

Міністерство освіти і науки України  
 Національний технічний університет

«Дніпровська політехніка»

Навчально – науковий інститут економіки

Фінансово-економічний факультет

Кафедра міжнародних відносин і аудиту

**ПОЯСНОВАЛЬНА ЗАПИСКА**

**кваліфікаційної роботи ступеню бакалавра**  
**(бакалавра, магістра)**

студента Горошко Оксани Анатоліївни

(ПІБ)

академічної групи 071-18-1

(шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»

(офіційна назва)

на тему: «Облік і аудит виплат працівникам (на прикладі діяльності ФОП  
 Горошко Олена Анатоліївна)»

(назва за наказом ректора)

	Прізвище, ініціали	Оцінка	Підпис
Керівник роботи	Шишкова Н.Л.		
Рецензент	Горошко О.А.		
Нормоконтроль	Шишкова Н.Л.		

Дніпро  
 2022

**ЗАТВЕРДЖЕНО:**завідувач кафедри  
міжнародних відносин і аудитуПашкевич М.С.

(підпис)

(прізвище,  
ініціали)

«\_\_» \_\_\_\_\_ року

**ЗАВДАННЯ**  
**на кваліфікаційну роботу**  
**ступеню бакалавра**  
**(бакалавра, магістра)**

Студенту Горошко О.А. академічної групи 071-18-1

(прізвище та ініціали)

(шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»

(офіційна назва)

**на тему:**

«Облік і аудит виплат працівникам ( на прикладі діяльності ФОП Горошко  
Олена Анатоліївна)»

затверджену наказом ректора НТУ «Дніпровська політехніка» від 12 травня  
2022 р. №254-с

Розділ	Зміст	Термін
1	ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ДІЯЛЬНОСТІ ФОП	10.05.22
2	ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ У ПІДПРИЄМЦЯ	29.05.22
3	АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ У ПІДПРИЄМЦЯ	05.06.22

**Завдання видано**

\_\_\_\_\_

(підпис керівника)

Шишкова Н.Л.

(прізвище, ініціали)

Дата видачі \_\_\_\_\_ 2022 р.

Дата подання до екзаменаційної комісії \_\_\_\_\_.06.2022 р.

**Прийнято до виконання**

\_\_\_\_\_

(підпис)

Горошко О.А.

(прізвище, ініціали)

## РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка: 63 с., 12 рис., 9 табл., 4 додатків, 32 джерела.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ЗАРОБІТНА ПЛАТА, АУДИТ, РОЗРАХУНОК, ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІК ВИПЛАТ.

Об'єкт розроблення – діяльність підприємства в частці операцій, пов'язаних з обліком розрахунків за виплатами працівникам

Мета роботи – узагальнення положень, оцінка методики організації та практики здійснення обліку та аналізу оплати праці, розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

Охарактеризовано діяльність ФОП Горошко Олена Анатоліївна. Проаналізовано економічну сутність спрощеної системи оподаткування й узагальнено визначення терміну «заробітна плата». Визначені основи побудови обліку і аудиту операцій розрахунків з працівниками. Продемонстровано організацію документального оформлення нарахування заробітної плати найманим працівникам. Наведено загальну методику та програму проведення аудиту операцій розрахунків з працівниками. Прикріплені робочі документи ФОП Горошко О.А. в додатках кваліфікаційної роботи. Досліджено порядок облікових процедур розрахунків з оплати праці товариства. Розглянуто порядок нарахування заробітної плати; здійснення відповідних утримань із заробітної плати працівників. Проведено перевірку правильності ведення та повноти відображення в обліку операцій з оплати праці. За її даними визначено, що підприємство дотримується вимог чинного законодавства.

Практична значимість кваліфікаційної роботи - полягає в тому, що їх використання дає можливість розробити рекомендації з удосконалення обліку та аудиту розрахунків з працівниками.

Отримані результати спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку підприємства ФОП Горошко О.А.

**ЗМІСТ**

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ СПРОЦЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ДІЯЛЬНОСТІ ФОП	7
1.1. Сутність спрощеної системи оподаткування	7
1.2. Характеристика малого бізнесу та особливості його розвитку	9
1.3. Характеристика діяльності ФОП Горошко Олена Анатоліївна	13
Висновок до розділу 1	16
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ У ПІДПРИЄМЦЯ	18
2.1. Первинна документація, узагальнення і групування даних для обліку виплат розрахунків працівникам	18
2.2. Нормативно-правове регулювання виплат працівникам	21
2.3. Організація та методика синтетичного обліку виплат працівникам за відпрацьований час	23
2.4. Удосконалення методичних основ організації обліку розрахунків за виплатами працівникам на основі міжнародних стандартів	33
Висновок до розділу 2	37
РОЗДІЛ 3. АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ У ПІДПРИЄМЦЯ	
3.1. Мета та завдання аудиту заробітної плати	39
3.2. Методика проведення аудиторських процедур щодо виплат працівникам	43
3.3. Шляхи вдосконалення аудиту оплати праці	49
Висновок до розділу 3	51
ВИСНОВКИ	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	55
ДОДАТКИ	59

## ВСТУП

Оплата праці - найважливіша категорія у системі умов праці. У ній, як в жодній іншій сфері, відбиваються усі суперечності суспільства, усі досягнення і прорахунки. Тому підходити до економічних питань оплати праці необхідно розглядати через дослідження об'єктивних реальних суспільних відносин. Саме соціально-економічні аспекти дозволяють розкрити ті проблеми, які мають місце в сучасних умовах в Україні у сфері оплати праці, і розкрити ефективні засоби та форми їх вирішення. В Україні існує ряд проблем у системі організації заробітної плати: розміри зарплати практично відірвані від кінцевих результатів праці працівників і підприємств; недосконала диференціація оплати праці; не визначена роль мінімальної зарплати. Всі названі проблеми загострила платіжна криза, яка привела багато підприємств до заборгованості по зарплаті.

Виплати працівникам були, є і ще довгий час будуть залишатися важливим елементом економічного господарювання. Розмір виплат залежить від таких показників, як ефективність виробництва, конкурентоспроможність товару, продуктивність праці, і визначає загальний рівень життя працівників. Вибрана тема дослідження є актуальною, оскільки організація обліку, аудиту та аналізу виплат працівникам значною мірою впливає на ефективність роботи, збереження трудового колективу та підвищення продуктивності праці працівників.

Теоретично-методологічну основу написання дипломної роботи складають законодавчі та нормативні акти, що стосуються питань обліку, аналізу та аудиту оплати праці та виплат працівникам, праці таких вчених, як: Ф.Ф. Бутинець[10], Н.В. Овсяк[9], А.П. Швець[8], М. Бутко, М. Мурашко[7], А. Виноградська[5], С.В. Васильчак[3], Г.С. Кесарчук[21], О.В. Коваленко, К.В. Привалова[27], Н.В. Оляднічук[28], К.Ю. Кузьменко[30], Н.Ю. Мардус[31], С.В. Брік[32].

Метою даного дослідження є узагальнення положень, оцінка методики організації та практики здійснення обліку та аналізу оплати праці, розробка рекомендацій щодо їх удосконалення. Для досягнення запланованої мети потрібно вирішити такі завдання: розкрити основні форми та системи оплати праці; дослідити організацію первинного обліку виплат працівникам на підприємстві; оцінити порядок відображення в обліку виплат працівникам за відпрацьований час; розкрити порядок відображення в обліку виплат працівникам за невідпрацьований час; дослідити завдання, джерела та методика аналізу виплат працівникам

Об'єктом дослідження є діяльність підприємств в частці операцій, пов'язаних з обліком розрахунків за виплатами працівникам. Для проведення даного дослідження було визначено Фізична особа- підприємець Горошко Олена Анатоліївна, м.Олександрія, Кіровоградської області.

Предметом дослідження є методологічні, організаційні та практичні питання обліку та аналізу розрахунків за виплатами працівника.

У кваліфікаційній роботі використано: метод пізнання, відповідно до якого вивчено стан оплати праці, чинну законодавчо-нормативну базу, методики обліку розрахунків за виплатами працівникам. У кваліфікаційній роботі використано такі загальнонаукові методи пізнання: спостереження, порівняння, абстракції, індукції і дедукції, поєднання аналізу та синтезу, узагальнення.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ДІЯЛЬНОСТІ ФОП

#### 1.1 Сутність спрощеної системи оподаткування

Малий бізнес слугує структурним елементом ринкової економіки. Він відіграє значну роль у перебудові створення ринкового середовища. Він знаходиться у вигляді дрібнотоварного виробництва і слугує вихідною формою ринкового господарювання. В наш час великого значення набуває призначення та робота малого бізнесу, особливо для країн які займаються ринковою системою господарювання. На перехідному етапі реформування економіки України малий бізнес відображає здатність до структуроутворення ринку .

Малий бізнес є підприємницькою діяльністю яка створює невелику кількість робочих місць, вона не суперечить закону, і працює на власний ризик. Метою створення малого бізнесу є самореалізація особи яка очолює бізнес а також отримання прибутку. Для такого бізнесу характерним є конкретний напрямок сфери роботи, невелика кількість працівників, усі працівники в малому бізнесі зазвичай надзвичайно ціняться і є хорошими працівниками своєї сфери.

Для малого бізнесу вигідною є спрощена система оподаткування. Вона має лише один вид податку який має сплачуватися до місцевого бюджету. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності є особливим механізмом зборів та податків. Юридичні та фізичні особи можуть самостійно обирати спрощену систему оподаткування.

У статті 298 ПКУ визначено порядок вибору і перехід на спрощену систему оподаткування а також можливість відмови від такої системи оподаткування[1].

У п. п. 291.5. ПКУ визначено види діяльності які можуть надавати право суб'єктам господарювання бути платником єдиного податку.

У статті 292 ПКУ визначено порядок визначення прибутків і склад платників єдиного податку.

У статті 292.3 міститься інформація для фізичних осіб яка є підприємцем, яка отримує дохід який був отриманий протягом звітного періоду у грошовій формі. Для платників першої групи ставки єдиного податку встановлюються у вигляді відсотків .

Суб'єкти господарювання, які користуються спрощеною системою оподаткування поділяються на групи:

1) Обсяг доходу першої групи немає перевищувати 300 000 грн. Ця група фізичних осіб підприємців які не користуються допомогою найманих осіб. Ці підприємці здійснюють роздрібний продаж.

2) До другої групи належать фізичні особи підприємці, вони здійснюють діяльність по наданню послуг, при умові що протягом календарного року будуть відповідати таким критеріям: - використання праці найманих осіб немає перевищувати 10 особам; - їхній дохід немає перевищувати 1500 000 грн.

3) До третьої групи належать фізичні особи підприємці які дотримуються критеріям: - їхній дохід немає перевищувати 5000 000 грн

4) До четвертої групи належать юридичні особи, розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування) .

Україна має 4 групи платників єдиного податку, яких класифікують на основі відповідних критеріїв (п. 4 ст. 291 ПКУ). Зобразимо ці критерії в таблиці 1.1.



Таблиця 1.1.

**Група платників єдиного податку в Україні**

Група платників єдиного податку	ОПФ	Річний дохід, грн.	Дозволена кількість працівників	Ставка	База нарахування
1 група	ФОП	300 000	0	10%	Прожитковий мінімум для працездатних осіб
2 група	ФОП	1 500 000	< 10	20%	Мінімальна заробітна плата
3 група	ФОП, юрид.ос оба	5 000 000	Не обмежено	3% + ПДВ; 5%	Дохід
4 група	ФОП,юр ид. особа	Частка с/г товаровироб ництв а за попередній податковий (звітний) рік > 75%	Не обмежено	Залежить від категорії (типу) земель, їх розташуванн я	Нормативна грошова оцінка одного га сільськогосподар ських угідь

Джерело: сформовано самостійно

Окрім наведених в таблиці характеристик, потрібно враховувати й інші критерії. Зокрема існують види діяльності, що не дають права обрати спрощену систему оподаткування, а також обмеження щодо визначення річного доходу та кількості працівників.

**1.2 Характеристика малого бізнесу та особливості його розвитку**

Важливою ознакою ринкової економіки є взаємодія великих, середніх та малих підприємств. Малий бізнес є бізнесом який постійно змінюється.

Малий бізнес почав розвиватися через зростання безробіття, закриття великих підприємств. Завдяки малому бізнесу є багато можливостей для працевлаштування великих верств населення.

Малий бізнес відіграє особливу роль у розвитку торгівлі, сфері послуг, громадському харчуванні і ще в багатьох сферах. Він являє собою велику кількість власників які займаються малим підприємством.

Суб'єктами малого бізнесу являються фізичні особи які являються зареєстрованими суб'єктами підприємницької діяльності, у них число працюючих за звітний період не повинна перебільшувати 50 осіб та обсяг річного валового доходу немає бути більше 70 млн. гривень

Законом України визначено обрання загальної або спрощеної системи оподаткування за власним вибором для осіб які займаються малим бізнесом.

Переваги спрощеної системи оподаткування:

- не треба вести облік витрат (тому що об'єктом оподаткування являється дохід підприємства, а не прибуток від діяльності;
- не потрібно розуміти усі дрібниці бухгалтерського обліку;
- визначення оподаткованого доходу набагато простіше у роботі ніж при загальній системі .

В Україні 2 мільйони підприємців. Вони — основа нової української економіки, що побудована на приватній власності, особистій відповідальності та відсутності корупції.

Фопи допомагають будувати країну: в останні роки надходження від підприємців зросли у п'ять разів — в 2019 році фопономіка принесла Україні 1 млрд доларів. Кількість фопів збільшується в середньому на 7 тисяч щомісяця: відкривається близько 20 тисяч, а закривається близько 13 тисяч.

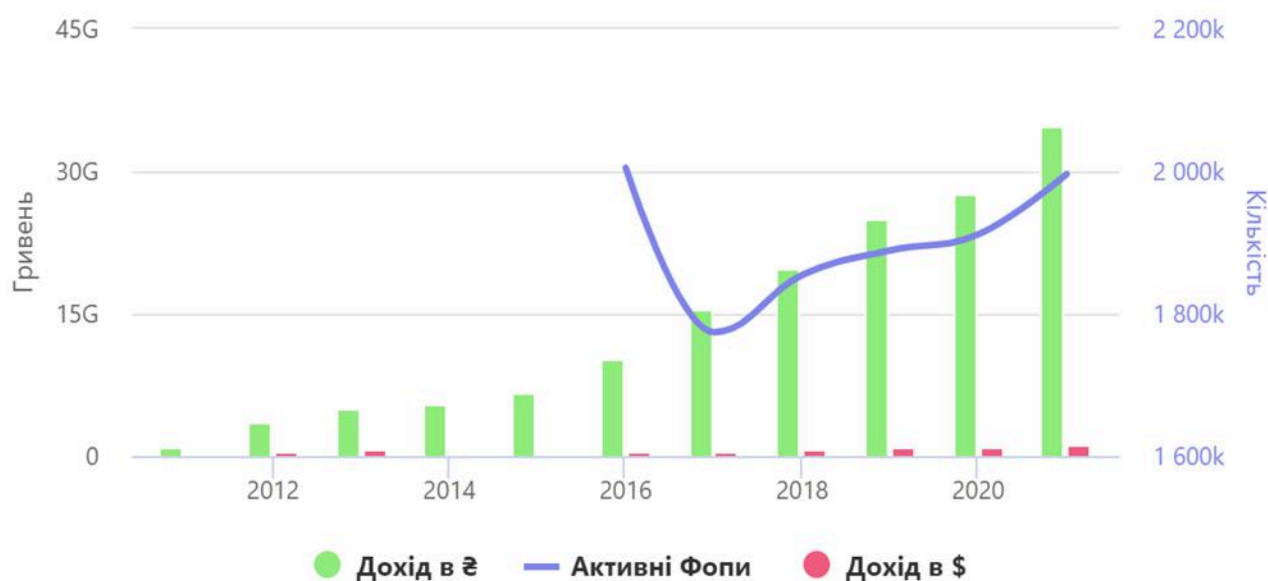
## Реєстрація та закриття фопів



В 2016 році ми спостерігали за закриттям «сплячих фопів», але зараз Україна майже повернулася до пікового показнику по кількості підприємців. На даний момент в Україні зареєстровано 1 891 200 фопів.

За вісім років надходження від фопів в бюджет зросли в 24 рази. Лише за останні два роки сума надходжень зросла на 10 млрд гривень. У 2019 році підприємці сплатили майже 25 млрд гривень, у 2018 році ця сума становила 19,8 млрд гривень, у 2017 — 15,4 млрд.

## Податкові збори фоп



У грудні 2019 всі фопи були винні 2,4 млрд доларів на національному рівні, таку ж суму вони винні і станом на серпень 2020. Для порівняння одна лиш Укрнафта винна 15,8 млрд грн. А всього українські компанії винні державі понад 101,2 млрд грн на національному рівні й ще 14 млрд на місцевому.

## Податкові борги фоп



Також протягом останніх п'яти років спостерігається тенденція на збільшення кількості жінок у бізнесі. У 2016 в Україні було 43.7% жінок-підприємниць. Вже у 2018 році цей показник зріс до 45% фоп.

Отже, ефективність спрощених режимів оподаткування підтверджується щорічним збільшенням платежів у бюджет. Розмір надходжень єдиного податку від суб'єктів малого підприємництва – «єдинників» до бюджету за останні роки має тенденцію до збільшення.

### **1.3 Характеристика діяльності ФОП Горошко Олена Анатоліївна**

Горошко Олена Анатоліївна з 2015 року офіційно зареєстрована як фізична особа-підприємець. Основним видом діяльності даного підприємства є надання індивідуальних послуг.

Органами статистики підприємству присвоєні такі коди:

- ідентифікаційний (ЄДРПОУ) - 2855406989;
- за КОАТУУ – 3510300000;
- виду діяльності (КВЕД) – 96.09.

Адреса підприємства: Кіровоградська область, місто Олександрія, вул. Софіївська 4а.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства. Ефективність його ведення залежить від обраної форми обліку та роботи бухгалтерії. А це в свою чергу залежить від особливостей діяльності підприємства. Бухгалтерський облік у товаристві ведеться згідно журнально– ордерної системи та відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996 та наказу Мінфіну України від 30.11.99р. № 291. Аналітичний облік окремих господарських операцій ведеться у товаристві згідно з наказом «Про облікову політику». Основними регістрами при журнально- ордерній формі обліку є журнали–ордери. Вони ведуться по кредиту синтетичних рахунків (синтетичного обліку). В дебеті кореспондуючих рахунків використовуються

відомості, таблиці, книги і картки. В кінці місяця підсумкові дані кредитових оборотів із журналів–ордерів переносяться до Головної книги. В ній підраховують обороти по дебету кожного рахунка.

Штат підприємства ФОП Горошко Олена Анатоліївна нараховує 4 найманих працівника. Облік робочого часу веде бухгалтерія. Формується таблиць обліку використання робочого часу.

На підприємстві застосовується практика виплати авансів працівникам. Заробітна плата виплачується у перших числах наступного після місяця після звітного. Заробітна плата виплачується в залежності від окладів працівників за вирахуванням відрахувань. Відповідно до інструкції № 291 на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» узагальнюється інформація по розрахунках з персоналом по оплаті праці по всім видам зарплати, премій, субсидій та депоновану заробітну плату. Заробітну плату на підприємстві нараховують за повний місяць на основі таблиця обліку робочого часу. Сума заробітної плати обкладається ЄСВ (Єдиним соціальним внеском). Базою для нарахування ЄСВ визначається є розмір мінімальної заробітної плати, її нараховано в меншому розмірі. Нарахована сума ЄСВ сплачується роботодавцем під час кожної виплати заробітної плати.

Документами, на підставі яких здійснюється утримання із заробітної плати, можуть бути: наказ (розпорядження) керівника; виконавчі документи або письмове доручення працівника керівнику на перерахування частини свого заробітку на користь підприємства. Окрім того, при кожній виплаті заробітної плати підприємство повинно утримувати (відраховувати) по кожному працівнику – податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) 18% та військовий збір (ВЗ) 1,5%.

Таким чином, бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці на підприємстві базується на використанні погодинної форми оплати роботи працівників. Всі операції зв'язані з розрахунками з оплати праці підтверджуються необхідними первинними документами, дані з яких

групується і систематизується у відомостях і використовуються для подальшого розрахунку розміру виплат працівнику.

З метою дослідження ФОП Горошко О.А. та кращого ознайомлення з його діяльністю потрібна оцінка стану підприємства, фінансової стійкості і рентабельності. Для цього взято книгу обліку доходів з 2016 до 2021 року.

Дані доходів підприємства відображені на рисунку 1.5.

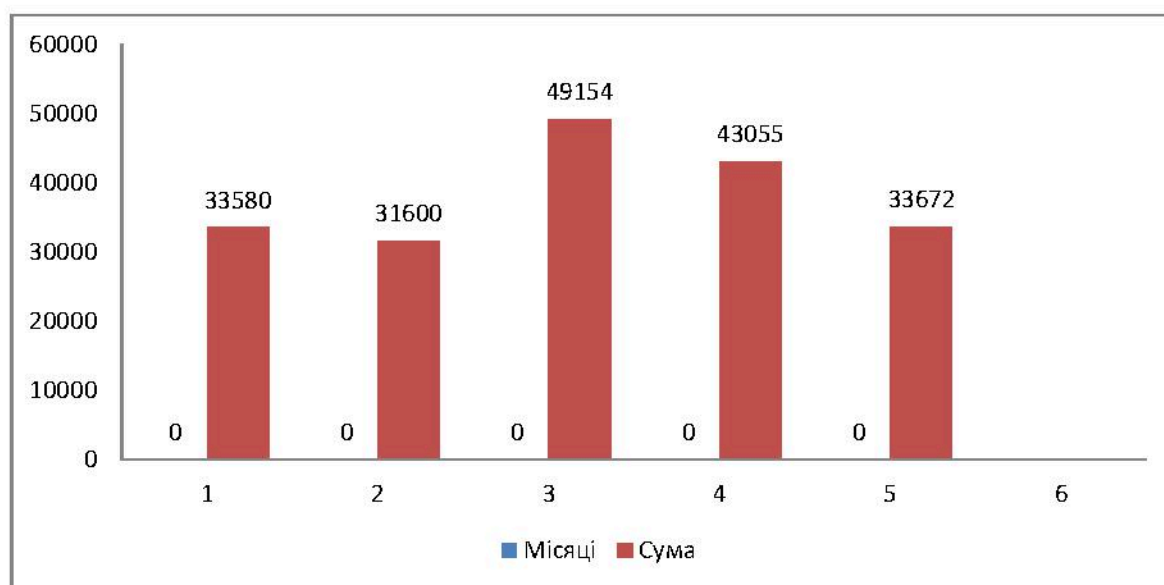


Рис. 1.5. Доходи підприємства з 2016 до 2021 року

З моменту відкриття ФОП майже кожен рік прибуток збільшувався, але у 2019 році сума прибутку зменшилась майже на 54 тисячі гривень. Далі йде позитивна динаміка, це говорить про те що підприємство є платоспроможним.

Також відобразимо на рисунку 1.6. доходи підприємства з початку 2022 року.

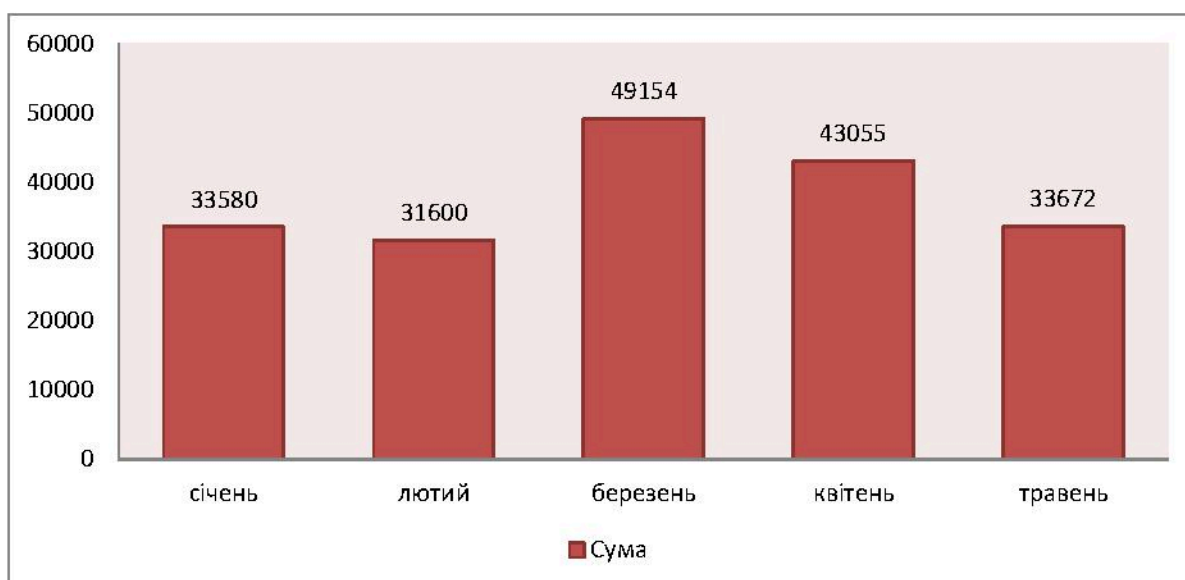


Рис. 1.6 Прибуток за 2022 рік

Бачимо що в березні прибуток збільшився майже на 20 тисяч гривень. Це пов'язано з тим, що почалась війна в Україні 24 лютого, тому в м. Олександрії з'явилося багато переселенців на своїх авто. Далі з квітня місяця прибуток зменшується в зв'язку з тим, що багато місцевих людей та переселенців виїхали в напрямку кордону з Польшею.

Отже динаміка прибутку в 2022 року виглядає не стабільно, але підприємство все таки залишається платоспроможним.

### Висновки до розділу 1

Підприємства та ФОП, що використовують спрощену систему оподаткування, отримують за її допомогою стимули для розвитку власного бізнесу. Ефективність спрощених режимів оподаткування підтверджується щорічним збільшенням платежів у бюджет. Розмір надходжень єдиного податку від суб'єктів малого підприємництва – «єдинників» до бюджету за останні п'ять років має тенденцію до збільшення.

Спрощена система оподаткування забезпечує розвиток малих підприємств, які в свою чергу розвивають економіку країни. Розвиток малого бізнесу є найбільш ефективним інструментом ринкового реформування



економіки. Для усунення недоліків спрощеної системи оподаткування необхідно, перш за все, внести зміни до законодавства та прийняти Податковий кодекс, який містить значні вдосконалення даної системи. Зокрема, необхідно реалізувати заходи комплексного реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Доцільним є встановлення «прогресивної» шкали ставок оподаткування для різних обсягів виручки платника єдиного податку. Вітчизняна практика та світовий досвід вказують на необхідність вдосконалення існуючої системи оподаткування малого бізнесу в Україні. Серед широкого кола дослідників спрощеної системи оподаткування малих підприємств все частіше лунають пропозиції щодо її удосконалення.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### 2.1 Первинна документація, узагальнення і групування даних для обліку виплат розрахунків працівникам

В бухгалтерському обліку поняття документ є центральним, фундаментальним, відправною точкою обліку. Він відображає реальність проведення тих чи інших операцій, їх достовірність. Первинні документи мають складатися в момент здійснення операції, або ж безпосередньо після її закінчення. І саме дотримання цього правила дає можливість обліку бути своєчасним, достовірним, доступним і співставним.

Трудові правовідносини підприємства і працівника, згідно з Кодексом Законів про працю України, мають оформлюватися відповідними документами і за єдиним порядком.[13]

У загальному організацію обліку оплати праці можна подати на рис. 2.1.

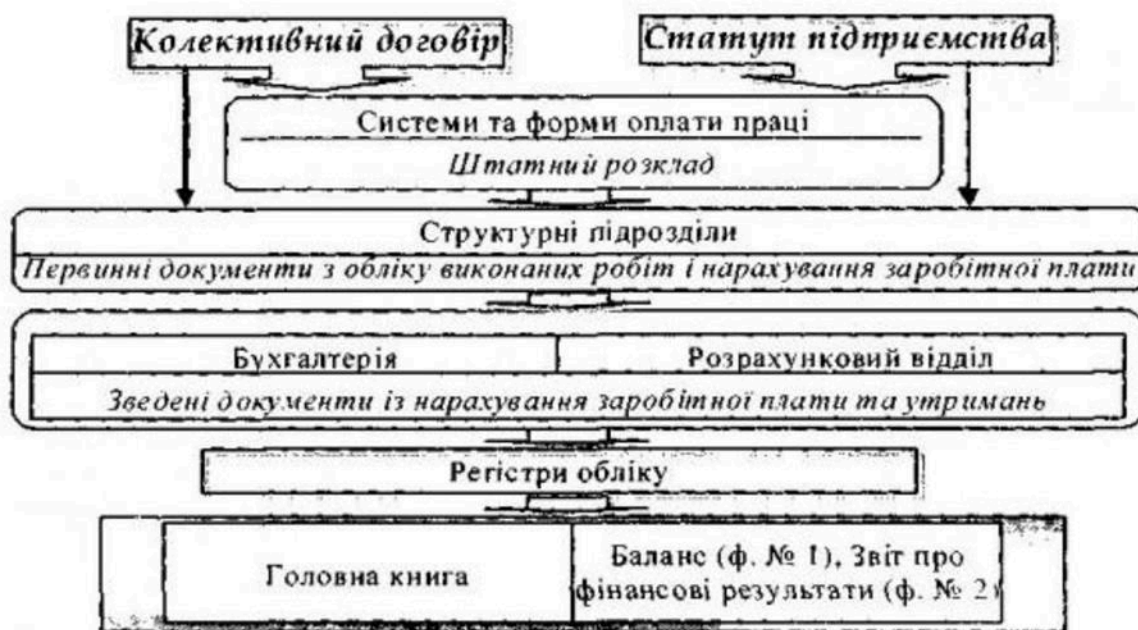


Рис. 2.1 Загальна схема організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці[10].

Для обліку виплат працівникам використовують різні первинні документи.

Наказом Міністерства статистики України № 144 від 22.05.1996 р. введені в дію з липня 1996 р. типові форми з обліку розрахунків з робітниками і службовцями по заробітній платі [23]. Відобразимо їх на рисунку 2.2.

Типові форми з обліку  
розрахунків

П-49 "Розрахунково-платіжна відомість";
П-50 "Розрахункова відомість";
П-51 "Розрахункова відомість";
П-52 "Розрахунок заробітної плати";
П-53 "Платіжна відомість";
П-54 "Особовий рахунок";
П-54а "Особовий рахунок";
П-55 "Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати";
П-56 "Накопичувальна картка обліку заробітної плати".

Рис. 2.2 Типові форми з обліку розрахунків з працівниками

Спочатку облік робочого часу ведеться у —Табелі обліку використання робочого часу (ф. № П-13). При цьому є два способи його ведення:

- 1) суцільна реєстрація , коли кожного дня по кожному працівникові визначається відпрацьований і невідпрацьований ним час;
- 2) метод відхилень, коли розраховуються відхилення від нормальної тривалості робочого дня. Це простої, неявки, тощо. В кінці місяця визначається фактично відпрацьований час.

Табелі обліку робочого часу ведуться в структурних підрозділах підприємства. А контроль за своєчасним і правильним використанням робочого часу працівниками підрозділу здійснюють керівники цих

структурних підрозділів. У таблиці проставляється по датах відпрацьований час та неявки на роботу із зазначенням їх причин. Табелі – це основа для нарахування оплати праці працівникам з почасовою оплатою. Табелі передають до бухгалтерії два рази на місяць. Приклад такої таблиці за травень 2022 року наведено в Додатку А.

Облік різних доплат і утримань ведуть у окремій відомості. Нарухування оплати праці може здійснюватися й згідно трудових угод та актів приймання виконаних робіт. Всі такі первинні документи підписують керівники структурних підрозділів, де проводилися відповідні роботи. Облік нарахованої суми оплати праці по кожному працівнику ведеться в розрахунково-платіжних відомостях (форма П-3). Їх складають також по структурних підрозділах підприємства. Розрахунково-платіжні відомості підписує керівник підприємства і головний бухгалтер. Після чого відбувається видача заробітної плати. Розрахунково-платіжні відомості можуть замінюють особові рахунки по кожному працівнику. Також замість розрахунково-платіжних відомостей на підприємстві можна використовувати книгу обліку розрахунків по оплаті праці. За своєю побудовою вона є аналогічною до відомості. Особові рахунки по виплатам працівникам можна вести на картках( в Додатку Б відображено картку одного з найманих працівників). При цьому на кожного працівника заводиться окрема картка. В ній фіксується інформація про нараховану і виплачену заробітну плату по кожному працівникові. При цьому складання розрахунково-платіжні відомості є обов'язковим.

Узагальнення даних з розрахунково- платіжних відомостей відбувається у Зведеній відомості по розрахунках з робітниками та службовцями. Таке зведення по оплаті праці дозволяє узагальнити дані в цілому по підприємству. Ці дані необхідні для контролю фонду оплати праці, розрахунку загальних сум податків, для отримання готівки в установі банку для видачі працівникам, для складання звітності тощо. Отже, аналітичний облік виплат персоналу ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

## 2.2. Нормативно-правове регулювання виплат працівникам

У V-IV ст. до н. е. за часів первинного суспільного розподілу праці перед державою особливо гостро постала потреба в нормативно-правовому регулюванні розрахунків з оплати праці. З того часу питання державного забезпечення гарантій щодо права на гідну працю та її оплати стало одним з важливих завдань правової держави. Потреба перегляду діючих нормативних актів і створення нових у сфері забезпечення розрахунків з працівниками, які б відповідали демократичним і суверенним принципам існування незалежної держави з'явилася після проголошення незалежності України в 1991 році було прийнято Закон України «Про підприємства в Україні» (на сьогодні не дійсний) і підприємства змогли самостійно встановлювати форми і системи оплати праці, з'ясувати її величину, а також інші види доходів робітників відповідно до діючого законодавства. Процес реформування нормативних актів у цій сфері триває вже більше 20 років і досі є не завершеним. В Україні нормативно-правове регулювання виплат працівникам на підприємствах, установах та організаціях здійснюється на таких трьох рівнях: [27]

- макрорівень – вплив норм правової бази поширюється на усі види діяльності;
- мезорівень – нормативно-правова база зазначає правила розрахунків з працівниками окремих галузей беручи до уваги їх особливості;
- мікрорівень – нормативні документи створюються на самих підприємствах відповідно до чинного законодавства.

На всіх рівнях існують закони, нормативно-правові акти, договори, які регулюють процес забезпечення розрахунків за виплатами працівникам. Кожен з нормативних документів регулює окрему сферу щодо виплат працівникам. В таблиці 2.1. відображена нормативно-правова база з обліку заробітної плати.

Таблиця 2.1.

### Нормативно-правова база з обліку заробітної плати

Назва нормативно-правового акту	Короткий зміст
Стаття 43 Конституції від 28 червня 1996 року № 254к/96 – ВР (із змінами і доповненнями від 15.03.2016)[12]	кожному гарантується право на працю, яку людина вільно обирає і на яку вільно погоджується. Ст. 44 – 46 КУ гарантують працівникам права захисту своїх економічних і соціальних інтересів, право на соціальний захист .
Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 року № 322 – VIII (із змінами та доповненнями від 06.04.2017) – главами II, VI, VII, VIII [13]	визначаються правові засади і гарантії громадян України права розпоряджатися своїми здібностями до продуктивної і творчої праці .
Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755 – VI (із змінами і доповненнями від № 2245-VIII від 07.12.2017)[14]	регулює відносини, що постають у сфері справляння податків і зборів, наприклад, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, права і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за недотримання податкового законодавства
Закон України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 року №108/95 (із змінами і доповненнями)[15]	визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які знаходяться у трудових взаєминах
Закон України «Про відпустки» від 15 листопада 1996 року № 504- VIII (із змінами і доповненнями від 17.05.2016)[16]	встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає тривалість, порядок і умови надання їх робітникам для віднови працездатності, покращення здоров'я, також для виховання дітей, задоволення власних потреб та інтересів, всебічного розвитку людини
Закон України «Про колективні договори і угоди» від 1 липня 1993 року № 3357 – XII (із змінами і доповненнями від 28.12.2014)[17]	визначає правові засади розроблення, укладання та виконання колективних договорів і угод з метою підтримки регулювання трудових відносин та соціально-економічних інтересів робітників і власників.

Продовження таблиці 2.1

Закон України «Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати» від 12 жовтня 2009 року № 1646 – 17	встановлює розмір прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати, що забезпечує належний соціальний захист кожного громадянина України у період фінансово-економічної кризи.
Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2464 – 17 (із змінами і доповненнями від 01.01.2018)[18]	встановлює правові та організаційні основи забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, порядок та умови його нарахування і сплати
Закон України «Про охорону праці» від 14 жовтня 1992 року № 2694 – XII (із змінами і доповненнями від 23.03.2017)	визначає головні положення щодо виконання конституційного права громадян на охорону їх життя і здоров'я в ході трудової діяльності, встановлює участь відповідних державних органів зв'язки між власником підприємства або уповноваженим ним органом та працівником з питань безпеки, гігієни виробничого середовища та праці, затверджує єдиний порядок організації охорони праці в Україні.
П(С)БО 26 «Виплати працівникам» від 28 жовтня 2003 року № 601 (із змінами внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 1591 від 09.12.2011)[19]	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій та не грошовій формах) за роботи та послуги виконані працівниками, та розкриття у фінансовій звітності.
Постанова Кабінету Міністрів України № 100 від 8 лютого 1995 р. «Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати» (із змінами, внесеними згідно з Постановами КМУ від 29.07.2015)[20]	формулює механізм обчислення середньої заробітної плати, яка потрібна для розрахунку різноманітних виплат працівникам.

Отже, в Україні, як і у більшості ринкових економічних системах світу, організація регулювання оплати праці є багаторівневою. На всіх рівнях існують закони, нормативно-правові акти, договори, які регулюють процес забезпечення розрахунків за виплатами працівникам.

### **2.3 Організація та методика синтетичного обліку виплат працівникам за відпрацьований час**

У сучасних умовах на підприємствах застосовуються відрядна і погодинна форми оплати праці. [3]

Відрядна оплата праці (*Piece-rate pays of labour*) - це оплата праці за кількість виготовленої продукції (робіт, послуг). Рівень оплати праці залежить від її результатів, доцільність застосування цієї форми наведемо схематично на рисунку 2.3. Різновиди відрядної оплати праці зобразимо на рисунку 2.4.

Погодинна оплата праці (*Hour payment of labour*) — це оплата праці за відпрацьований час. Системи погодинної оплати праці відобразимо на рисунку 2.5.

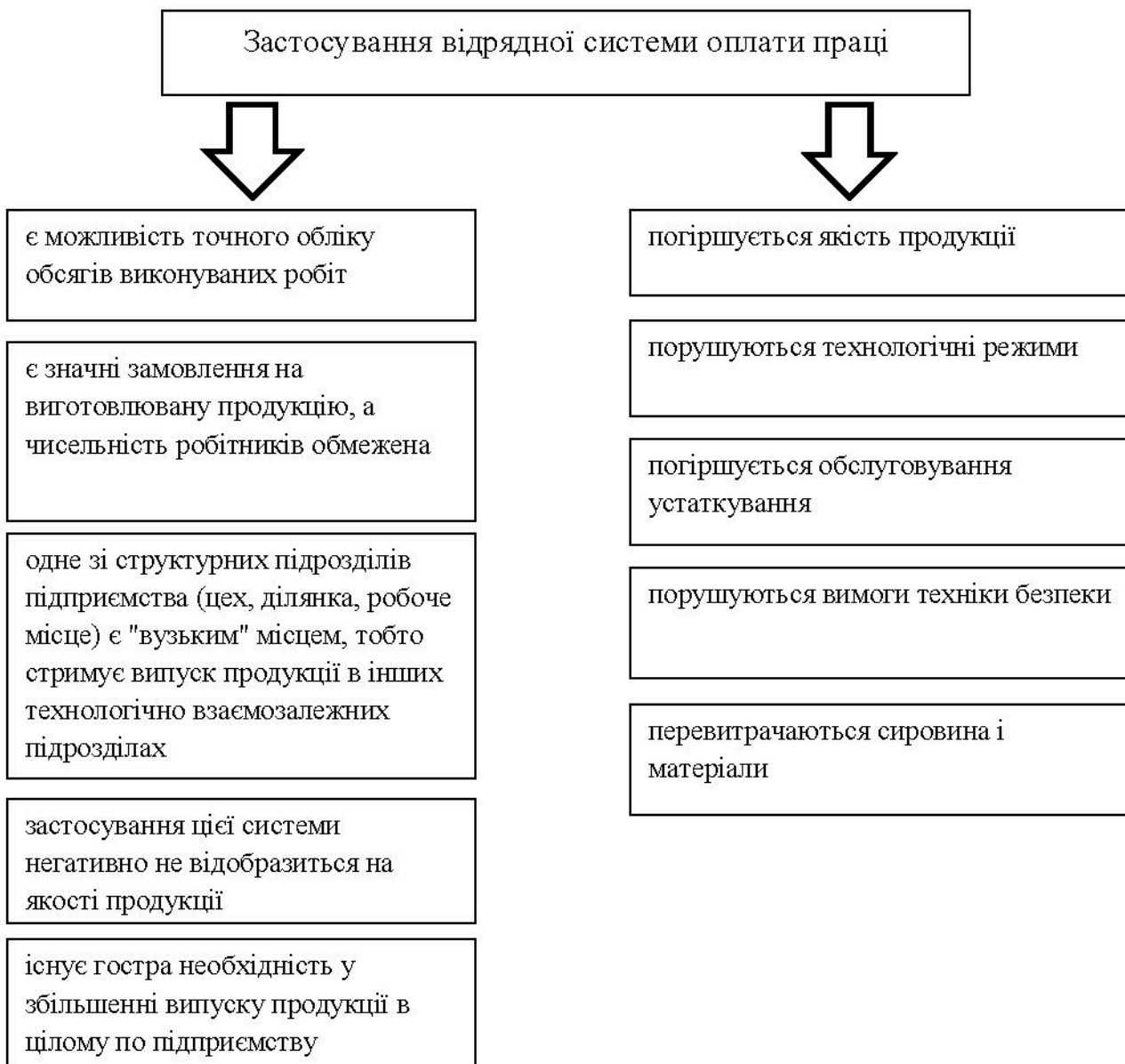


Рис. 2.3. Застосування відрядної системи оплати праці



Погодинну систему оплати праці найбільш вигідно застосовувати, якщо: - на підприємстві функціонують потокові і конвеєрні лінії із заданим ритмом; - функції робітника зводяться до спостереження і контролю за ходом технологічного процесу; - витрати на визначення планової та фактично виготовленої продукції відносно великі; - кількісний результат праці не може бути вимірний і не є визначальним; - якість праці важливіше його кількості; - робота є небезпечною;

### Відрядна форма оплати праці

Відрядно-преміальна	Система оплати праці, коли робітник одержує не тільки відрядний заробіток, але і премію. Премія встановлюється за досягнення визначених показників: виконання плану виробництва продукції, завдань по якості продукції або економії у витраті матеріальних і інших видів ресурсів
Непряма-відрядна	Застосовується для оплати праці допоміжних робітників, заробітна плата яких залежить від результатів праці основних робітників, що обслуговуються ними. Питома вага робітників, які отримують заробіток по цій системі, порівняно невелика
Відрядно-прогресивна	Заробіток робітника визначається по виконанню норми виробітки. Така система оплати праці застосовується на вирішальних ділянках, що є «вузьким місцем», у випадку особливої необхідності матеріального стимулювання робітників у зростанні виробітку. Недолік цієї системи в тому, що заробіток робітника зростає швидше, чим продуктивність праці. Розрахунок вимагає великої обчислювальної роботи
Колективна відрядна	Оплати праці по результатах роботи колективу (бригади). Спочатку розраховується заробіток усієї бригади як при прямій відрядній системі, використовуючи бригадну розцінку. Потім цей заробіток розподіляється між членами бригади методом коефіцієнто-годин або методом коефіцієнта виконання норм. Головна перевага даної системи в тому, що вона зацікавлює усіх робітників даної бригади в кінцевих результатах роботи.
Акордна система	Різновид відрядної, оплати праці, сутність якої полягає в тому, що розмір оплати праці встановлюється на весь обсяг виконання робіт із визначенням терміну його виконання

Рис. 2.4. Відрядна форма оплати праці

- робота неоднорідна за своїм характером і нерегулярна по навантаженню;

- на даний момент збільшення випуску продукції (робіт, послуг) на тому або іншому робочому місці є недоцільним для підприємства;
- збільшення випуску продукції може призвести до браку або зниження її якості.

Погодинна оплата праці (Hour payment of labour) — це оплата праці за відпрацьований час. Системи погодинної оплати праці відобразимо на рисунку 2.5.

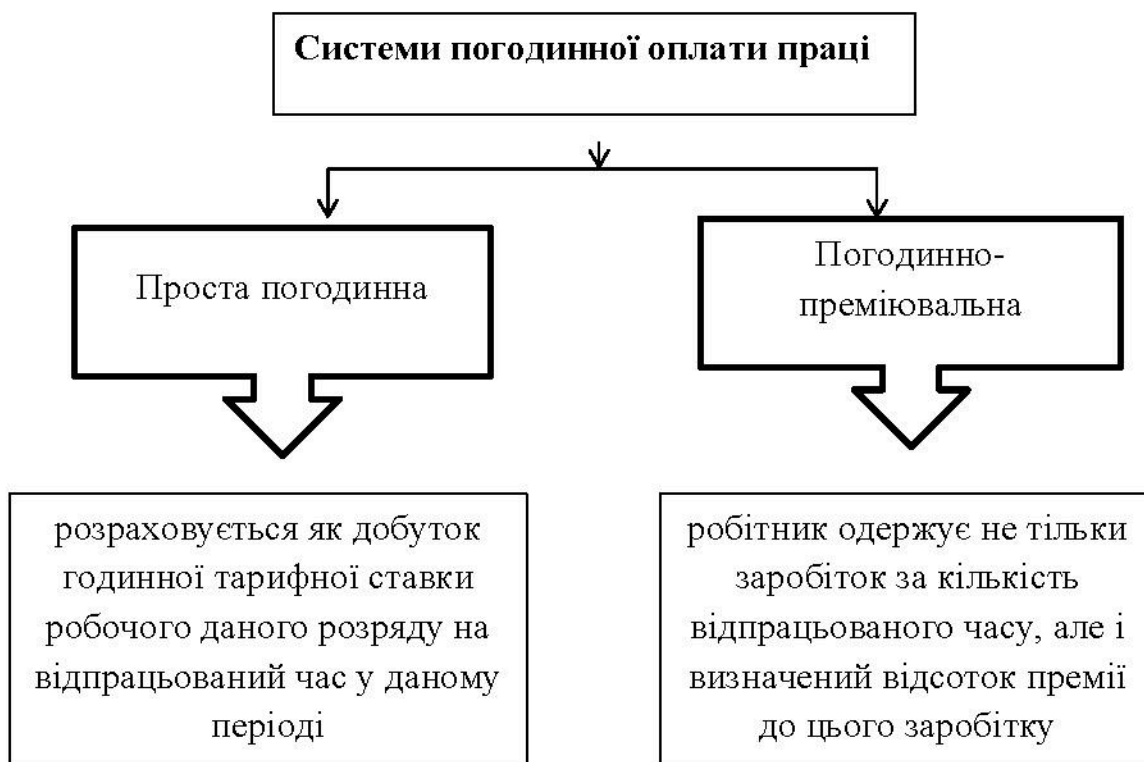


Рис. 2.5. Системи погодинної оплати праці

Погодинну систему оплати праці найбільш вигідно застосовувати, якщо:

- на підприємстві функціонують потокові і конвеєрні лінії із заданим ритмом;
- функції робітника зводяться до спостереження і контролю за ходом технологічного процесу;
- витрати на визначення планової та фактично виготовленої продукції відносно великі;

- кількісний результат праці не може бути вимірний і не є визначальним;

- якість праці важливіше його кількості;

- робота є небезпечною;

- робота неоднорідна за своїм характером і нерегулярна по навантаженню;

- на даний момент збільшення випуску продукції (робіт, послуг) на тому або іншому робочому місці є недоцільним для підприємства;

- збільшення випуску продукції може призвести до браку або зниження її якості.

Тарифна система (Tariff system) являє собою основу для диференціації заробітної плати відповідно по кваліфікації, умовам і шкідливості праці, а також у районному, міжгалузевому, галузевому і внутрішньозаводському розрізах. Вона містить у собі нормативні документи, що характеризують якісні особливості різної конкретної праці, дозволяє зіставляти між собою всі різноманітні види праці, враховувати їхню складність, умови виконання і народногосподарське значення, відбивати якість праці в заробітній платі. Облік розрахунків з оплати праці ведуть на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

До рахунку 66 відкривають три субрахунки:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»;

- 662 «Розрахунки з депонентами»;

- 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За дебетом субрахунку 661 обліковують усі види утримань з оплати праці, виплату оплати праці, депонування (перерахунок на субрахунок 662) оплати праці. За кредитом субрахунку 661 відображають нарахування оплати праці. За кредитом субрахунку 663 відображають нарахування виплат, які не входять до складу фонду оплати праці, зокрема допомога у зв'язку з частковим безробіттям, допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю. У дебет

субрахунку 663 відносять виплати, що не входять до складу фонду оплати праці.

На рахунку 66 може бути розгорнуте сальдо:

- кредитове - означає заборгованість підприємства з оплати праці та інших виплат працівникам;

- дебетове - означає заборгованість працівників підприємству з оплати праці. Дебетове сальдо може виникати лише в окремих випадках, наприклад, коли є переоплати з оплати праці. У разі нарахування оплати праці запис роблять на кредит рахунку 66 і дебет різних рахунків, на які відноситься оплата праці (рахунки 23,91,92,93 та ін.).

Для того, щоб на ФОП Горошко О.А. виплатити заробітну плату, бухгалтеру необхідно зробити необхідні утримання і нарахування податків.

Нарахування на заробітну плату — це податок, який сплачує роботодавець. Цим податком обкладаються практично всі виплати найманим працівникам. Заробітна плата не є винятком. У нашій країні цей податок називається єдиний соціальний внесок (далі ЄСВ). Він включає в себе повний соціальний пакет, законодавчо передбачений нашою державою.

Цей пакет складається з пенсійного страхування (виплата пенсії), страхування на випадок тимчасової втрати працездатності (оплата лікарняних, догляд за дитиною тощо), страхування, пов'язане з виникненням нещасних випадків на виробництві (компенсація повної або часткової втрати працездатності). Його величина залежить від класу професійного ризику, який встановлює Фонд соціального страхування від нещасного випадку на виробництві, за інформацією про підприємство, наданої йому Пенсійним фондом. З 2016 року встановлена загальна ставка ЄСВ 22 % та ставка 8,41% для працівників інвалідів.

Утримання із заробітної плати — це податки, які утримуються з суми доходу, яка виплачується працівнику, проте їх перерахування до відповідних бюджетів покладено на плечі роботодавця. До обов'язкових утримань входять:

- Податок на доходи фізичних осіб (далі ПДФО) — податок, що стягується з доходів фізичних осіб та надходить у місцевий бюджет міста, селища, загалом, того місця де зареєстроване підприємство. Якщо говорити про зарплату, одержуваної громадянами України, то його ставка буде дорівнювати 18%.
- Військовий збір (ВЗ) - утримання з ряду доходів, що діє до закінчення реформи Збройних сил України. Ставка ВЗ — 1,5% від суми об'єкта оподаткування до вирахування ПДФО.

У додатку В відображено утримання із заробітної плати на підприємстві ФОП Горошко О.А.

Крім того, з заробітної плати можуть утримуватись необов'язкові платежі, такі як внески до профспілкової організації, медична страховка, плата за комунальні послуги та інші. Від необов'язкових утримань працівник можете відмовитись, для цього потрібно лише написати відповідну заяву до бухгалтерії. Розглянемо облік нарахувань, утримань та виплат по зарплаті у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

### Кореспонденція рахунків по розрахунках з оплати праці

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
Нарахована заробітна плата персоналу підприємства	«Виробництво» «Загальновиробничі витрати» «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» «Інші витрати операційної діяльності»	«Розрахунки за заробітною платою»

Продовження таблиці 2.2

Утримано ПДФО (18%)	«Розрахунки за заробітною платою»	«Розрахунки за податками»
Утримано ВЗ (1,5 %)	«Розрахунки за заробітною платою»	«Розрахунки за обов'язковими платежами»
Нарахування і сплата ЄСВ	«Виробництво» «Загальновиробничі витрати» «Адміністративні витрати» «Витрати на збут» «Інші витрати операційної діяльності»	«За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» «Поточні рахунки в національній валюті»
Видано зарплату	«Розрахунки за заробітною платою»	«Готівка в національній валюті»

Зарплату можна виплачувати через касу підприємства або з використанням платіжної картки.

Відповідно до п. 3.4 Положення №637, заробітна плата працівникам підприємства з каси видається за такими документами:

1) видатковою відомістю із зазначенням на титульній сторінці дозвільного підпису керівника або головного бухгалтера на видачу готівки, строків видачі готівки та суми літерами;

2) видатковими касовими ордерами, як правило, тільки за одноразовими виплатами (допомога соціального характеру, депонована зарплата тощо). При видачі працівникам грошей із каси за ордером касир вимагає пред'явити паспорт або інший документ, що посвідчує особу, яка отримує кошти за ордером, та записати до видаткового касового ордера найменування документа, серію, номер, ким і коли виданий. Працівник ставить свій підпис про отримання готівки та зазначає отриману суму літерами;

3) довіреністю — готівка видається іншій особі, ніж та, що зазначена в ордері або відомості, за нотаріально посвідченою довіреністю, замість особи, яка не має змоги через хворобу чи з інших поважних причин поставити підпис

власноручно. У зв'язку з цим у тексті ордера після прізвища, імені та по батькові одержувача готівки бухгалтер зазначає прізвище, ім'я та по батькові особи, якій довірено одержати готівку. У разі видачі готівки за видатковою відомістю перед підписом про одержання грошей касир робить у ній напис «За довіреністю». Довіреність залишається у касира і додається до видаткового касового ордера або видаткової відомості.

Після закінчення встановленого строку для виплати зарплати — три робочі дні — її депонують (здають до банку як депоновану зарплату). Нараховані, але не одержані персоналом у встановлений строк суми з оплати праці депонуються і відображаються за дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» або субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» і кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами». Внесення неотриманої заробітної плати в банк записується за дебетом рахунку 31 «Рахунки в банках» і кредитом рахунку 30 «Готівка». Отримання в банку сум депонованої заробітної плати оформляється так: дебет рахунку 30 і кредит рахунку 31.

Неотримані суми потрібно здавати з каси в банк на поточний рахунок. У касі можуть залишатися суми в розмірах, що не перевищують встановлений підприємству ліміт каси/

Для аналітичного обліку розрахунків до субрахунку 662 ведуть «Книгу обліку розрахунків з депонентами». Записи в книгу здійснюються протягом року на підставі складених касиром реєстрів невиданої заробітної плати в кожному місяці із зазначенням номера платіжної відомості. Суми депонентської заборгованості обліковують до їх погашення.

Виплата заробітної плати через касу зумовлює понесення таких витрат: 1) обладнання спеціального приміщення під касу;  
2) доставка готівки з банку і назад;  
3) ведення обліку депонованих сум заробітної плати.

У бухгалтерському обліку виплата заробітної плати через касу підприємства проводиться: Д-т 661 К-т 301.

Другий спосіб – перерахування зарплати на платіжні картки. Відповідно до п. 1.27 Закону України від 05.04.2001 р. №2346-III «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні»[33], платіжна картка — спеціальний платіжний засіб у вигляді емітованої в установленому законодавством порядку пластикової чи іншого виду картки. Вона використовується для ініціювання переказу коштів з рахунка платника або з відповідного рахунка банку з метою оплати вартості товарів і послуг, перерахування коштів зі своїх рахунків на рахунки інших осіб, отримання коштів у готівковій формі у касах банків через банківські автомати, а також здійснення інших операцій, передбачених відповідним договором.

Облік розрахунків за виплатами працівникам здійснюється в журналах № 5 і № 5А., де відображають нараховану заробітну плату та пов'язані з нею відрахувань на соціальні заходи та забезпечень майбутніх витрат. Отже, організація облікових робіт з розрахунку та виплати заробітної плати є відповідальною і трудомісткою. Розрахунок заробітної плати, як правило, необхідно виконати за короткий термін між наданням інформації та виплатою працівнику. Тому заздалегідь організований порядок її обліку допоможе надавати необхідну інформацію вчасно.

Для покращення організації обліку виплат працівникам на ФОП Горошко О.А. пропонуємо змінити спосіб виплати заробітної плати працівникам. На сьогодні виплата заробітної плати з використанням банківських платіжних карток є достатньо розвинена, це дозволить зменшити витрати підприємства, на організацію розрахунковокасових операцій з виплати заробітної плати. А працівники зможуть розпоряджатися коштами на карткових рахунках, шляхом оплати комунальних і інших послуг; розраховуватися за придбаний товар; перераховувати кошти на рахунки інших осіб; одержувати готівку в касах банків, інших фінансових установ, торговців або через банкомати.



## **2.4 Удосконалення методичних основ організації обліку розрахунків за виплатами працівникам на основі міжнародних стандартів**

Питання вдосконалення обліку праці та її оплати є одним із найголовніших в управлінні діяльністю будь-якого суб'єкта господарювання. Це потребує певного реформування бухгалтерського обліку заробітної плати, що повинна відповідати сучасному ринковому середовищу країни. З іншого боку потребує вдосконалення і діюча модель аналітичного обліку таких операцій. Дані аналітичного обліку витрат на оплату праці працівників підприємства відіграють основну роль у ході перевірки цього об'єкта. Вони розкривають інформацію про розміщення та склад персоналу за місцями його використання. Подається інформація і за відпрацьований і невідпрацьований час. Окремо аналізуються дані про обсяг продукції та виконання норм продажів. Розглядаються і порядок формування фонду заробітної плати і аналізується його структура. Аналітичний облік є тією основою, що формує достовірні дані для визначення розміру оплати праці та відрахувань з неї. При цьому за кожним окремим працівником обліковуються витрат на оплату праці..

Відповідно до Плану рахунків для обліку розрахунків з оплати праці використовується рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». На ньому узагальнюється інформація про розрахунки з персоналом підприємства за усіма видами заробітної плати, премії, допомоги тощо. Даний рахунок має наступні субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами». На рис. 2.6. подана детальна структура 66 рахунку у розрізі аналітичних субрахунків



Рис. 2.6 Структура рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Положення (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Розрахунки з робітниками» використовується для вирішення питань обліку витрат з оплати праці і пов'язаних усіх виплат. Так відбувається згідно з П(С)БО 26 поділ — виплат на поточні виплати; виплати при звільненні; виплати по закінченні трудової діяльності; виплати інструментами власного капіталу; інші довгострокові виплати.

При цьому поточні виплати - це заробітна плата за окладами та тарифами та інші нарахування з оплати праці. Сюди ж відносять виплати за невідпрацьований час та премії та інші заохочувальні виплати. Тому, на мою думку, необхідно застосовувати більш детальну класифікацію даного рахунку, що подана на рис. 2.6. Це дозволить більш чітко виокремити види поточних виплати працівникам підприємства.

Оскільки витрати на оплату праці працівників вітчизняних підприємств або ж виплати працівникам є найвагомішою складовою загального обсягу витрат підприємства, зупинимось на порівнянні обліку таких витрат за міжнародними стандартами і вітчизняними. Аналіз та виявлення спільних та відмінних ознак з обліку виплат працівникам за міжнародними і національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку сприятиме більш швидшому і ефективнішому залученню зарубіжного досвіду у практику вітчизняних підприємств.

Отже, у вітчизняному обліку для відображення витрат з оплати праці працівників підприємства і усіх пов'язаних виплат працівникам регулюється таким нормативним документом як ПСБО 26 "Виплати працівникам"[25]. У міжнародній практиці бухгалтерського обліку Міжнародний стандарт фінансової звітності МСБО 19 "Виплати працівникам"[11] розкриває питання обліку виплат працівникам іноземних підприємств. Як відомо, національні положення ( стандарти) бухгалтерського обліку побудовані на основі міжнародних. Відбувається поступе адаптування зарубіжного досвіду до практики вітчизняних підприємств. Іноді відбується синтез декількох міжнародних стандартів в рамках національного, а іноді певні об'єкти обліку ведуться лише згідно вітчизняної практики, що зумовлено сучасними реаліями господарювання вітчизняних підприємств. При цьому, слід зазначати, що структурно національні та міжнародні стандарти ідентичні і складаються з аналогічних частин – від формування загальних положень, принципів, означення об'єкту обліку, методики його оцінки і обліку до розкриття інформації про даний об'єкт обліку у фінансовій звітності.

Відмінністю є контрольована і регламентові робота бухгалтера. Так, у практиці вітчизняних підприємств для відображення господарських операцій в обліку використовується єдиний план рахунків (окрім установ і організацій бюджетної і банківської сфер).

Головними користувачами інформації облікової інформації про діяльність суб'єкта господарювання у вітчизняній практиці є запити регулюючих органів - податкової служби, державного комітету статистики, органів соціального захисту населення та інші. Інформація ж, розрита згідно міжнародних стандартів обліку головним чином орієнтована акціонерів, інвесторів, контрагентів, осіб зацікавлених майбутньому розвитку підприємства.

Облік заробітної плати та інших виплат працівникам на будь-якому підприємстві ведеться згідно П(С)БО 26 «Виплати працівникам». Дане положення регулює механізм нарахування і оплати виплат працівникам, пов'язаних із трудовою активністю. У міжнародній практиці регулювання бухгалтерського обліку виплат працівникам та розкриття інформації про такі витрати та виплати у фінансовій звітності підприємства ведеться згідно МСБО 19 —Виплати працівникам. Проте дане МСБО не регулює порядок нарахування і виплат, пов'язаних із пенсійним забезпеченням працівників. Для розкриття інформації про інші специфічні види виплат працівникам у міжнародній практиці застосовуються інші відповідні МСБО, як МСБО 2 "Платіж на основі акцій", МСБО 3 —Об'єднання бізнесу, МСБО 4 "Страхові контракти".

Згідно П(С)БО класичного означення «виплати працівникам» немає. Проте є визначення поточних виплат працівникам. Так, « поточні виплати працівнику - виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу» . Згідно МСБО 19, «виплати працівникам - це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками». Такими чином МСБО 19 побудований таким чином, що обліку підпадає трудова діяльність працівника. А вона в свою чергу розглядається як певна діяльність (послуги), за яку працівники отримують відповідну компенсацію.

У таблиці 2.5 подано порівняння означення і склад виплат працівникам за міжнародною і вітчизняною практикою.

Таблиця 2.3

### **Порівняння виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами**

П(С)БО 26	МСБО(№)19
Заробітна плата за окладами і тарифами	Зарплати робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення
Інші нарахування з оплати праці	Короткострокові компенсації за відсутність( оплачена щорічна відпустка та оплачена відпустка у зв'язку з хворобою)
Виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки ті інший оплачуваний невідпрацьований час	Участь у прибутку та премії
Премії та інші заохочувальні виплати	Негрошові пільги для теперішніх працівників

Джерело: сформовано на підставі [25]

Отже, згідно з МСБО 19 виділяють чотири види категорій виплат працівникам - короткострокові виплати; виплати по закінченні трудової діяльності; інші довгострокові виплати працівникам; виплати при звільненні.

### **Висновки до розділу 2**

Багато вітчизняних вчених досліджували зміст економічної категорії «заробітна плата», хоча, на сьогодні відсутній єдиний підхід щодо визначення даного поняття. Нами запропонувати наступне трактування заробітної плати, зокрема – це оплата послуг праці робітника, яка відображає соціально-економічний стан в національній економіці та рівень життя у суспільстві, дає можливість працівникові і його сім'ї отримати всі необхідні

блага, а також заощаджувати на майбутнє, а виплати працівникам – це всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно із законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги.

Визначено, що нормативно-правове регулювання виплат працівникам на підприємствах, установах та організаціях здійснюється на макrorівні, мезорівні та мікрорівні. Зокрема закони, нормативно-правові акти, договори, які регулюють процес забезпечення розрахунків за виплатами працівникам та встановлюють податкове навантаження, терміни відпустки, розмір прожиткового мінімуму, розрахунок середньої заробітної плати тощо.

Досліджено завдання обліку, аудиту та аналізу розрахунку нарахувань і виплат заробітної плати працівникам на підприємстві. Зокрема, облік праці і її оплати, особливої уваги заслуговує порядок організації виплат працівникам у відповідності з вимогами чинного законодавства.

## **РОЗДІЛ 3**

### **АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

#### **3.1 Мета та завдання аудиту заробітної плати**

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. Оплата праці – це стаття витрат, яка відіграє важливу роль у формуванні собівартості продукції, тому до неї завжди необхідно підходити з особливою увагою для забезпечення раціонального використання грошових ресурсів та їх економії на підприємстві.

Під час перевірки розрахунків з оплати праці аудитору, з одного боку, важливо переконатися в дотриманні підприємством чинного законодавства про оплату праці, відсутності порушень умов оплати праці працівників, а з іншого боку – перевірити правильність здійснених відрахувань податків і зборів із заробітної плати працівників, а також відповідність відображення операцій в бухгалтерському обліку і достовірність їх висвітлення у фінансовій звітності підприємства. Для того щоб провести аудит розрахунків з оплати праці, слід спочатку визначити основні цілі і завдання перевірки.

Основними завданнями аудиту розрахунків з оплати праці для досягнення мети є:

- 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, обсягу виконаних робіт, послуг, випущеної продукції;
- оцінка існуючої на підприємстві системи розрахунків з персоналом та її ефективності;
- перевірка обліку та нарахування заробітної плати, інших видів оплат, які відносяться до фонду оплати праці;
- перевірка дотримання встановлених штатним розписом посадових окладів працівників підприємства;
- перевірка своєчасності індексації окладів з урахуванням зростання цін в умовах інфляції;
- перевірка правильності виплати премій працівникам підприємства;

- перевірка правильності нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності;
  - перевірка правильності нарахування щорічних, додаткових відпусток, компенсацій за невикористану відпустку тощо.
  - перевірка правильності розрахунків по депонованій заробітній платі;
  - перевірка дотримання встановлених термінів розрахунків з персоналом підприємства по оплаті праці;
  - перевірка правильності утримань із заробітної плати податків та обов'язкових платежів;
  - перевірка правильності нарахувань обов'язкових платежів, які здійснюються за рахунок підприємства;
  - перевірка повноти та своєчасності перерахувань утриманих та нарахованих податків і зборів;
  - перевірка своєчасності і правильності включення до собівартості продукції суми нарахованої заробітної плати та обов'язкових відрахувань у позабюджетні фонди;
  - оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку операцій з оплати праці;
  - оцінка повноти відображення здійснених операцій у бухгалтерському обліку;
  - перевірка правильності класифікації операцій з оплати праці (віднесення за рахунками витрат);
  - відповідність даних, відображених у фінансовій звітності, стану розрахунків по операціях з оплати праці;
  - оцінка стану внутрішнього контролю підприємства у трудових відносинах
- Визначившись з об'єктами аудиту, необхідно перейти до формування Плану та Програми аудиту розрахунків з оплати праці. Під час проведення перевірки розрахунків з оплати праці, аудитором можуть використовуватись наступні аудиторські процедури:
- тестування засобів внутрішнього контролю;
  - перевірка (інспектування) документів;



- спостереження (відстеження) за відображенням фінансовогосподарських операцій в бухгалтерській документації;
- перерахунок;
- одержання роз'яснень всередині підприємства;
- отримання роз'яснень від третіх осіб;
- аналітичні процедури.

Перевірка арифметичних розрахунків (перерахування) використовується аудитором для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків сум з оплати праці і точності відображення їх у бухгалтерських записах. Перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій дає змогу аудитору здійснювати контроль за обліком, що ведеться бухгалтерією, і кореспонденцією рахунків з бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці.

Перевірка документів дає змогу аудитору переконатися в реальності кожного окремого документа. Рекомендується обрати певні записи в бухгалтерському обліку і простежити відображення операцій в обліку до того первинного документа, який повинен підтверджувати реальність і доцільність виконання цієї операції.

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.

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

Найпоширенішими помилками обліку можуть бути:

- відсутність обов'язкових документів з обліку оплати праці і (або) порушення вимог до їх оформлення;
- порушення термінів виплати зарплати;
- помилки при нарахуванні виплат за середнім заробітком;

- неповний облік виплат, що мають характер оплати праці;
- відсутність обліку наданої працівникам матеріальної вигоди;
- помилки в розрахунках лікарняних, відпускних;
- помилки у проведенні утримань та нарахувань податків і зборів.

Загальний план аудиту операцій з оплати праці та розрахунків з персоналом підприємства включає:

- аудит оформлення первинних документів;
- аудит системи нарахувань заробітної плати;
- аудит обґрунтованості утримань із заробітної плати та застосовуваних пільг;
- аудит тотожності показників бухгалтерської звітності та реєстрів бухгалтерського обліку;
- аудит розрахунків з утриманих та нарахованих податків і зборів .

Джерела аудиторської перевірки обліку розрахунків із заробітної плати відображено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

### Джерела аудиторської перевірки

№	Вид документа	Документи,що входять
1	Загально-організаційні документи	колективний договір; положення про оплату праці, про відпустки, преміювання; правила внутрішнього розпорядку; посадові інструкції; штатні розписи.

Продовження таблиці 3.1.

2	Кадрові документи	накази по кадрах (на прийом, звільнення, переведення, відпустки, преміювання тощо); особові справи працівників (особові картки, заяви, трудові договори та інші обов'язкові документи); трудові договори, акти виконаних робіт; договори цивільно-правового характеру (підяду, надання послуг тощо).
---	-------------------	--

3	Бухгалтерські документи	табелі обліку робочого часу; розрахункові відомості по заробітній платі; платіжні відомості по заробітній платі; касові документи (прибуткові та видаткові касові ордери); особові рахунки; журнали-ордери, картки-рахунки, оборотно-сальдові відомості по рахунках обліку заробітної плати; акти виконаних робіт за договорами ; інші документи.
---	-------------------------	---

Джерело: сформовано самостійно

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

### **3.2 Методика проведення аудиторських процедур щодо виплат працівникам**

Для проведення аудиту необхідно скласти загальний план такої перевірки. Планування роботи дає можливість приділити належну увагу важливим напрямам аудиту і сприяє ефективному розподілу роботи аудиторів. Обсяг аудиторської роботи залежить від розмірів економічного суб'єкта, аудиторського досвіду, складності аудиту, знання діяльності клієнта. Визначаючи мету перевірки правильності нарахування виплат працівникам аудиторю потрібно обговорити з клієнтом характер, обсяг і умови роботи.

План аудиторської перевірки розрахунків за виплатами працівникам має бути детальним, оскільки є інструкцією для розробки програми аудиту, його точна форма і зміст залежать від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які застосовуються аудитором, зобразимо їх у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

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

Етапи	Період застосування	Мета	Методи
1	2	3	4

Підготовчий	На початку аудиту, при плануванні та на протязі усієї перевірки, при корегуванні планової документації	Краще розуміння системи трудових відношень підприємства-клієнта; Виявлення невірно відображених фактів у звітності; Визначення потенціальних областей підвищеного ризику	Методи, які не пов'язані з розрахунками, які допускають використання загальних знань у сфері бухгалтерського обліку, поряд з достатнім розумінням системи контролю та обліку клієнта
Детальна перевірка	У процесі здійснення незалежних тестів по суті (оборотів та сальдо рахунків 47, 65, 66, 81)	Отримання аудиторських доказів, які забезпечують необхідний рівень впевненості в ефективності системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю розрахунків за виплатами робітникам, на підставі яких аудитор може зробити висновок щодо зниження аудиторського ризику	В цілому методи порівняння показників клієнта з розрахованим аудитором, процентні методи та метод балансової зв'язки: шляхом зіставлення з іншими показниками
Заключний	При аналізі виявлених відхилень, виконанні аналізу ефективності та підготовки аудиторського заключення	Підтвердження висновків, сформованих за результатами аудиторських процедур по суті на етапі детальної перевірки; визначення показників ефективності використання трудових ресурсів підприємства	Логічний аналіз та оцінка отриманої аудитором інформації, яка може підтвердити попередньо зроблені висновки або виявити сфери здійснення додаткових процедур

Джерело: сформовано на підставі [30]

Розпочинаючи перевірку виплат працівникам, аудитор з'ясовує, форми та системи оплати праці, що застосовуються на даному підприємстві. Він визначає наявність внутрішніх положень про оплату праці робітників. Підпадає перевірці колективний трудовий договір, а за ним - списковий та середньообліковий склад працівників.

Після цього розпочинається перевірка самої організації обліку розрахунків з оплати праці. Детальному аналізу підпадає кваліфікація

бухгалтерів, автоматизація робочих місць, склад працівників бухгалтерії. Це необхідно для визначення аудиторського ризику - невиявлення суттєвих моментів у організації бухгалтерської роботи з обліку виплат працівникам.

Визначення ступеня ризику на даному етапі проводиться за допомогою тесту, який відображено в Додатку Г. За результатами такого тестування аудитор може одразу відмовитись від проведення перевірки( за умови виявлення суттєвих порушень організації обліку оплати праці). Або ж одразу вжити заходів щодо зменшення ризику. Розпочати таке тестування можна із тестування внутрішнього контролю у даному сегменті обліку. Для цього у вибірку включають випадкові дані за різними категоріями робітників. Враховуються і звільнені робітники (керівники, спеціалісти). І розглядаються показники за основними видами нарахувань та різними періодами часу. Як відомо, перевірка первинних документів проводиться формально для даного об'єкту обліку. І під час перевірки оплати праці встановлюється повнота заповнення усіх реквізитів, наявність підписів уповноважених осіб, відсутність у документах виправлень.

Наступним етапом перевірки є перевірка правильності нарахування оплати праці за кожним працівником. Проводиться дана перевірка вибіркоким шляхом. Основними джерелами перевірки з правильності визначення суми оплати праці та нарахування її в рамках підприємства , аудитор розглядає : розрахунково-платіжну відомість (форма № П-49); розрахункову відомість (форма № П-51); платіжну відомість (форма № П-53). Ретельній перевірці підлягають і особисті рахунки працівників, накази, картки, особисті справи робітників, трудові договори і контракти, табелі, наряди. Всі первинні документи , що є базою для визначення розміру виплат працівникам, є також гарантіє формування об'єктивного і неупередженого висновку щодо правильності ведення оплати праці на даному підприємстві. Так вибіркоким методом за окремими працівниками аудитор аналізує правильність нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам підприємства. Перевірці підлягають розрахункові та платіжні відомості. А також вивчаються

особові рахунки співробітників. Такі первинні документи, як табелі, наряди тощо, на основі яких здійснюються нарахування заробітної плати, перевіряються вибірконим шляхом. Увага звертається на правильність їх заповнення, відповідність їх заповнення чинному законодавству та нормативним документам. Аудитор розробляє програму перевірки. На її основі проводиться детальне вивчення операцій. В таблиці 3.3 відобразимо програму проведення перевірки на підприємстві ФОП Горошко О.А

Таблиця 3.3

### Програма аудиту нарахування заробітної плати

№	Перелік контрольних процедур	Метод контролю	Аудиторські докази	Критерії якості	Контрольний документ	Термін перевірки
1	2	3	4	5	6	7
1	Виконати аналіз розподілу фонду заробітної плати, оцінити адекватність оплата праці працівників установи, перевірити дотримання трудового законодавства	Огляд, аналіз, нормативно-правова оцінка, тестування, економічна перевірка	Штатний розпис, тарифікаційний список, посадові інструкції		НЗП-1	

Продовження таблиці 3.3

2	Перевірка наявності затверджених Колективного договору, Положення про оплату праці та про преміювання та їх відповідності положенням законодавства про працю	Огляд, документальна перевірка, нормативно-правова, аналітична перевірка	Колективний договір, Положення про преміювання, штатний розпис, тарифікаційний список, трудові книжки		НЗП-2	
---	--	--	---	--	-------	--

	та нормативно-правовим актам з праці				
3	Перевірка обліку, оформлення первинної документації і правильності нарахування зарплати	Документальна перевірка, нормативно-правова перевірка, вибірка, перерахунок	Розрахунково-платіжна відомість, накази		НЗП-3
4	Перевірка обґрунтованості і правильності нарахування премій, надбавок, доплат, виплат за тимчасову непрацездатність, щорічних відпусток, винагород за підсумками праці за рік тощо	Документальна перевірка, нормативно-правова перевірка, вибірка, перерахунок	Розрахунково-платіжна відомість, накази		НЗП-4
5	Перевірка правильності виконаних нарахувань та утримань із заробітної плати, виплат заробітної плати	Документальна перевірка, правова перевірка, перерахунок	Розрахунково-платіжна відомість, накази		НЗП-5
6	Перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку нарахованої заробітної плати	Документальна перевірка, аналітичні процедури, порівняння, розрахунок	Розрахунково-платіжна відомість, накази		НЗП-6

Для вирішення поставлених завдань аудиту нарахування заробітної плати пропонуємо робочі документи аудитора які стануть обґрунтованими доказами якісного проведення перевірки.

Робочі документи аудиту нарахування заробітної плати наведені в таблицях 3.4, 3.5.

Таблиця 3.4

**Робочий документ аудитора — вибіркова перевірка правильності встановлених окладів**

ПІБ	Посада	ФОП Горошко О.А	Аудиторська фірма	Відхилення (+, -)
Сенько В.А.	Касир-контролер	6500,00	6500,00	-
Михайлуць О.І	Касир-контролер	6500,00	6500,00	-

Івашенко А.М.	Касир-контролер	6500,00	6500,00	-
Родіонова Є.О.	Касир	6500,00	6500,00	

Джерело: сформовано самостійно

Таблиця 3.5

**Робочий документ аудитора — перевірка правильності відображення сум нарахування заробітної плати в обліку та звітності**

ПІБ	ФОП Горошко О.А.	Аудиторська фірма	Відхилення
Головна книга (рах.6511) ( Додаток А)			
Січень 2022	25535,11	25535,11	-
Лютий 2022	24565,37	24565,37	-
Березень 2022	20083,23	20083,23	-
Звіт з єдиного внеску (Додаток А)			
Січень 2022	4840,27	4840,27	-
Лютий 2022	4809,32	4809,32	-
Березень 2022	4418,31	4418,31	-

Джерело: сформовано самостійно

Аудит заробітної плати є однією із функцій управління діяльністю ФОП Горошко Олена Анатоліївна. Вибірковий аудит заробітної плати показав, що нарахування заробітної плати працівникам освіти здійснюється вірно.

Отже, результативність аудиту , розрахунків з оплати праці, багато в чому залежить від правильного визначення послідовності дій особи, які контролюють даний процес.

Перевірка використання коштів на виплату заробітної плати на кожному підприємстві посідає значне місце в управлінні підприємством. Систематичний контроль за використанням фонду заробітної плати дозволить не лише виявляти можливість економії коштів за рахунок зростання продуктивності праці, але сприятиме зниженню трудомісткості продукції та зростанню її продуктивності

### 3.3 Шляхи вдосконалення аудиту оплати праці



Аудит розрахунків з оплати праці повинен надавати достовірну інформацію про стан розрахунків. Висновки проведення даного аудиту керівники й управлінці використовують у прийнятті рішень про подальшу діяльність підприємства, тому доцільно, крім перевірки обліку та фінансової звітності, також здійснювати розрахунок показників, що характеризують розрахунки з оплати праці (частка витрат на оплату праці в собівартості продукції, співвідношення погодинної та відрядної оплати праці, конкурентоспроможність заробітної плати в регіоні та країні).

Для підвищення якості аудиту розрахунків з оплати праці необхідно враховувати специфіку господарської діяльності кожного окремого замовника, адже на даному етапі функціонування економіки України існує багато різновидів підприємницької діяльності. Наприклад, первинні документи газорозподільних підприємств значно відрізняються від документів у сільськогосподарських підприємствах.

Для проведення аудиту розрахунків з оплати праці аудитор повинен мати достатні знання та досвід у даній сфері обліку, стежити за змінами та підвищувати свій професіоналізм. Отже, поліпшення аудиту буде сприяти здійсненню контролю над рівнем компетентності аудиторів і якості послуг, що надаються, забезпеченню реальної незалежності аудитора та введенню санкцій і покарань аудиторів щодо недостовірності надання аудиторських послуг. На підприємстві для поліпшення ведення обліку та здійснення діяльності можна створити відділ внутрішнього аудиту. Даний підрозділ повинен бути організаційно і функціонально незалежним для забезпечення об'єктивності інформації. Структура відділу залежить від розміру та потреб підприємства.

Оскільки джерелами аудиторської перевірки є дані бухгалтерського обліку, то рішення проблем обліку розрахунків з оплати праці також значно підвищить якість проведеного аудиту, адже дані обліку будуть більш достовірними, чіткими і правильними. Основні шляхи вдосконалення аудиту розрахунків з оплати праці схематично наведено на рис. 3.1.

З огляду на все вищесказане можна зробити висновки, що поліпшення аудиту — це актуальне питання. Адже аудит надає інформацію та рекомендації щодо: стану розрахунків з оплати праці, поліпшення умов праці, збереження стабільного робочого колективу, підвищення продуктивності праці, що, своєю чергою, впливає на прибутковість підприємства.

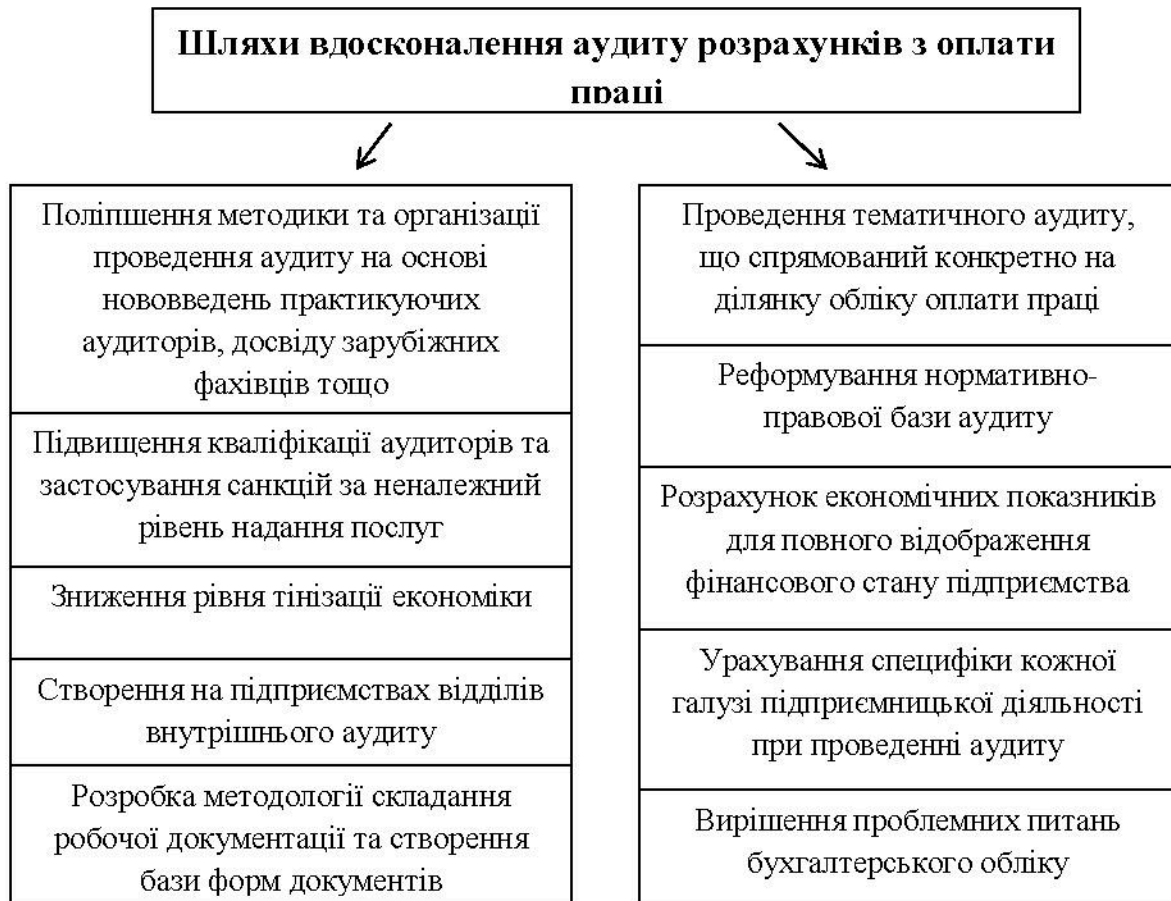


Рис. 3.1. Шляхи вдосконалення аудиту розрахунків з оплати праці

Отже, аудит розрахунків з оплати праці як елемент виявлення резервів підвищення ефективності і прибутковості підприємства є одним із найбільш діючих факторів економічної політики підприємства, що особливо наочно проглядається в умовах трансформації економіки.

### Висновки до розділу 3

Аудит розрахунків з оплати праці займає об'ємну частину аудиторської перевірки, ця ділянка обліку є досить специфічною та вимагає

від аудиторів особливої уваги і зосередженості . Під час даної перевірки аудитору, з одного боку, важливо переконатись у дотриманні підприємством норм чинного законодавства про оплату праці, відсутності порушень умов оплати праці, а з іншого – перевірити правильність сум нарахованої та виплаченої заробітної плати, інших виплат; правильність здійснених нарахувань на фонд оплати праці та відрахувань податків і зборів із заробітної плати, а також відповідність відображення операцій в бухгалтерському обліку і достовірність їх висвітлення у фінансовій звітності підприємства.

Запропоновано послідовність здійснення контрольних процедур при проведенні аудиторської перевірки, зокрема: – виявлення наявності і встановлення відповідності чинному законодавству локальних нормативних документів; – перевірка обґрунтованості виробничої програми, визначення фонду оплати праці на прогнозований обсяг робіт, тарифних ставок, розцінок посадових окладів та оплати за контрактом; – перевірка правильності розрахунків з оплати праці у грошовій і натуральній формах, остаточних розрахунків за продукцію у кінці року; – перевірка дотримання встановленого порядку оподаткування та здійснення утримань із заробітної плати; – дослідження стану синтетичного і аналітичного обліку оплати праці, перевірка достовірності звітності підприємства; – оцінка стану обліку, звітності щодо праці та її оплати, внутрішньогосподарського контролю використання робочого часу й фонду оплати праці.



## ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження методики обліку, аналізу та аудиту виплат працівникам підприємства нами отримані наступні висновки:

1. Багато вітчизняних вчених досліджували зміст економічної категорії «заробітна плата», хоча, на сьогодні відсутній єдиний підхід щодо визначення даного поняття. Нами запропонувати наступне трактування заробітної плати, зокрема – це оплата послуг праці робітника, яка відображає соціально-економічний стан в національній економіці та рівень життя у суспільстві, дає можливість працівникові і його сім'ї отримати всі необхідні блага, а також заощаджувати на майбутнє, а виплати працівникам – це всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно із законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги.
2. Визначено, що нормативно-правове регулювання виплат працівникам на підприємствах, установах та організаціях здійснюється на макрорівні, мезорівні та мікрорівні. Зокрема закони, нормативно-правові акти, договори, які регулюють процес забезпечення розрахунків за виплатами працівникам та встановлюють податкове навантаження, терміни відпустки, розмір прожиткового мінімуму, розрахунок середньої заробітної плати тощо.
3. Досліджено завдання обліку, аудиту та аналізу розрахунку нарахувань і виплат заробітної плати працівникам на підприємстві. Зокрема, облік праці і її оплати, особливої уваги заслуговує порядок організації виплат працівникам у відповідності з вимогами чинного законодавства. Щодо аудиту, то визначено порядок підтвердження достовірності інформації про нарахування виплат працівникам. Завданням аналізу виплат

працівникам визначено необхідність проведення дослідження ефективності таких витрат підприємства.

4. Пропонуємо впровадити єдину звітність з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску, оскільки запровадження такої об'єднаної звітності з ПДФО, військового збору та ЄСВ, буде більш уніфікованою, та матиме такі переваги: спрощення ведення бізнесу та покращення ефективності роботи контролюючих органів за рахунок створення єдиного уніфікованого документа шляхом об'єднання окремих видів звітності
5. Досліджено, що заробітна плата працівникам підприємства видається з каси за видатковою відомістю, видатковими касовими ордерами чи довіреністю. Проте, спосіб виплат через касу має свої незручності, оскільки підприємство несе додаткові витрати на обладнання спеціального приміщення під касу, доставку готівки з банку і назад, ведення обліку депонованих сум заробітної плати. Тому пропонуємо на ФОП Горошкко О.А. змінити спосіб виплати заробітної плати шляхом використання зарплатного проекту і здійснювати виплати працівникам, шляхом використання банківських платіжних карток.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про систему оподаткування» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>
2. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>
3. Васильчак С. В. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві / С. В. Васильчак, О. Р. Жидяк, Т. М. Полянчич // Наук. вісн. НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.12 – С. 152–157.
4. Дубовська О. В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії / О. В. Дубовська // Вісник ДДФА. Економічні науки. - 2014. - № 2. - С. 23-32.
5. Виноградська А. Розвиток малого підприємництва // Економіка України, №2, 2015, С. 36-43.
6. Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2063-14#Text>
7. Бутко М., Мурашко М. Організаційні заходи сприяння малому бізнесу // Економіка України, №7, 2017, С. 20-24.
8. Швець Л. П. Дослідження шляхів удосконалення використання фонду оплати праці та системи преміювання на підприємствах зв'язку / Л. П. Швець, Н. І. Доберчак // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2009. - Т. 1, № 4.- С. 40-45
9. Овсюк Н. В. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу [Електронний ресурс] / Н. В. Овсюк, О. Ю. Радченко // Житомирський державний технологічний університет. – 2012. – Режим доступу: [http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3003/40.pdf?sequence=](http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3003/40.pdf?sequence=1)  
1 – с. 362

10. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / Ф.Ф. Бутинець та ін. Житомир : Рута, 2009. 912 с.
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 "Виплати працівникам" [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011).
12. Конституція України № 1-рп/2016 від 15.03.2016 – ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>
13. Кодекс законів про працю України № 2005-VIII від 06.04.2017 – VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
14. Податковий кодекс України № 2146-VIII від 07.09.2017 – VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
15. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995, № 108/95-ВР. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95>.
16. Закон України «Про відпустки» від 17.05.2016 № 1366-VIII– ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.kadrovik01.com.ua/regulations/8186/8190/460776>.
17. Закон України «Про колективні договори і угоди» № 77-VIII від 28.12.2014– XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>
18. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2464 – 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
19. П(С)БО 26 «Виплати працівникам» від 28 жовтня 2003 року № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.



20. Постанова Кабінету Міністрів України № 100 від 8 лютого 1995 р. «Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати» [Електронний ресурс] // КМУ. – 1995. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/542>.
21. Кесарчук Г. С. Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам / Г. С. Кесарчук // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2013. – С. 240.
22. Івахненко С. В Контроль чи аудит? Проблеми термінології на сучасному етапі. / С. В. Івахненко // Наукові записки, Економічні науки / Національний університет „Кієво-Могилянська академія» . Київ : Видавничий дім «КМ Академія» , 2015. – С. 50.
23. Наказ «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 5 грудня 2008 р. № 489 [Електронний ресурс] // Державний комітет статистики України. – 2008. – Режим доступу до ресурсу: <https://docs.dtki.ua/download/pdf/1157.103.2>
24. Сьомченко В.В., Засипко К.О Заробітна плата як соціально-економічна категорія / В.В. Сьомченко, К.О. Засипко // Вісник Запорізького національного університету. - 2016. - № 1 (29) – с. 29
25. Овсюк Н.В., Радченко О.Ю. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСБО 19: порівняльний аспект / Ніна Овсюк, Олена Радченко // Житомирський державний технологічний університет. - 2012. - №3 – с. 87
26. Закаблук Г.О. Удосконалення форм і систем оплати праці за мотиваційним та стимулюючим механізмами / Г.О. Закаблук // Економіка та підприємство. – 2013. - № 2 – с. 113.
27. Коваленко О.В., Привалова К.В. Вдосконалення системи оплати праці на підприємстві / О.В.Коваленко, К.В.Привалова // Вісник Запорізька державна інженерна академія. – 2014 – с. 51.
28. Оляднічук Н. В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення [Електронний ресурс] / Н. В.

- Оляднічук // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2014. – Вип. 84. – с. 167.
29. Миронова Ю.Ю. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві / Ю.Ю. Миронова, В.А. Панасенко // Економіка і регіон: 117 наук. вісн. ПолНТУ. – Полтава: ПолтНТУ, 2016. – № 1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reposit.pntu.edu.ua/handle/PoltNTU/569>
30. Кузьменко К. Ю. Аудит розрахунків з оплати праці на підприємстві [Електронний ресурс] / К. Ю. Кузьменко // Технології та дизайн. – 2016. – № 1 (18). – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/td\\_2016\\_1\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_18).
31. Мардус Н. Ю. Особливості обліку, аудиту і аналізу оплати праці на підприємстві / Н. Ю. Мардус, В. В. Кригіна // Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптimum–2016» : тр. 12-ї Міжнар. наук.-практ. конф.,– Харків : НТУ "ХПІ", 2016 – с. 169.
32. Брік С. В. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві / С. В. Брік, Д. В. Дегтяр // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ» : зб. наук. пр. Темат. вип. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. – Харків : НТУ "ХПІ". – 2015. – № 60 (1169).
33. Шишкова Н.Л. Контроль: незалежний, внутрішній, державний: Навч. посібник. Видання 1-ше [Електронне видання]. Ч. II. Організація аудиту / Н.Л.Шишкова ; Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». – Електрон. текст. дані. – Д. : НТУ «ДП», 2021. – 155с.
34. Звітність за МСФЗ. Конспект лекцій для магістрів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійна програма «Облік і аудит» / Н.Л. Шишкова; Нац. техн. ун-т. «Дніпровська політехніка». – Д. : НТУ «ДП», 2022. – 46 с.
35. Закон України від 05.04.2001 р. №2346-III «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14#top>

## ДОДАТКИ

Додаток А

**Табель обліку робочого часу  
в травні 2022 р.**

№ п/п	П.І.Б.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	x	Всього за місяць				Оклад, тарифна ставка
		16	17	18	19	20	21	22	23	24	26	27	28	29	30	31	змінні	годин	з них			
																святков			нічні			
1.	Михайлусь Оксана Іванівна	7	7	0	7	7	0	15	8	0	7	7	0	7	7	0		21	165		73	6500
		7	7	0	7	7	0	15	8	0	7	7	0	7	7	0	7					
2.	Радіонова Ельвіра Олександрівна	0	7	7	0	7	7	0	15	8	0	7	7	0	15	8		20	167		73	6500
		0	7	7	0	7	7	0	7	7	0	7	7	0	15	8	0					
3.	Іващенко Анна Миколаївна	0	0	7	7	0	7	7	0	7	7	0	7	7	0	15		20	158		72	6500
		8	0	7	7	0	15	8	0	7	7	0	7	7	0	7	7					
4.	Сенько Вікторія Анатоліївна	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз		0	0			6500
		в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз	в/ бз					
5.	Горошко Олена Анатоліївна	8	8	8	8	8	8	0	0	8	8	8	8	8	0	0		24				
		8	8	8	8	8	0	0	8	8	8	8	8	8	0	8	8					

## Додаток Б

## Особова картка найманого працівника

Типова форма № П-2  
ЗАТВЕРДЖЕНО  
наказом Держкомстату України  
від 5 грудня 2008 р. № 489

ФОП Гераско Олена Анатоліївна  
Найменування підприємства (установи, організації)

Дата заповнення	Табельний номер	Індивідуальний ідентифікаційний номер	Стать (чоловіча, жіноча)	Вид роботи (основна, за сумісництвом)	Код ЄДРПОУ
01.10.2015		2560304369	ж	основна	

**ОСОБОВА КАРТКА ПРАЦІВНИКА**

**I. ЗАГАЛЬНІ ВІДОМОСТІ**

1. Прізвище Швайцус Ім'я Олена По батькові Жанівна

2. Дата народження « 05 » листопада 1980 р. 3. Громадянство Україна

4. Освіта (базова загальна середня, повна загальна середня, професійно-технічна, базова вища, неповна вища, повна вища)

місце для  
фотокартки

Назва освітнього закладу	Диплом (свідоцтво), серія, номер	Рік закінчення
Спеціальність (професія) за дипломом (свідоцтвом) відповідно із займаною посадою	Кваліфікація за дипломом (свідоцтвом)	Форма навчання (денна, вечірня, заочна)

5. Післядипломна професійна підготовка: навчання в  аспірантурі  ад'юнктури  докторантурі (необхідне відмітити «х»)

Назва освітнього, наукового закладу	Диплом, номер, дата видачі	Рік закінчення	Науковий ступінь, учене звання

6. Останнє місце роботи \_\_\_\_\_ посада (професія) \_\_\_\_\_

7. Стаж роботи станом на « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 р. Загальний \_\_\_\_\_ днів \_\_\_\_\_ місяців \_\_\_\_\_ років  
Що дає право на надбавку за вислугу років \_\_\_\_\_ днів \_\_\_\_\_ місяців \_\_\_\_\_ років

8. Дата та причина звільнення (скорочення штатів; за власним бажанням, за прогул та інші порушення, невідповідність займаній посаді тощо) « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 р. \_\_\_\_\_

9. Відомості про отримання пенсії (у разі наявності вказати вид пенсійних виплат згідно з чинним законодавством)

10. Родинний стан

Ступінь родинного зв'язку (склад сім'ї)	ПІБ	Рік народження

11. Місце фактичного проживання (область, місто, район, вулиця, № будинку, квартири, номер контактного телефону, поштовий індекс)  
Миколаївська обл., м. Славгород, вул. Шевченка 87

12. Місце проживання за державною реєстрацією м. Славгород, вул. Шевченка 87  
Паспорт: серія EA № 379684, ким виданий Славгородський держкомстат, дата видачі 08.12.1994р.

**II. ПРОФЕСІЙНА ОСВІТА НА ВИРОБНИЦТВІ (ЗА РАХУНОК ПІДПРИЄМСТВА — РОБОТОДАВЦЯ)**

Дата	Назва структурного підрозділу	Період навчання	Вид навчання	Форма навчання	Назва документа, що посвідчує професійну освіту

## III. ПРИЗНАЧЕННЯ І ПЕРЕВЕДЕННЯ

Дата	Назва структурного підрозділу (код)	Професія, посада		Розряд (оклад)	Підстава, наказ №	Підпис працівника
		назва	код за КП*			

## IV. ВІДПУСТКИ

Вид відпустки (основна, додаткова)	За який період	Дата		Підстава, наказ №
		початку відпустки	закінчення відпустки	
основна	2015 - 2016 (24)	08.09.16	01.10.16	
основна	2016 - 2017 (14)	17.08.17	31.08.17	наказ № 4 від 08.08.17
основна	2016 - 2017 (10)	05.08.18	14.08.18	наказ № 1 від 07.08.18
основна	2017 - 2018 (14)	11.07.18	24.07.18	наказ № 5 від 08.07.18
основна	2018 (13)	10.12.18	22.12.18	наказ № 10 від 05.12.18
основна	2018 - 2019 (10)	07.05.19	17.05.19	наказ № 4 від 08.05.19
основна	2019 (12)	14.08.19	29.08.19	наказ № 8 від 16.08.19
основна	2020р (12)	09.06.20	20.06.20	наказ № 5 від 01.06.2020
основна	2020р (12)	03.11.20	14.11.20	наказ № 9 від 08.10.20
основна	2021р (12)	09.03.21	20.03.21	наказ № 1 від 07.03.2021

\* Відповідно до Класифікатора професій ДК 003-2005, затвердженого наказом Держстандарту України від 26.12.2005 № 375, з урахуванням позначки кваліфікаційного рівня (6 знаків, наприклад, код професії "муляр" - 7122.2).

Додаткові відомості

Дата і причина звільнення (підстава)

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Працівник  
кадрової  
служби

П.І. Б.  
посада

П.І. Б.  
П. І. Б.  
Підпис

Підпис працівника

" " 20\_\_ р.  
(дата)

Додаток В

Утримання із заробітної плати

Л/л. №л. 6500 2022

за січень місяці 2022р.

№ п/п	Фамилия, имя, отчество	Табельный № (лицевой счет)	Профессия или должность	Резерв, отпад	Отработано		Сальдо на начало месяца	Начислено							
					чело-веко-дней	чело-веко-часов		сдельно	повре-мерно	за отпуск		по больничным листам			
										дни	сумма	дни	сумма		
А	Б	В	Г	Д	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
1	Митайчук О.У				16	130/58	2809,04	5596,08	499,34						
2	Тарасюк Е.О				17	134/58	2598,86	5897,35	499,34						
3	Наценко А.М				16	130/59	2815,16	5983,45	507,95						
4	Семко В.А				19	152	2880,23	6573,05	-						
							1115,32								
			лютий				2022р (1600)								
1	Митайчук О.У				16	130/59	2306,84	5616,88	479,38						
2	Тарасюк Е.О				17	134/65	2579,60	5665,63	528,13						
3	Наценко А.М				11	86/36	2638,66	3493,35	292,50	12	2384,10				
4	Семко В.А				19	152	2664,98	6175,0							
			березень				2022р (1450)								
1	Митайчук О.У				21	165/42	2332,44	6128,57	534,86						
2	Тарасюк Е.О				20	167/43	2306,04	6167,61	572,29						
3	Наценко А.М				20	167/43	3048,78	6167,61	572,29						
4	Семко В.А				-	-	2371,85	-	-	31	8780				
							70059,14	1846338	1619,14						

сумма начисления	сумма	итого	Всего причитается	Удержано и внесено					итого	Сальдо на конец месяца	Справочно					
				выдано кассой за прошлый месяц	2600 аванс	подо-ходный налог 1,5%	08/90	1,5%			итого	итого	итого			
13	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
			6095,34	2809	2600	1024,14	91,43					5597,60	2306,84		1430	
			6396,69	2598	2600	1151,40	95,95					6445,35	2579,60		1430	
	8,60		6500,00	2815	2600	1190,0	92,50					6500,00	2638,66		1430	
			6573,05	2892	2600	1194,75	98,15					6767,90	2667,98		550,24	
			25535,11	11114	10400	4596,33	383,08					26493,35	10157,08		4840,24	
			6128,26	2306	2600	1102,73	91,90					6100,63	2332,44		1430	
			6093,76	2579	2600	1046,88	91,41					6337,29	2306,04		1430	
			6190,35	2632	1919	1106,67	92,35					6757,23	3048,78		1430	
			6175,00	2664	2600	1115,50	92,63					6471,13	2371,85		519,32	
			24565,34	10164	9719	4121,78	368,90					24063,35	10059,14		4809,38	
			6663,43	2332	2600	1199,48	90,95					6230,84	2764,53		1465,95	
			6709,90	2306	2600	1207,78	100,65					6214,49	2801,54		1476,18	
			6709,90	3048	2600	1207,78	100,65					6256,43	2802,25		1476,18	
			-	2371	-	-	-					2371,0	0,85		0,00	
			20083,23	10057	7800	3614,98	301,25					21773,23	8369,14		4418,31	

## Додаток Г

## Тест внутрішнього контролю нарахування заробітної плати на підприємстві

№	Питання	Так	Ні	Відповідь відсутня	Примітки
1	Чи є в наявності: – колективний договір, – положення про оплату праці, – положення про преміювання, – наказів про прийом та звільнення; – наявність табелів обліку робочого часу; – наявність штатного розпису				
2	Чи виконуються вимоги Законів України «Про оплату праці», «Про відпустки», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»?				
3	Чи відповідають прізвища і суми у розрахункових і платіжних відомостях?				
4	Чи відповідають суми нарахованої заробітної плати за посадовими окладами при роботі за неповний місяць?				
5	Чи вірно розраховані суми нарахованої заробітної плати за відпустку?				
6	Чи застосовуються податкові соціальні пільги до ПДФО?				
7	Чи є в наявності заяви на податкові соціальні пільги?				
8	Заробітна плата видається з каси підприємства?				
9	Заробітна плата видається на карткові рахунки працівників?				
10	Чи є відповідальна особа за облік заробітної плати?				

ВІДГУК  
на кваліфікаційну роботу бакалавра  
студентки групи 071-18-1 спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Горошко Оксани Анатоліївни  
на тему «Облік і аудит виплат працівникам (на прикладі діяльності ФОП  
Горошко Олена Анатоліївна)»

Мета дипломної роботи – узагальнення теоретико-методологічних та нормативних основ організації обліку і аудиту виплат працівникам суб'єкта господарювання. Задачі, поставлені в роботі, виконані в повному обсязі.

Виплати працівникам є однією з суттєвих складових сукупних витрат будь-якого підприємства та одним із складних об'єктів бухгалтерського обліку, які включають у себе досить значний перелік виплат, кожен з яких має свої особливості відображення як у бухгалтерському обліку, так і у зовнішній звітності підприємства. Рівень виплат працівникам та їх структура мають також велике соціальне значення і впливають не лише на поточні, а й на майбутні показники діяльності підприємства

Витрати підприємств на оплату праці є одним із головних елементів витрат, які пов'язані практично з усіма видами діяльності підприємства. Тому, організація обліку виплат працівникам є не тільки важливою ділянкою у системі обліку підприємства, а й ключовим фактором довгострокового розвитку, що забезпечить конкурентоспроможність суб'єкта господарювання на ринку. Таким чином, актуальними є методологічні і практичні питання, пов'язані з веденням обліку виплат працівникам суб'єкта господарювання, уточненням їх складу, оцінкою.

Саме тому тема представленої кваліфікаційної роботи є актуальною, а висвітлення і систематизація питань у напрямку вдосконалення обліку та аудиту виплат працівникам складають і теоретичний, і практичний інтерес.



Тема кваліфікаційної роботи цілком відповідає її тексту і розкрита в повному обсязі.

Складають інтерес напрями вдосконалення обліку і аудиту виплат працівникам базового суб'єкта господарювання ФОП Горошко Олена Анатоліївна, які спрямовані на подолання перешкод, що заважають повністю охопити весь механізм ведення обліку з урахуванням усіх особливостей господарської діяльності, які можуть допомогти вирішити певну наявну проблему та недоліки. Ці напрацювання і рекомендації забезпечують практичну значущість роботи.

В цілому робота відповідає загальним вимогам до змісту та оформлення кваліфікаційних робіт бакалаврів. Робота написана економічно грамотно, тему повністю розкрито, наведені вдалі пропозиції та рекомендації.

Кваліфікаційна робота виконана на високому рівні, може бути допущена до захисту та заслуговує оцінки “\_\_\_\_\_”.

---

---

---

Науковий керівник:

К.е.н., доцент

(вчене звання, науковий ступінь)

Шишкова Наталія Леонідівна

(Прізвище, ім'я, по-батькові)

\_\_\_\_\_  
(Дата)

\_\_\_\_\_  
(Підпис)