація з первинних та зведених документів підлягає введенню в комп'ютер безпосередньо в службах основного, промислового чи допоміжного виробництва.

Контроль інформації про доходи, витрати та фінансові результати в аналітичному та синтетичному розрізах покладено на керівників центрів відповідальності.

Контрольні повноваження головного бухгалтера та провідних бухгалтерів полягають у перевірці регістрів синтетичного та аналітичного обліку й формуванні внутрішньої та зовнішньої звітності. Тоді як заступник керівника й керівник підприємства покликані здійснювати загальний контроль результатів діяльності та прийняття рішень з метою поточного й перспективного управління підприємством.

Така організація обліку й контролю фінансових результатів, на нашу думку, спростить та прискорить інформаційні зв'язки менеджерів відповідних рівнів та вищого керівництва ТОВ «ІНФІНІТІГРУП», а отже – дозволить на всіх етапах просування інформації своєчасно реагувати на її зміни.

Розподіл системи обробки даних в умовах функціонування автоматизованого робочого місця бухгалтера має базуватися на основі виокремлення наступних трьох рівнів управління:

- вищій (на основі АРМ бухгалтера III категорії), на якому здійснюється управління бухгалтерським обліком в цілому;
- середнього (на основі АРМ бухгалтера II категорії), на якому здійснюється управління дільниць;
- нижчого (на основі АРМ бухгалтера I категорії), на якому здійснюється безпосереднє управління діяльністю цеху, дільниці, бригади складу, відділу та ін. [64, с. 30].

Однак ця класифікація не передбачає функціонування АРМ, який би формував інформацію для прийняття стратегічних рішень. Тому на великих підприємствах доцільно створити автоматизовані робочі місця відповідно до рівнів управління (нижчий, середній, вищий) працею та витратами на її оплату (додаток К).

Таке розмежування дасть можливість формувати звітну інформацію для потреб оперативного, тактичного та стратегічного управління.

Вибір програмного забезпечення є важливим моментом при створенні автоматизованого робочого місця облікового працівника. Для вибору програми необхідно здійснити порівняльний аналіз програм, які пропонуються на ринку. Першим кроком для порівняння можливостей наявних програмних продуктів є їх класифікація. Тому для кращого розуміння суті програмного забезпечення вважаємо, що його слід класифікувати за такими критеріями як функціональна повнота, об'єкти обліку, архітектура технічного забезпечення, спосіб побудови програмної системи, можливість розширення складу базових функцій систем, походження, спосіб створення,

порядок поширення і тиражування, тип функціонуючої операційної системи, тощо (додаток Л).

На вітчизняному ринку програмного забезпечення для ведення обліку оплати праці та складання звітності пропонується багато програм різних виробників. Вони мають подібне функціональне наповнення, але відрізняються технологією перетворення вихідних даних у результативну інформацію та інтерфейсом.

Найбільш розповсюдженими програмними продуктами з автоматизації обліку праці та її оплати на території України є програми таких розробників як «BAS», «ПАРУС-Підприємство», «Галактика», «БЕСТ ЗВІТ», «Інфо-бухгалтер» та ін.

Застосування підприємством програмних продуктів з комп'ютеризації бухгалтерського обліку суттєво змінює процес ведення обліку. Використання комп'ютерних технологій значно спрощує ведення обліку та позбавляє необхідності постійно контролювати вихідні показники реєстрів і звітності (рис. 2.9).



Рисунок 2.9 – Доцільність застосування програм з комп'ютеризації бухгалтерського обліку

Проведемо порівняльний аналіз найбільш популярних на сьогодні програмних продуктів, таких як «Інфо-бухгалтер» та «BAS бухгалтерія» щодо вибору оптимальнішого з метою автоматизації ділянки обліку розрахунків із персоналом з оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП».

Професійна версія програми «Інфо-бухгалтер» призначена для автоматизації обліку підприємств різних видів діяльності будь-якої форми власності.

На відміну від інших бухгалтерських програм, «Інфо-бухгалтер» являє собою програму комплексної автоматизації обліку: всі розділи бухгалтерського та податкового обліку вже включені в стандартну поставку професійної версії.

Ще один істотний плюс «Інфо-бухгалтера» – це оперативне відновлення звітних документів, які бухгалтер може одержати найрізноманітнішими способами: «скачати» з сайту, одержати в центральному офісі або запросивши фахівця на підприємство [27, с. 127].

З основних функціональних можливостей програми «Інфо-бухгалтер» щодо обліку розрахунків з оплати праці виділимо наступні:

- паралельне ведення бухгалтерського та податкового обліку;
- повне забезпечення документообігу;
- розрахунок заробітної платні та кадровий облік;
- автоматичне формування документів фінансової та статистичної звітності, звітності у соціальні фонди.

«Інфо-бухгалтер» підтримує можливість формування документів у електронному вигляді для передачі за телекомунікаційними каналами зв'язку. За своїми можливостями, простотою освоєння та зручністю роботи «Інфо-бухгалтер» перевершує програмні продукти для підприємств малого й середнього бізнесу, що існують на ринку бухгалтерських програм.

Програма «Інфо-бухгалтер» формує стандартні форми: (оборотно-сальдова відомість, шахова відомість, головна книга, картка руху коштів, журнали-ордера) та звітні форми [63, с. 99].

Звітні форми і первинні документи, що використовуються в програмі «Інфо-бухгалтер», регулярно обновляються відповідно до змін діючого законодавства. Так, відповідно до нової версії програми було підготовлено новий розділ бланків «Зарплата і кадри», у якому зібрані бланки з нарахування зарплати, а також бланки з розділів «Відділ кадрів», «Зарплата (індексація і компенсація)». Створення нових баз відбувається автоматично у разі встановлення даного відновлення.

Програма «BAS бухгалтерія» підтримує різні системи обліку. За допомогою цієї програми можна вести облік декількох підприємств у одній інформаційній базі. Різноманітні й гнучкі можливості системи «BAS бухгалтерія» дозволяють використовувати її і як досить простий і наочний інструмент бухгалтера, і як засіб повної автоматизації обліку від введення первинних документів до формування звітності.

Система «BAS бухгалтерія» має гнучкі можливості організації обліку. Введення інформації в рамках програми «BAS бухгалтерія» організовано з різним ступенем автоматизації, а саме режим:

- ручного введення операцій;
- типових операцій;
- автоматичного формування операцій по документах [60, с. 16].

Важливою відмінністю бухгалтерських рахунків у рамках програми «BAS бухгалтерія» від інших типів даних є можливість створення самих рахунків як у конфігурації, так і в самій інформаційній базі. Включення конкретних рахунків у конфігурацію використовується в тому випадку, якщо сама конфігурація створюється з використанням цих рахунків і їхніх конкретних властивостей, наприклад, якщо в конфігурації визначене автоматичне формування документами проводок за цими рахунками.

Кожне підприємство у відповідності зі своїм статутом розробляє документи «Структура і штатна чисельність» та «Штатный розклад». Для відображення яких в програмі «BAS бухгалтерія» використовується набір довідників, узагальнену систему яких подано на рисунку 2.10.

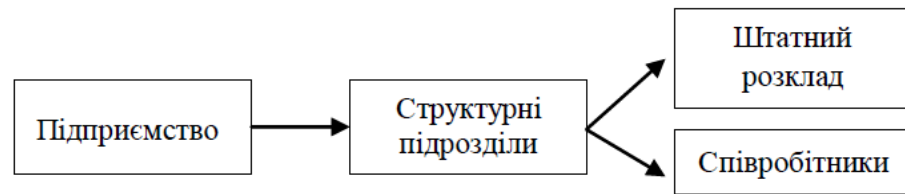


Рисунок 2.10 – Система довідників у структурі програми «BAS бухгалтерія»

Також у програмі «BAS бухгалтерія» автоматизований процес підготовки окремих розпорядничьких документів із кадрових питань, до яких відносяться розпорядження (накази) про прийняття на роботу, звільнення, переведення (переміщення), надання відпустки, заохочення/стягнення та ін.

Програма «BAS бухгалтерія» дозволяє формувати різну звітність як встановленого зразка, так і вільної форми. Можна сформувати особовий рахунок, лицьову картку, відпустки (звіти з відпусток трьох видів – за списком відпусток, з оплати та з використання відпусток), штатний розклад у розрізі фірм і підрозділів, кадрові звіти (15 статистичних і кадрових звітів) [62, с. 25].

Таким чином, програма «BAS бухгалтерія» дозволяє автоматизувати оформлення основної частини документів із кадрового складу, ведення штатного розкладу, особистих рахунків і карток працівників та складання звітів.

Спеціальні засоби адміністрування дозволяють за необхідності обмежити доступ до даних відповідно до обов'язків працівників-користувачів програми.

Для автоматизації введення операцій, пов'язаних із нарахуванням і виплатою заробітної платні в типовій конфігурації передбачені документи «Нарахування зарплати» і «Виплата заробітної платні». За допомогою документа «Нарахування зарплати» на підприємстві виконуються наступні операції (рис. 2.11).

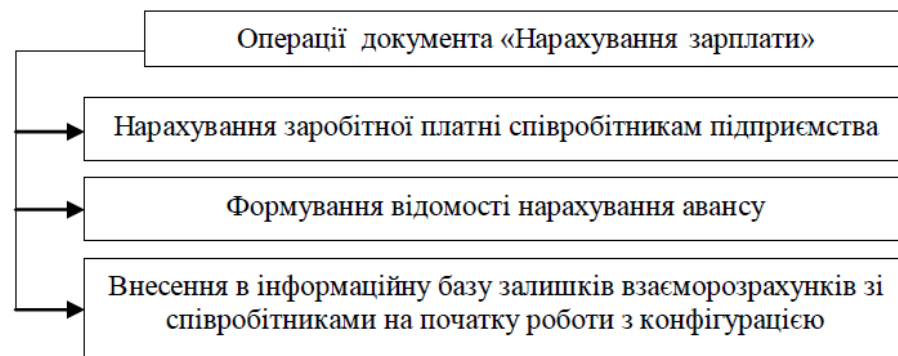


Рисунок 2.11 – Типові операції, що виконуються за допомогою документа «Нарахування зарплати»

Таким чином, розглянувши основні особливості програм «Інфо-бухгалтер» і «BAS бухгалтерія», ми можемо надати порівняльну характеристику цих програмних продуктів у таблиці 2.8

Таблиця 2.8 – Порівняльні характеристики програмних продуктів «Інфо-бухгалтер» та «BAS бухгалтерія»

Характеристика програмного продукту	Інфо-бухгалтер	BAS бухгалтерія
1	2	3
Можливість ведення декількох юридичних осіб	+	+
Розбивка записів на господарські операції	+	+
Наявність типових господарських операцій	+	+
Самостійна настройка типових господарських операцій	+	+
Найменування рахунків /субрахунків у цифровому і літературному вигляді	+	+
Кількість рівнів наявності рахунків/субрахунків	9	3
Кількість видів аналітичного обліку на рахунку (до рахунку взагалі не підв'язуються довідники, що створює багато незручностей у роботі бухгалтерської програми)	0	5
Кількість рівнів вкладеності видів аналітики на рахунку (у сучасних бухгалтерських програмах можна до рахунку прив'язати кілька різних довідників)	0	10
Можливість ведення одного списку аналітики на різних рахунках	-	+
Можливість переміщення об'єктів аналітики з однієї групи в іншу	-	+

Продовження таблиці 2.8

1	2	3
Введення господарських операцій вручну	+	+
Можливість фільтрації журналу записів	+	+
Наявність типових документів	+	+
Можливість централізованого відновлення документів	+	+
Набір стандартної звітності	+	+
Набір довільної звітності	+	+
Можливість створення нових документів	+	+
Можливість створення нових стандартних звітів	-	+
Можливість створення нових довільних звітів	+	+
Можливість зміни документів	+	+
Можливість зміни стандартних звітів	-	+
Можливість зміни довільних звітів	+	+
Можливість розширення вбудованої мови програмування за рахунок зовнішніх компонентів	+	+

Виходячи з проведеного аналізу ми вважаємо, що для обліку розрахунків із персоналом з оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» оптимальною є нова версія платформи «BAS бухгалтерія» та її оновлені конфігурації, оскільки вона є більш досконалою і підтримує зміни законодавства в прикладних рішеннях для України.

На сьогоднішній день найбільш придатною для аграрних підприємств є конфігурація «АГРО» програми «BAS бухгалтерія». Даний програмний продукт не застосовується на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП», але підприємство може придбати його аби підвищити рівень автоматизації обліку оплати праці на даному підприємстві.

Конфігурація «АГРО» програми «BAS бухгалтерія» є засобом комплексної автоматизації призначеної для підприємств, що займаються виробництвом та переробкою сільськогосподарської продукції. Даний програмний продукт враховує всі особливості ведення бухгалтерського обліку в сфері сільського господарства, зокрема і облік оплати праці аграріїв.

Особливістю даної програми є те, що вона дає можливість працювати з базами даних віддалено при наявності навіть повільного з'єднання з мережею Інтернет без застосування технологій термінового доступу, що є важливим для багатьох сільськогосподарських підприємств.

У табл. 2.9 наведемо основні переваги комп'ютеризації оплати праці на сільськогосподарських підприємствах, значні зміни, до яких вона призведе, а також причини, що гальмують розвиток комп'ютеризації на сільськогосподарських підприємствах.

Таблиця 2.9 – Комп'ютеризація оплати праці на сільськогосподарських підприємствах

Основні переваги	Значні зміни, до яких призведе процес комп'ютеризації	Причини, що гальмують розвиток комп'ютеризації с/г підприємств
1) зростання ефективності функціонування с/г підприємства; 2) можливість доповнення програмних продуктів у випадку зміни методології та методики обліку; 3) оперативне реагування на зміну законодавства; 4) використання єдиного принципу обробки та систематизації первинних документів; 5) створення бази даних, яка б давала змогу оперативно отримувати інформацію в електронному вигляді; 6) можливість подання електронних форм звітності 7) можливість використання зовнішніх документів, наприклад, Word-файлів, Excel-файлів, тощо	1) покращення якості та удосконалення ведення обліку оплати праці; 2) оперативність відображення господарських операцій; 3) формування електронної фінансової звітності с/г підприємства 4) зменшення кількості помилок та можливість їх оперативного виправлення; 5) використання електронних носіїв первинної інформації і, відповідно, електронних первинних документів, а також автоматичне складання первинних документів; 6) отримання повної достовірної інформації;	1) більшість с/г підприємств використовують ручну або частково автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку; 2) значна вартість вже існуючих, хоч і недосконалих програм; 3) недостатнє фінансування з боку держави; 4) відсутність єдиного програмного продукту, що дозволить використовувати уніфіковану програму на рівні всієї країни; 5) сьогодні ні с/г підприємства, ні розробники програм забезпечення не готові до комплексної комп'ютеризації бухгалтерського обліку;

Застосування комп'ютерної техніки вносить значні зміни до організації бухгалтерського обліку оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП». Ці зміни зумовлені тим, що змінюються способи обробки даних, при яких забезпечується різна швидкість надання звітної інформації.

Таким чином, особливістю комп'ютеризації обліку оплати праці є те, що постійно формуються і обробляються великі об'єми економічної інформації,

які повинні вестися і зберігатися в електронному вигляді (первинні документи, облікові реєстри, форми звітності тощо) – тобто формування системи первинного, поточного та підсумкового обліку за допомогою комп'ютерної техніки, а також формування документів аналітичного та управлінського обліку.

Отже, говорячи про користь автоматизації бухгалтерії на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП», потрібно сказати, що вона безперечно підвищує ефективність роботи багатьох структур підприємства.

РОЗДІЛ 3

ПЛАНУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ З ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

3.1 Організація внутрішнього аудиту оплати праці на підприємстві

Внутрішній аудит є однією із функцій управління господарською діяльністю підприємства. Одним із його вирішальних завдань є надання інформації про діяльність підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень, що можливе лише за раціональної його організації. Організуючи систему внутрішнього контролю або аудиту на підприємстві необхідно дотримуватися системного підходу, що забезпечує його найбільшу результативність та, у свою чергу, визначає раціональність контрольної діяльності.

Як зазначає Дрокіна О. Е., ефективна організація внутрішнього контролю є одним із заходів, спрямованих на вдосконалення управління підприємством, яка забезпечує високий рівень виконання його завдань, чіткий порядок у його веденні [76, с. 103].

На думку Ліщинської Л. Б., внутрішній аудит виступає помічником підприємства у досягненні поставлених цілей, використовуючи при цьому послідовний та систематизований підхід до оцінки та підвищення ефективності процесів контролю, управління ризиками, а також корпоративного управління [65].

На нашу думку, основне завдання аудиту оплати праці полягає в перевірці дотримання нормативно-правових актів при нарахуванні заробітної праці та утриманнях з неї, правильності ведення бухгалтерського обліку з оплати праці. А основна роль відділу внутрішнього аудиту –

перевірка структури внутрішнього контролю підприємства та оцінці рівня її адекватності і ефективності.

В економічній літературі розглядаються передумови ефективної організації процесу внутрішнього аудиту. Ми вважаємо, що їх необхідно враховувати при організації внутрішнього аудиту і погоджуємось з Філозою О. В. [71, с.372], який розглядає наступні передумови:

- впровадження нових форм контролю, які відповідають нинішнім ринковим відносинам;
- потреба управлінського персоналу в інформації про стан діяльності підприємства;
- оперативний взаємозв'язок між підрозділами підприємства та управлінським персоналом.

Методологія науки визначається як система принципів і способів організації та побудови теоретичної і практичної діяльності та охоплює мету, завдання, об'єкти, методи. Каменська Т. О. пропонує всі принципи внутрішнього аудиту класифікувати за наступними групами [36, с. 13]:

- етичні принципи (незалежність, об'єктивність, чесність, конфіденційність, професійна компетентність, сумлінність, фахова поведінка, доброзичливість);
- принципи організації діяльності (системність, регулярність, гнучкість, повнота, пріоритетність);
- методологічні принципи (системний підхід, доцільність вибору методики);
- принципи здійснення аудиту (професійний скептицизм, документування, планування, суттєвість, доказовість, розмежування відповідальності, обґрунтованої впевненості, уніфікованості).

За результатами дослідницької роботи, ми пропонуємо до існуючих додати принципи контролю якості аудиту (управління якістю та ефективність внутрішнього аудиту), що мають важливе значення в умовах підвищення уваги до надійності результатів внутрішнього аудиту.

При організації внутрішнього аудиту необхідно також враховувати вимоги управлінського персоналу, адже здебільшого головним користувачем результатів діяльності системи внутрішнього аудиту є управлінський персонал. Тому внутрішньоаудиторська перевірка повинна бути організована таким чином, щоб охопити всі аспекти діяльності підрозділу, який підлягає перевірці, відповідно до річного плану аудиторських перевірок або вимог керівника.

Питання вимог щодо організації процесу внутрішнього аудиту знайшли своє відображення у праці Філозоп О. В. [71, с. 373-374], який розглядає вимоги щодо організації зовнішнього аудиту на підприємстві.

Ми вважаємо, що дані вимоги можна трансформувати щодо внутрішнього аудиту, оскільки ці два види діяльності здійснюються з метою визначення фактичного стану підприємства. Отже, в результаті здійсненого аналізу вимог щодо організації зовнішнього аудиту, наданих Філозоп О. В. [71, с. 373-374], нами визначено наступні вимоги щодо організації внутрішнього аудиту на підприємстві:

- забезпечення перевірки у мінімальних обсягах інформаційними матеріалами, що об'єктивно відображають стан справ;
- організація перевірок у відповідності до принципів організації внутрішнього аудиту;
- здійснення внутрішньоаудиторських перевірок відповідно до річного плану аудиторських перевірок та завдань керівника із забезпеченням законності дій внутрішніх аудиторів;
- забезпечення працівників системи внутрішнього аудиту чинними нормативними документами для забезпечення нормальної роботи;
- забезпечення надання достовірної інформації, необхідної для здійснення перевірки;
- забезпечення збереженості комерційної таємниці підприємства шляхом накладення на внутрішнього аудитора відповідальності за розголошення комерційної таємниці підприємства.

Створення на підприємстві служби внутрішнього аудиту вимагає вирішення методологічних та організаційно-технічних проблем, пов'язаних із визначенням організаційної форми служби, кола завдань та функцій, які делегуватимуться внутрішнім аудиторам, наявністю необхідних ресурсів, формуванням бюджету служби, нормативним регулюванням її роботи тощо.

В ході проведеного дослідження існуючих форм організації структурних підрозділів, які виконують функції, пов'язані з внутрішнім аудитом, Каменська Т. О. зазначає, що на сьогодні: близько 62 % українських підприємств мають службу (відділ, департамент) внутрішнього аудиту; 7 % підприємств мають організаційні утворення, що поєднують у собі функції служби внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю; у 14 % підприємств схожі підрозділи функціонують у вигляді контрольо-ревізійних служб (відділів, управлінь); у 5 % підприємств службу внутрішнього аудиту не створено, проте існує менеджер або окремий спеціаліст із внутрішнього аудиту; 12 % підприємств мають іншу форму організації аналогічних служб [36].

Щодо створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві, то слід відмітити, що це досить складний процес, який потребує вирішення низки методологічних та організаційно-технічних проблем. Тож погоджуємося з думкою Бондаренко Н. М. стосовно проведення внутрішнього аудиту на підприємстві за такими основними етапами [70]:

- виявлення і чітке визначення кола питань, для вирішення яких формується служба внутрішнього аудиту, побудова системи цілей, створення служби у відповідності з політикою підприємства;
- визначення основних функцій, необхідних для досягнення поставлених цілей;
- розробка схем взаємовідносин, визначення обов'язків, прав і відповідальності для кожної структурної одиниці;
- об'єднання вищевказаних структурних одиниць в єдине ціле – службу внутрішнього аудиту, розробка і документальне закріплення Положення про службу внутрішнього аудиту;

- розробка внутрішніх стандартів внутрішнього аудиту;
- підготовка стратегічного плану служби внутрішнього аудиту;
- створення структури звітності.

На сьогоднішній день на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» відділ внутрішнього аудиту є складовою частиною суб'єкта господарювання і працює в рамках облікової політики, затвердженої керівництвом.

На ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» діє централізована форма внутрішнього аудиту, тобто внутрішні аудитори підпорядковуються безпосередньо керівнику підприємства (рис 3.1).



Рисунок – 3.1 Централізована форма організації внутрішнього аудиту на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

Організаційна структура внутрішнього аудиту на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» представлена в особі керівника служби внутрішнього аудиту, спеціаліста з документальних перевірок звітності та інших спеціалістів.

Керівник служби (сертифікованим аудитором) на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» складає план-графік перевірок всіх підрозділів, контролює підготовку до

перевірки підприємства і документальне оформлення результатів дій, складає загальний звіт про виконану службою внутрішнього аудиту роботу.

Спеціаліст з документальних перевірок звітності складає план – графік перевірок підрозділів, бере участь у підготовці, безпосередньо здійснює і документально оформлює результати аудиторських дій, складає звіт за результатами внутрішнього аудиту.

До складу аудиторської служби також входять й інші спеціалісти (з оподаткування, правових питань, фінансового аналізу, тощо).

Належна організація внутрішнього аудиту сприяє більш ефективній діяльності підприємства, підвищуючи відповідальність працюючих даного підприємства за свої вчинки, запобігаючи виникненню негативних явищ, пов'язаних з діяльністю підприємства.

Ефективний внутрішній аудит може зменшити витрати компанії та забезпечити їй позитивний кінцевий результат. Створення саме такої служби контролю на підприємстві дозволить керівнику підприємства налагодити ефективний контроль за його підрозділами; виявити резерви і найбільш перспективні напрями розвитку виробництва; підвищити кваліфікаційний рівень фінансово-економічних, бухгалтерських і інших служб.

Таким чином, ефективний внутрішній аудит сприятиме успішному розвитку компанії в умовах жорсткої конкурентної боротьби та посилення впливу різного роду ризиків на діяльність підприємства.

3.2 Порядок проведення та документування внутрішнього аудиту оплати праці

Перевірку правильності нарахування і виплати заробітної плати аудитор насамперед починає з планування, під яким розуміється розробка загальної стратегії виконання завдань детальний підхід до очікуваного характеру

термінів і масштабів аудиторської перевірки і плану аудиту для зменшення аудиторського ризику відносно допустимого низького рівня. Аудитор визначає об'єкти, джерела та методичні прийоми проведення внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці (додаток М).

З'ясувавши метод організації перевірки та кількість необхідних аудиторських процедур, які дадуть можливість встановити об'єктивну істину щодо інформації з питань дотримання трудового законодавства та розрахунків з оплати праці, виконавець аудиту складає робочу програму (додаток Н). Робоча програма повинна охоплювати такі питання:

- перевірка наявності внутрішніх нормативних документів, що регулюють трудові відносини на підприємстві;
- дотримання на підприємстві встановлених державою гарантій і компенсацій щодо праці і її оплати;
- перевірка відображення в обліку операцій по заробітній платі;
- перевірка нарахувань на заробітну плату та утримань з неї;
- перевірка своєчасності видачі заробітної плати;
- перевірка правильності бухгалтерського обліку заробітної плати.

Загальний порядок організації та проведення внутрішнього аудиту стосовно оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» наведено в таблиці 3.1

Під час проведення перевірки розрахунків з оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» аудиторів використовуватись наступні процедури:

- перевірка (інспектування) документів, перерахунок відомостей для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків з оплати праці. Перевірка документів дає змогу аудитору переконатися в реальності кожного окремого документа;
- тести внутрішнього контролю (додаток П);
- спостереження (відстеження) за відображенням фінансово-господарських операцій в бухгалтерській документації. Спостереження використовується під час вивчення кредитових оборотів за аналітичними рахунками, відомостями, звітами, синтетичними рахунками, відбитими у

Головній книзі, при цьому треба звертати увагу на нетипові кореспонденції рахунків;

– усне опитування використовується в процесі отримання відповідей на запити аудитора при попередній оцінці стану обліку розрахунків з оплати праці, а також у процесі їх перевірки, при уточненні у фахівців окремих здійснених господарських операцій, що викликають сумніви;

– аналітичні процедури використовуються при зіставленні нарахованого фонду оплати праці звітного періоду з даними попередніх періодів.

Таблиця 3.1 – Порядок організації проведення внутрішнього аудиту на підприємстві

Етапи робіт	Зміст робіт	Джерела інформації	Робочі документи
1	2	3	4
Інформаційне забезпечення перевірки	Визначення переліку документів правового, економічного та організаційного забезпечення	Законодавчі і нормативні акти, рекомендації, внутрішні положення	Можливість швидкого пошуку необхідного нормативного документу (дискета, реєстр, тощо)
Складання плану перевірки	Отримання необхідної інформації по завданнях з перевірки. Складання календарного графіку робіт і розподілу обов'язків	Наказ про облікову політику, інформація про організацію бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю	Встановлення складу робочих документів (робочий зошит, бланки тестів, опитувальники)
Процес перевірки	Визначення способів виконання роботи по кожному завданню. Отримання необхідної інформації та її систематизація	Первинна документація, облікові реєстри, Головна книга, фінансова звітність	Запис виявлених відхилень, порушень, зловживань у робочому зошиті
Обговорення попередніх висновків і пропозицій аудитора з керівництвом	Надання попередніх висновків, пропозицій. Отримання додаткової інформації, якщо виникла потреба в нових даних для обґрунтування висновків	Інформація, отримана в ході перевірки. Робочі записи аудитора	Аудиторські записи, що вимагають додаткової інформації. Обґрунтування пропозицій та висновків. Пропозиції та зауваження аудитора

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
Підготовка звіту (висновку) та пропозицій аудитора	Систематизація аудиторських записів за завданнями, формулювання узагальнюючих висновків. Виділення основних позицій достовірності висновків	Аудиторські записи, протокол обговорення попередніх висновків	Звіт (висновок) про результати аудиторської перевірки, довідка до висновку, підписана аудитором та посадовими особами, діяльність яких перевірялась
Впровадження рішень, пропозицій за результатами перевірки	Підготовка проекту наказу та розпоряджень, щодо усунення порушень та відхилень, виявлених перевіркою	Звіт (висновок) аудитора про результати перевірки	Накази та розпорядження керівництва, прийняті за результатами перевірки

Проведення аудиторами перевірки розрахунків з оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» базується на таких основних напрямках (рис. 3.2):



Рисунок 3.2 – Основні напрями перевірки розрахунків з оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

Приступаючи до аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТГРУП» аудитор, перш за все, встановлює, як: здійснюється оформлення співробітників при їх прийманні та звільненні; особливості побудови системи оплати праці; перевіряє склад та структуру фонду оплати праці.

Система оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТГРУП» затверджена за штатним розкладом за відрядними розцінками для працівників задіяних в сільському господарстві. Загальний фонд заробітної платні включає як витрати на оплату праці у складі розходів за звичайними видами діяльності, так і виплати соціального характеру (рис.3.3).

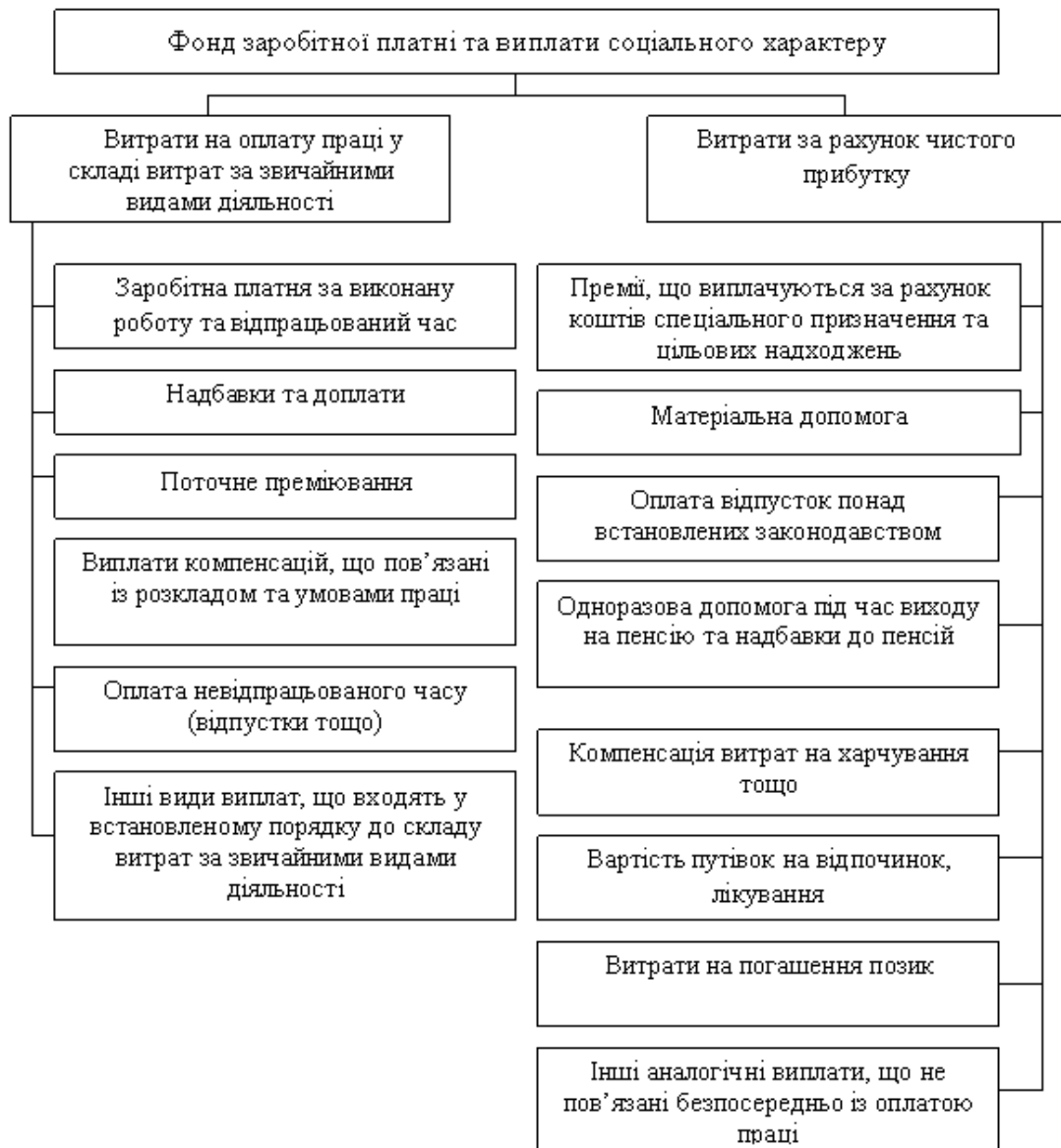


Рисунок 3.3 – Склад фонду заробітної платні

Наступним кроком є перевірка обґрунтованості і правильності нарахування виплат за тимчасову непрацездатність, щорічних відпусток, тощо.

Під час аудиторської перевірки аудитор повинен зосередити увагу на обґрунтованості основних форм додаткової оплати – доплати за стаж, надбавки до тарифних ставок, доплати за класність, за ненормований робочий день, підвищених розцінках.

В умовах кризи на сьогоднішній день загальний розмір річного фонду оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» скоротився на 17 %. у порівнянні із 2021 роком. Спостерігається значне зменшення розміру коштів, що призначені на виплату заробітної платні, що нарахована за виконану роботу та відпрацьований час, на заохочувальні виплати, на виплати компенсуючого характеру, на оплату відпусток та на окремі виплати соціального характеру (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Аналіз складу та структури фонду заробітної платні за видами виплат у ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» за 2021-2022 рр. грн.

Показники	2021 р.		2022 р.		Відхилення	
	сума	частка, %	сума	частка, %	сума	частка, %
Фонд заробітної платні - всього	1334000	100	1133000	100	- 201000	-
У тому числі:						
- заробітна платня, що нарахована за виконану роботу та відпрацьований час	680340	51.3	577830	51,4	- 102510	0.1
- заохочувальні виплати	290940	21,8	246216	21,7	-44724	-0.1
- виплати компенсуючого характеру, що пов'язні з розкладом роботи та умовами праці	116053	9.2	111742	9,9	- 4311	0,7
- оплата за невідпрацьований час (відпусток тощо)	226755	17.0	173756	15,3	- 52999	-1,7
- окремі виплати соціального характеру	39912	2.7	23456	2,1	-16456	-0.6

Як видно з таблиці 3.2 найбільша частка у складі фонду оплати праці належить виплатам за виконану роботу та відпрацьований час.

Значну частину у фонді оплати праці займають заохочувальні виплати. Так, у 2021 році вони склали 21,8 % всього фонду заробітної платні. Однак, їхня частка у фонді має тенденцію зниження, тому зараз вона становить 21,7 % від усього фонду оплати праці.

У 2022 році знизилася частка виплат, що носять компенсуючий характер, пов'язані із розкладом роботи та умовами праці та складає 111742 грн., що на 4311 грн. менше, порівняно із 2021 роком.

Оплата відпусток та інших виплат за невідпрацьований час складає 17 % в загальному фонді заробітної платні 2021 року.

У 2022 році показник оплати відпусток та інших виплат за невідпрацьований час зменшився у процентному співвідношенні до 15,3 %. Частка окремих виплат соціального характеру зменшилася в порівнянні із попереднім періодом та складає станом на 2022 рік на підприємстві 23456 грн.

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

- наказ (розпорядження) про прийняття на роботу;
- особову карту;
- наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу;
- наказ про надання відпустки;
- наказ про припинення трудового договору;
- таблиць обліку використання робочого часу;
- розрахунково-платіжну відомість;
- штатний розклад, тощо.

На ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» під час проведення внутрішнього аудиту операцій щодо оплати праці використовується наступна фактографічна інформація (табл. 3.3)

Таблиця 3.3 – Фактографічна інформація, що використовується під час внутрішнього аудиту операцій щодо оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

№з/п	Назва документа	Зміст інформації	Використання інформації при проведенні внутрішнього аудиту
1.	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	Порядок зарахування на роботу постійних, тимчасових, сезонних працівників	Контроль приймання працівників на роботу, дотримання трудового законодавства
2.	Особова картка	Професійна і соціальна характеристика працівника	Перевірка якісних показників працівників
3.	Наказ (розпорядження) про перевід на іншу роботу	Порядок переміщення робітників у межах підприємства	Перевірка дотримання трудового законодавства
4.	Наказ про надання відпустки	Облік використання відпусток працівниками	Перевірка дотримання трудового законодавства
5.	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору	Порядок припинення трудових відносин із працівниками	Перевірка дотримання трудового законодавства
6.	Табель обліку використання робочого часу	Щоденний облік використання робочого часу	Контроль використання робочого часу
7.	Розрахунково-платіжна відомість	Порядок нарахування і видачі заробітної плати працівникам	Контроль оплати праці
8.	Особові рахунки працівників	Облік заробітної плати працівника за весь період роботи на даному підприємстві	Контроль обліку праці й її оплати
9.	Наряди на виконання робіт і їх оплату	Облік виконання робіт і їх оплата	Контроль виконання робіт і їх оплата

Фактографічна (облікова) інформація є джерелом для контролю операцій щодо оплати праці тож важливою складовою є послідовність проведення внутрішньогосподарського контролю, адже від цього залежить ефективність проведеної перевірки.

На рисунку 3.4 зображена послідовність контролю операцій з оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП».

Перевірці підлягають особові картки, трудові угоди працівників, контракти, записи на рахунках бухгалтерського обліку, документи обліку особового складу, накази (розпорядження) про прийняття на роботу,

звільнення, надання відпусток працівникам підприємства, тощо.

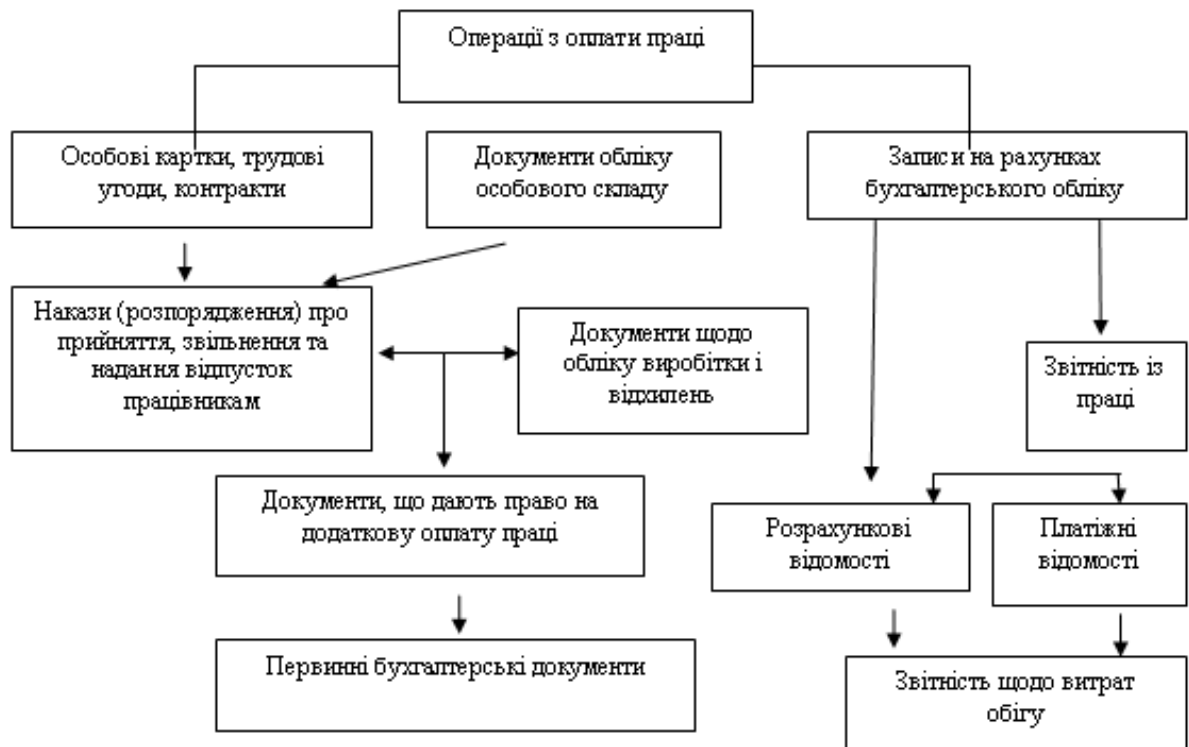


Рисунок 3.4 – Послідовність контролю операцій з оплати праці

Під час перевірки стану аналітичного обліку розрахунків з оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» аудитор порівнює залишки на основних рахунках у Головній книзі й балансі на початок та кінець звітного періоду (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Основні рахунки, що підлягають аудиторській перевірці

Найменування об'єкту	Номер рахунку	Форми фінансової звітності за НП(С)БО
Розрахунки за заробітною платою	66	Рядок 1630 Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства)
Розрахунки з податку на доходи фізичних осіб	64	Рядок 1620 Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства)
Розрахунки за страхуванням	65	Рядок 1625 Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства)
Витрати з оплати праці	23, 91, 92, 93, 94	Рядки 2050, 2130, 2150, 2180, 2505 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)
Відрахування на соціальні заходи	23, 91, 92, 93, 94	Рядки 2050, 2130, 2150, 2180, 2510 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Узагальнення щодо виявлених внутрішнім аудитом фактів невідповідностей повинні ґрунтуватися на аудиторських доказах, що являють собою основу для формулювання висновків внутрішнього аудиту та надання рекомендацій. Пропонуємо визначати виявлені відхилення на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» за шкалою, наведеною у табл. 3.5:

Таблиця 3.5 – Типи виявлених відхилень

Тип відхилення	Вплив відхилень	Рекомендації аудиторів
Критичні відхилення	Виявлені невідповідності представляють безпосередній ризик для ефективної діяльності підприємства, досягнення ним цілей (наприклад факти: невідповідності нормативним вимогам; шахрайства; незадовільний стан процедур внутрішнього контролю)	Критичні відхилення вимагають негайного прийняття коригувальних або попереджувальних дій, вони повинні бути доведені до відома наглядової ради підприємства протягом належного часу та мають перебувати під особливим контролем
Важливі (значні) відхилення	Виявлені невідповідності представляють потенційні ризики для підприємства та свідчать про послаблення системи внутрішнього контролю	Значні відхилення вимагають прийняття коригувальних або попереджувальних дій і мають бути доведеними до відома наглядової ради та керівництва підприємства
Незначні відхилення	Виявлені невідповідності впливають на операційну діяльність або контрольне середовище підприємства та характеризуються можливостями для поліпшення системи внутрішнього контролю	Незначні відхилення також вимагають вживання адекватних заходів і повинні бути доведеними до відома керівництва об'єкта аудиту

Зазначимо, що при здійсненні кожного етапу внутрішнього аудиту на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» складаються робочі документи. Саме на їх основі складається аудиторський висновок, який є результатом роботи осіб, задіяних в даній перевірці.

Перевірка кожного етапу, вказаного в програмі внутрішнього аудиту, повинна супроводжуватись документуванням його результатів, що зумовлено наступними факторами:

1) Наявність робочих документів свідчить про те, що перевірка здійснювалась фактично, а не формально;

2) Наявність робочих документів дозволяє керівнику служби внутрішнього аудиту та уповноваженим власником органам оцінити якість роботи осіб, які виконували перевірку;

3) Наявність робочої документації дозволяє логічно та правильно побудувати аудиторський висновок.

Відповідно до етапів аудиторської перевірки на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» можна розрізнити три види робочих документів, які складаються аудиторамипри перевірці:

- в ході планування – типові форми, розроблені службою внутрішнього аудиту для оцінки внутрішнього ризику, системи бухгалтерського обліку;

- в процесі здійснення перевірки – документи, які містять записи аудитора про результати проведених процедур, передбачених програмою внутрішнього аудиту;

- після закінчення перевірки – документи, які містять висновки, зроблені в ході перевірки.

Отже, внутрішній аудит розрахунків з оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» дозволяє переконатися у тому, що фонд оплати праці і трудовий потенціал використовується повністю і ефективно, а організація та умови праці відповідають вимогам законодавства.

3.3 Оцінка ефективності внутрішнього аудиту оплати праці та напрямки його удосконалення на підприємстві

Наявність ефективного внутрішнього аудиту стає невід’ємною складовою успішного розвитку підприємства в умовах швидких змін зовнішнього середовища, підвищення складності процесів управління, розподілу функцій володіння та управління бізнесом.

Більшість сучасних науковців визначають суттєві проблеми у питаннях організації та проведення внутрішнього контролю та стверджують, що існує неузгодженість нормативно-правового регулювання, відсутні внутрішні стандарти, а також слабка розробка єдиних методичних основ проведення контролю [32; 77; 79].

На нашу думку, на сьогоднішній день існують як переваги так і недоліки впровадження постійно діючої аудиторської служби на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» (табл. 3.6).

Таблиця 3.6 – Переваги і недоліки у впровадженні постійно діючої аудиторської служби внутрішнього аудиту на підприємстві

Переваги	Недоліки
1. Внутрішній аудит – це ефективна система контролю за господарською діяльністю суб'єкта господарювання	1. Не в достатній мірі виконується принцип незалежності аудитора
2. Сприяє покращенню якості зовнішніх аудиторських перевірок	2. Існує можливість побудови помилкового уявлення зовнішніх аудиторів про фінансовий стан підприємства на основі ознайомлення із звітами внутрішніх аудиторів
3. Внутрішнім аудиторам потрібно прикласти менше часу і зусиль для виявлення наявних відхилень	3. Одноразові аудиторські послуги зі сторонни коштують дешевше, ніж постійний контроль з боку внутрішніх аудиторських служб
4. Внутрішній аудит зазвичай краще забезпечує потребу підприємства у попередньому, поточному і наступному контролі, тоді як зовнішній аудит в основному базується на перевірці готових звітних даних.	4. Зовнішні аудиторії можуть з легкістю вказати на прорахунки не лише рядових працівників, але й керівника підприємства. Поради зовнішніх аудиторів базуються на багаторазовому спостереженні за діяльністю інших підприємств галузі

Незважаючи на очевидні переваги впровадження внутрішнього аудиту на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП», існують проблеми та перспективи його подальшого розвитку.

При виконанні внутрішнього аудиту слід пам'ятати, що для перевірки різних об'єктів на підприємстві здійснення внутрішнього аудиту буде включати різні етапи, проте організація внутрішнього аудиту матиме стандартний процес. На рисунку 3.5 пропонуємо наступну типову схему

організації внутрішнього аудиту, яку доцільно застосувати для ТОВ «ІНФІНІТІГРУП».



Рисунок 3.5 – Типова схема організації внутрішнього аудиту на підприємстві

Аналізуючи рисунок 3.5, можемо сказати, що організація внутрішнього аудиту фактично включає 2 стадії, без яких неможливе здійснення жодної перевірки:

а) організаційне забезпечення внутрішнього аудиту полягає у видачі наказу про проведення внутрішнього аудиту. Дана стадія процесу організації внутрішнього аудиту включає основні моменти:

1) визначення об'єкту перевірки (об'єкт перевірки повинен бути регламентований річним планом проведення перевірок, за виключення позапланових перевірок);

2) визначення суб'єктів перевірки (формування аудиторської групи, яка буде проводити перевірку, із врахуванням особливостей та спеціалізації підрозділу);

3) визначення методів перевірки: даний аспект визначається в залежності від підрозділу, який перевіряється;

4) визначення строків проведення перевірки: даний аспект необхідно враховувати задля організації роботи системи внутрішнього аудиту, а саме оплати праці, відпустки та ін.;

б) технічне забезпечення полягає у забезпеченні системи внутрішнього аудиту всіма необхідними засобами для здійснення перевірки, наприклад: довідкові матеріали (нова база законодавства, примірники стандартів та інших регламентуючих внутрішньоаудиторську діяльність документів), комп'ютерне обладнання (комп'ютер, принтер, сканер, ксерокс). Даний вид забезпечення непрямо впливає на діяльність системи внутрішнього аудиту, проте забезпечує зручну діяльність проведення аудиту та підрозділу, який підлягає перевірці. При здійсненні нової перевірки технічне забезпечення може включати в себе нові складові.

В ході проведення внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці науковці виділяють різні етапи його виконання. Так, наприклад, Овсюк Н. В. пропонує виділити наступні три етапи здійснення внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці: перший етап – підготовка до проведення контролю; другий етап – проведення контролю; третій етап – узагальнення результатів контролю [45, с. 251].

Філозоп О. В. виділяє підготовчу стадію здійснення внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці, поточну стадію та результативну (заключну) [72, с. 219].

За результатами проведеного аналізу праць вчених з проблематики

методичного забезпечення внутрішнього аудиту, нами визначено, що вітчизняними та зарубіжними вченими не розроблено чіткого порядку здійснення внутрішнього аудиту, а тому пропонуємо умовно поділити проведення внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці на три послідовних стадії, послідовна зміна яких дозволить отримати максимальну користь від проведеної перевірки (рис. 3.6).



Рисунок 3.6 – Методика внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві

Організаційна стадія внутрішньогосподарського контролю передбачає наступні пункти:

- визначення суб'єктів здійснення контрольних процедур, об'єктів, що підлягають контролю;
- ідентифікацію питань, на які слід звернути увагу в ході аудиторської перевірки;
- здійснення планування контролю (розробка плану здійснення внутрішньогосподарського контролю за обраним об'єктом, розробка класифікатора типових порушень, формування та розпис повноважень суб'єктів контролю);
- систематизацію джерел інформації, що є основою для здійснення контролю, розпис прийомів документального та фактичного контролю, що доцільно застосовувати відносно обраного об'єкта перевірки.

Методична стадія аудиту орієнтована на встановлення правильності оформлення та легітимності первинних документів з виплат працівникам і відображення на їх підставі даних фактів господарського життя в системі рахунків бухгалтерського обліку.

З метою розробки ефективної методики аудиту виплат працівникам проведемо аналіз послідовності застосування контрольних процедур на методичній стадії контролю. У ході аналізу послідовності контрольних процедур відносно виплат працівникам можна констатувати факт наявності розбіжностей у поглядах авторів щодо порядку їх здійснення. Дані неузгодженості в пропозиціях підвищують трудомісткість контрольних процедур та здійснюють суттєвий вплив на ефективність функціонування системи аудиту.

Так, вважаємо недоцільним розпочинати перевірку стану облікового відображення виплат працівникам з обґрунтування оцінки організації праці, як пропонують Даценко Г. В. та Дембіцька О. О. [73], так і з перевірки правильності нарахування і виплати заробітної плати як пропонують Макаренко А. П. та Боюк І. В. [68, с. 114].

Перш за все суб'єкту контролю необхідно детально вивчити внутрішні розпорядчі документи підприємства, що стосуються порядку оплати праці. З огляду на це вважаємо доцільним розпочати контроль з перевірки наявності та дотримання умов Колективного договору і Положення про оплату праці. Після чого звернути увагу на правильність документального оформлення виплат працівникам. Третій етап аудиту доцільно присвятити перевірці правильності нарахування і виплати заробітної плати як пропонують Арап Г. В. та Пахомова І. Г. [74, с. 153].

Особливу увагу слід звернути на порядок дотримання виплат соціальних гарантій працівника.

Наступним кроком слід здійснити перевірку правильності виплати суми відпускних, компенсацій у разі невикористання відпустки, а також встановлення правильності інших виплат, зокрема допомоги з тимчасової втрати працездатності.

Після чого встановлюється правильність проведення нарахування та утримання податків та зборів до фондів із соціального страхування із виплат працівникам та відповідно до виконавчих листів.

Застосування контрольних процедур дозволить сформулювати план та програму внутрішнього аудиту даного об'єкта з урахуванням специфіки діяльності підприємства.

Результативна стадія передбачає аналіз причин відхилень, розробку методики усунення виявлених порушень та блокування їх впливу на господарську діяльність підприємства та на процес виплат персоналу.

На інспекційній стадії внутрішнього аудиту виплат персоналу керівник відділу контролю або уповноважена особа здійснює перевірку ходу виконання прийнятих рішень, реалізації розроблених заходів на результативній стадії.

Отже, запропонована методика аудиту виплат працівникам надасть змогу вдосконалити контрольні процедури за підконтрольними об'єктами, описати модель дій суб'єктів контролю, що оптимізує витрати їх часу та вдосконалив контрольний процес у цілому.

Подано методику, в основу якої покладено використання колективного договору як норми контролю, що зорієнтована на оперативну мобілізацію виявлених відхилень від нормативно закріплених виплат та прийняття відповідних заходів щодо їх попередження у наступних періодах діяльності ТОВ «ІНФІНІТІГРУП».

Аудиторська перевірка на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» передбачає використання і знання значної кількості нормативно-правових документів, бухгалтерського обліку, специфіки діяльності підприємств різних сфер і галузей економіки, опрацювання множини документів та інформації про об'єкт аудиту, що робить аудит досить трудомістким видом діяльності. Для підвищення якості аудиторських послуг доцільно використовувати засоби автоматизованої обробки інформації.

Науковці Яровенко Г. М., Басенко Т. О. [78] та Закалінська К. О. [75] серед проблем аудиту виділяють якраз і проблему його комп'ютеризації. На нашу думку, до основних проблем застосування комп'ютерних інформаційних систем у внутрішньому аудиті слід віднести:

- відсутність уніфікованих методик аудиторських перевірок, що ускладнює створення алгоритмів автоматизованої обробки;
- різноманітність програмного забезпечення, що використовують підприємства – об'єкти перевірок, що може створювати проблему експорту-імпорту даних;
- низький рівень знань аудиторів в галузі інформаційних технологій;
- специфіка та особливості діяльності об'єктів аудиту.

На сьогодні ринок аудиторського програмного забезпечення в Україні тільки починає розвиватися.

Тож нині одними з головних інструментів аудиторів ТОВ «ІНФІНІТІГРУП», як і раніше, залишаються Word та Excel. Проте, конкуренція, що посилюється в аудиторському бізнесі, вже змушує підприємство знаходити нові шляхи підвищення ефективності організації та рентабельності діяльності.

Нині серед спеціалізованих комп'ютерних програм призначених для ведення аудиту слід віднести: IT Audit: Аудитор, Audit Expert та Audit System.

В таблиці 3.7 наведемо порівняльну характеристику функціональних можливостей даних програмних продуктів.

Таблиця 3.7 – Характеристика функціональних можливостей програм аудита на підприємстві

Функціональні можливості програм	IT Audit: Аудитор	Audit Expert	Audit System
- автоматичне заповнення робочих документів даними бухгалтерського обліку	+	+	+
- виконання стандартів аудиторської діяльності	+	+	+
- систематизацію методологічної роботи	+	+	+
- організація ефективного і раціонального планування аудита за допомогою убудованих у програму коштів	+	-	-
- підвищення оперативного й наступного контролю за ходом проведення аудита	+	+	+
- зниження трудомісткості проведення аудита	+	+	+
- можливості імпорту в програму даних бухгалтерського обліку	+		
- можливість формування аналітичних форм звітності на підставі даних бухгалтерських звітів	-	+	-
- підвищення якості проведення аудита	+	+	+
- систематизацію і архівування інформації	+	+	+
- поєднує можливості текстового і табличного редакторів і програми для складання оборотно-сальдової відомості	-	-	+

Як бачимо з таблиці 3.7 кожна з представлених комп'ютерних програм має свої особливі переваги та недоліки, що потребують подальшого вдосконалення для забезпечення більш результативного ведення аудиту на підприємстві.

Слід зазначити, що застосування комп'ютерних програм в аудиті зумовлює проблеми, що не були характерні для традиційного документообігу, а саме: оптичне введення документів з паперового носія та обробка отриманої інформації в графічному вигляді, контроль за правами доступу, захист

електронного документа і його реквізитів, відповідність реквізитів електронного документа прийнятим стандартам, юридична обґрунтованість облікових даних та юридична доказовість електронних документів тощо.

Якщо більшість технічних проблем вдається розв'язати шляхом вдосконалення бухгалтерської комп'ютерної системи, то юридичну обґрунтованість облікових даних та юридичну доказовість електронних документів можливо вирішити лише законодавчим шляхом на державному рівні.

В Законі України «Про електронні документи та електронний документообіг» зазначено, що електронний документ має юридичну силу лише при наявності обов'язкових реквізитів, проте в самому законі розглядається лише електронний цифровий підпис, щодо решти реквізитів, то такий перелік відсутній [5]. Тому пропонуємо створення на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» необхідних реквізитів для електронних робочих документів аудиторів (додаток Р).

Електронний документ повинен містити ряд загальнообов'язкових реквізитів: назва, індивідуальний код, дата, місце складання, назва підприємства, зміст господарської операції тощо та перелік специфічних реквізитів, що характерні тільки для електронного документа: електронний цифровий підпис, період дії документа, код користувача, позначки про користування, тощо.

Тож виділяємо три основні групи реквізитів електронного документа: стандартні реквізити, що містяться в документі незалежно від його форми; позначки про зміни та доповнення, що дозволяють юридично підтвердити будь-які зміни документа та електронний цифровий підпис, що ідентифікує користувача документа.

Таким чином, внутрішній аудит є однією з основних функцій управління господарською діяльністю підприємства. Ефективна організація внутрішнього аудиту є одним із заходів, спрямованих на вдосконалення управління підприємством, яка забезпечує високий рівень виконання його завдань.

ВИСНОВКИ

Одне з центральних місць в обліку на підприємстві посідає заробітна плата. Заробітна плата – це точка перетину інтересів багатьох: підприємства, працівника, податкової, фондів тощо. У зв'язку з цим важко переоцінити значення роботи бухгалтера, пов'язаної з обліком витрат на оплату праці. Вона, як правило, найбільш складна та трудомістка. Помилка у нарахуванні заробітної плати автоматично призводить до цілої серії помилок і порушень, які є найважчими за своїми наслідками.

Заробітна плата – це змістовна частина витрат роботодавців на виробництво й ефективний засіб мотивації робітників для досягнення високих кінцевих результатів праці.

Виходячи з поставленої на початку роботи мети і сформульованих завдань, перший розділ дипломної роботи присвячений вивченню теоретичних основ обліку і аудиту розрахунків з оплати праці. При цьому були вивчені мета і завдання обліку і аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці, проведений огляд праць відчизняних та зарубіжних вчених, що вивчають дану тему.

Другий розділ роботи присвячений практичній організації обліку розрахунків з оплати праці. Об'єктом дослідження було обрано ТОВ «ІНФІНІТІГРУП». Під час проведення аналізу організаційно-економічної характеристики підприємства було розраховано показники виробничо-господарської діяльності, майнового стану, фондівіддачі та фондоозброєності. Дані аналізу свідчать про те, що підприємство є добре розвиненим. Завдяки вдалому керівництву підприємство щороку нарощує свої виробничі потужності, розширює площі сільськогосподарських угідь, збільшує обсяги реалізованої продукції і як результат отримує стабільний ріст прибутку.

Дослідження організації обліку розрахунків з оплати праці свідчить про ведення обліку відповідно до Кодексу Законів про Працю, Закону України «Про оплату праці» та відповідно до інших нормативно-правових актів.

У ході проведеного дослідження було виконано порівняльну характеристику комп'ютерних програм з ведення бухгалтерського обліку та запропоновано шляхи поліпшення автоматизації обліку розрахунків з оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП».

Третій розділ дипломної роботи присвячений здійсненню внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП». Розглянуто організацію проведення контролю за розрахунками з оплати праці. Визначено, що контроль проводиться службою внутрішнього аудиту, за наказом керівника підприємства, розглянуто структуру внутрішнього аудиту на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП». Сформовано основні переваги та недоліки ведення внутрішнього аудиту на підприємстві.

Однак, при дослідженні даної теми було виявлено ряд проблем та розроблено рекомендації та пропозиції, спрямовані на їх вирішення. Зокрема, запропоновано методику проведення внутрішнього аудиту на підприємстві, сформовано основні етапи його виконання.

В ході дослідження було виявлено, що автоматизація внутрішнього аудиту на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП» розвинута на досить низькому рівні. Було виконано порівняльну характеристику основних комп'ютерних програм для ведення аудиторської діяльності та запропоновано шляхи покращення автоматизації роботи аудиторів на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП».

Таким чином, запропоновані рекомендації в даній роботі дозволять поліпшити роботу бухгалтерської служби на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП», вдосконалити облік праці та її оплати, а також дасть можливість більш ефективно провадити діяльність підприємства в цілому.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР.
URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 13.09.2023).
2. Про колективне сільськогосподарське підприємство : Закон України від 14.03.1992 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 20. С. 272. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2114-12> (дата звернення 13.09.2023).
3. Про фермерське господарство : Закон України від 19.06.2003 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 45. С. 363. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/973-15> (дата звернення 13.09.2023).
4. Про сільськогосподарську кооперацію : Закон України від 17.07.1997 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 39. С. 261. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/469/97-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 15.09.2023).
5. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України зі змінами та доповненнями від 15.04.2014 р., *Відомості Верховної Ради України*. 2014, № 24, ст.885 URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/851-15> (дата звернення 17.09.2023).
6. Кодекс законів про працю України : Закон України № 322-VIII від 10.12.1971 р. (редакція від 14.07.2023 р.) URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення 17.09.2023).
7. Про перелік товарів, не дозволених для виплати заробітної плати натурою : постанова Кабінету Міністрів України від 03.04.1993 р. № 244. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KMP93244.html (дата звернення 17.09.2023).
8. Інструкція до застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку : затв. наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 із змінами і доповненнями. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення

18.09.2023).

9. Галузева угода Міністерством аграрної політики та продовольства України і Професійною спілкою працівників агропромислового комплексу на 2023-2025 роки від 29.06.2023 р. URL : www.minagro.kiev.ua/ (дата звернення 18.09.2023).

10. Інструкція зі статистики заробітної плати : затв. наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005 р. № 286. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1442-05> (дата звернення 21.09.2023).

11. Методика розрахунку індексів реальної заробітної плати : затв. наказом Державної служби статистики України від 11.09.2012 № 378. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1950-12> (дата звернення 21.09.2023).

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> (дата звернення 22.09.2023).

13. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19) «Виплати працівникам» : видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року. URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011 (дата звернення 22.09.2023).

14. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : [Пер. з англ. мови] / О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. Київ : ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. 1172 с.

15. Методичні рекомендації з оплати праці робітників сільськогосподарських підприємств на збиранні зернових культур урожаю 2014 року / І. М. Демчак, В. О. Завалевська, О. П. Савицька, М. Ф. Кисляченко та ін. Київ : НДІ «Украгропромпродуктивність», 2014. 38 с.

16. Методичні положення та норми виробітку на ручних роботах у рослинництві / І. М. Демчак, М. Ф. Кисляченко, І. В. Лобастов та ін. Київ : НДІ «Украгропромпродуктивність», 2011. 672 с.

17. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників.

Випуск 2 «Сільське господарство та пов'язані з ним послуги» / В. В. Вітвіцький, І. М. Демчак, З. С. Жоган. Київ : НДІ «Укragenпромпродуктивність», 2005. 256 с.

18. Економічна енциклопедія : У трьох томах. т. 1 / С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ : Академія, 2000. 864 с.

19. Економічна теорія : Політекономія : підручник / за ред. В. Д. Базилевича. Київ : Знання, 2006. 386 с.

20. Економіка підприємства : навч. посіб / Г. О. Швиданенко, В. Г. Васильков, Н. П. Гончарова та ін.; за заг. ред. Г. О. Швиданенко. Київ : КНЕУ, 2009. 598 с.

21. Грiшнова О. А. Економіка праці та соціально-трудоу відносини : підручник. 4-те вид., оновлене. Київ : Знання, 2009. 390 с.

22. Болотіна Н. Б., Чанишева Г. І. Трудове право України : підручник. Київ : Вид-во «Знання», КОО, 2000. 564 с.

23. Гринчуцький В. І., Карапетян Е. Т., Погріщук Б. В. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури». 2010.

24. Жушман В. П. Аграрне право та законодавство України. В питаннях та відповідях : навч.-практ. посіб. Харків : «Одіссей», 2006. 736 с.

25. Плиса В. Й., Плиса З. П. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : Каравела, 2010. 480 с.

26. Утенкова К. О. Аудит : навч.-практ. посіб. Київ : Алерта, 2011. 408 с. URL : http://pidruchniki.com/1409062142163/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/audit (дата звернення 23.09.2023).

27. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку і аудиту : навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2010. 349 с.

28. Немченко, В. В., Хомутенко В. П. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 240 с. URL : http://imanbooks.com/book_334 (дата звернення 28.09.2023).

29. Ведерников М. Д. Ринковий механізм регулювання оплати праці робітників (проблеми теорії і практики) : монографія. Хмельницький : Евріка,

ТОВ, 2001. 288 с.

30. Валецька О. В. Правове регулювання оплати праці : монографія. Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2012. 220 с.

31. Уркевич В. Ю. Проблеми теорії аграрних правовідносин : монографія. Харків : Харків юридичний, 2007. 496 с.

32. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монографія / Є. В. Мних, С. В. Бардаш, О. А. Шевчук та ін.; / за ред. Є. М. Мниха. Київ : КНТЕУ, 2011. 452 с.

33. Управління персоналом : підручник / О. М. Шубалий, Н. Т. Рудь, А. І. Гордійчук, І. В. Шубала, М. І. Дзямулич, О. В. Потьомкіна, О. В. Середа; за заг. ред. О. М. Шубалого. Луцьк : ІВВ Луцького НТУ, 2018. 404 с.

34. Живко З.Б. Сучасні методи забезпечення надійності персоналу : навч. посіб. у схемах і таблицях. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2019. 127 с.

35. Мельник Т. Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ : 2005. 18 с

36. Каменська Т. О. Внутрішній аудит : методологія та організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ : 2011. 42 с.

37. Кулініч І. О. Ринок праці та зайнятість населення в Україні : соціально-економічний аналіз. *Сталий розвиток економіки*. 2010. № 2. С. 20-26.

38. Демянишин В. Г. Бюджетний механізм держави : сутність та роль у регулюванні соціально-економічних процесів. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2007. № 11. С. 3-11.

39. Мельник Т. Г. Теоретичні підходи до системи обліку та аналізу розрахунків з оплати праці. *Управління розвитком*. 2010. № 2 (78). С. 120-122.

40. Онищенко Д. О. Формування системи оплати праці на підприємстві. *Управління розвитком*. 2011. № 11. С. 57-58.

41. Бондарчук К. П. Заробітна плата в контексті соціально-економічного захисту найманих працівників. *Україна : аспекти праці*. 2010.

№ 1. С. 21-26.

42. Гордеюк А. О. Проблема функціонального визначення основної заробітної плати як структурної частини заробітної плати. *Форум права*. 2012.

№ 3. С. 132-137.

43. Шевченко В. В. Альтернативные концепции оплаты труда в условиях экономики Украины. *Наукові праці ДНТУ. Серія : економічна*. 2011. Вип. 39/2. С. 110-115.

44. Овсяк Н. В., Радченко О. Ю. Виплати працівникам за П(С)БО 26 та МСФЗ (IAS) 19 : Порівняльний аспект. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 3 (24). С. 360-368. URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/5957/1/360.pdf> (дата звернення 29.09.2023).

45. Овсяк Н. В. Організаційно-економічні основи побудови внутрішнього контролю витрат на оплату праці. *Проблеми економіки № 2*. 2014. С. 249-254. URL : http://www.problecon.com/pdf/2014/2_0/249_254.pdf (дата звернення 11.10.2023).

46. Овсяк Н. В. Облікова політика підприємства в частині оплати праці. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 4 (62). С. 162-165. URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/5342/1/162.pdf> (дата звернення 13.10.2023).

47. Єськова О. Л., Савельєва В. С. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України : збірник науково-технічних праць*. № 21(12). 2011. С. 152 - 156.

48. Васильчик С. В., Жидяк О. Р., Полянчич Т. М. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.12. С. 152-157.

49. Мудрик М. В. Первинний та зведений облік праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах. *Економічні науки. Сер. : Облік і аудит*. 2009. URL : http://www.rusnauka.com/10_NPE_2009/Economics/44233.doc.htm (дата звернення 13.10.2023).

50. Ривак О. С. Доходи населення України в умовах ринкових перетворень. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.3. С. 136-140.

51. Дороніна О. А. Напрями удосконалення системи оплати праці як складова кадрової політики підприємства. *Вісник ДДФА : Економічні науки*. 2010. № 2. С. 41-46.

52. Корнілова В. В. Співвідношення змінної та постійної частки заробітної плати. *Торгівля і ринок України : збірник наукових праць*. 2012. Вип. 33. С. 283-288.

53. Івашина О. Ю. Державне регулювання індивідуальної оплати праці в Україні. *Електронний збірник наукових праць*. 2010. № 1 (3). URL : <http://www.dridu.dp.ua/zbirnik/2010-01/10ioyopu.pdf> (дата звернення 13.10.2023).

54. Дробишева О. О., Домаш Д. В. Економічна сутність, форми та системи оплати праці. *Електронний збірник наукових праць ЗДІА*. 2014. URL : http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_8_048.pdf (дата звернення 18.10.2023).

55. Бондаревська К. В. Особливості оплати та стимулювання праці в аграрній сфері. *Вісник НТУ «ХПІ». Серія : Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства*. 2012. № 56 (962). С. 20–28.

56. Прохар Н. В. Використання інформаційних технологій в обліку фінансових результатів сільськогосподарських формувань. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2011. URL : <http://dspace.uccu.org.ua/bitstream/123456789/408/1.pdf> (дата звернення 18.10.2023).

57. Литвиненко В. С., Солодка Я. В. Проблеми обліку праці та її оплати у сільськогосподарських підприємствах. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10 (3). С. 429-434. URL : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(3\)__72.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)__72.pdf) (дата звернення 18.10.2023).

58. Папуша Н. С. Теоретичні аспекти управління оплатою праці на підприємстві. *Економічний аналіз : Збірник наукових праць*, 2010. С. 313-315.

59. Юрчук Н. П., Січко Т. В. Концептуальні засади автоматизації обліку праці та її оплати. *Економічні науки. Сер. : Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. URL : <http://intkonf.org/yurchuk-np-sichko-tv-kontseptualni-zasadi->

avtomatizatsiyi-obliku-pratsi-ta-yiyi-oplati/ (дата звернення 21.10.2023).

60. Данченко О.Б. Бедрій Д.О., Семко О.В. Огляд інформаційних технологій управління бізнес-процесами в організаціях. *Управління розвитком складних систем*. 2020. Вип. 44. С. 20-26.

61. Дергачов Є.В., Фіщук К.О. Методичні підходи до аналізу та оптимізації бізнеспроцесів. *Ефективна економіка*. 2020. № 11. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2020_11_75 (дата звернення 14.09.2023).

62. Данченко О.Б. Бедрій Д.О., Семко О.В. Огляд інформаційних технологій управління бізнес-процесами в організаціях. *Управління розвитком складних систем*. 2020. Вип. 44. С. 20-26.

63. Дергільова Г. С., Коробкіна І. С. Порівняльний аналіз програмних продуктів із автоматизації обліку розрахунків із персоналом. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2012. Вип. 1(15), Ч. 1. С. 97-104.

64. Щирба І. М. Облік розрахунків за заробітною платою в умовах комп'ютерної обробки даних. *Вісник ЖДТУ*. № 3 (53). 2010. С. 214-219. URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1187/1/47.pdf> (дата звернення 21.10.2023).

65. Ліщинська Л.Б., Коцюбинська К. А. Сутність внутрішнього аудиту, його проблемні аспекти розвитку в Україні та шляхи їх вирішення. *Економічні науки. Сер. : Облік і аудит*. 2011. URL : http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/7_83013.doc.htm (дата звернення 21.10.2023).

66. Фальченко О. О., Єремчук Г. О. Організація внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Наука і освіта – запорука розвитку*. 2013. С. 174-176.

67. Балановська Т. І., Михайліченко М. В., Троян А. В. Сучасні технології управління персоналом : навч. посіб. Київ : ФОП Ямчинський О.В., 2020. 466 с.

68. Макаренко А. П., Боюк І. В. Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку їх витрат на підприємстві. *Вісник Бердянського університету*

менеджменту і бізнесу. № 1 (13). 2011. С. 112-118. URL : <http://old.bumib.edu.ua/sites/default/files/visnyk/23-1-13-2011.pdf> (дата звернення 22.10.2023).

69. Огляднічук Н. В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2014. Вип. 84. С. 149-155. URL : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/zhrpumus_2014_84_24.pdf (дата звернення 22.10.2023).

70. Бондаренко Н. М. Теоретичні засади організації внутрішнього аудиту на підприємстві. *Вісник Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара*. 2012. URL : <http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201263/101-106.html> (дата звернення 22.10.2023).

71. Філозоп О. В. Організація процесу внутрішнього аудиту на підприємстві. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2010. №1(13), С. 370-375. URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1860/1/39.pdf> (дата звернення 23.10.2023).

72. Філозоп О. В. Порядок здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. № 2 (14), С. 217-223. URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1637/1/25.pdf> (дата звернення 23.10.2023).

73. Даценко Г. В., Дембіцька О. О. Удосконалення внутрішньогосподарського контролю операцій з оплати праці на підприємстві. *Економічні науки. Сер. : Облік і аудит*. 2012. URL : http://www.rusnauka.com/35_OINBG_2012/Economics/7_122843.doc.htm (дата звернення 24.10.2023).

74. Арап Г. В., Пахомова І. Г. Шляхи вдосконалення аудиту оплати праці. *Вісник Дніпропетровського університету*. 2010. № 4 (2). С. 149-155. URL : <http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201042/149-155.pdf> (дата звернення 25.10.2023).

75. Закалінська, К. О. Оцінка ринку засобів автоматизації аудиторської діяльності. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського*. 2009. № 4. URL :

http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_4/26.pdf (дата звернення 28.10.2023).

76. Дрокіна О. Е. Шляхи вдосконалення аудиту оплати праці. *Управління розвитком*. 2013. № 15. С. 103-104.

77. Максимова В. Ф. Ефект удосконалення обліку та контролю для позитивної динаміки розвитку і економічної стабільності підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 9. С. 23–27.

78. Яровенко Г. М., Басенко Т. О. Автоматизація аудиту розрахунків з оплати праці. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2012. № 3. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=989> (дата звернення 29.10.2023).

79. Дяків О.П., Островерхов В.М. Управління персоналом : навч.-метод. Посіб. (видання друге, переробл. і доповнено). Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 288 с.

80. Тимошик В. Ю. Компетентнісний підхід в оцінюванні трудових ресурсів підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2019. Том 61. № 6. С. 155–163.

81. Воронін О. О. Визначення показників економічної ефективності виробництва на основі модифікації ресурсного підходу. *Економіка України : Політико-економічний журнал*. 2007. № 10. С. 29-37.

82. Жогова О. Аудит розрахунків з оплати праці. *Часопис «Незалежний АУДИТОР»* URL : <http://n-auditor.com.ua/uk/> (дата звернення 11.11.2023).

83. Державний комітет статистики України URL : <http://www.ukrstat.gov.ua>. (дата звернення 11.11.2023).

84. Ahmad, Zohaib & Masood, Pakistan & Gul, Warda & Sadiq, Imran & Ansari, Fatima. (2022). Impact of HR Practices Gap on Organizational Performance: Intervening effect of Employee Participation and HR Uncertainty. *Indian Journal of Economics and Business*. 20, pp. 1265-1278.

87. Carcello, J. V., Eulerich, M., Masli, A., & Wood, D. (2018). The value to management of using the internal audit function as a management training ground. *Accounting Horizons*, 32(2), pp. 121-140.

88. Burton, F. G., Starliper, M. W., Summers, S. L., & Wood, D. (2015). The effect of using the internal audit function as a management training ground or as a consulting services provider in enhancing the recruitment of internal auditors. *Accounting Horizons*, 29(1), pp. 115-140.

89. Christ, M. H., Masli, A., Sharp, N. Y., & Wood, D. (2015). Rotational internal audit programs and financial reporting quality: Do compensating controls help? *Accounting, Organizations and Society*, 44, pp. 37-59.

90. Carcello, J. V., Eulerich, M., Masli, A., & Wood, D. (2018). The value to management of using the internal audit function as a management training ground. *Accounting Horizons*, 32(2), pp.121-140.

ДОДАТОК А

Таблиця А.1 – Середньомісячна заробітна плата штатних працівників за видами економічної діяльності у 2018-2022 роках 1, 2, 3

(у розрахунку на одного штатного працівника, грн.)

Вид діяльності	2018	2019	2020	2021	2022 ⁴
1	2	3	4	5	6
Усього	8865	10497	11591	14014	14847
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	7557	8856	9757	12287	13061
з них сільське господарство	7166	8738	9734	11733	12243
Промисловість	9633	11788	12759	14902	15176
Будівництво	7845	9356	9832	11289	9781
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	9404	10795	11286	13488	15103
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	9860	11704	11951	13837	13731
наземний і трубопровідний транспорт	9187	10705	11288	13121	13111
водний транспорт	10467	13057	12807	14473	14773
авіаційний транспорт	35651	27300	21685	28506	24963
складське господарство та допоміжна діяльність у сфері транспорту	10884	12954	13137	14961	14763
поштова та кур'єрська діяльність	5044	5993	6838	8214	8592
Тимчасове розміщення й організація харчування	5875	6730	6026	8543	9367
Інформація та телекомунікації	14276	17543	19888	25530	30829
Фінансова та страхова діяльність	16161	19132	20379	23975	27986
Операції з нерухомим майном	7329	8626	8981	11142	11560
Професійна, наукова та технічна діяльність	12144	14550	16613	19369	20497
з неї наукові дослідження та розробки	10259	11649	12882	15179	16360
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	7228	8700	9878	11186	12291
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	12698	14785	16443	19048	20764
Освіта	7041	8135	9271	11817	11999
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	5853	7020	8848	11616	13738
з них охорона здоров'я	5898	7087	8995	11825	14002
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	7612	8659	9624	12508	11567
діяльність у сфері творчості, мистецтва та розваг	6801	7834	8564	11315	11050
функціонування бібліотек, архівів, музеїв та інших закладів культури	6381	7519	8024	10462	10469
Надання інших видів послуг	8132	9096	11998	13279	14554

Продовження ДОДАТКУ А

1 Дані наведено по юридичних особах та відокремлених підрозділах юридичних осіб із кількістю найманих працівників 10 і більше осіб.

2 Із 2013 року дані узагальнені за видами економічної діяльності відповідно до Класифікації видів економічної діяльності (ДК 009:2010), яка набула чинності з 1 січня 2012р. Інформація за 2010-2012рр. перерахована за видами економічної діяльності відповідно до класифікації ДК 009:2010.

3 Дані за 2010-2014 роки наведено без урахування тимчасово окупованої території АР Крим та м. Севастополя, із 2015 року – також без частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

4 Оцінка показника здійснена з урахуванням рівня подання звітності та інформації з адміністративних джерел. Інформацію буде уточнено після завершення встановленого Законом України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» терміну для подання статистичної та фінансової звітності.

ДОДАТОК Б

Таблиця Б.1 –Мінімальні гарантовані розміри годинних тарифних ставок та коефіцієнти міжрозрядних співвідношень окремих категорій робітників підприємств сільського господарства

(норма Галузевої угоди на 2023 – 2025 рр.)

Категорії працівників	Розряди робіт						Мінімальні коефіцієнти співвідношень тарифних ставок за видами виконуваних робіт до тарифної ставки робітника I розряду
	I	II	III	IV	V	VI	
Коефіцієнти міжрозрядних співвідношень	1,00	1,09	1,20	1,35	1,55	1,80	
На ручних роботах у рослинництві							
з 1 січня 2023 р.	7,67	8,36	9,20	10,35	11,89	13,81	1,00
з 1 липня 2023 р.	7,86	8,57	9,43	10,61	12,18	14,15	1,00
з 1 жовтня 2023 р.	8,19	8,93	9,83	11,06	12,69	14,74	1,00
Трактористи-машиністи: I група							
з 1 січня 2023 р.	8,97	9,78	10,76	12,11	13,90	16,15	1,17
з 1 липня 2023 р.	9,20	10,02	11,04	12,41	14,25	16,56	1,17
з 1 жовтня 2023 р.	9,58	10,44	11,50	12,94	14,85	17,24	1,17
II група							
з 1 січня 2023 р.	9,89	10,78	11,87	13,36	15,34	17,80	1,29
з 1 липня 2023 р.	10,14	11,05	12,17	13,69	15,72	18,25	1,29
з 1 жовтня 2023 р.	10,57	11,52	12,68	14,26	16,38	19,03	1,29
III група							
з 1 січня 2023 р.	10,89	11,87	13,07	14,70	16,88	19,60	1,42
з 1 липня 2023 р.	11,16	12,17	13,39	15,07	17,30	20,09	1,42
з 1 жовтня 2023 р.	11,63	12,68	13,96	15,70	18,03	20,93	1,42

ДОДАТОК В

Таблиця В.1 – Приклад розрахунку відрядних розцінок на скошуванні зернових і зернобобових культур у валки, грн

Вид механізмів	Марка жнивarki	Культура	Норма продуктивності, га	Розряд роботи	Витрати палива на одиницю роботи, л/га	Відрядні розцінки за 1 га		
						у перші 7 днів +60%	у наступні 5 днів +30%	в інші дні
1	2	3	4	5	6	7 (гр.9 х 1,6)	8 (гр.9 х 1,3)	9 (186,90грн : гр. 4)
МТЗ-1221	ЖВП-4,9	Пшениця яра	22,3	6	3,7	13,41	10,89	8,38
МТЗ-82.1.26	ЖВП-4,9	Ячмінь ярий	21,4	6	2,8	13,97	11,35	8,73
МТЗ-80	ЖВП-6,4	Пшениця яра	21,0	6	2,2	14,24	11,57	8,90
КПС-5Г	ЖВН-6В	Ячмінь ярий	22,6	6	2,5	13,23	10,75	8,27
СК-5М	ЖВН-6В	Гречка	18,3	6	3,3	16,34	13,27	10,21

ДОДАТОК Д

Таблиця Д.1 – Приклад розрахунку відрядних розцінок на підбиранні й обмолочувані валків та прямому комбайнуванні, грн

(розряд роботи VI)

Культура	Контр ольна урожа йність, ц/га	Норма продукт ивності		Витрат и палива, л/га	Відрядні розцінки за одну намолочену тонну		
		га	т		у перші 10 днів +60 %	у наступні 10 днів +30 %	у наступні дні
1	2	3	4	5	6 (гр. 8 x 1,6)	7 (гр. 8 x 1,3)	8 (186,90 грн: гр. 4)
Підбирання й обмолочування валків комбайном "John Deere-9500" після жниварок ЖВП-6,4 ЖВН-6В (при співвідношенні зерна і соломи 1:1,5)							
Озимі зернові	40,0	16,2	64,8	12,4	4,61	3,74	2,88
Ячмінь ярий	27,0	21,5	58,1	9,5	5,15	4,19	3,22
Підбирання й обмолочування валків комбайном "Дон-1500" після жниварки ЖВН-6В							
Гречка	25,0	8,7	21,7	14,6	13,78	11,19	8,61
Пряме комбайнування без подрібнення соломи комбайном "John Deere-9500" (при співвідношенні зерна і соломи 1:1,5)							
Пшениця яра	35,0	19,9	69,7	12,9	4,29	3,48	2,68
Пряме комбайнування без подрібнення соломи комбайном "Тисано – 430" (при співвідношенні зерна і соломи 1:1,5; I група поля)							
Пшениця озима	40	16,3	65,2	10,7	4,59	3,73	2,87
Пряме комбайнування з подрібненням соломи комбайном "Єнисей-950" (при співвідношенні зерна і соломи 1:1,5)							
Пшениця озима	40	10,0	40,0	13,6	7,47	6,07	4,67

П р и м і т к а. Наведені розрахунки відрядних розцінок можуть бути використані лише як орієнтири для встановлення на підприємстві відрядних розцінок з урахуванням конкретних умов збирання урожаю зернових культур.

ДОДАТОК Е

Очікування сільськогосподарських підприємств у 2022 році щодо перспектив розвитку їхньої ділової активності

За результатами обстеження сільськогосподарських підприємств виявлено такі очікування респондентів щодо стану їхньої ділової активності на 2022 рік порівняно з 2021 роком.

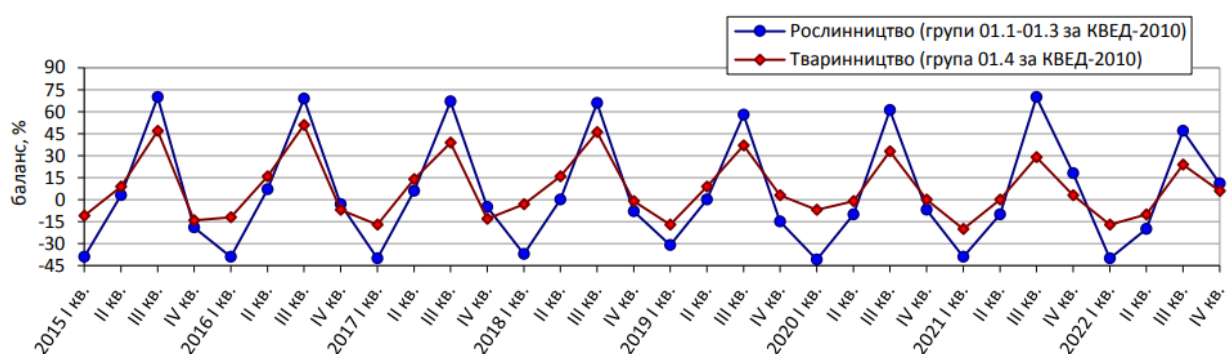


Рисунок Е.1 – Очікувані зміни обсягів виробництва продукції сільського господарства у 2022 році (сезонно скориговані)

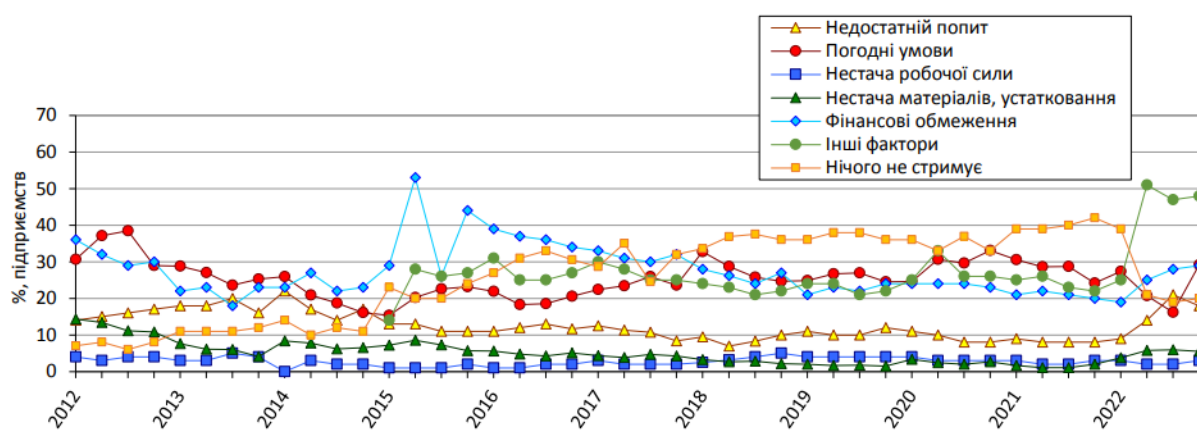


Рисунок Е.2 – Фактори, що стримують виробництво

Примітка. Дані за 2014–2022 роки наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях. Інформація за II–IV квартали 2022 року сформована на основі даних ініціативно поданих звітів підприємств.

ДОДАТОК Ж

Таблиця Ж.1 – Результати опитування сільськогосподарських підприємств у січні 2022 року

(відсотків до загальної кількості опитаних підприємств)

Сільське господарство (розділ 01, крім груп 01.6, 01.7 за КВЕД-2010)	Результати опитування 836 підприємств					
	Як змінилися за минулі три місяці:	збільшився	не змінився	зменшився	не відповіли	баланс
	обсяг виробленої продукції	23	39	37	1	-14
	обсяг реалізованої продукції на зовнішніх ринках у межах ЄС	8	10	4	78	4
	обсяг реалізованої продукції на зовнішніх ринках за межами ЄС	4	8	2	86	2
	Як Ви оцінюєте поточний обсяг запасів готової продукції	дуже великий	достатній	дуже малий	не відповіли	баланс
		1	74	14	11	-13
	Як, на Вашу думку, зміняться у наступні три місяці:	більше	без змін	менше	не відповіли	баланс
обсяг виробленої продукції	9	53	37	1	-28	
ціни на продукцію підприємства	45	47	7	1	38	
кількість працівників	10	69	20	1	-10	

ДОДАТОК И

Таблиця И.1 –Порівняльна характеристика внутрішнього та зовнішнього аудиту

Критерій, за яким здійснюється порівняння	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
1	2	3
Регламентация діяльності	Регламентований на рівні закону	Регламентується внутрішніми положеннями підприємства
Залежність від підприємства	Незалежний	Підконтрольний власнику
Обов'язковість контролю	Обов'язковий лише у випадках, передбачених Законом "Про аудиторську діяльність"	Внутрішній контроль обов'язковий для всіх підприємств з метою забезпечення збереження власності
Мета організації контролю	Підтвердження достовірності фінансової звітності	Захист інтересів власників щодо збереження власності, економного та ефективного використання ресурсів. Отримання надійної та повної інформації для прийняття управлінських рішень.
Виконання функцій управління	Не виконує	Виконує
Користувачі інформації	Зовнішні користувачі	Власники, менеджери
Свобода вибору завдань	Заснований на загальноприйнятих нормах, стандартах діяльності, регламентований та певною мірою централізований	Створюється виходячи із цілей і завдань управління підприємством. Держава регламентує лише основні напрямки внутрішнього контролю (проведення інвентаризацій, організація документообігу тощо)
Об'єкти вивчення	Розділи та ділянки бухгалтерського обліку	Цикли діяльності підприємства (закупівель, продаж, інвестицій тощо).
Періодичність контролю	Як правило, не частіше одного разу на рік	Здійснюється безперервно
Ступінь відкритості інформації	Відкритість інформації (аудиторський висновок оприлюднюється, аудиторський звіт - за умовами договору)	Конфіденційність
Ступінь надійності інформації	Інформація оцінюється у всіх суттєвих аспектах	Приблизні, оперативні оцінки
Прив'язка до часу	Наступний контроль, після здійснення господарської операції	Поєднання методів попереднього, поточного та наступного видів контролю, супровід діяльності.

Продовження ДОДАТКУ И

1	2	3
Право на здійснення діяльності	Для здійснення аудиторської діяльності необхідний сертифікат	Сертифікат аудитора України не потрібен
Регулярність роботи	Залежність від клієнтів, властива певна сезонність	Постійний характер роботи
Відповідальність	Згідно з умовами договору - перед клієнтом, за порушення порядку заняття аудиторською діяльністю - позбавлення сертифіката, виключення із Реєстру	Несуть відповідальність перед власниками, менеджерами за якість і своєчасність виконання покладених обов'язків і за дотримання повноважень
Суб'єкти та характер діяльності	Здійснюється як підприємницька діяльність аудиторськими фірмами або аудиторами - підприємцями, незалежними від замовника	Здійснюється працівниками спеціальної служби підприємства. Діяльність з оцінювання в межах підприємства.
Визначення кола питань	Передбачено законами України, МСА, рішеннями ДКЦПФР України або визначається замовнику у договорі. Домінує аудит фінансової звітності.	Визначається адміністрацією підприємства (власником), на якому створено службу внутрішнього аудиту, або відповідно до плану роботи служби. Внутрішній аудит виконує функцію контролю.
Методи аудиту	Методи проведення аудиту, робочі документи аудитора мають багато спільного. Існують розбіжності на рівні деталей, в ступені точності та періодах проведення перевірок. У внутрішньому аудиті переважає експертиза, оцінка, моніторинг	
Підсумкові документи з аудиту	Аудиторський звіт та аудиторський висновок надається замовнику та всім зацікавленим особам. Форма аудиторського висновку регламентована МСА	Аудиторський висновок, звіт про проведений аудит, акт перевірки та пропозиції щодо усунення встановлених зауважень, службова довідка, рекомендації, консультації, прогноз надаються органу, що призначив перевірку
Звітність про діяльність аудиторського підрозділу	Аудиторський висновок надається замовнику аудиту та всім зацікавленим особам, звіт типової форми № 1 - аудит аудиторської фірми про виконані роботи (послуги) надається АПУ.	Звіт про діяльність служби внутрішнього аудиту надається органу, якому підпорядкована така служба

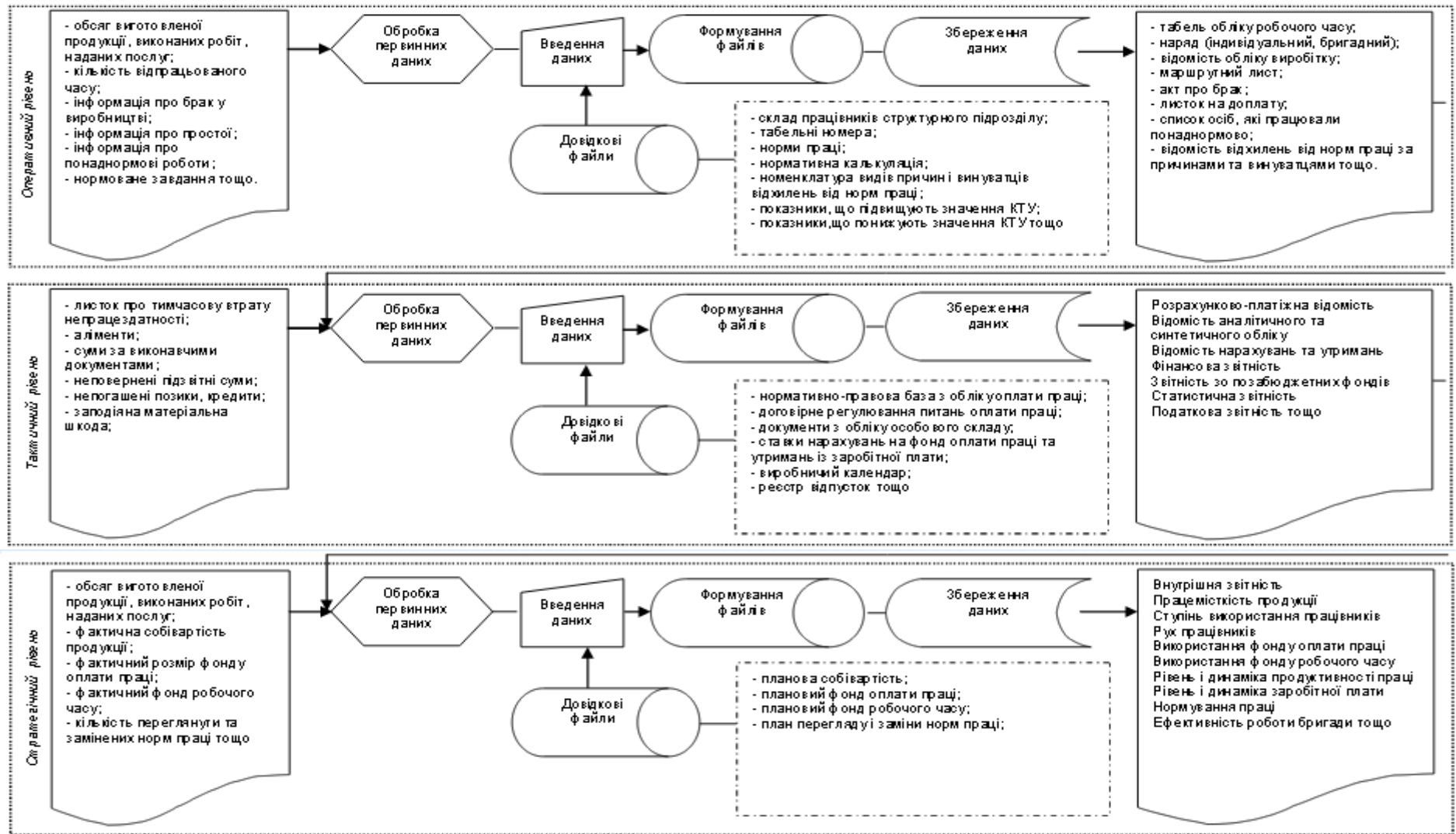


Рисунок К.1 – Створення автоматизованих робочих місць відповідно до рівнів управління

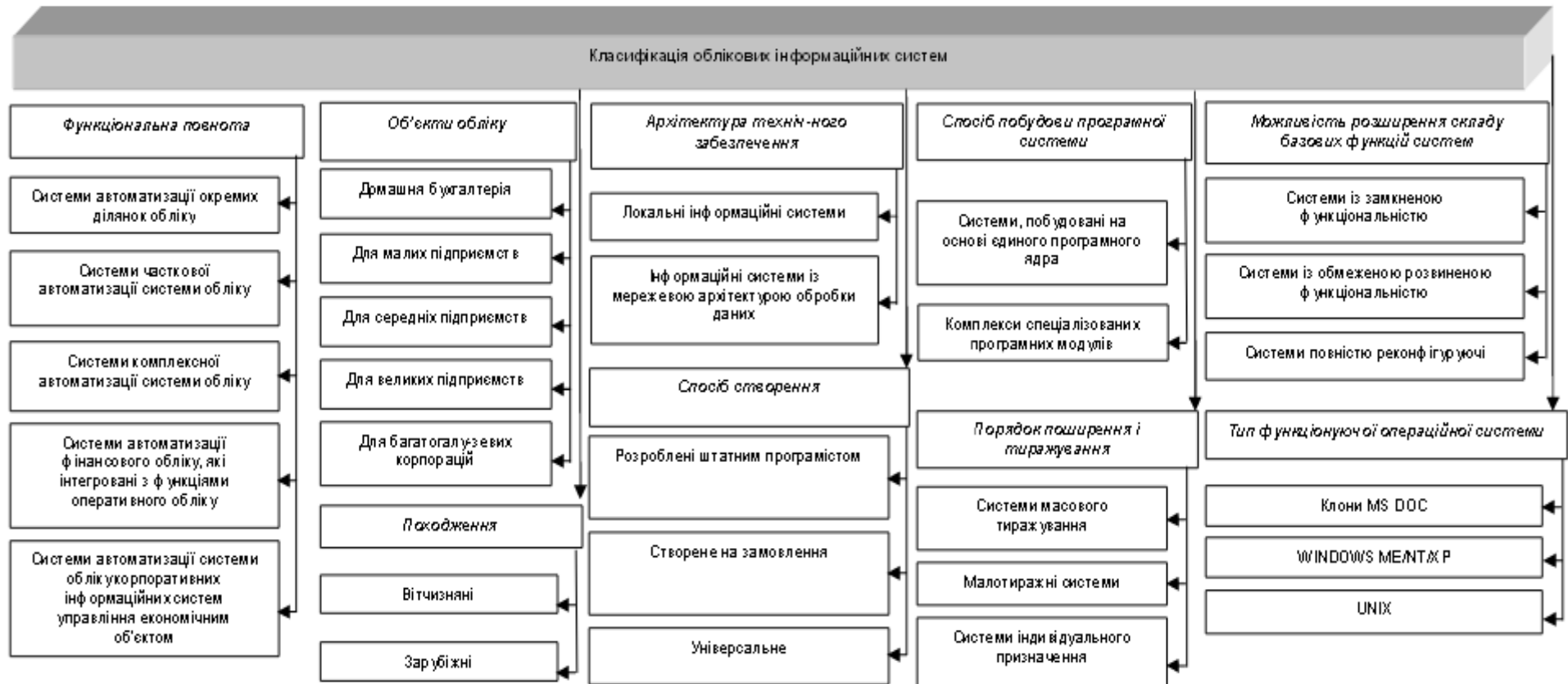


Рисунок Л.1 – Класифікація облікових інформаційних систем

ДОДАТОК М

Таблиця М.1 – Об'єкти, джерела та методичні прийоми внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці на ТОВ «ІНФІНІТІГРУП»

Об'єкти контролю і аудиту										
Трудові ресурси, їх регулювання і використання	Системи оплати праці і преміювання та їх застосування	Стан трудової дисципліни і дотримання трудового законодавства	Розрахунки щодо оплати праці	Первинна документація щодо обліку праці та заробітної плати	Бухгалтерський облік праці та її оплати					
↓										
Джерела інформації										
Трудове законодавство	Законодавчі акти про підприємництво та підприємство	Нормативно-законодавча інформація щодо праці та заробітної плати	Нормативно-довідкова інформація щодо обліку праці та заробітної плати	Первинна документація щодо обліку та правил її складання	Реєстри бухгалтерського обліку і звітність					
↓										
Методичні прийоми контролю										
Розрахунково-аналітичні			Документальні							
Економічний аналіз	Аналітичні і статистичні розрахунки	Економіко-математичні методи	Нормативно-правове регулювання	Інформаційне моделювання	Експертизи різних видів	Камеральні перевірки норм і розцінок	Дослідження документів			
							За формою і змістом	Зустрічна перевірка	Взаємний контроль операцій і документів	Аналітична і логічна перевірка
↓										
Методичні прийоми узагальнення і реалізації результатів контролю										
Групування проміжних результатів аудиту			Аналітичне групування виявлених недоліків	Узагальнення результатів ревізії і складання її акта	Розробка пропозицій щодо усунення недоліків	Реалізація пропозицій за актом ревізії				
Хронологічне	Систематизоване	Хронологічно-систематизоване								

ДОДАТОК Н

Суб'єкт господарювання _____

Період перевірки _____

Термін перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Термін перевірки	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Перевірка наявності й відповідності чинному законодавству: <ul style="list-style-type: none"> • колективного договору; • положення про оплату праці; • положення про преміювання; • інших нормативних документів. 			
2.	Наявність і відповідність чинному законодавству документів із кадрового складу: <ul style="list-style-type: none"> • наказів про прийняття, звільнення; • табелів обліку робочого часу; • штатного розпису (при погодинній оплаті); • нарядів та розцінок (при відрядній оплаті); • договорів цивільно-правового характеру (трудових угод) 			
3.	Перевірка відповідності вхідних залишків у розрахунках з оплати праці та у розрахунках за страхуванням: <ul style="list-style-type: none"> • за роками (залишок на кінець попереднього року (залишок на початок звітнього року)); • синтетичного й аналітичного обліку. 			
4.	Таксування розрахункових відомостей			
5.	При ручному обліку – перевірка відповідності прізвищ і сум у розрахункових і платіжних відомостях			
6.	При наявності в штаті пов'язаних осіб – перевірка відповідності вимогам Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»			
7.	Факти видачі заробітної плати натурою (відзначити для перевірки внесення до складу ВД, обчислення ПДВ, застосування звичайної ціни)			
8.	При наявності видачі позик – перевірка договорів і суттєвих умов у них (поворотність і терміни)			
9.	Перевірка відповідності наказів і фактичних виплат			

Продовження ДОДАТКУ Н

1	2	3	4	5
10.	При відрядній оплаті праці – перевірка, відповідності обсягів виконаних робіт і бази нарахування відрядної оплати праці			
11.	При роботі неповний місяць — перевірка правильності нарахування заробітної плати за посадовими окладами			
12.	Перевірка правомірності надання додаткових відпусток			
13.	Перевірка правильності нарахування заробітної плати за відпустку, компенсації за невикористану відпустку			
14.	Перевірка правильності нарахування виплат за листками непрацездатності			
15.	Перевірка правильності утримання за виконавчими листами			
16.	Перевірка відповідності чинному законодавству нарахувань, утримань внесків та зборів до Державного пенсійного фонду. Фонду соціального страхування, Фонду державного страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві			
17.	Перевірка повноти і своєчасності перерахувань внесків та зборів до державних фондів пенсійного та соціального страхування			
18.	Складання переліку виявлених помилок та порушень			
19.	Зіставлення сум, відображених у фінансовій звітності, із залишком у регістрах бухгалтерського обліку й у Головній книзі			

Склав _____ Перевірив _____ Ознайомився _____

ДОДАТОК П

Підприємство _____

Дата проведення _____

ТЕСТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	
1.	Особи, що нараховують заробітну плату, не виконують обов'язки з обліку кадрів та обліку праці				
2.	Доступ до комп'ютеризованого обліку заробітної плати мають тільки особи, яким необхідний такий доступ у межах службових обов'язків				
3.	На підприємстві застосовуються системи оплати праці: - погодинна; - відрядна				
4.	Коллективний договір укладений				
6.	Штатний розклад затверджений наказом				
7.	Розцінки (при відрядній системі оплати праці) затверджені наказом				
8.	Табеля обліку робочого часу ведуться щомісяця				
9.	Відрядна оплата нараховується на підставі нарядів				
10.	Графік відпусток затверджений				
11.	Накази про прийом, звільнення, надання відпусток ведуться				
12.	Зарахування зарплати й утримання на неї здійснюються автоматизовано				
13.	Розрахунок внесків на обов'язкове страхування здійснюється автоматизовано				
14.	Комісія з призначення допомоги за соціальним страхуванням створена				
15.	Протоколи комісії з призначення допомоги за соціальним страхуванням ведуться				
17.	Виплати по договорах цивільно-правового характеру здійснюються				
19.	Матеріальна допомога виплачувалася				
20.	Утримання по виконавчих листах здійснювалися				
21.	Надання позик здійснювалося				
22.	Депонована зарплата здавалася в банк				
23.	Зарплата з виторгу виплачувалася				

Виконав

Перевірив

Таблиця Р.1 – Загальнообов'язкові реквізити для електронних документів

№	Назва	Опис
1	Назва документа	Надається назва документа відповідно до затверд. державного класифікатора управлінської документації
2	Індивідуальний код док. (форма документа)	Індивідуальний код документа – це код форми документа відповідно до затвердженого державного класифікатора управлінської документації
3	Номер документа	Вказується реєстраційний номер документа
4	Дата складання	Зазначається дата створення документа відповідно до прийнятих стандартів
5	Місце складання	Вказується адреса створення документа
6	Назва підприємства	Зазначається, яким підприємством було створено документ
7	Зміст господ. операції	Вказується дія або подія, яка зумовила зміни в структурі активів, зоб. чи власному капіталі підприємства
8	Обсяг господ. операції	Зазначається, в якій кількості, обсязі чи розмірі була здійснена господарська операція
9	Одиниця виміру господарської операції	Зазначається, в яких одиницях виміру була здійснена господарська операція (грошових, натуральних чи трудових).
10	Посади осіб, від. за здійснення операції	ПІБ осіб та їхні посади, що брали участь у здійсненні господ. операції та несуть відповідальність за неї
11	Посади осіб, відпов. за прав. оформлення	ПІБ осіб та їхні посади, що проводили оформлення документа за здійсненою господарською операцією
12	Електронний цифровий підпис	Наводяться дані в елек. формі, які додаються до елек. документа для ідентифікації підписувача цих даних. Підписується за допомогою особистого ключа та перевіряється за допомогою відкритого ключа.
13	Період дії документа	Вказується, до якого часу триває його дія (актуальність), який строк подальшого зберігання
14	Рівень доступу до документа	Проводиться розмежування в правах доступу до документа. Вказується, якими правами повинен володіти користувач для доступу до документа (огляд, зміна, доповнення)
15	Позначки про корист. документом	Зазначаються ПІБ осіб, код та їхні посади, що користувалися документом протягом всього терміну зберігання. Також вказуються дати та час користування
16	Позначки про зміну в документі	Зазначаються ПІБ осіб, код та їхні посади, що вносили зміни в документ протягом всього терміну зберігання. Крім того, вказуються дати та час змін, а також зазначається, що саме було змінено
17	Посилання на швидкий доступ до документа	Вказується електронна адреса розташування сформованого документа з метою швидкого доступу до нього або з метою створення посилання на нього