

Економічний факультет  
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»  
зав. кафедрою аудиту, обліку та  
оподаткування  
к.е.н., професор  
Олена МАГОПЕЦЬ  
«30» травня 2024 р.

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**  
**за другим (магістерським) рівнем вищої освіти**  
**на тему:**  
**«Організація і методика виконання завдань з аудиту оплати праці в**  
**сільськогосподарських підприємствах»**

Виконав здобувач вищої освіти  
II курсу, групи ООА-22 М (1,9)  
ОПП «Аудит, державний  
фінансовий контроль та  
експертиза»  
спеціальності 071 «Облік і  
оподаткування»  
Олійник С.М.  
« 30» травня 2024 р.

Керівник проекту  
к.е.н., доцент  
Оксана ЮРЧЕНКО  
« 30 » травня 2024 р.

Рецензент  
к.е.н., провідний фахівець  
економіст ЦНТУ  
Яна КЛИМЕНКО

**Центральноукраїнський національний технічний університет**  
Факультет економічний  
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування  
Рівень вищої освіти другий (магістерський)  
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма  
Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза

ЗАТВЕРДЖУЮ  
завідувач кафедри  
к.е.н., професор  
Олена МАГОПЕЦЬ  
« 02 » лютого 2024 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ  
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ  
ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Олійник Сергій Миколайович

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Організація і методика виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах

2. Керівник роботи (проекту)

Юрченко Оксана Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент  
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 30 травня 2024 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту) Метою дослідження є оцінка сучасного стану, обґрунтування напрямів та розробка рекомендацій з удосконалення організації і методики виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	04.03.2024 р. – 08.03.2024 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	11.03.2024 р. – 17.03.2024 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	18.03.2024 р. – 29.04.2024 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	30.04.2024 р. – 20.05.2024 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	21.05.2024 р. – 28.05.2024 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	30.05.2024 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 02 » \_\_\_\_\_ лютого 2024 р.

Підпис керівника

\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 05 » \_\_\_\_\_ лютого 2024 р.

Підпис здобувача

\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

## АНОТАЦІЯ

**Олійник С.М. Організація і методика виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах.** – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2024.

У першому розділі досліджено поняття та функції оплати праці в сільськогосподарських підприємствах як об'єкту аудиту, розкрито інформаційне забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці сільськогосподарських підприємств та визначені організація і методика виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах.

У другому розділі надана організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства, проведено аналіз матеріально-технічного забезпечення, фінансового стану та складу, структури, динаміки фонду оплати праці ПАФ «Ганнівська» за досліджуваний період. Встановлено організаційні особливості формування системи інформаційного забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці ПАФ «Ганнівська». Наведено порядок проведення аудиту оплати праці на матеріалах ПАФ «Ганнівська» та узагальнено його результати.

У третьому розділі надані рекомендації щодо підвищення якості системи інформаційного забезпечення виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах, обґрунтовані напрями удосконалення організації й методики виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах.

Ключові слова: аудит, заробітна плата, оплата праці, облік, сільськогосподарське підприємства, аграрний сектор економіки.

## ANNOTATION

**Oliinyk S. M** Organization and methods of performance of audit engagements of labor remuneration in agricultural enterprises - Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 «Accounting and Taxation» of the educational and professional program « Audit, state financial control and expertise». - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kropyvnytskyi, 2024.

In the first chapter, the concepts and functions of labor remuneration in agricultural enterprises as an audit object are explored, the information support for the audit of labor remuneration calculations of agricultural enterprises is disclosed, and the organization and methodology of performing tasks for the audit of labor remuneration in agricultural enterprises are defined.

In the second chapter, the organizational and economic characteristics of the investigated enterprise are provided, an analysis of material and technical support, financial condition and composition, structure, dynamics of the wage fund for the investigated period is carried out. The organizational features of the formation of the system of information support for the audit of payroll calculations of «Hannivska» have been established. The procedure for conducting a wage audit based on the materials is given and its results are summarized.

The third section provides recommendations on improving the quality of the information support system for the performance of audit tasks in agricultural enterprises, substantiated directions for improving the organization and methods of performing audit tasks in agricultural enterprises.

Keywords: audit, wages, wages, accounting, agricultural enterprises, agrarian sector of the economy.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b>	7
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ТА ЙОГО ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ</b>	17
1.1. Поняття та функції оплати праці в сільськогосподарських підприємствах як об'єкту аудиту	17
1.2. Інформаційне забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці сільськогосподарських підприємств	26
1.3. Організація і методика виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах	35
<b>Висновки до розділу 1</b>	47
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ (НА МАТЕРІАЛАХ ПАФ «ГАННІВСЬКА»)</b>	49
2.1. Організаційно-економічна характеристика ПАФ «Ганнівська»	49
2.2. Аналіз показників господарської діяльності, фінансового стану та продуктивності праці ПАФ «Ганнівська»	57
2.3. Особливості формування системи інформаційного забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці ПАФ «Ганнівська»	75
2.4. Порядок проведення аудиту оплати праці на матеріалах ПАФ «Ганнівська» та узагальнення його результатів	85
<b>Висновки до розділу 2</b>	95
<b>РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ</b>	98
3.1. Рекомендації щодо підвищення якості системи інформаційного забезпечення виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах	98
3.2. Удосконалення організації й методики виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах	108
<b>Висновки до розділу 3</b>	117
<b>ВИСНОВКИ</b>	118
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b>	123
<b>ДОДАТКИ</b>	129

## ВСТУП

На сільськогосподарських підприємствах оплата праці є однією з найбільш комплексних економічних категорій та вагомим соціально-економічних аспектів. Її аудит вважається одним з найтрудомісткіших процесів. Операції з обліку праці та заробітної плати, як правило, численні, систематичні та різноманітні, що притаманно специфіці сільського господарства. Це відображається у великій кількості ручних і механізованих робіт у рослинництві, тваринництві, допоміжних і обслуговуючих виробництвах, широкому спектрі технологічних операцій, сезонності робіт. Крім того, застосовуються різні форми та системи оплати праці, що призводить до використання різноманітних первинних документів щодо їх обліку, методів систематизації, обробки та відображення у бухгалтерських реєстрах. Аудитори повинні враховувати особливості організації розрахунків з оплати праці на сільськогосподарських підприємствах. Це вимагає ретельного дослідження та розробки основних напрямків вдосконалення методики аудиту. Важливо також звернути увагу на дотримання трудового законодавства, належне документування та своєчасність виплати заробітної плати працівникам.

Наведені чинники свідчать про те, що вдосконалення інформаційного забезпечення обліку та аудиту розрахунків з оплати праці є однією з ключових соціально-економічних проблем сьогодення. Її ефективне вирішення безпосередньо впливає на розвиток трудового потенціалу, рівень життя працівників кожного сільськогосподарського підприємства та конкурентоспроможність ринку праці в цілому. Все це визначає актуальність обраної теми випускної кваліфікаційної роботи.

Базис для вивчення цієї тематики було закладено фундаментальними дослідженнями видатних економістів минулого. Зокрема, праці Адама Сміта, Теодора Шульца та Гаррі Беккера стали підґрунтям розвитку концепції людського капіталу. Вони обґрунтували, що інвестиції в освіту, професійну підготовку та охорону здоров'я людей є важливими чинниками економічного

зростання. Їх ідеї стали відправною точкою для багатьох сучасних теорій та моделей розвитку людських ресурсів як рушій суспільного поступу. Численні емпіричні дослідження підтвердили ключову роль людського капіталу в забезпеченні добробуту нації та окремих громадян.

У сучасних реаліях питання винагороди за працю як вагомого мотиваційного чинника персоналу активно вивчалось багатьма українськими та іноземними вченими. Зокрема, ґрунтовні дослідження в цій царині провели Т.І. Балановська, С.В. Васильчак, О.Д. Гудзинський, М.І. Долішній, А.М. Ткаченко, Л.С. Федорняк, С.В. Шекшня та Г.В. Щокін. Їхні напрацювання засвідчили, що раціональна та справедлива система оплати праці є одним з найефективніших засобів стимулювання продуктивності робочої сили. Адекватне матеріальне заохочення сприяє підвищенню трудової активності, лояльності до роботодавця та в кінцевому підсумку – зростанню фінансових результатів діяльності підприємств. Водночас, важливу роль відіграють й нематеріальні чинники мотивації, зокрема гідні умови праці, кар'єрні перспективи, психологічний клімат у колективі.

Важливість належної оплати праці як рушійної сили для мотивації робочої сили в аграрному секторі економіки України зумовила нагальну потребу пошуку шляхів підвищення ефективності використання трудових ресурсів та зростання продуктивності зайнятих. Вирішенню цих актуальних завдань на основі вдосконалення систем винагороди персоналу присвячували свої дослідження такі вітчизняні науковці, як Л.В. Балабанова, Т.В. Білорус, Р.П. Вдовиченко, С.В. Глівенко, Л.І. Іванкіна, О.В. Крушельницька, Л.О. Мажник, Д.П. Мельничук, М.М. Новікова, А.Н. Полозова, С.М. Сидорук, К.М. Таньков, Т.П. Хохлова, Г.М. Чепурда та інші дослідники. Їхні напрацювання засвідчили тісний взаємозв'язок між рівнем оплати праці, матеріальним добробутом працівників та кінцевими виробничими результатами аграрних підприємств. Обґрунтовано, що лише справедливе матеріальне стимулювання в поєднанні з гідними умовами зайнятості може забезпечити належну віддачу від персоналу. Водночас науковці наголошували на важливості гнучких систем

оплати праці, які враховують специфіку діяльності, кваліфікацію та результати роботи конкретних працівників.

Аудит оплати праці досліджували такі науковці як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, В.П. Пантелєєв, О.А. Петрик, Н.М. Проскуріна, В.С. Рудницький, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко та багато інших вітчизняних і зарубіжних вчених. Науковці наголошують на важливості комплексного підходу при аудиті оплати праці, аналізі організаційної структури управління, положень про оплату праці, трудових договорів, нормування, обліку робочого часу, розрахунків та нарахувань тощо. Водночас акцентується увага на потребі перевірки дотримання принципів об'єктивності, прозорості та справедливості в системах оплати праці на підприємствах.

Попри численні публікації з питань організації і методики виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах в науковій літературі та спеціалізованих виданнях, аудит оплати праці потребують подальшого розвитку й однозначного тлумачення базових елементів. Це зумовлено змінами в соціально-економічному середовищі, ускладненням трудових відносин, зростанням вимог до професійних і особистих якостей працівників. Окреслені чинники мають особливу вагу для підприємств агропромислового комплексу з огляду на стан та тенденції розвитку аграрного сектору економіки України.

Важливість належного інформаційно-аналітичного супроводу процесів організації обліку та аудиту оплати праці в агропромисловому комплексі України зумовлена специфікою галузі - сезонністю виробництва, залежністю від природно-кліматичних умов, нерівномірністю завантаження персоналу протягом року. Це вимагає гнучких і водночас справедливих систем винагороди, диференційованих за видами робіт, кваліфікацією працівників, їхнім внеском у кінцеві результати діяльності підприємств. Якісне інформаційне забезпечення та методика виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах дозволять своєчасно виявляти проблемні аспекти в організації оплати праці та здійснювати коригувальні дії.

Значущість окресленої проблематики зумовили вибір теми випускної кваліфікаційної роботи, її мети та завдань дослідження.

**Мета дослідження.** Метою дослідження є оцінка сучасного стану, обґрунтування напрямів та розробка рекомендацій з удосконалення організації і методики виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах.

**Задачі дослідження.** Для досягнення мети було визначено та реалізовано наступний комплекс завдань:

- здійснено ґрунтовне вивчення сутності та ролі оплати праці в сільськогосподарських підприємствах як об'єкту аудиту, проаналізовано еволюцію підходів до організації оплати праці в сільському господарстві;
- детально розглянуто основні функції, які виконує система оплати праці на сільськогосподарських підприємствах. Зокрема, її вплив на мотивацію та продуктивність зайнятих, утримання кваліфікованих кадрів, формування витрат виробництва та фінансових результатів діяльності. Висвітлено специфіку реалізації цих функцій з урахуванням особливостей аграрної галузі;
- вивчено досвід розвинених країн щодо застосування ефективних моделей матеріального стимулювання працівників АПК;
- ідентифіковано основні виклики та проблеми в організації оплати праці на підприємствах сільгосппродукції в Україні. Обґрунтовано нагальну потребу її вдосконалення для підвищення конкурентоспроможності галузі;
- визначено інформаційне забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці сільськогосподарських підприємств;
- здійснено комплексний аналіз виробничо-ресурсного потенціалу сільськогосподарського підприємства ПАФ «Ганнівська», зокрема, досліджено стан матеріально-технічної бази, рівень забезпеченості основними засобами виробництва, технікою та устаткуванням;
- вивчено фінансово-економічні показники діяльності господарства,

- структуру його доходів та витрат. Особливу увагу приділено аналізу фінансової стійкості, платоспроможності та рентабельності виробництва;
- детально проаналізовано структуру, динаміку та співвідношення основної і додаткової заробітної плати, преміальних та інших виплат працівникам досліджуваного господарства. Досліджено дотримання норм законодавства при формуванні фонду оплати праці;
  - окремо розглянуто систему преміювання та надання інших матеріальних стимулів на підприємстві. Оцінено її відповідність принципам об'єктивності, диференціації за результатами праці, прозорості нарахувань;
  - визначено особливості формування системи інформаційного забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці ПАФ «Ганнівська»;
  - на підставі ґрунтовного аналізу виявлено слабкі місця в організації оплати праці в ПАФ «Ганнівська», а також резерви її оптимізації задля підвищення продуктивності персоналу та результатів господарювання;
  - наведено порядок проведення аудиту оплати праці на матеріалах ПАФ «Ганнівська»;
  - надані рекомендації щодо підвищення якості системи інформаційного забезпечення виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах;
  - визначено напрями удосконалення організації й методики виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах.

**Предметом** випускної кваліфікаційної роботи є сукупність теоретичних, організаційних, методичних та практичних аспектів виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах.

**Об'єктом** є процес організаційного та методичного забезпечення аудиту оплати праці сільськогосподарських підприємств.

Базою дослідження обрано ПАФ «Ганнівська».

**Інформаційне забезпечення проведених досліджень.** Інформаційну базу для підготовки випускної кваліфікаційної роботи становили різноманітні

джерела. Зокрема, нормативно-правові акти України у сфері трудового права, оплати праці, бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування. Фундаментальною основою дослідження стали праці провідних вітчизняних науковців, висвітлені у фахових періодичних виданнях, монографіях та збірниках наукових конференцій. Були також використані матеріали з інтернет-ресурсів, які містять актуальну та достовірну інформацію з досліджуваної проблематики.

Емпіричну базу становили первинні дані фінансової та статистичної звітності, внутрішні розпорядчі документи й облікові реєстри ПАФ «Ганнівська», обраного як об'єкт дослідження. Вивчення цих матеріалів дозволило проаналізувати реальний стан справ в організації обліку, контролю та аудиту оплати праці, оцінити ефективність існуючої системи матеріального стимулювання працівників даного сільськогосподарського підприємства. Комплексне опрацювання зазначених інформаційних джерел забезпечило достовірність та обґрунтованість висновків і рекомендацій, наведених у кваліфікаційній роботі. Водночас був врахований передовий вітчизняний і зарубіжний досвід у сфері аудиту оплати праці в аграрному секторі.

**Методи дослідження.** У процесі виконання дослідження було задіяно широкий спектр загальнонаукових та спеціальних методів. Зокрема, аналіз і синтез, абстрагування та конкретизація використовувалися для вивчення теоретичних засад аудиту заробітної плати. Емпіричний, документальний, розрахунково-аналітичний та балансовий методи забезпечили опрацювання фактологічного матеріалу, первинних даних бухгалтерського обліку й звітності підприємства. Методи теоретичного узагальнення та порівняльного аналізу дозволили комплексно оцінити існуючі реалії організації аудиту оплати праці на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах. Застосування статистичних методів уможливило обробку значних масивів кількісних показників, виявлення тенденцій та закономірностей. Абстрактно-логічний підхід забезпечив формулювання обґрунтованих висновків і рекомендацій за результатами дослідження. Комплексне поєднання різноманітного

методологічного інструментарію забезпечило високу якість та достовірність отриманих результатів, їх теоретичну та практичну цінність для підвищення ефективності організації і методики виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах.

**Теоретичне і практичне значення** одержаних результатів полягає в тому, що ґрунтовно досліджено питання організації і методики виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах, зокрема:

- шляхом ретельного опрацювання різноманітних літературних джерел, присвячених трактуванню понять «заробітна плата», «оплата праці» та «винагорода», було сформовано власне бачення сутності цих категорій. Всебічний аналіз наукових праць, присвячених зазначеній проблематиці, дозволив критично осмислити існуючі підходи та виробити авторське розуміння досліджуваних дефініцій. Було враховано як класичні концепції, так і сучасні погляди провідних фахівців на природу винагород за працю. На цій основі вдалося уточнити й деталізувати зміст базових термінів у контексті організації ефективної системи стимулювання персоналу;

- доведено необхідність розробки та впровадження Положення про преміювання працівників на досліджуваному підприємстві, у якому відображати інформацію щодо порядку нарахування, розмірів та строків виплати премій;

- для забезпечення своєчасного і правильного ведення обліку розрахунків з оплати праці, контролю за правильним утриманням із заробітної плати, здійснення своєчасності розрахунку з працівниками з приводу оплати за працю і складання необхідної звітності, досліджуваному підприємству запропоновано використовувати спеціальне програмне забезпечення;

- з метою удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам на досліджуваному підприємстві вважаємо запропоновано доповнити Наказ про облікову політику ПАФ «Ганнівська» розділом про преміювання та заохочення працівників;

- з метою удосконалення іншої первинної документації та обліку

праці на досліджуваному підприємстві запропоновано доповнити «Табель обліку робочого часу» коефіцієнтами трудової участі та кваліфікації;

- з метою удосконалення первинної інформації та контролю з обліку праці та її оплати запропоновано підприємству використовувати особовий листок працівника;

- з метою удосконалення аналітичного обліку з урахуванням сучасних світових концепцій управління персоналом та у відповідності з рекомендаціями Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку запропонована деталізація рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Практична цінність отриманих результатів дослідження полягає в розробці конкретних пропозицій щодо вдосконалення існуючої системи інформаційно-аналітичного забезпечення обліку та аудиту оплати праці на ПАФ «Ганнівська». Рекомендації спрямовані на оптимізацію процедур нарахування та виплати заробітної плати, посилення контролю дотримання трудового законодавства, належного обліку робочого часу, мінімізацію ризиків помилок та зловживань. Окрему увагу приділено питанням запровадження періодичних внутрішніх аудитів систем винагород працівників.

Розроблені пропозиції були схвалені керівництвом господарства і прийняті до впровадження. Їх реалізація сприятиме підвищенню ефективності управління трудовими ресурсами, матеріальній мотивації персоналу, зміцненню трудової дисципліни та, зрештою, поліпшенню фінансових результатів діяльності підприємства.

Універсальний характер більшості рекомендацій дозволяє поширити їх використання на інші сільськогосподарські підприємства України. Адаптація запропонованих підходів з урахуванням специфіки конкретного господарства сприятиме оптимізації процесів організації праці та її оплати в аграрному секторі загалом. Це матиме позитивний вплив на підвищення продуктивності, конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості вітчизняного АПК.

Основні положення й результати дослідження випускної кваліфікаційної роботи оприлюднені на LVIII науковій конференції здобувачів вищої освіти

ЦНТУ (17 травня 2024 р., м. Кропивницький), доповідь на тему: «Обліково – аналітичне забезпечення обліку та аудиту оплати праці на підприємствах аграрного сектору України». XI Міжнародній науково-практичній конференції «Global science: prospects and innovations» (20 червня 2024., Ліверпуль, Великобританія) доповідь на тему «Проблеми та напрями оптимізації організації і методики виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах» опублікована у збірнику матеріалів конференції.

Структура випускної кваліфікаційної роботи складається з основних трьох розділів, вступу, висновків, списку використаних джерел, додатків.

У першому розділі «Теоретико-методичні засади аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах та його інформаційне забезпечення» досліджено поняття та функції оплати праці в сільськогосподарських підприємствах як об'єкту аудиту, розкрито інформаційне забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці сільськогосподарських підприємств та визначені організація і методика виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах.

У другому розділі «Організація і методика виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах (на матеріалах ПАФ «Ганнівська»)» надана організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства, проведено аналіз матеріально-технічного забезпечення, фінансового стану та складу, структури, динаміки фонду оплати праці ПАФ «Ганнівська» за досліджуваний період. Встановлено організаційні особливості формування системи інформаційного забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці ПАФ «Ганнівська». Наведено порядок проведення аудиту оплати праці на матеріалах ПАФ «Ганнівська» та узагальнено його результати.

У третьому розділі «Напрями удосконалення організації і методики виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах» надані рекомендації щодо підвищення якості системи

інформаційного забезпечення виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах, обґрунтовані напрями удосконалення організації й методики виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах.

Обсяг роботи. Робота викладена на 128 сторінках, вона містить 13 рисунків, 35 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 51 найменувань та викладений на 6 сторінках.

## **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ТА ЙОГО ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

### **1.1. Поняття та функції оплати праці в сільськогосподарських підприємствах як об'єкту аудиту**

На сучасному етапі розвитку суспільства поняття «винагорода», «оплата праці», «заробітна плата» мають множинне значення та широкий зміст. Розкрити їхню сутність можливо лише через призму еволюції поглядів на роль людського фактора в організації виробництва та способи впливу на результативність трудового процесу.

Система винагород за працю розвивалася поступово, проходячи різні етапи. До 1890 року у світі не існувало наукових підходів до управління трудовою діяльністю. Однією з ключових потреб працівників на той час було отримання матеріальної компенсації у грошовій формі. Поширеною практикою ставала диференціація рівня грошових виплат залежно від сфери зайнятості.

З розвитком індустріалізації та ускладненням виробничих процесів зростало усвідчення важливості людського чинника для забезпечення ефективності господарської діяльності. Це зумовило пошук дієвих способів мотивації персоналу. Окрім грошових винагород, з'явилися нематеріальні стимули - гідні умови праці, соціальні гарантії, кар'єрні перспективи тощо.

У ХХ столітті виникають різноманітні концепції та моделі управління персоналом, серед яких чільне місце посідають системи оплати праці. Вони ґрунтуються на об'єктивній оцінці трудового внеску кожного працівника, його кваліфікації, результатів діяльності. Відбувається поступовий перехід від погодинних ставок до гнучких систем матеріальних стимулів залежно від складності робіт, виробничих показників.

У період з 1890 по 1920 роки відбувалося становлення наукової організації праці на засадах спеціалізації, механізації, стандартизації трудових

процесів. Представники наукової школи менеджменту - Ф. Тейлор, Г. Гант, Ф. Гілберт, Г. Емерсон та інші дослідники - були піонерами у цій царині. На даному етапі основним прагненням працівників стало підвищення рівня оплати їхньої праці. Водночас зростала заінтересованість у забезпеченні безпечних та гідних умов роботи.

Саме в той період активно розвивалися такі матеріальні форми винагород, як погодинна та відрядна системи оплати. Вони дозволяли диференціювати рівень компенсацій залежно від фактично відпрацьованого часу чи обсягів виконаної роботи. Це стимулювало зростання продуктивності праці, особливо на масових виробництвах.

Однак застосування лише матеріальних стимулів не завжди було достатнім для забезпечення високої мотивації персоналу. Це зумовило пошук нових підходів до активізації трудової діяльності. З'явилися концепції, орієнтовані на вивчення психологічних чинників впливу на поведінку людей та підвищення їх залученості.

Зокрема, засновники школи «людських відносин» Е. Мейо, М.П. Фоллетт обґрунтували важливість організаційної культури, сприятливого соціально-психологічного клімату, врахування людського фактора в управлінських рішеннях. Це сприяло розвитку не лише грошових, але й нематеріальних видів мотивації персоналу.

У період з 1920 по 1950 роки представниками школи «людських стосунків» (Елтон Мейо, Гуго Мюнстерберг, Мері Паркер Фоллетт, Наталія Анатоліївна Вітке та інші) активно досліджувалися колективні форми організації трудової діяльності. Фокус уваги був зміщений на питання стимулювання спільних зусиль працівників для досягнення організаційних цілей. Важливого значення надавалося врахуванню пропозицій персоналу, формуванню сприятливого морального клімату в трудових колективах.

Ключовим аспектом стала гуманізація праці - поліпшення умов виробничого середовища, дотримання техніки безпеки, впровадження соціальних гарантій для найманих працівників. Це сприяло підвищенню їх

лояльності та мотивації до ефективної роботи.

Окрім матеріальних винагород, зростала роль нематеріальних стимулів - визнання заслуг, залучення до прийняття рішень, можливості для самореалізації та кар'єрного зростання. Поширення набули колективні форми преміювання за досягнення спільних виробничих показників.

Починаючи з 1930-х років у науці розвивається біхевіористична школа менеджменту (А. Маслоу, Д. МакГрегор, Ф. Герцберг та ін.). Її представники досліджували мотиваційні чинники поведінки людей у трудовому процесі. Це сприяло подальшому вдосконаленню систем матеріального та нематеріального стимулювання зайнятих.

У період 1950-1990 років працівники отримали більше можливостей для прояву ініціативи, підвищення самодисципліни, залучення до обговорення та прийняття рішень. Активно розвивалися змістовні та процесуальні теорії мотивації (дослідження К. Альдерфера, Ф. Герцберга, К. Левіна, А. Маслоу, Л. Портера, Е. Лоулера та інших). Заохочувалися ініціативність та самостійність зайнятих.

Рівень винагород став залежати не лише від поточних показників роботи, а й від її кінцевих результатів, участі у розподілі прибутків підприємств. Праця набувала дедалі більше творчого, інноваційного характеру. Співробітники прагнули відповідності змісту їхньої діяльності власним здібностям, запитам, можливостям для розвитку та кар'єрного зростання.

З'явилися нові форми залучення персоналу - участь в управлінні, групове матеріальне стимулювання, гнучкі режими робочого часу, покращення психологічного клімату в колективах. У менеджменті посилювався ситуаційний підхід, розвивалися концепції збагачення праці, що виникли в 1960-х (напрацювання С. Адамса, Б. Вайнера, Г. Келлі, О.М. Леонтьєва, Б.Ф. Ломова, Ф. Хайдера та ін.).

У цей період з'явилися нова парадигма менеджменту, концепції управління якістю, партисипативного (участі персоналу в управлінні) менеджменту, теорії організаційного контролю та представництва працівників

(ідеї В. Оучі та інших науковців). Поширення набули кроссистемні моделі мотивації, засновані на комплексному застосуванні матеріальних і нематеріальних стимулів.

Починаючи з 1990 року і дотепер активно відбувається інтелектуалізація та соціалізація трудових процесів, у тому числі комп'ютеризація розумової праці. Зростають потреби персоналу у різнобічних знаннях, залученні до вирішення суспільно значущих проблем, самоствердженні та свободі дій. Розвиваються корпоративна культура, віртуальні форми зайнятості, інноваційна поведінка співробітників.

Важливого значення набувають творчий потенціал працівників, їхнє прагнення до безперервного навчання, оволодіння новими компетенціями. Акцентується увага на соціальному партнерстві між працею та капіталом, забезпеченні соціальної справедливості у трудових відносинах.

У зв'язку з цим у науці стали домінуючими концепції соціально-відповідального та етичного менеджменту, організацій, що навчаються, економіки знань тощо. Вони акцентують увагу на цінності людського капіталу, важливості його розвитку й ефективного використання як ключового чинника конкурентоспроможності.

Відповідно, сучасні системи винагород орієнтовані не лише на оплату виробничих результатів персоналу. Значна увага приділяється компенсації витрат на навчання, підвищення кваліфікації, створення умов для розкриття творчого потенціалу, проявів ініціативи та інноваційної поведінки зайнятих.

Провідні компанії світу розробляють та застосовують комплексні багатофакторні моделі стимулювання персоналу. Вони поєднують грошові виплати за виробничі показники з системами преміювання за раціоналізаторські пропозиції, набуття нових компетенцій, участь у розробці інноваційних продуктів, розв'язанні соціально значущих проблем тощо.

Безумовно, існує широкий спектр думок щодо концепції винагородження працівників у вітчизняній та зарубіжній літературі. Нерідко винагороду ототожнюють з оплатою праці чи заробітною платою, що

призводить до плутанини понять. Однак, з точки зору функціонального статусу, така підміна є некоректною. Поняття винагороди є більш широким і охоплює категорії оплати праці та заробітної плати. У таблицях 1.1-1.4 ми розглянули різні підходи до визначення заробітної плати, оплати праці та винагороди.

Варто зазначити, що система винагороди персоналу є важливим інструментом мотивації та утримання талановитих працівників. Ефективна система винагород повинна бути справедливою, прозорою та відповідати ринковим стандартам. Крім грошової винагороди, вона може включати додаткові пільги, такі як медичне страхування, оплачувана відпустка, програми професійного розвитку тощо. Правильно розроблена система винагород допомагає підприємству залучати та утримувати висококваліфікованих фахівців, що позитивно впливає на продуктивність та конкурентоспроможність компанії.

Таблиця 1.1

Позиції закордонних та вітчизняних авторів щодо сутності «заробітної плати»

Автор	Визначення
Дж. М. Кейнс	«Політика жорсткої грошової заробітної плати повинна ґрунтуватися на встановленні щодо сталого рівня цін та зайнятості порівняно з підсумками проведення політики гнучкої заробітної плати, заснованої на принципі невтручання держави в економіку. Зниження заробітної плати має сприяти зростанню схильності до споживання та розширення за рахунок споживчого ринку» [6].
Дж. Б. Кларк	«Заробітна плата визначається вартістю товарів, вироблених «граничним» (останнім із найнятих) робітником. Заробітна плата прагне бути рівною продукту граничної праці, та частина робочої сили, яка займає зону байдужості, є, таким чином, граничною» [8]
Д. Ріккардо	«Ринкова ціна праці є та ціна, яка дійсно платиться за нього в силу природної дії відносини між пропозицією та попитом: праця доріг, коли він рідкісний, і дешевий, коли є вдосталь» [19].
А. Сміт	«Ціна праці. Її формування визначається ринковим попитом і пропозицією: «Грошова ціна праці необхідно регулюється двома моментами: попитом на працю та цінами на предмети необхідності та життєвої зручності». Вона змінюється у зв'язку з традиціями, культурним рівнем та нормами споживання, а також залежно від легкості та дешевизни або труднощі та дорожнечі вивчення даної професії» [21].
Брезицька К.Ф.	Заробітна плата – «це плата за працю, а її величина - це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці і її пропозицію. Заробітна плата являє собою винагороду,

	виражену як правило, у грошовому еквіваленті, яку згідно з трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [34].
Бутинець Ф.Ф.	Заробітна плата – «оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили» [17].
Васильчак С.В.	Заробітна плата – «це будь-який заробіток, обчислений у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник, або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги» [15].
Дубовська О.В..	Заробітна плата – «це грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці» [26].
Золотогоров В.Г.	Заробітна плата – «сукупність виплат в грошовій (валютній) і (або) натуральній формі, отриманих робітником (нарахованих йому) за певний період часу (день, місяць, рік)» [21].
Мочерний С.В.	Заробітна плата – «це грошове вираження вартості і ціни товару робоча сила та частково результативності функціонування робочої сили» [21].
Петрова І.Л.	Заробітна плата – «винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [21].

*Складено автором на основі [6, 8, 19, 34, 26, 36]*

Наразі існує велика кількість трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різними науковими поглядами дослідників в області бухгалтерського обліку

Таблиця 1.2

Трактування сутності категорії «заробітна плата» науковцями в області бухгалтерського обліку

№	Автор	Визначення
1	2	3
1.	Білик М.С., Загородній А.Г.	Заробітна плата – «винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [15].
3.	Вербило О.Ф.	Заробітна плата – «це грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці» [16].
4.	Верхоглядова Н. І.	Заробітна плата – «сукупність виплат в грошовій (валютній) і (або) натуральній формі, отриманих робітником (нарахованих йому) за певний період часу (день, місяць, рік)» [8].
5.	Нападовська Л.В.	Заробітна плата – «це будь-яка винагорода, або заробіток, що обчислюється в грошах, котрі підприємець виплачує за працю, яка або виконана, або має бути виконана, або за послуги, які або надані, або мають бути надані» [3].

6.	Усач В.Б.	Заробітна плата – «винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [21].
7.	Кулик В.А.	Заробітна плата – «це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці» [21].

*Складено автором на основі [6, 8, 19, 34, 26, 36]*

Таблиця 1.3

### Позиції закордонних та вітчизняних авторів щодо сутності «оплата праці»

Автор	Визначення
Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР	Заробітна плата (оплата праці) – «плата визначається як винагорода, обчислена в грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівнику за виконану ним роботу» [21].
Великий економічний словник	Оплата праці – «це винагорода у грошовій чи натуральній формі, яка має бути виплачена роботодавцем найманому працівнику за роботу, без вирахувань, податків та інших утримань» [21].
Колот А.М	Оплата праці – «це система відносин, пов'язаних із забезпеченням встановлення та здійснення власником (роботодавцем) виплат працівникам за використання їх ресурсу праці (надані послуги робочої сили) відповідно до законів, інших актів та трудового договору» [21].

*Складено автором на основі [6, 8, 19, 34, 26, 36]*

Таблиця 1.4

### Позиції закордонних та вітчизняних авторів щодо сутності «винагорода, преміювання»

Автор	Визначення
Д. Бодди и Р. Пейтон	Винагорода – «це те, що роботодавці пропонують у надії на виконання робочих завдань відповідно до встановлених стандартів, а працівники очікують за докладені ними зусилля» [21].
М. Мескон	Винагорода – «це те, що людина вважає собі цінним. При цьому робиться акцент на те, що цінності у людей специфічні, отже, різна оцінка винагороди та її відносної цінності» [21].
Райзберг Б.А	Винагорода – «це грошова оплата праці робітників у вигляді заробітної плати та преміальних виплат, що залежить від кількості та якості праці» [21].
Мет. рек. щодо організації матеріального стимулювання праці працівників підприємств і	Премія – «це основний вид додаткової, понад основну заробітну плату, винагороди, що виплачується працівникам за результатами їх трудової діяльності та виробництва в цілому за визначеними підприємством показниками й умовами оцінювання цих результатів» [21].

організацій, схвалені наказом Мінсоцполітики України від 29 січня 2003 р	
Методичні рекомендації щодо оплати праці працівників малих підприємств, схвалених наказом Мінсоцполітики України від 13 серпня 2004 р., № 186	Премія – «це основний, найбільш ефективний стимулюючий виробничу, підприємницьку, торговельну або ко-мерційну діяльність вид додаткової (понад основну) заробітної плати, що виплачується за поліпшення основних показників колективної й індивідуальної праці працівників, а також кінцевих загальних результатів виробничої, підприємницької, торговельної або комерційної діяльності» [21].
Гордеюк А.О.	Премія – «це грошове (матеріальне) заохочення, що виплачується за успіхи в роботі працівникам або трудовим колективам та виокремлює певні ознаки цього явища: це додаткова винагорода, заохочувальна виплата, виплачується за особливі досягнення у праці, має грошову (матеріальну форму), виплачується окремим працівникам і трудовим колективам» [21].
Гоц В.Я.	Премія – «це ефективний захід матеріального заохочення, що дозволяє концентрувати стимулювання на тих видах діяльності та факторах праці, в розвитку яких суспільство найбільш зацікавлене» [21].
Процевський О.І.	Премія «не є елементом первинних трудових відносин, а є елементом інших, зокрема, заохочувальних, що виникають у процесі реалізації трудових відносин» [21].

*Складено автором на основі [6, 8, 19, 34, 26, 36]*

У процесі вивчення літературних джерел ми узагальнили різноманітні підходи до визначення заробітної плати, оплати праці та винагороди, що дозволило сформуванню власну позицію щодо сутності цих категорій. На нашу думку, найбільш актуальними та релевантними сучасним соціально-економічним реаліям є інтегровані визначення, які враховують ієрархію зазначених понять:

Заробітна плата – «ціна робочої сили, що формується відповідно до кваліфікацією працівника, складністю, кількістю, якістю та умовами праці, що складається з урахуванням ситуації на ринку праці та гарантує соціальну захищеність працівників та членів їх сімей» [23].

Оплата праці – «виплати працівникам за їхню працю (що включають заробітну плату) а також за невідпрацьований час (оплата відпусток, тимчасової непрацездатності працівників та ін.), що стимулюють працівників

до підвищення продуктивності праці, поліпшення якості продукції (виконаних робіт, послуг, що надаються), що виробляються відповідно до законів, іншими нормативно-правовими актами, а також ситуацією на ринку праці» [45].

Винагорода працівників (преміювання) – «сукупність оплати праці та інших матеріальних та нематеріальних форм заохочення працівників за виконану роботу, спрямованих на задоволення потреб та на накопичення заощаджень у умовах соціального партнерства» [45]

Варто зазначити, що система винагород є невід'ємною складовою ефективного управління персоналом. Крім фінансової компенсації, вона може включати нематеріальні стимули, такі як можливості для професійного зростання, гнучкий графік роботи, корпоративна культура та визнання досягнень. Збалансована система винагород сприяє підвищенню лояльності та залученості працівників, що позитивно впливає на продуктивність та конкурентоспроможність організації.

При розробці ефективної системи винагород важливо враховувати специфіку галузі, розмір компанії, кваліфікацію персоналу та ринкові тенденції. Регулярний моніторинг та коригування системи винагород допоможе зберегти її актуальність та відповідність потребам працівників та цілям організації:

Узагальнення літературних джерел дозволило виділити наступну сукупність функцій оплати праці працівників:

- відтворювальна (спрямована на задоволення потреб працівника);
- стимулююча (визначає особистий інтерес працівника до результатів праці);
- регулююча (впливає на ринкову кон'юнктуру);
- соціальна (спрямована на реалізацію принципу соціальної справедливості);
- вимірювально-розподільна (відбиває індивідуальну частку в фонді споживання кожного учасника виробничого процесу відповідно до його трудового внеску);

- ресурсно-замісна (орієнтована на оптимізацію розміщення трудових ресурсів у регіонах, галузях економіки, організаціях);
- обліково-витратна (відображає необхідність обчислення оплати праці кожному працівнику з усіх підстав);
- аналітична (орієнтована на отримання оцінки ступеня ефективності витрачання коштів на оплату праці);
- морально-етична (спрямована визначення заробітної плати як винагороди за працю, що сприяє реалізації принципу справедливої оплати);
- накопичувальна (орієнтована на надання реальної можливості працівнику на основі накопичення заощаджень відкрити свій бізнес, дати якісну освіту дітям та ін.);
- формування платоспроможного попиту населення (відображає взаємозв'язок платоспроможного попиту населення з виробництвом споживчих товарів та послуг).

## **1.2 Інформаційне забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці сільськогосподарських підприємств**

Інформаційне забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці сільськогосподарських підприємств включає сукупність таких джерел інформації:

Внутрішні нормативні документи підприємства:

- Колективний договір;
- Правила внутрішнього трудового розпорядку;
- Положення про оплату праці;
- Положення про преміювання;
- Штатний розпис;
- Посадові інструкції.

Первинні документи з обліку праці та заробітної плати:

- Табелі обліку робочого часу;
- Наряди на відрядну роботу;
- Розрахунково-платіжні відомості;

- Особові рахунки працівників

Регістри обліку праці та заробітної плати:

- Розрахункова відомість;
- Відомість нарахування заробітної плати;
- Зведена відомість нарахування заробітної плати;

Облікові реєстри та форми звітності:

- Головна книга
- Баланс (звіт про фінансовий стан ) підприємства (форма №1)
- Звіт про фінансові результати (форма №2)
- Примітки до фінансової звітності

Податкова та статистична звітність:

- Звіт з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- Звіт про суми нарахованої заробітної плати;
- Форми статистичної звітності з праці;

Договори цивільно-правового характеру

- Банківські виписки, платіжні доручення з перерахування заробітної плати;
- матеріали попередніх ревізій та аудиторських перевірок.

Використання всіх цих джерел інформації дозволяє всебічно та об'єктивно оцінити стан обліку праці та розрахунків з її оплати на сільськогосподарському підприємстві.

Інформаційне забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці тісно пов'язане з державним регулюванням аудиту оплати праці через низку нормативно-правових актів та вимог, що регламентують цей процес.

Законодавчо-нормативна база, що регулює питання оплати праці на сільськогосподарських підприємствах, діє на державному, регіональному та локальному рівнях. На загальнодержавному рівні існують законодавчі та нормативні акти, які визначають порядок оплати праці для підприємств різних форм власності та встановлюють певні рамки.

Важливо зазначити, що ефективна система оплати праці повинна бути гнучкою та адаптивною до мінливих умов ринку праці та економіки в цілому. Вона має враховувати не лише мінімальні гарантії, встановлені законодавством, а й специфіку діяльності підприємства, кваліфікацію працівників, їхній внесок у досягнення цілей компанії.

Крім грошової винагороди, сучасні системи оплати праці можуть включати додаткові елементи, такі як бонуси за результатами роботи, пільги, програми медичного страхування, можливості для професійного розвитку тощо. Такий комплексний підхід сприяє підвищенню мотивації та залученості персоналу, що в кінцевому підсумку позитивно впливає на продуктивність та конкурентоспроможність організації.

Основні діючі законодавчі та нормативні акти України щодо організації оплати праці, організації обліку та аудиту заробітної плати наведені таблицею 1.5

У законодавчих актах визначаються засади взаємовідносин між роботодавцями та найманими працівниками щодо системи оплати праці. Зокрема, встановлюються мінімальні гарантії оплати, тарифні ставки, розряди, надбавки, стимулюючі виплати, періодичність виплат та відповідальність за порушення. Також регламентуються питання розрахунку, нарахування, виплати заробітної плати, утримань та оподаткування доходів працівників і власників підприємств.

Слід зазначити, що ефективна система оплати праці повинна бути збалансованою та справедливою. Вона має враховувати не лише мінімальні законодавчі вимоги, а й ринкові тенденції, специфіку діяльності організації, кваліфікацію працівників та їхній внесок у досягнення цілей компанії. Гнучкий та диференційований підхід до винагородження сприяє підвищенню мотивації та продуктивності персоналу.

Окрім грошової компенсації, сучасні системи оплати праці можуть включати додаткові елементи нематеріальної мотивації, такі як гнучкий графік роботи, можливості для професійного розвитку, корпоративні пільги тощо.

Комплексний підхід до винагородження дозволяє залучати та утримувати талановитих фахівців, створюючи сприятливі умови для їхньої самореалізації та зростання.

Таблиця 1.5

Законодавчі та нормативні акти України щодо організації обліку та аудиту заробітної плати на підприємстві

№	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Цей закон поширюється на всіх юридичних осіб, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і фінансову звіт.
2	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Визначає правові засади аудиту фінансової звітності, проведення аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її проведенні.
	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Визначає правові засади аудиту фінансової звітності, проведення аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її проведенні.
3	НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботу, виконані працівником, та її розкриття у фінансовій звітності. Виплати працівникам включають поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства
4	НП(С)БО 11 «Зобов'язання»	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про зобов'язання підприємства, та її розкриття в фінансовій звітності, регулює порядок обліку довгострокових та поточних зобов'язань підприємства
5	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємства»
6	Податковий кодекс України	Визначає платіжний податку з доходів фізичних осіб, об'єкт оподаткування, податковий соціальний штифт і порядок їх виміру, ставки податку, особливості зарахування і сплати деяких видів доходів, а також оподаткування різних видів доходів
7	Кодекс законів про працю України	Регулює трудові відносини всіх працівників усіх підприємств незалежно від форм власності, виду діяльності і галузевої приналежності, затверджує порядок укладання колективного і трудового договорів, умови праці, висвітлює основні положення робочого часу, порушення праці, заробітної плати та інше
8	Закон України «Про оплату праці»	Визначає економічні, правові та організаційні засади заробітної плати працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами

Державне регулювання оплати праці здійснюється такими методами:

- законодавчими, що передбачають розробку законодавчої та нормативної бази з праці;
- економічними, що передбачають вплив держави на економічні інтереси суб'єктів трудових відносин;
- адміністративними, що включають заходи нагляду, контролю, заборони, розв'язання, примусу, що застосовуються відповідно до законодавства;
- погоджувальними, заснованими на системі соціального партнерства між державою, роботодавцями та найманими працівниками.

Законодавче регулювання оплати праці працівників в установах та підприємствах стосується в основному загальних принципів побудови взаємовідносин між найманими працівниками та роботодавцями, мінімальною заробітною платою та оподаткуванням оплати праці. Рівень оплати праці працівників залежить від фінансових можливостей, стратегії та економічної політики підприємства, що регулюється внутрішньою виконавчою документацією. Укази Президента України, постанови КМУ, накази міністерств та відомств щодо регулювання оплати праці орієнтовані на бюджетний сектор економіки (управління, освіта, оборона, правоохоронні органи, культура і т.д.), а комерційні підприємства вільні у формуванні систем оплати праці зайнятих в них працівників. Найважливішими вимогами держави до приватних підприємств усіх форм власності щодо оплати праці працівників є облік мінімального розміру оплати праці та своєчасна сплата податкових платежів.

Системою оплати праці працівників прийнято вважати «її побудову, забезпечення взаємозв'язків між елементами цієї системи, умовами, факторами зовнішнього та внутрішнього середовища, які надають комплексний вплив на трудову поведінку працівників та виконання ними трудових функцій. Система оплати праці працівників у внутрішньому та зовнішньому середовищі законодавчо регулюється державною, регіональною

та локальною нормативно-правовою базою» [45] .

У сучасних умовах на сільськогосподарських підприємствах застосовуються різні форми і системи оплати праці. Проте нині найбільшого поширення отримали відрядна та погодинна форми оплати праці, що проілюстровано рисунком 1.1.

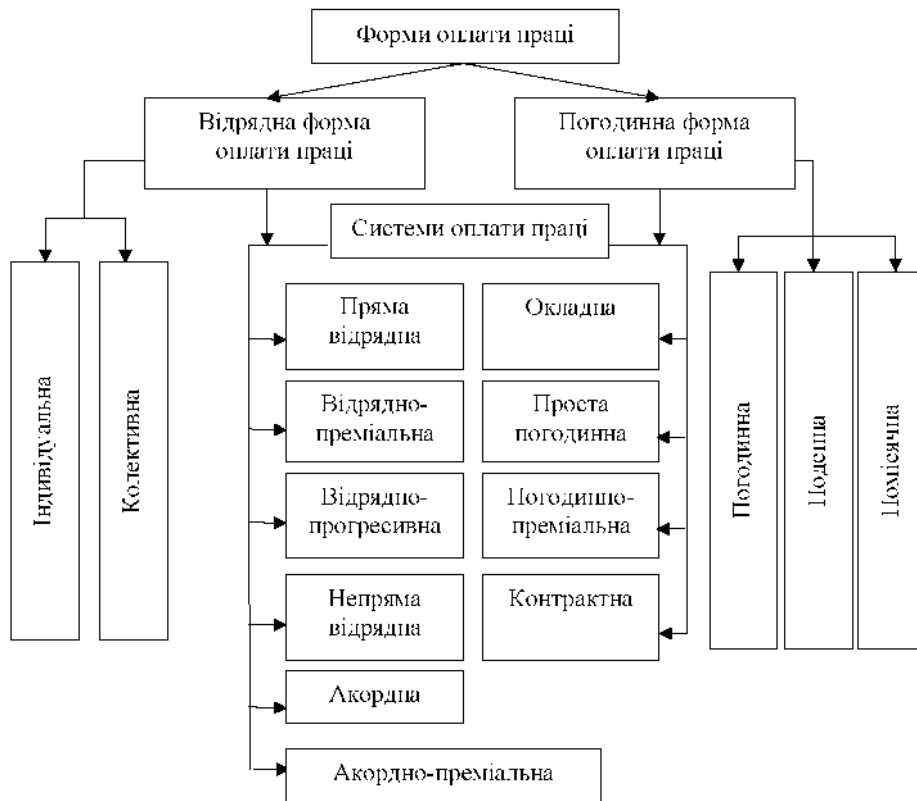


Рис. 1.1. Форми і системи оплати праці які застосовуються на сільськогосподарських підприємствах

Відрядна оплата праці – це «оплата праці за кількість виробленої продукції (робіт, послуг). Вона заснована на оплаті праці в прямій залежності від результатів: чим кращий результат, тим вищий рівень заробітної плати. Раці онально організована відрядна оплата праці створює мотивацію для працівників сільськогосподарських підприємств у збільшенні виробництва продукції належної якості, підвищенні кваліфікації та застосуванні передових методів і прийомів праці. Погодинна оплата праці – це оплата праці за відпрацьований час» [45] .

Сільськогосподарські підприємства мають змогу самостійно обирати форми та види заробітної плати, компенсаційних виплат та заохочень. На сільськогосподарських підприємствах укладається колективний договір. Умови договору повинні бути націлені на стимулювання зацікавленості працівників у підвищенні продуктивності праці.

На рисунку 1.2 зазначимо види заробітної плати згідно із Законом України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР.

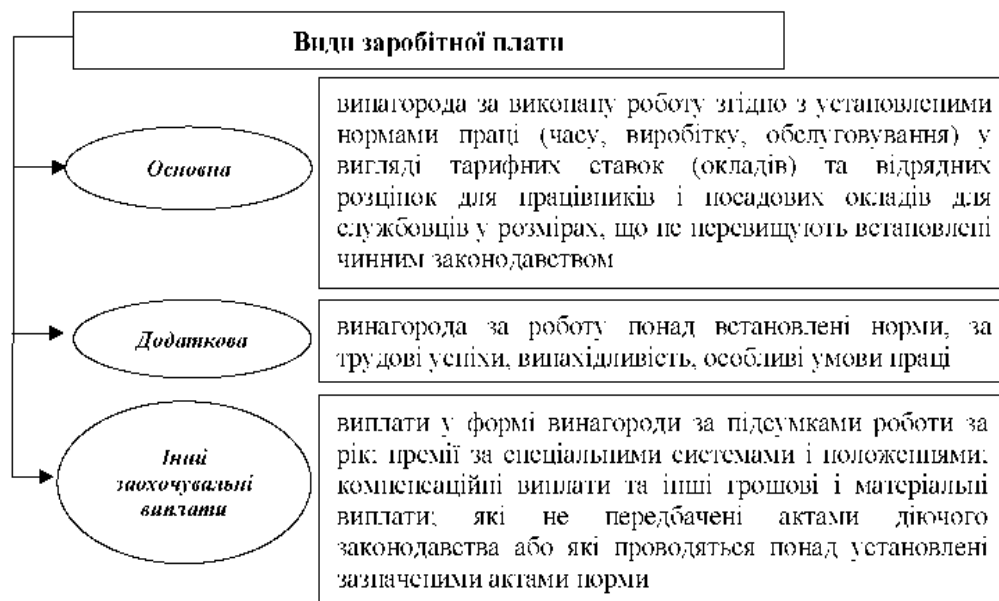


Рис. 1.2 . Види заробітної плати згідно із Законом України «Про оплату праці»

Регулювання оплати праці працівників сільськогосподарських підприємств провадиться також на регіональному рівні - основі колективних договорів, що укладаються між працівниками та роботодавцем у особі їхніх представників відповідно до державного та регіонального законодавства. У колективному договорі з питань оплати праці визначаються:

- оплати праці, форми та строки виплат заробітку працівникам, розміри тарифних ставок та посадових окладів;
- співвідношення розмірів тарифних ставок та посадових окладів з категоріями персоналу;
- розміри та порядок виплати доплат, надбавок та інших видів

винагород; умови преміювання працівників;

- види та розміри компенсацій при затримці оплати праці, порядок їх виплат;

- механізм регулювання оплати праці працівників з урахуванням величини прожиткового мінімуму, мінімального споживчого бюджету населення, а також положень різних угод на всіх рівнях.

До складу внутрішньої організаційно-розпорядчої документації входять документи, що містять норми трудового права, які приймаються роботодавцем відповідно до законів та інших правових актів, колективними договорами та угодами. До них належать внутрішні документи підприємства: статут, штатний розпис, трудовий договір, правила внутрішнього трудового розпорядку, посадові інструкції, положення про оплату праці, рішення зборів акціонерів організації з розподілу прибутку, поточні накази та рішення адміністрації підприємства щодо зміни та уточнення системи оплати праці працівників, положення про преміювання, положення про надання соціальних пільг і виплат, комплексна програма розвитку персоналу та ін.

Для регулювання виробничих, соціально-економічних і трудових відносин, забезпечення прав та гарантій працівників сільськогосподарських підприємств укладається Галузева угода між Міністерством аграрної політики України та галузевими об'єднаннями підприємств і підприємців з однієї сторони і ЦК 74 профспілок працівників агропромислового комплексу – з другої. Керівники і профспілкові комітети підприємств АПК України незалежно від форм власності і господарювання зобов'язані протягом двох місяців після набрання чинності Галузевою угодою укласти на власних підприємствах колективні договори, в яких передбачити згідно із статтею 13 КЗпП України нормування і оплату праці, встановлення форм, системи, розмірів заробітної плати та інших видів трудових виплат (доплат, надбавок, премій та ін.).

### **1.3 Організація і методика виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах**

Виплата заробітної плати становить вагомую частку витрат для будь-якого підприємства. Похибки у розрахунках цього показника, зокрема надмірне нарахування, можуть викликати невдоволення з боку фіскальних органів. Причиною є те, що в такому випадку виникає ситуація завищення витрат, які зменшують базу оподаткування податком на прибуток. Внаслідок цього підприємство може сплатити до бюджету менші суми податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та самого податку на прибуток. Подібні порушення податкового законодавства можуть призвести до застосування штрафних санкцій, нарахування пені та фінансових втрат для підприємства. Саме тому під час аудиту розрахунків з оплати праці особлива увага приділяється ретельній перевірці коректності нарахувань, утримань, відображення у звітності згідно з чинними нормами. Важливим аспектом є обґрунтування всіх виплат відповідними первинними документами. Своєчасне виявлення та усунення помилок допоможе уникнути юридичних ризиків та зайвих витрат для досліджуваного підприємства.

Аудит заробітної плати – це трудомісткий процес збору інформації щодо операцій з нарахування та виплати заробітної плати, щодо операцій з нарахування та сплати ЄСВ, щодо операцій з нарахування та виплати обов'язкових та необов'язкових утримань, з метою висловлення незалежної думки щодо повноти, законності та правильності відображених такої інформації в обліку, відповідності її в усіх суттєвих аспектах вимогам законодавчої бази та НП(С)БО. В процесі планування важливе значення має визначення мети та завдань аудиторської перевірки (таблиця 1.6)

Таблиця 1.6

## Визначення мети аудиту заробітної плати

Автор	Мета аудиту заробітної плати
Кулаковська Л.П., Піча Ю.В.	«Висловлення думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо заробітної плати на підприємстві у всіх суттєвих моментах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам» [45] .
Чабанова Н.В.	«Встановлення достовірності первинних даних щодо нарахування та сплати заробітної плати та податків, якими вона обкладається; повноти та своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку заробітної плати відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності залишку записів у звітності господарюючого суб'єкта» [45] .
Савченко В.Я.	«Встановлення законності, достовірності та доцільності операцій з обліку заробітної плати, правильності відображення її в обліку» [45] .
Чернелевський Л.М.	«Визначення повноти відображення операцій щодо нарахування заробітної плати, правильності розрахунку нарахувань на заробітну плату та утримань з неї» [45] .
Шкіря Н.Л.	«Висловлення аудитором думки щодо повноти, достовірності, законності та об'єктивності здійснених та відображених в бухгалтерському обліку операцій по заробітній платі» [45] .

Складено автором на основі [6, 8, 19, 34, 26, 36]

Для визначення основних документів, які необхідно оформити для аудиторської перевірки заробітної плати пропонуємо розглядати їх за етапами аудиторської перевірки (таблиця 1.7).

Таблиця 1.7

## Документування аудиторської перевірки заробітної плати

Етапи		
Підготовчий	Основний	Заключний
Лист-замовлення від клієнта на проведення аудиту заробітної плати	Програма аудиту	Підсумкові документи
Лист-згода аудиторської фірми на проведення аудиторської перевірки заробітної плати	Робочі документи аудиторів	Узагальнюючі документи
Договір на проведення аудиту		Аудиторський звіт
Загальний план аудиторської перевірки обліку заробітної плати		Акт виконаних робіт

Джерело: складено на основі [ ]

Для вирішення поставлених завдань аудиторам необхідно виділити основні складові заробітної плати та мати певне інформаційне забезпечення, яке спрямоване на розкриття питань, пов'язаних з проведенням аудиту (рисунок 1.5).

Перед проведенням аудиторської перевірки необхідно визначити методику проведення майбутньої перевірки в якій мають бути визначені всі контрольні точки процесу аудиту (рисунок 1.3).



Рис. 1.3. Інформаційне забезпечення аудиту заробітної плати

Джерело: складено на основі [ ]

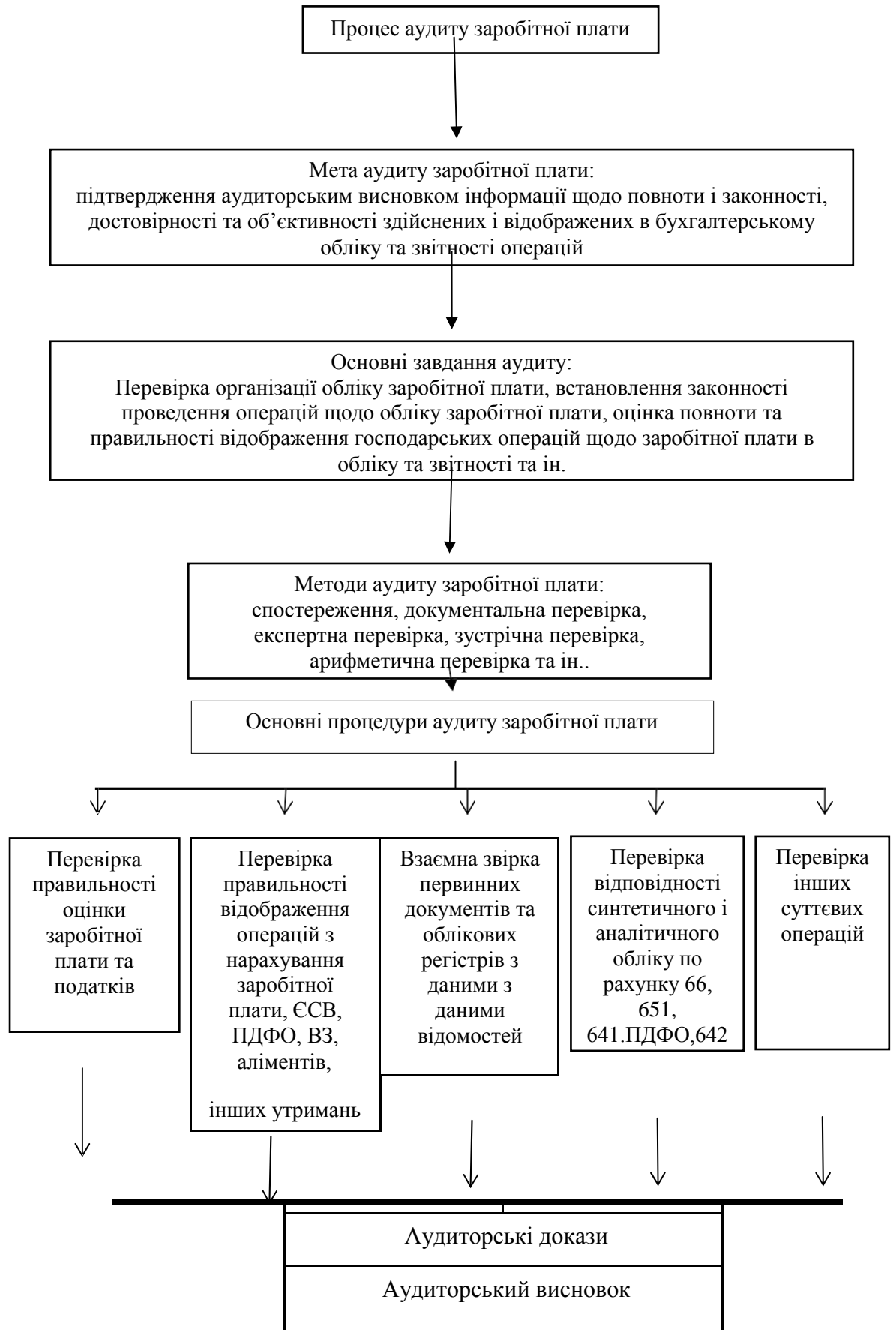


Рис. 1.4. Методика проведення аудиту заробітної плати  
Джерело: складено на основі [ 25 ]

Типові порушення, які виявляють у ході аудиту операцій з нарахування заробітної плати наведені в таблиці 1.8.

Таблиця 1.8

Типові порушення, які виявляють у ході аудиту операцій з нарахування заробітної плати

Можливі порушення 1	Характеристика порушення 2
Невідповідність суми єдиного соціального внеску за даними розробленої таблиці даним облікових регістрів (журналів, Головної книги)	Невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку
Сальдо по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» за даними Головної книги не відповідає даним балансу	Невідповідність даних рядку «Поточні зобов'язання за розрахунками»
Віднесення до собівартості, послуг для цілей оподаткування суми нарахованих страхових внесків на оплату праці працівників, зайнятих в невиробничій сфері	Зниження собівартості послуг, завищення оподатковуваного прибутку
Завищення (зниження) розміру нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності, внаслідок невірного розрахунку бази для її нарахування	Неправомірне витрачання коштів фонду, викривлення розрахунків з працівниками, викривлення нарахування податку з доходів працівників
До складу сукупного доходу для нарахування податку на доходи фізичних осіб не включені виплати, передбачені законодавством	Зниження суми податку на доходи фізичних осіб, утриманого з працівника; недоплати до бюджету податку на доходи фізичних осіб; недостовірність даних балансу по поточних зобов'язаннях
Застосування невідповідної ставки при нарахуванні податку на доходи фізичних осіб	Необґрунтовано зниження (завищення) суми податку на доходи фізичних осіб. Викривлення розрахунків з персоналом та бюджетом
Порушення порядку розрахунку середньої заробітної плати: невірний вибір розрахункового періоду; завищення розміру середнього заробітку, внаслідок необґрунтованого включення до розрахунку виплат, які у відповідності з діючим законодавством не підлягають включенню	Викривлення розміру середньої заробітної плати і, як внаслідок, розрахунків з персоналом

Джерело: складено на основі [ ]

Аудит заробітної плати, як правило, займає значну частину аудиторської перевірки, оскільки сама ця ділянка обліку досить специфічна та вимагає від аудиторів особливої уваги і зосередженості.

Для проведення ефективного аудиту розрахунків з оплати праці аудиторю необхідно ретельно опрацювати низку ключових документів, що регламентують це питання на підприємстві. Зокрема, до таких документів належать:

- затверджений штатний розпис, укладені трудові договори з працівниками, колективна угода (за наявності);
- накази керівництва, що стосуються порядку нарахування заробітної плати, премій, інших виплат;
- правила внутрішнього трудового розпорядку, які діють на підприємстві;
- Положення про оплату праці, преміювання, надання відпусток та інші внутрішні нормативні акти, що регулюють ці питання.

Крім того, слід перевірити відповідність зазначених документів нормам чинного трудового законодавства України. Важливим аспектом є аналіз правильності застосування на практиці визначених у цих документах систем оплати праці, норм виробітку, розцінок, умов преміювання тощо. Виявлені під час аудиту розбіжності між нормативними актами підприємства та фактичним станом речей мають бути належним чином задокументовані та відображені в аудиторському звіті.

Для формування вичерпного аудиторського висновку щодо стану розрахунків з оплати праці необхідно здійснити комплексний аналіз широкого кола документів. Зокрема, аудитор має ретельно вивчити первинні документи з обліку робочого часу, виконаних робіт та нарахованої заробітної плати (табелі, наряди, розрахунково-платіжні відомості тощо). Важливим об'єктом перевірки є облікові реєстри, у яких відображаються нараховані суми заробітної плати та утримання з неї. Окрему увагу слід приділити аналізу показників бухгалтерської фінансової звітності підприємства в частині відображення витрат на оплату праці та відповідних зобов'язань. Предметом детального розгляду аудитора мають стати форми податкової звітності, зокрема звіт про суми нарахованого доходу та сплачені податки з доходів фізичних осіб, звіти зі сплати єдиного соціального внеску. Це дозволить перевірити правильність розрахунків та своєчасність сплати відповідних податків і обов'язкових платежів. Додатково аудитору варто звернути увагу на дотримання підприємством вимог щодо створення резервів на виплату відпусток,

преміювання працівників тощо. Виявлені будь-які порушення чи розбіжності мають бути задокументовані для включення до аудиторського висновку.

Процес аудиту розрахунків з оплати праці складається з кількох послідовних етапів.

Першочергово здійснюється планування перевірки, під час якого аудитор визначає ключові аспекти контролю. Зокрема, необхідно перевірити дотримання норм трудового законодавства, правильність нарахування різних виплат працівникам та обчислення належних утримань. Важливим елементом є оцінка організації обліку розрахунків з персоналом щодо оплати праці на підприємстві.

Наступним кроком є безпосереднє проведення аудиторських процедур. На цьому етапі аудитор ретельно вивчає питання відповідності практики нарахувань та утримань чинним нормативно-правовим актам у сфері праці. Особливу увагу приділяють перевіряючі правильності оформлення первинних документів, облікових реєстрів та звітності. Предметом детального аналізу стають накази про прийняття, звільнення, переведення працівників, таблиці обліку робочого часу, розрахунково-платіжні відомості та інші документи.

Аудиторські процедури, прийоми та докази в аудиті заробітної плати наведені в таблиці 1.9.

Таблиця 1.9

Аудиторські процедури, прийоми та докази в аудиті заробітної плати

№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми	Аудиторські докази
1	2	3	4
1.	Перевірка дотримання положень законодавства про працю і оплату праці	Нормативно-правова	Законодавчо-нормативні акти, внутрішні документи
2.	Перевірка первинної документації з обліку особового складу	Нормативно-правова, документальна	Нормативні акти, документи первинного обліку особового складу

3.	Перевірка фактичної чисельності працюючих	Нормативно-правова, документально, арифметична	Книга обліку чисельності працюючих, таблиці, розрахункові відомості
4.	Перевірка використання фонду оплати праці	Документальна, арифметична	Розрахункова відомість, відомість обліку фонду оплати
5.	Перевірка первинних документів з нарахування основної заробітної плати	Документальна, арифметична, взаємна	Табель обліку використання робочого часу, наряд на відрядну роботу, штатний розклад
6.	Перевірка правильності, обґрунтованості нарахування премій, надбавок, доплат	Документальна, арифметична	Розпорядчі документи, розрахункова відомість, аналітичний облік
7.	Перевірка правильності нарахування відпускних	Документальна, арифметична	Накази, довідки, розрахункова відомість, дані аналітичного обліку
8.	Перевірка правильності нарахування виплат допомоги з тимчасової непрацездатності	Нормативно-правова, арифметична, взаємна	Листок непрацездатності, довідки, розрахункова відомість
9.	Перевірка правильності визначення та відображення в обліку утримань із заробітної плати відповідно до чинного законодавства та інших утримань	Арифметична	Розрахункова відомість
10.	Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку	Порівняння, зустрічна	Головна книга, особові рахунки
11.	Перевірка надання соціальних гарантій та їх відображення в обліку	Нормативно-правова, арифметична	Законодавчо-нормативні акти, внутрішні документи
12.	Перевірка правильності визначення нарахувань на заробітну плату	Нормативно-правова, арифметична	Розрахункова відомість
13.	Перевірка обґрунтованості надання матеріальної допомоги та її відображення в обліку	Документальна	Заяви, накази, розрахункові відомості
14.	Перевірка правильності визначення забезпечення виплат відпусток, відображення в обліку його створення та використання, відповідності фінансової звітності	Нормативно-правова, арифметична	Довідки, розрахункові відомості, Головна книга

15.	Перевірка правильності визначення та облік депонованої заробітної плати	Документальна, арифметична	Платіжна відомість, платіжні вимоги, виписки банку, Головна книга
16.	Перевірка відповідності інформації Головної книги, Журналу 5, 5А, Відомості до них	Документальна	Головна книга, Журнал 5, 5А, Відомості
17.	Перевірка відповідності інформації облікових регістрів і фінансової звітності	Документальна, взаємна	Головна книга, Журнал 5, 5А, Відомості, фінансова звітність
18.	Перевірка достовірності відображення витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи	Документальна арифметична	Статистична звітність, регістри обліку, Звіт про фінансові результати
19.	Узагальнення результатів перевірки		

*Джерело: складено на основі [ 26 ]*

На завершальному етапі аудитор узагальнює результати перевірки, документуючи виявлені порушення, помилки та невідповідності. У підсумковому аудиторському висновку наводяться аргументовані факти щодо стану розрахунків з оплати праці на основі зібраних доказів. Аудитор також надає обґрунтовані рекомендації щодо вдосконалення системи обліку заробітної плати та усунення виявлених недоліків на підприємстві.

По завершенню аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці аудитор зобов'язаний надати замовнику офіційний звіт, ключовим елементом якого є аудиторський висновок. У цьому документі викладається об'єктивна думка аудитора щодо стану ведення обліку заробітної плати на підприємстві, а також зазначаються виявлені порушення, невідповідності та рекомендації для їх усунення. Водночас, існують ситуації, коли аудитор може відмовитися від надання висновку через наявність вагомих обставин, що унеможливають формування об'єктивного судження. Зокрема, така ситуація може виникнути у випадку, якщо замовник штучно обмежив доступ аудитора до необхідних документів чи не надав запитувану інформацію в повному обсязі. Відсутність достатніх та належних аудиторських доказів не дозволяє аудитору сформулювати незалежну професійну думку щодо достовірності відображення операцій з

оплати праці в обліку та звітності підприємства. У такому разі аудитор зобов'язаний повідомити замовника про неможливість завершення перевірки та причини цього рішення. Важливо, щоб аудиторський звіт був об'єктивним, аргументованим та базувався виключно на фактичних даних, зібраних під час проведення аудиту згідно з визнаними стандартами та процедурами.

Під час проведення аудиту розрахунків з оплати праці на сільськогосподарських підприємствах аудитори нерідко виявляють низку типових порушень і недоліків:

- неналежна організація обліку операцій із заробітною платою, зокрема помилки у кореспонденції рахунків, розбіжності між даними аналітичного й синтетичного обліку тощо;
- відсутність обов'язкових регламентуючих документів, пов'язаних із нарахуванням і виплатою заробітної плати працівникам;
- невідповідність форми та змісту наявних документів встановленим нормативним вимогам;
- порушення норм трудового законодавства України щодо умов праці персоналу.
- неправильні розрахунки середнього заробітку, компенсаційних виплат при звільненні чи інших належних працівникам виплат.

Окрім того, аудиторам варто звернути увагу на такі аспекти, як правильність застосування систем оплати праці, використання обґрунтованих норм виробітку та розцінок, дотримання штатного розпису, своєчасність та повнота сплати єдиного соціального внеску. Предметом перевірки також має стати питання правильності нарахувань та утримань для сезонних і тимчасових працівників. Важливим елементом є контроль за належним оформленням первинних документів з обліку праці та наявності відповідних реєстрів. Виявлені аудитором порушення мають бути задокументовані та відображені у звіті з відповідними рекомендаціями для їх усунення в майбутньому.

Ретельний аналіз винагороди працівників є трудомістким процесом, що передбачає збирання відомостей про операції з нарахування та виплати

заробітної плати, єдиного соціального внеску, обов'язкових та необов'язкових утримань. Мета полягає у висловленні незалежної думки щодо повноти, законності та коректності відображення такої інформації в обліку згідно з вимогами законодавства та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. На етапі планування особливе значення має чітке визначення цілей та завдань аудиторської перевірки. Варто зазначити, що аудит заробітної плати допомагає виявити потенційні порушення, помилки чи зловживання, забезпечуючи прозорість та відповідність нормативним актам. Крім того, він може виявити можливості для оптимізації процесів та зменшення витрат на персонал без шкоди для мотивації працівників.

Узагальнюючи викладене вище, можна стверджувати, що ключовою метою аудиту винагороди працівників є підтвердження аудиторським висновком повноти, законності, достовірності та об'єктивності операцій з обліку заробітної плати та відповідних податків, які відображені в бухгалтерських регістрах та звітності. Водночас не слід забувати, що ретельна перевірка цього напрямку дає змогу не лише виявити можливі порушення чи помилки, а й оцінити ефективність політики оплати праці в компанії. Аудитор може запропонувати рекомендації щодо оптимізації витрат на персонал, впровадження гнучких систем мотивації, вдосконалення внутрішніх процедур нарахування та виплати зарплат відповідно до змін у законодавстві. Отже, аудит заробітної плати слугує своєрідним індикатором відповідності практики винагороди співробітників корпоративній стратегії та цінностям підприємства.

## **Висновки до розділу I**

Аналіз різних підходів до вивчення сутності винагороди за працю, оплати трудових зусиль та матеріальної компенсації дозволив структурувати їх ієрархію та уточнити значення. Зокрема, оплата праці розглядається як складова частина матеріальної винагороди працівників. Ключовими функціями

оплати праці вважаються стимулююча та відтворювальна, що дозволяють залучати, утримувати та мотивувати висококваліфікований персонал, а також встановлювати компенсацію для співробітників на рівні, достатньому для відновлення їхнього трудового потенціалу. Варто відзначити високий рівень самостійності організацій у вирішенні питань, пов'язаних з вибором систем та розробкою моделей оплати праці працівників. Згідно з сучасними дослідженнями, ефективна система винагороди повинна враховувати не лише грошову компенсацію, але й нематеріальні стимули, такі як можливості для кар'єрного зростання, гнучкий графік роботи, медичне страхування та інші пільги. Усі зміни, пов'язані з оплатою праці співробітників, слід ретельно готувати, оскільки вони безпосередньо стосуються матеріальних інтересів працівників та можуть істотно вплинути на їхню мотивацію та продуктивність.

Аналіз наукових праць вітчизняних та іноземних дослідників свідчить, що заробітна плата є однією з найскладніших економічних категорій. Вона відображає взаємини між роботодавцем і найманим працівником, є грошовою винагородою працівника, що залежить від обсягу та якості виконаної роботи, ефективності господарської діяльності підприємства. Заробітна плата є елементом ринку праці, де робоча сила найманого працівника набуває форми товару з певною ціною. Для удосконалення системи оплати праці на сільськогосподарських підприємствах пропонується розробити Положення про преміювання співробітників. Система мотивації працівників аграрних підприємств повинна орієнтуватися на кінцевий результат діяльності та ґрунтуватися на принципах справедливості. Вона має бути простою, зрозумілою для кожного співробітника, гнучкою та керованою. При цьому варто враховувати стаж роботи працівника, його внесок у діяльність компанії, участь у розробці інноваційних проектів тощо. Згідно з сучасними підходами, ефективна система винагороди повинна поєднувати грошові та негрошові стимули, такі як визнання заслуг, можливості для розвитку та кар'єрного зростання, гнучкий графік роботи, корпоративні пільги тощо. Це дозволить максимально мотивувати персонал та забезпечити його лояльність до компанії.

Створення ефективної системи оплати праці в аграрному секторі досі залишається дискусійним питанням. Реформування економічних внутрішніх та зовнішніх умов господарювання вимагає перебудови та переорієнтації системи винагороди за працю. У зв'язку з цим, високу актуальність зберігають питання принципів формування систем оплати праці, а також вдосконалення методів контролю трудових зусиль та їх компенсації в сільськогосподарських організаціях. Поточна ситуація диктує необхідність постійного моніторингу систем бухгалтерського обліку та аудиту паралельно з оптимізацією та розробкою такої системи організації праці та її оплати, яка, забезпечуючи зростання продуктивності, дозволяла б своєчасно виявляти помилки в обліку трудових витрат, що впливають на управлінську та фінансову звітність із найменшими затратами.

## **РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ (НА МАТЕРІАЛАХ ПАФ «ГАННІВСЬКА»)**

### **2.1. Організаційно-економічна характеристика ПАФ «Ганнівська»**

Приватна агрофірма «Ганнівська» що є досліджуваним підприємством – це самостійне господарство, засноване власником з метою виробництва, зберігання, переробки та реалізації сільськогосподарської продукції задля задоволення потреб населення, а також економічних та соціальних інтересів засновника і працівників. Згідно з витягом з Єдиного державного реєстру, дана агрофірма здійснює оптову та роздрібну торгівлю продукцією рослинництва, включаючи зернові, зернобобові, кукурудзу, соняшник, а також продукцією тваринництва. Основними споживачами вироблених товарів виступають хлібокомбінати та заводи України. Найбільший обсяг продажів припадає на насіння соняшнику, пшеницю, кукурудзу, зерно, ячмінь, жито, гречку та сушені зернобобові культури. Крім рослинництва, підприємство займається розведенням і реалізацією великої рогатої худоби та свиней. Варто зазначити, що аграрний сектор в Україні є одним з локомотивів економіки, забезпечуючи значну частку експорту та ВВП. Однак ефективне функціонування таких господарств потребує грамотного менеджменту, впровадження інновацій та дотримання належних стандартів виробництва.

Приватна агрофірма «Ганнівська» є правонаступницею колишнього сільськогосподарського виробничого кооперативу «Ганнівський», який свого часу був найбільшим господарством у Новоукраїнському районі. Юридична адреса даного підприємства: вулиця Центральна, 11, село Ганнівка, Новоукраїнський район. Повне найменування суб'єкта господарювання - Приватна агрофірма «Ганнівська», скорочено - ПАФ «Ганнівська».

Засновниками агрофірми є громадяни України Володимир Григорович Стрижньов та Ольга Василівна Стрижньова. Важливо зазначити, що перехід від колективних форм господарювання до приватних агроформувань відбувався в Україні у 90-х роках минулого століття на хвилі реформ та роздержавлення. Такі трансформації були неоднозначними, але дозволили залучити приватні інвестиції та новітні технології в аграрний сектор. Нині приватні агрофірми є рушійною силою сільськогосподарського виробництва.

Діяльність приватної агрофірми «Ганнівська» регламентується статутом, що є основним установчим документом даного суб'єкта господарювання (Додаток В). Відповідно до статуту, досліджуване підприємство наділене статусом юридичної особи та здійснює діяльність від власного імені на засадах повної господарської самокупності та самофінансування. Початковий статутний капітал агрофірми сформований за рахунок внесків її засновників і становить 100 000 гривень.

Керівництво Приватною агрофірмою «Ганнівська» здійснює директор Володимир Григорович Стрижньов. Під його керівним профілем агрофірма зуміла перетворитися на одного з лідерів аграрного сектору Новоукраїнського району. Роль керівника в успішному функціонуванні будь-якого підприємства, особливо в сільському господарстві, є вкрай важливою. Ефективний менеджмент, стратегічне бачення розвитку, вміння мотивувати персонал та приймати рішення в непростих ринкових умовах є запорукою процвітання агрофірми. Досвід та професіоналізм Володимира Стрижньова, безперечно, відіграли ключову роль у стрімкому зростанні ПАФ та її перетворенні на флагмана регіону. Проте досягнуті результати не повинні ставати причиною для самовдоволення. Сільськогосподарська галузь вимагає постійного впровадження інновацій, пошуку нових ринків збуту, підвищення ефективності виробництва. Тож перед керівництвом «Ганнівської» стоять нові амбітні цілі та виклики.

Визначальною рисою розташування досліджуваного підприємства є його місцезнаходження в селі Ганнівка Новоукраїнського району Кіровоградської

області, що розміщене в степовій зоні південної частини регіону. Сприятливе економіко-географічне розташування агрофірми, в поєднанні з оптимальними ґрунтово-кліматичними умовами, створюють ідеальні передумови для вирощування основних сільськогосподарських культур та отримання високоякісної рослинницької продукції. Клімат на території розташування господарства помірно континентальний, із середньорічною температурою повітря в діапазоні 7,7-8,4°C. Рівень опадів за останні три роки склав близько 497 мм. Середня вологість повітря коливається в межах 75-78%. Такі кліматичні характеристики позитивно впливають на врожайність та якість сільгоспкультур підприємства. Проте не варто оминати увагою і потенційні загрози, пов'язані зі змінами клімату. Зростання середньорічних температур, нерівномірний розподіл опадів та підвищення ризику посух у степовій зоні можуть негативно позначитися на сільгоспвиробництві. Тому важливо впроваджувати адаптаційні заходи: використання посухостійких сортів, краплинне зрошення, мінімальний обробіток ґрунту тощо. Загалом сприятливі природно-кліматичні чинники в поєднанні з інноваційними агротехнологіями створюють міцну базу для ефективного функціонування даної агрофірми.

Провідним напрямом виробничої діяльності агрофірми є галузь рослинництва. Пріоритетне місце в структурі рослинницької продукції посідають зернові культури, соняшник та ріпак. Водночас підприємство також розвиває тваринницький сектор, зокрема молочно-м'ясне скотарство (табл. 2.1.).

Структура реалізації продукції досліджуваного підприємства за 2023 рік наведена у таблиці 2.1

Таблиця 2.1

Структура реалізації продукції ПАФ «Ганнівська»  
за 2023 рік

<i>Назва виду продукції</i>	<i>цнт</i>	<i>Вартість, грн</i>	<i>%</i>
<b><i>Культури зернові та зернобобові</i></b>			
Всього	100378	68617891	100
<i>в т.ч.</i>			

Пшениця	38127	21863032	38,0%
кукурудза та зерно	15533	6723697	15,5%
ячмінь	6132	2876555	6,1%
жито	340	186890	0,3%
Гречка	177	237674	0,2%

продовження табл. 2.1

Культури зернобобові сушені	2214	1171682	2,2%
Боби сої	344	335595	0,3%
Насіння ріпаку й кользи	3932	4186381	3,9%
Насіння соняшнику	33579	31036385	33,5%
<b>Тварини сільськогосподарські живі</b>			
Всього	37855	24127173	100%
<i>в т.ч.</i>			
Велика рогата худоба	1342	4637021	19,2%
Свині	3013	10076753	41,7%
Молоко від тварин	12724	9413399	39,1%

Джерело: складено автором на основі Звіту про реалізацію продукції № 21-заг (Додаток Д)

Для забезпечення ефективного функціонування тваринницьких комплексів агрофірма створила потужну кормову базу, сформовану на основі наявного земельного фонду. Диверсифікація виробництва шляхом поєднання рослинницької та тваринницької галузей є виправданою стратегією для забезпечення стабільності діяльності та зниження ризиків в умовах мінливої ринкової кон'юнктури. Варто зазначити, що спеціалізація на окремих високомаржинальних культурах може бути більш прибутковою. Одночасно розвиток тваринництва вимагає значних інвестицій в обладнання, поголів'я, будівництво приміщень та дотримання жорстких санітарних норм. Тому підприємству необхідно ретельно зважити всі переваги та недоліки наявної виробничої структури, проаналізувати ринкові тренди та визначити оптимальний вектор подальшого зростання з урахуванням наявних ресурсів та компетенцій.

Тваринницький комплекс підприємства представлений фермою великої рогатої худоби, де утримується близько 1500 голів ВРХ та 5 коней, а також свино-товарною фермою, що в середньому налічує 3000 голів. Окрім цього, до

складу тваринницького сектора входять кормоцех, сховища для зберігання кормів та різноманітні допоміжні склади.

Рослинницька галузь агрофірми структурована у дві виробничі бригади. Ефективне функціонування основних виробництв забезпечується спеціалізованими допоміжними підрозділами: автомобільним гаражем, ремонтною майстернею, заправною станцією, їдальнею та пекарнею. Така розгалужена виробнича інфраструктура дозволяє підприємству забезпечувати повний цикл виробництва продукції рослинництва та тваринництва. Водночас утримання значної кількості тваринницьких потужностей потребує вагомих капіталовкладень та постійного контролю санітарно-гігієнічних норм. Тому важливо ретельно оцінювати ефективність даного напрямку, оскільки переорієнтація на суто рослинницьку спеціалізацію може виявитись більш рентабельною в певних ринкових умовах. Крім того, досягнення високої продуктивності на великих площах потребує застосування інноваційних технологій землеробства, точного землеробства, використання високопродуктивних сортів та гібридів.

Як зазначалось вище, основними векторами виробничої діяльності досліджуваної агрофірми є рослинництво, тваринництво та надання супутніх послуг населенню. У структурі товарної продукції ПАФ «Ганнівська» найбільші доходи генерує галузь рослинництва, зокрема вирощування пшениці та соняшнику. Тваринницький напрямок останнім часом був дещо скорочений і відіграє допоміжну роль, на що вказує структура реалізованої продукції. Серед посівних площ переважають зернові культури. Рівень урожайності основних сільгоспкультур є ключовим індикатором ефективності галузі рослинництва. Він відображає якість землеробства, рівень матеріально-технічного забезпечення та стратегічний потенціал господарства. Завдяки застосуванню новітніх ресурсозберігаючих агротехнологій, а також дотриманню всіх агрохімічних вимог, досліджуване підприємство щороку демонструє досить високі показники урожайності зернових та технічних культур. Проте для забезпечення стійкого зростання врожайності необхідно продовжувати

впровадження інновацій: використання систем крапельного зрошення, мінімальної обробки ґрунту, GPS-навігації та елементів точного землеробства. Також важливою є диверсифікація асортименту вирощуваних культур для зменшення ризиків від несприятливих погодних умов та цінних коливань. Перспективним напрямком може стати органічне виробництво завдяки зростаючому попиту на екологічно чисту продукцію.

У своїй господарській діяльності Приватна агрофірма «Ганнівська» дотримується науково обґрунтованих сівозмін, розроблених фахівцями Державного інституту землеустрою. Це дозволяє підприємству отримувати високі врожаї сільгоспкультур. Для забезпечення належної якості посівного матеріалу, захисту рослин та боротьби з бур'янами господарство закуповує відповідні матеріали у перевірених постачальників, серед яких ТОВ «Агро-союз», ТОВ «Кортева Агрісаєнс Україна», ТОВ «Лідеа Україна» та ПП «Профін-ленд центр». Вирощуванням культур займається досвідчений персонал підприємства - агрономи. Після збору врожаю зернові культури проходять підготовку до реалізації на власному току, що обладнаний спеціалізованими складами, зерносушаркою та навантажувальною технікою для доведення продукції до товарної кондиції. Основними споживачами зернової продукції агрофірми виступають такі потужні оператори ринку, як ТОВ СП «Нібулон», ТОВ «Кернел-Трейд» та ТОВ «ОЕЗ Градоля». Слід зазначити, що успішне вирощування сільгоспкультур вимагає комплексного підходу: від ретельного вибору сівозміни до забезпечення належного догляду за посівами та своєчасного збору врожаю. Для підвищення конкурентоспроможності агрофірми доцільно розглянути можливість диверсифікації збуту, пошуку нових ринків та налагодження прямих контактів із переробниками та експортерами.

Для обробки орендованих земельних угідь Приватна агрофірма «Ганнівська» використовує наявну у власному розпорядженні сільськогосподарську техніку та обладнання. Господарство уклало угоди оренди земельних паїв з їхніми власниками - фізичними особами. Підприємство

свідомо дотримується своїх зобов'язань, здійснюючи вчасні нарахування та сплату орендних платежів згідно з укладеними договорами. Використання орендованих земель дозволяє агрофірмі розширити площі для вирощування сільгоспкультур без значних початкових інвестицій у придбання ділянок. Проте необхідно ретельно стежити за станом орендованих угідь, забезпечувати відновлення їх родючості та запобігати виснаженню ґрунтів. Окрім того, оренда земель потребує налагодженого діалогу з орендодавцями для уникнення конфліктів та недопущення подальшого дроблення паїв. Агрофірмі доцільно також розглянути можливість поступового викупу земельних ділянок для формування власного земельного банку, що забезпечить більшу стабільність та передбачуваність діяльності в майбутньому.

Ґрунтовий покрив земельних угідь, які використовує агрофірма, представлений виключно чорноземними ґрунтами. Підвищення їх родючості та сприяння зростанню врожайності культур досягається завдяки систематичному внесенню органічних і мінеральних добрив відповідно до науково обґрунтованих норм. Станом на 1 січня 2024 року загальна земельна площа, що знаходиться у користуванні ПАФ «Ганнівська», становить 4166 гектарів, при цьому вся наявна територія відведена під рілля (табл. 2.2.).

Таблиця 2.2

Структура земельних угідь ПАФ «Ганнівська»

Сільськогосподарські угіддя	2022 рік	2023 рік
Всього, га	4166	4166
У т.ч. рілля	4166	4166
сінокоси	-	-
продовження табл.2.2		
пасовища	-	-
Багаторічні насадження	-	-

*Джерело: складено автором на основі Звіту про основні показники роботи № 50-сг (Дод. Е)*

Слід зазначити, що підприємство не має у власності земельного банку, а експлуатує угіддя на умовах оренди. Родючі чорноземи є безперечною перевагою для розвитку рослинництва, проте їх потенціал необхідно

раціонально використовувати. Надмірна експлуатація без відновлення поживних речовин може призвести до виснаження та деградації ґрунтів. Тому бажано поступово переходити на адаптивні системи землеробства з науково обґрунтованим внесенням добрив, застосуванням сидератів, мінімальним обробітком та іншими ґрунтозахисними технологіями. Окрім цього, варто диверсифікувати структуру посівних площ, вводячи до сівозміни бобові та проміжні культури для збагачення ґрунту органікою. Ми вважаємо, що в перспективі підприємству доцільно розглянути можливість поступового формування власного земельного банку для підвищення стабільності та економічної безпеки діяльності.

Досліджуване підприємство є платником єдиного податку 4 групи, платником ПДВ (Додаток Ж) та не є платником податку на прибуток на загальних засадах.

## **2.2. Аналіз показників господарської діяльності, фінансового стану та продуктивності праці ПАФ «Ганнівська»**

Джерела формування фінансових ресурсів досліджуваного господарства є досить різноманітними. Основну частку займають грошові надходження, отримані від реалізації готової продукції, виконаних робіт чи наданих послуг. Водночас, підприємство може залучати зовнішні кошти шляхом кредитування в банківських установах або отримання позик від інших суб'єктів господарювання. Крім того, існують й альтернативні джерела фінансування, такі як емісія цінних паперів, державні субсидії, гранти тощо. Диверсифікація фінансових потоків підвищує стійкість підприємства до ризиків та забезпечує безперервність господарської діяльності. Проте надмірна залежність від зовнішніх запозичень може негативно вплинути на фінансову стабільність. Досягнення оптимального балансу між власними та позиковими коштами є одним із ключових завдань фінансового менеджменту господарства.

У провадженні основної діяльності досліджуваного підприємства вагому роль відіграють виробничі основні засоби, що формують матеріально-технічний базис виробничого процесу. Раціональне використання та висока забезпеченість основними фондами виробничого призначення є запорукою підвищення продуктивності праці, ефективного управління оборотними активами, нарощування обсягів виробництва продукції рослинництва і тваринництва, а також зниження її собівартості. Модернізація та своєчасне оновлення основних засобів дозволяє впроваджувати інноваційні технології, підвищувати якість продукції та забезпечувати конкурентоспроможність на ринку. Водночас, слід врахувати, що утримання та експлуатація основних фондів потребують значних капітальних інвестицій, що може становити додаткове фінансове навантаження для підприємства. Тому ми рекомендуємо ретельно аналізувати доцільність оновлення чи заміни окремих видів основних засобів, керуючись критеріями ефективності та окупності вкладених коштів.

Досліджуване підприємство самостійно визначає напрямки господарювання, плануючи обсяги виробництва основних видів продукції, виконання робіт з переробки й сушіння, а також надання супутніх послуг. Формування фінансових ресурсів відбувається за рахунок різних джерел: реалізації вироблених товарів, виконаних робіт та наданих послуг, залучення кредитних коштів від фінансово-кредитних установ, а також інших видів фінансування. Дослідження фінансово-господарської діяльності ПАФ «Ганнівська» за 2021-2023 роки продемонструвало її прибутковість.

Зазначимо, що диверсифікація виробничої діяльності та наявність декількох джерел доходів є позитивним фактором, який знижує ризики та сприяє фінансовій стабільності підприємства. Разом з тим, залежність від запозичених коштів може становити певну загрозу у разі настання кризових явищ чи погіршення кон'юнктури ринку. Пропонуємо підприємству ретельно відстежувати макроекономічні тенденції та оперативно коригувати фінансову стратегію з метою мінімізації потенційних ризиків та збереження прибутковості діяльності.

Динаміка і структура балансу ПАФ «Ганнівська» за 2021-2023р.р. представлена в таблиці 2.3

Таблиця 2.3

Динаміка та структура балансу ПАФ «Ганнівська» за 2021 -2023 р.р.

	<i>На 01.01.2021р., тис.грн</i>	<i>На 01.01.2022р., тис.грн</i>	<i>На 01.01.2023р., тис.грн</i>	<i>На 01.01.2024р., тис.грн</i>	<i>2024 / 2021 р</i>	<i>Приріст 2024 /2021, %</i>
Необоротні активи	125 401	130 932	154 760	170 251	44 850	+35,77%
Оборотні активи	67 101	55 577	100 350	128 414	61 313	+91,37%
Власний капітал	171 181	169 493	232 718	265 916	94 735	+55,34%
Поточні зобов'язання та забезпечення	21 321	17 016	22 392	32 749	11 428	+53,60%

*Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки З, И, К)*

Підсумовуючи результати проведеного аналізу, можна констатувати значне зростання всіх статей балансу досліджуваного підприємства протягом останніх трьох років. Це свідчить про правильний вектор управлінської політики та раціональний розподіл прибутку з метою нарощування виробничих потужностей. Зокрема, спостерігалось інвестування коштів у оновлення машинно-тракторного парку сучасною високопродуктивною сільгосптехнікою, що дозволило впроваджувати передові агротехнології для вирощування культур. Додатково здійснювалася закупівля високоврожайних сортів та гібридів сільськогосподарських культур для підвищення врожайності. Окрім того, частина прибутку була спрямована на збільшення фонду оплати праці, що сприяло мотивації персоналу та підвищенню продуктивності праці. Загалом, така комплексна стратегія розвитку, що поєднує технічне переоснащення, впровадження інновацій та стимулювання трудових ресурсів, дозволила підприємству нарощувати обсяги виробництва, покращувати якість продукції та зміцнювати свої ринкові позиції.

Наочно динаміку зміни в балансі досліджуваного підприємства проілюстровано рисунком 2.1

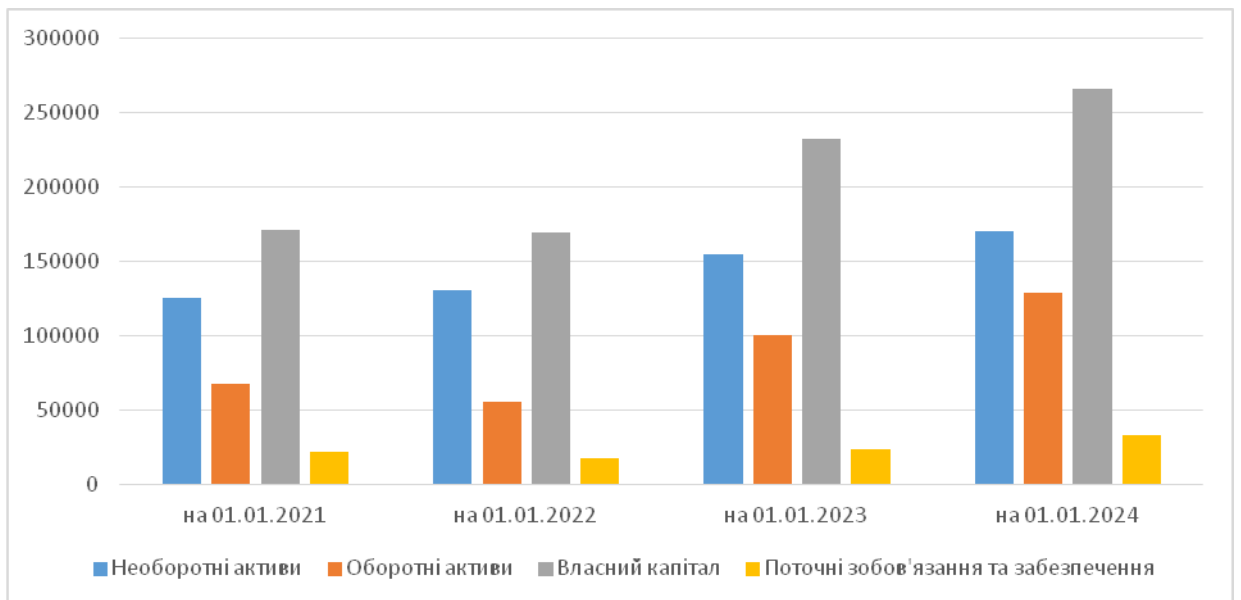


Рис. 2.1. Динаміка зміни основних статей балансу ПАФ «Ганнівська» за останні 3 роки

Дана гістограма відображає динаміку змін основних розділів балансу досліджуваного підприємства. З діаграми видно, що:

- необоротні активи мають тенденцію до збільшення;
- оборотні активи у 2021 році трохи зменшились, але з початком 2022 року змінили тенденцію на збільшення;
- власний капітал має тенденцію до збільшення;
- поточні зобов'язання та забезпечення також збільшуються.

Дослідження показало, що майно підприємства становлять необоротні та оборотні активи, вартість яких відображається у балансі підприємства. Станом на 31.12.2023 року валюта балансу підприємства становила 298 665 тис. грн.

Таблицею 2.4 проаналізовано зміни в активі балансу досліджуваного підприємства за останні 3 роки

## Динаміка змін в активі балансу ПАФ «Ганнівська» за 2021-2023 р.р.,

тис.грн

Активи	на 01.01.2021р.	на 01.01.2022р.	на 01.01.2023р.,	на 01.01.2024р	2024 / 2021 р
<b>Основні засоби</b>	116 373	121 758	144 966	160 971	44 598
Довгострокові біологічні активи	9 028	9 174	9 794	9 280	252
Запаси	37 542	33540	47 465	84 970	47 428
Поточні біологічні активи	16 642	17 533	24 797	28 995	12 353
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	11 733	4 374	26 323	14 443	2 710
Гроші та їх еквіваленти	1 184	130	1 765	6	-1 178
<b>Баланс</b>	<b>192 502</b>	<b>186 509</b>	<b>255 110</b>	<b>298 665</b>	<b>106 163</b>

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки 3, И, К)

Наглядно динаміку зміни в активі балансу досліджуваного підприємства проілюструє рис. 2.2

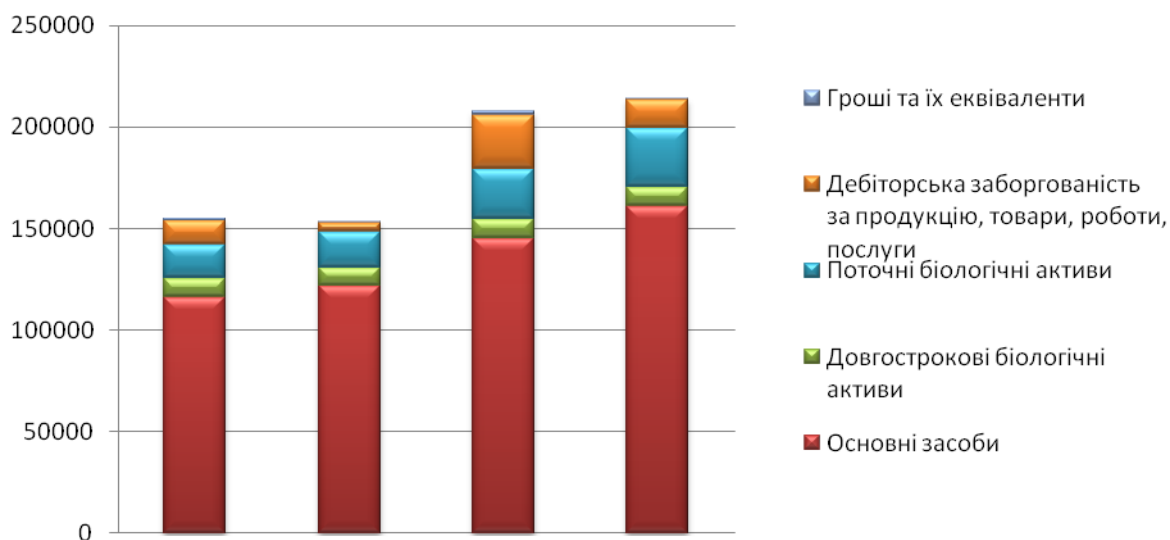


Рис. 2.2. Динаміка зміни в активі балансу ПАФ «Ганнівська» за 2021-2023 р.



<b>Основні засоби</b>	116 373	60,45	121 758	65,28	144 966	56,82	160 971	53,90
- первісна вартість	165 527	x	182 462	x	216 710	x	247 644	x
знос	49 154	25,53	60 704	32,55	71 744	28,12	86 673	29,02
Довгострокові біологічні активи	9 028	4,69	9 174	4,92	9 794	3,84	9 280	3,11
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	9 028	x	9 174	x	9 794	x	9 280	x
<b>Усього за розділом I</b>	125 401	65,14	130 932	70,20	154 760	60,66	170 251	57,00
<b>II. Оборотні активи</b>		0,00		0,00		0,00		0,00
Запаси	37 542	19,50	33 540	17,98	47 465	18,61	84 970	28,45
Виробничі запаси	4710	2,45	7 908	4,24	9 863	3,87	18 152	6,08
Незавершене виробництво	12 166	6,32	8 413	4,51	13 214	5,18	12 938	4,33
Готова продукція	20 666	10,74	17 219	9,23	24388	9,56	53 880	18,04
Поточні біологічні активи	16 642	8,65	17 533	9,40	24 797	9,72	28 995	9,71
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	11 733	6,10	4 374	2,34	26 323	10,32	14 443	4,84
Гроші та їх еквіваленти	1 184	0,62	130	0,07	1 765	0,69	6	0,00
<b>Усього за розділом II</b>	<b>66 101</b>	34,34	<b>55 577</b>	29,80	<b>100 350</b>	39,34	<b>128 414</b>	43,00
<b>Баланс</b>	<b>192 502</b>	<b>100</b>	<b>186 509</b>	<b>100</b>	<b>255 110</b>	<b>100</b>	<b>298 665</b>	<b>100</b>

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки З, И, К)

Аналізуючи структуру необоротних активів досліджуваного підприємства, можна зробити висновок, що левову частку, а саме 63-67%, становили основні засоби виробничого призначення. Це свідчить про капіталомісткість господарської діяльності та високий ступінь залежності від матеріально-технічної бази. Водночас, частка довгострокових біологічних

активів, які можуть включати багаторічні насадження або продуктивну худобу, залишалася незмінною на рівні 5% протягом усього аналізованого періоду.

Що стосується структури оборотних активів, то найбільшу питому вагу в них займали виробничі запаси, частка яких коливалася в діапазоні 32-40%. Це пояснюється специфікою сільськогосподарського виробництва, яке потребує значних обсягів матеріальних ресурсів: насіння, добрив, паливно-мастильних матеріалів тощо. Однак, варто звернути увагу на рівень ліквідності оборотних активів та їх оборотність. Надмірна концентрація коштів у запасах може негативно позначитися на платоспроможності підприємства. Тому доцільно оптимізувати обсяги виробничих запасів відповідно до потреб виробничого циклу та скоротити їх надлишкові обсяги.

Структура активів є дзеркалом, що відображає виробничу спеціалізацію суб'єкта господарювання та векторність його розвитку. Проте, з метою підвищення ефективності господарської діяльності, критично важливим є раціональне та збалансоване управління сукупними активами підприємства. Це передбачає оптимізацію співвідношення між необоротними та оборотними активами, забезпечуючи їх максимально продуктивне використання.

Зокрема, слід приділити увагу оцінці доцільності утримання тих чи інших необоротних активів, їх завантаженості та ступеня зношеності. Наявність надлишкових чи застарілих основних засобів може стати тягарем для підприємства, збільшуючи витрати на їх обслуговування та утримання. Водночас, своєчасна модернізація виробничих потужностей дозволить підвищити ефективність виробництва та конкурентоспроможність продукції.

Щодо оборотних активів, то тут також існують резерви оптимізації. Зокрема, вагомий аспект - підвищення оборотності запасів та мінімізація їх надлишкових обсягів. Це дозволить вивільнити значні фінансові ресурси, підвищити ліквідність та платоспроможність підприємства.

Таким чином, стратегія ефективного господарювання полягає у досягненні належного балансу між різними групами активів, максимізації їх продуктивного використання та своєчасному оновленні згідно з потребами

виробництва. Лише комплексний підхід до управління активами забезпечить сталий розвиток підприємства та міцні конкурентні позиції.

Далі проведемо аналіз зміни структури пасиву балансу ПАФ «Ганнівська» за 2021 - 2023 р.р. (Таблиця 2.6)

Таблиця 2.6

Динаміка зміни пасиву балансу ПАФ «Ганнівська» за 2021-2023 р.р.,  
тис.грн., %

	На 01.01.2021р	% до балансу	На 01.01.2022р	% до балансу	На 01.01.2023р	% до балансу	На 01.01.2024р	% до алансу
Власний капітал	171 181	88,9	169 493	90,9	232 718	91,2	265 916	89,0
Поточні зобов'язання та забезпечення	21 321	11,1	17 016	9,1	22 392	8,8	32 749	11,0
Баланс	192502	100	186509	100	255110	100	298665	100

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки 3, И, К)

Аналізуючи структуру пасивів балансу ПАФ «Ганнівська», можна помітити, що левову частку, а саме близько 90%, займає власний капітал підприємства. Зокрема, станом на 01.01.2021 року частка власного капіталу становила 88,9%, на 01.01.2022 року - 90,9%, на 01.01.2023 року - 91,2%, а на 01.01.2024 року дещо знизилась до 89,0%. Така висока питома вага власного капіталу в структурі пасивів є безумовним позитивним фактором, що свідчить про фінансову незалежність та стійкість підприємства. Використання переважно власних коштів для фінансування діяльності знижує ризики, пов'язані з обслуговуванням запозичених ресурсів, і робить підприємство менш вразливим до коливань ринкової кон'юнктури. Водночас, надмірна концентрація на власному капіталі може стримувати темпи розвитку бізнесу через обмежені можливості залучення додаткового фінансування. Тому доцільно розглянути можливість диверсифікації джерел формування капіталу шляхом залучення банківських кредитів чи емісії цінних паперів на вигідних для підприємства умовах. Загалом, стратегія фінансування має базуватися на збалансованому підході та враховувати перспективні плани розвитку господарства, проєктні ризики та вартість різних джерел капіталу. Лише за

умови ретельного аналізу та виваженого підходу можна досягти оптимальної структури капіталу, що максимізуватиме ринкову вартість підприємства та забезпечить його стійке зростання.

Далі проведемо аналіз зміни додаткового та резервного капіталу за 2021 – 2023 роки. (Таблиця 2.7)

Таблиця 2.7

Динаміка зміни додаткового та резервного капіталу ПАФ «Ганнівська» за 2021-2023 р.р., тис.грн

	на 01.01.2021р.	на 01.01.2022 р.	2022/ 2021 р.	на 01.01.2023 р.	2023/202 2р.	На 01.01.2023	2022/20 21
Додатковий капітал	84452	87252	2800	90222	2970	101458	11236
Резервний капітал	77233	80137	2904	74001	-6136	127260	53259

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки З, И, К)

Протягом аналізованого періоду спостерігалася стійка тенденція до зростання обсягів додаткового та резервного капіталу підприємства. Це є прямим наслідком виваженої політики фінансового управління та раціональних підходів до розподілу отриманого прибутку. Формування додаткового капіталу відбувається, зокрема, за рахунок капіталізації частини чистого прибутку, дооцінки необоротних активів, емісійного доходу тощо. Збільшення його розміру свідчить про нарощування власних фінансових ресурсів для забезпечення подальшого розвитку виробництва.

Резервний капітал акумулює частину нерозподіленого прибутку підприємства з метою створення фінансової «подушки безпеки» для покриття можливих збитків або непередбачуваних витрат у майбутньому. Зростання його обсягів підвищує стійкість підприємства до негативних чинників та ризиків.

Загалом, нарощування додаткового та резервного капіталу є свідченням дбайливого ставлення керівництва до фінансових результатів господарювання та далекоглядної політики капіталізації прибутку. Такий підхід дозволяє закласти міцний фундамент для сталого зростання бізнесу, підвищити інвестиційну привабливість та забезпечити фінансову стабільність у

довгостроковій перспективі. Формування оптимальної структури капіталу є одним із ключових завдань фінансового менеджменту будь-якого підприємства. Тому потрібно постійно аналізувати співвідношення власних і позикових коштів, оцінювати вартість і доступність різних джерел фінансування для максимізації ринкової вартості бізнесу.

Для об'єктивної оцінки спроможності досліджуваного сільгосподарського підприємства ефективно функціонувати в умовах ринкової економіки необхідно провести ґрунтовний аналіз його фінансового стану. Під фінансовим станом розуміється рівень забезпеченості суб'єкта господарювання необхідними фінансовими ресурсами, достатніми для провадження безперервної та прибуткової господарської діяльності, а також своєчасного виконання взятих на себе фінансових зобов'язань.

Комплексний аналіз фінансового стану передбачає детальну діагностику низки ключових аспектів функціонування підприємства. Зокрема, слід оцінити достатність обігових коштів, рівень ліквідності та платоспроможності, ефективність використання активів, структуру капіталу та джерела фінансування, прибутковість операційної та інвестиційної діяльності тощо.

Аналіз фінансового стану ПАФ «Ганнівська» проведено на підставі інформації, що наведена у фінансовій звітності підприємства за три роки (за 2021 – 2023 рр.). Показники аналізу ПАФ «Ганнівська» представлено в таблиці 2.8

Таблиця 2.8

Показники аналізу фінансового стану ПАФ «Ганнівська» за 2021-2023 р.р

№ п/п	Показник	2021 р	2022 р	2023 р
1	Коефіцієнт зносу основних засобів	0,33	0,33	0,54
2	Коефіцієнт покриття	3,27	4,48	3,92
3	Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,30	2,36	1,33
4	Чистий оборотний капітал, тис. грн.	38561,00	77958,00	95665,00
5	Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	0,91	0,91	0,89
6	Коефіцієнт фінансування	0,10	0,10	0,12
7	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	0,69	0,78	0,74

8	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,23	0,33	0,36
9	Коефіцієнт оборотності активів	0,60	0,82	2,22
10	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	29,16	47,91	151,67
11	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	14	11,81	30,14
12	Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	26,07	30,89	12,11
13	Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	2,89	2,41	5,82
14	Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	0,65	0,91	2,65
15	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,66	0,90	2,46
16	Коефіцієнт рентабельності активів	0,02	0,31	0,54
17	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,03	0,34	0,60
18	Коефіцієнт рентабельності діяльності	0,04	0,38	0,24

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки З, И, К)

Аналіз показників фінансового стану вказує на певні негативні тенденції у 2023 році. Зокрема, спостерігалось різке зростання коефіцієнта зносу основних засобів - з 0,33 до 0,54, що свідчить про зниження їх придатності та експлуатаційної готовності. Збільшення ступеня зношеності фондів може становити загрозу для безперебійного виробничого процесу та негативно позначитися на обсягах випуску продукції. Це вимагає від підприємства вжиття заходів з оновлення та модернізації устаткування і техніки.

Разом з тим, протягом усіх аналізованих років коефіцієнт покриття перевищував значення 3, що вказує на надлишкове залучення оборотних активів. Така ситуація може призвести до збільшення витрат на їх обслуговування та негативно вплинути на показники ефективності використання сукупних активів підприємства. Рекомендується оптимізувати структуру оборотних активів відповідно до реальних потреб виробництва.

Позитивним моментом є те, що коефіцієнт швидкої ліквідності щороку був більшим за 1. Це означає, що значна частка поточних зобов'язань підприємства може бути погашена не лише за рахунок наявних грошових коштів, але й очікуваних надходжень від реалізації продукції чи послуг. Таке становище підвищує платоспроможність суб'єкта господарювання та знижує ризику виникнення кризи ліквідності.

Загалом, фінансовий стан підприємства потребує комплексної оптимізації з акцентом на оновлення основних засобів та раціоналізацію структури оборотних активів. Це дозволить підвищити ефективність використання ресурсів, скоротити витрати та зміцнити конкурентні позиції на ринку. Водночас, варто забезпечити належний моніторинг ліквідності для своєчасного реагування на потенційні загрози платоспроможності.

Загальна інтегральна оцінка фінансового стану підприємств становить 4,44, що означає високий рівень фінансового стану підприємства.

Отже, після проведеного аналізу фінансового стану можна зробити висновки, що її баланс характеризується високим рівнем ліквідності. Валюта балансу демонструє тенденцію до зростання, а структура балансу оцінюється як задовільна. Підприємство має достатні ресурси для погашення поточних зобов'язань, що свідчить про його платоспроможність. Інтегральна оцінка фінансової стійкості компанії становить стабільні 4,4 бали.

Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) засвідчив, що дане підприємство є стабільним і стійким. Воно ефективно покриває свої витрати за рахунок отриманого прибутку та вчасно погашає зобов'язання. Дебіторська заборгованість повністю дозволяє покривати кредиторську заборгованість.

Дослідження ділової активності підтвердило, що компанія є платоспроможною та конкурентоспроможною на ринку. Вона виконує свої зобов'язання своєчасно й у повному обсязі. Аналіз коефіцієнтів рентабельності продемонстрував, що підприємство є прибутковим за всіма статтями балансу.

Загалом, можна зробити висновок, що фінансовий стан ПАФ є стабільним і позитивним. Воно має міцну платоспроможну позицію та генерує прибутки за всіма напрямками діяльності.

Одним з ключових виробничих ресурсів досліджуваної агрофірми є трудові ресурси, людський капітал. Саме від кваліфікації, досвіду та

відповідального ставлення працівників залежить ефективне використання решти виробничих факторів - землі, техніки, матеріалів. Складна багатогалузева структура підприємства з рослинницькою та тваринницькою спеціалізацією, а також мінливі погодно-кліматичні умови степової зони вимагають від персоналу високого професіоналізму, глибоких фахових знань, уміння швидко адаптуватися до змін. Керівництво приділяє особливу увагу питанням підбору та навчання кадрів, створенню належних умов праці та гідної мотивації. Лише за умови формування згуртованої команди висококваліфікованих спеціалістів, робітників та менеджерів можливе досягнення стратегічних цілей розвитку господарства. Варто також враховувати демографічні виклики, старіння сільського населення та відтік молоді до міст. Для підвищення привабливості роботи в агросекторі слід пропонувати гідний рівень оплати праці, соціальний пакет та можливості кар'єрного зростання. Запровадження програм дуальної освіти у співпраці з профільними навчальними закладами допоможе залучати молодих перспективних фахівців. Загалом стратегія управління персоналом має стати одним із пріоритетів для керівництва агрофірми.

На досліджуваному підприємстві станом на 31 грудня 2023 року працювало 163 співробітники, серед яких 60 жінок. Ці працівники займають різноманітні посади, зокрема очільниці господарства, заступниці керівника, бухгалти, економісти, інженери, агрономи, слюсари, водії, трактористи, різноробочі, кухарки та охоронці. Підприємство залучає до співпраці й інших громадян на основі трудових договорів або контрактів у випадку виробничої необхідності. Зазвичай такі потреби виникають під час сезонних робіт або реалізації масштабних проєктів, коли власних трудових ресурсів підприємства недостатньо. Загалом, станом на 2023 рік спостерігалася тенденція до збільшення кількості найманих працівників у сільськогосподарській галузі через зростання автоматизації та цифровізації виробничих процесів.

Основними показниками, які характеризують ефективність використання трудових ресурсів на підприємстві є продуктивність. Таблицею 2.9 представлено динаміку забезпеченості досліджуваного підприємства трудовими ресурсами і продуктивності праці.

Таблиця 2.9

Динаміка забезпеченості трудовими ресурсами у ПАФ «Ганнівська»

Показник	2022 рік	2023 рік	Співвідношення 2023 до 2022 року, %
Наявність с/г угідь, га	4166	4166	0
В т.ч. рілля	4166	4166	0
Середня кількість працівників, чол.	168	167	0
Валова продукція, тис. грн.	45402	63128	139
Припадає на 1 працівника, га	25,5	25,5	0
Виробництво валової продукції на 1 працівника, тис. грн.	278,5	387,3	139

Джерело: складено автором на основі звітності

Під час дослідження було з'ясовано, що найпоширенішою формою оплати праці на ПАФ «Ганнівська» є погодинна оплата праці. За цією системою розмір заробітної плати безпосередньо залежить від кваліфікаційного розряду працівника та відпрацьованого ним часу. Погодинна форма оплати праці є найбільш розповсюдженою у сільськогосподарській галузі через сезонність та нерівномірність робочого навантаження протягом року. Проте, підприємства все частіше впроваджують альтернативні системи стимулювання працівників, зокрема відрядну та преміальну оплату, для підвищення продуктивності та залучення висококваліфікованих кадрів. Окремі господарства також практикують оплату праці на основі фіксованих ставок або річного окладу для адміністративного персоналу.

Для більш ґрунтового аналізу рівня оплати праці на досліджуваному

підприємстві було розглянуто дані за останні чотири роки. Результати такого дослідження наведені у таблиці 2.10

Таблиця 2.10

Рівень заробітної плати ПАФ «Ганнівська» за 2021–2023 рр.

Показники	Роки				2023 р. до 2020 р	
	2020	2021	2022	2023	+/- , тис. грн	%
Витрати на оплату праці, тис. грн.	23 096	20 355	23 229	24 786	1 690	107,32%
у т. ч. відрахування на соціальні заходи, тис. грн.	5 081	4 478	5 110	5 453	372	107,32%
Облікова кількість штатних працівників	149	151	168	167	18	112,08%
Середньорічна заробітна плата одного робітника, тис. грн.	155,01	134,80	138,27	148,42	-7	95,75%
Середньомісячна заробітна плата одного робітника, грн.	12,92	11,23	11,52	12,37	-1	95,74%

Джерело: складено автором на основі Звітів із праці № 1-ПВ (Додатки Н, П, Р)

Аналізуючи дані, наведені у таблиці 2.10, можемо зробити висновок, що на ПАФ «Ганнівська» спостерігається зростання витрат на оплату праці з року в рік. Зокрема, у звітному 2023 році ці витрати становили 240 786 тис. грн., що на 6,7% більше порівняно з базисним 2020 роком. Проте, на жаль, середньорічна заробітна плата одного штатного працівника на зазначеному підприємстві демонструє тенденцію до зниження. У 2023 році вона становила 148,42 тис. грн., що на 4,24% менше, ніж у 2020 році. Така ситуація пояснюється тим, що на національному рівні темпи зростання середньої заробітної плати на 6,3% відстають від темпів інфляції. Негативна динаміка також спостерігається у показниках середньомісячної оплати праці працівників ПАФ «Ганнівська» - у 2023 році вона знизилася на 4,24% порівняно з 2020 роком. Слід зазначити, що така тенденція до зниження реальних доходів працівників спостерігається у багатьох галузях економіки України та є наслідком військових дій, макроекономічної нестабільності та високої інфляції в країні.

Далі проведемо аналіз основної та додаткової заробітної плати досліджуваного підприємства за 2021-2023 роки. Згідно статті 23 Закону України «Про оплату праці» Результати наведені у таблицях 2.11 – 2.13

Таблиця 2.11

Склад фонду оплати праці штатних працівників ПАФ «Ганнівська» за 2021 рік

Показники	2021 рік			
	1 кв	2 кв	3 кв	4 кв
Фонд оплати праці штатних працівників, тис. грн.	4 452,2	4 603,0	6 217,8	5 082,7
Фонд основної заробітної плати, тис. грн.	3 416,5	4 256,3	5 998,2	4 761,4
Фонд додаткової заробітної плати, тис. грн.	1 035,7	346,7	219,6	321,3
% основної заробітної плати у складі ФОП	76,74%	92,47%	96,47%	93,68%
% додаткової заробітної плати у складі ФОП	23,26%	7,53%	3,53%	6,32%

Джерело: складено автором на основі Звіту із праці № 1-ПВ (Додаток Н)

Таблиця 2.12

Склад фонду оплати праці штатних працівників ПАФ «Ганнівська» за 2022 рік

Показники	2022 рік			
	1 кв	2 кв	3 кв	4 кв
Фонд оплати праці штатних працівників, тис. грн.	4 204,3	4 765,1	7 185,1	6 915,0
Фонд основної заробітної плати, тис. грн.	3 284,3	4 616,0	7 018,2	6 631,8
Фонд додаткової заробітної плати, тис. грн.	920,0	149,1	166,9	283,2
% основної заробітної плати у складі ФОП	78,12%	96,87%	97,68%	95,90%
% додаткової заробітної плати у складі ФОП	21,88%	3,13%	2,32%	4,10%

Джерело: складено автором на основі Звіту із праці № 1-ПВ (Додаток П)

Таблиця 2.13

Склад фонду оплати праці штатних працівників ПАФ «Ганнівська» за 2023 рік

Показники	2023 рік			
	1 кв	2 кв	3 кв	4 кв
Фонд оплати праці штатних працівників, тис. грн.	4 854,6	5 832,6	6 777,1	6 887,9
Фонд основної заробітної плати, тис. грн.	3 935,9	5 357,6	6 540,7	6 677,1
Фонд додаткової заробітної плати, тис. грн.	918,7	475,0	236,4	210,8

% основної заробітної плати у складі ФОП	81,08%	91,86%	96,51%	96,94%
% додаткової заробітної плати у складі ФОП	18,92%	8,14%	3,49%	3,06%

Джерело: складено автором на основі Звіту із праці № 1-ПВ (Додаток Р)

Аналізуючи показники таблиць 2.11-2.13 можемо зробити висновок, що на досліджуваному підприємстві ПАФ «Ганнівська» левову частку у складі фонду оплати праці займає основна заробітна плата (76%-97%), додаткова заробітна плата складає від 3 до 20%. До додаткової заробітної плати на досліджуваному підприємстві входить оплата роботи понад встановлені норми.

### **2.3. Особливості формування системи інформаційного забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці ПАФ «Ганнівська»**

На досліджуваному підприємстві інформаційно – аналітичне забезпечення всіх господарських операцій здійснюється обліковою службою – бухгалтерією. Згідно штатного розпису на ПАФ «Ганнівська» облікова служба представлена 6 посадами. До її складу входять: головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера, три фахівці з бухгалтерського обліку та бухгалтер – касир (Додаток Л), яка на нашу думку є дуже малою. Зазвичай на великих сільськогосподарських підприємствах бухгалтерська служба є більш розгалуженою та спеціалізованою. Наприклад, існують окремі посади бухгалтера з обліку основних засобів, бухгалтера з розрахунку заробітної плати, бухгалтера-ревізора тощо. Це дозволяє розподілити обов'язки та забезпечити належну організацію обліково-аналітичного процесу.

Схематично структура бухгалтерії ПАФ «Ганнівська» наведена рисунком 2.3

Головним завданням бухгалтерії досліджуваного підприємства є організація бухгалтерського обліку господарсько-фінансової діяльності, здійснення контрольних процедур за використанням трудових, і фінансових ресурсів.



Рис. 2.3. Структура облікової служби ПАФ «Ганнівська»

На досліджуваному підприємстві функціональні обов'язки усіх працівників чітко визначені у відповідних посадових інструкціях. Ці документи було розроблено та затверджено керівництвом для забезпечення належної організації роботи співробітників та уникнення дублювання функцій. При дослідженні було виявлено, що вони містять деталізований перелік завдань, що покладаються на кожного працівника відповідно до його посади та кваліфікації. Також в них визначатися вимоги до рівня освіти, досвіду роботи, необхідних знань та навичок для виконання певних функцій.

Це є позитивним на нашу думку, бо наявність чітких посадових інструкцій має низку переваг: вона допомагає уникнути плутанини та конфліктів стосовно розподілу обов'язків, сприяє підвищенню продуктивності праці, полегшує процес оцінювання та контролю за діяльністю персоналу. Ми рекомендуємо регулярний перегляд посадових інструкцій що дозволить своєчасно вносити зміни у разі трансформації організаційної структури, впровадження нових бізнес-процесів чи технологій.

ПАФ «Ганнівська», як і більшість підприємств, самостійно формує та затверджує штатний розпис своїх працівників. Це дозволяє оптимально розподілити трудові ресурси відповідно до потреб виробництва та організаційної структури.

На ПАФ «Ганнівська» наразі використовується лише одна спеціалізована програма М.Е.Дос, а для деяких розрахунків застосовуються електронні таблиці Excel. Це можна вважати суттєвим недоліком, оскільки сучасні ERP-системи та хмарні рішення для автоматизації обліку здатні значно підвищити ефективність облікових процесів та їх інформативність.

Доцільним кроком для ПАФ «Ганнівська» було б впровадження комплексної системи автоматизації бухгалтерського та управлінського обліку, яка б інтегрувала різні ділянки обліку, забезпечувала оперативний обмін даними та формування актуальної звітності у будь-який момент часу. Це дозволило б оптимізувати документообіг, уникнути дублювання інформації та підвищити точність і достовірність облікових даних.

При дослідженні було встановлено, що ергономічне забезпечення працівників бухгалтерії ПАФ «Ганнівська» передбачає створення комфортних умов як для індивідуальної роботи кожного співробітника, так і для функціонування облікового підрозділу в цілому. Робочі місця бухгалтерів обладнані із застосуванням новітніх технічних рішень. Кожен працівник має власний персональний комп'ютер, зручний стіл та ергономічне крісло для тривалої роботи. Офіс облікового відділу розташований у просторій кімнаті площею близько 20 квадратних метрів поряд з кабінетом керівника агрофірми. Приміщення забезпечене як природним, так і штучним освітленням, обладнане системою кондиціонування повітря та централізованим опаленням для підтримання комфортного мікроклімату.

На ПАФ «Ганнівська» бухгалтери регулярно застосовують описані вище облікові процедури та методи. Однак, на жаль, їх характер є досить формалізованим та рутинним. Ведення бухгалтерського обліку здійснюється із суворим дотриманням норм чинного законодавства України у цій сфері. Наразі

на підприємстві діє Наказ «Про облікову політику» №25-б від 25.02.2001 року, яким затверджені основні принципи, методи та процедури ведення обліку господарської діяльності. Переважання формального підходу до ведення обліку негативно позначається на його аналітичних можливостях та релевантності для потреб управління. Тому керівництву підприємства доцільно розглянути можливість впровадження управлінського обліку, який би доповнював традиційну фінансову звітність додатковими аналітичними розрізами, необхідними для прийняття стратегічних рішень.

Загалом модернізація облікових процесів, їх автоматизація та перехід до сучасних інформаційних систем дозволили б скоротити рутинні операції, підвищити точність і оперативність обробки даних, а також розширити аналітичний потенціал підсистеми бухгалтерського обліку на підприємстві.

У ПАФ «Ганнівська» керівництво прагне дотримуватися вимог нормативно-правових актів щодо відображення у бухгалтерському обліку виплат працівникам та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності. Методологічні засади формування такої інформації визначаються НП(С)БО 26 «Виплати працівникам», який був затверджений розпорядженням Мінфіну від 28.10.2003 № 601. Керівництво підприємства забезпечує дотримання норм цього положення під час ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

У ПАФ «Ганнівська» основними формами винагороди працівників за виконану роботу є погодинна та відрядна оплата праці. Первинне документування розрахунків з персоналом щодо нарахування заробітної плати здійснюється на підставі типових форм, затверджених розпорядженням Мінстату від 22.05.1996 р. №144. Це передбачає використання таких документів, як таблиць обліку робочого часу, розрахунково-платіжна відомість тощо. Дані первинних документів слугують підставою для нарахування різних виплат працівникам - основної та додаткової заробітної плати, компенсацій, премій, допомоги тощо. Інформація з первинних документів в подальшому узагальнюється в облікових регістрах та фінансовій звітності підприємства.

Слід зазначити, що форми первинного обліку з оплати праці періодично оновлюються відповідними міністерствами з метою приведення їх у відповідність до чинного законодавства та потреб управління.

Основними первинними формами на досліджуваному підприємстві є:

- 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».

На ПАФ «Ганнівська» облік розрахунків з персоналом з оплати праці ведеться на пасивному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про заборгованість підприємства перед працівниками щодо різноманітних виплат, пов'язаних з трудовими відносинами. Зокрема, на рахунку 66 відображаються нараховані суми заробітної плати (основної і додаткової), премій, компенсацій, допомоги та інших виплат. Також на даному рахунку обліковуються суми заборгованості з виплати зарплати, якщо вона не була своєчасно видана працівнику. Аналітичний облік на рахунку 66 ведеться за кожним працівником, видами виплат та джерелами утворення заборгованості. Слід зазначити, що відповідно до Інструкції №291 рахунок 66 має кілька субрахунків для деталізації обліку різних видів виплат. Наприклад, субрахунок 661 призначений для обліку розрахунків з оплати праці, а 663 - для обліку розрахунків за іншими виплатами.

При дослідженні було виявлено, що на досліджуваному підприємстві рахунок 66 «Розрахунки за виплати працівникам» має такі субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»,

662 «Розрахунки з депонентами»,

663 «Розрахунки за іншими виплатами»

У ПАФ «Ганнівська» синтетичний облік розрахунків з працівниками щодо оплати праці ведеться в окремому реєстрі - Журналі-ордері №5Б с.г. Цей реєстр формується за кожний місяць та містить інформацію про нараховані суми зарплати, відрахування на соціальні заходи та забезпечення майбутніх виплат працівникам. Специфікою Журналу-ордера №5Б с.г. є наявність окремого розділу для відображення дебетових оборотів за рахунками 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 65 «Розрахунки за страхуванням» та 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Підставою для записів у цьому розділі слугують дані Розрахунково-платіжних відомостей та Книги обліку розрахунків з оплати праці.

Журнал-ордер №5Б с.г. дозволяє отримати узагальнену інформацію про рух коштів, пов'язаних з виплатою зарплати та нарахуваннями на неї. Дані цього реєстру потім переносяться до Головної книги. Варто зазначити, що форми аналітичного і синтетичного обліку оплати праці періодично оновлюються з метою вдосконалення обліку та приведення у відповідність до змін у законодавстві.

На ПАФ «Ганнівська» аналітичний облік розрахунків з персоналом із заробітної плати та інших виплат ведеться в розрізі кожного працівника, видів нарахувань та утримань. Це дозволяє отримувати деталізовану інформацію про суми, що належать кожному працівнику, а також контролювати правильність нарахування різних виплат і утримань.

Для узагальнення витрат на оплату праці виробничих робітників на підприємстві використовується рахунок 23 «Виробництво». В його складі виділяються аналітичні рахунки для деталізації обліку витрат на оплату праці за видами виробництв, цехами, бригадами тощо. Для нарахування заробітної плати робітникам, які задіяні на виробництві (виробничі) використовується рахунок 23 «Виробництво», з поділом на аналітичні рахунки:

– 23 «Виробництво» - рослинництво, тваринництво, послуги (231 рослинництво, 232 тваринництво ( з поділом на вид тварин: молодняк, ВРХ, свині), 234 рем. майстерня, 235 гараж, 236 тракторна бригада №1 та № 2, 238 заробітна плата інженера-енергетика, 239 заробітна плата працівників їдальні) (Додатки Т, У, Ф, Х)

– 91 «Загальновиробничі витрати», з поділом на аналітичні рахунки (911, 912) для нарахування адміністративному персоналу використовується рахунок 92 «Адміністративні витрати» з поділом на 921 «Адміністративний персонал», 922 «Загальногосподарські витрати» (Додатки Т, У, Ф, Х).

Слід зазначити, що чинний План рахунків надає певну свободу підприємствам у виборі субрахунків та аналітичних рахунків з урахуванням специфіки діяльності та потреб управління. Облікова політика має чітко визначати робочий план рахунків та порядок ведення аналітики для забезпечення достовірного і повного обліку оплати праці.

Приклад нарахування заробітної плати головному бухгалтеру ПАФ «Ганнівська» за січень 2023 року наведена у таблиці 2.14

Таблиця 2.14

Господарські операції з обліку нарахування та виплати заробітної плати головному бухгалтеру ПАФ «Ганнівська» за липень 2023 року (цифри умовні)

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Нарахована заробітна плата головному бухгалтеру	92	661	9500,00
2	Утримано із заробітної плати головного бухгалтера податок з доходів фізичних осіб (18%)	661	641	1710,00
3	Утримано із заробітної плати головного бухгалтера військовий збір (1,5%)	661	642	142,50
4	Нараховано єдиний соціальний внесок (22%)	92	651	2090,00
5	Сплачено із зарплати ПДФО	641	311	1710,00
6	Сплачено із зарплати військовий збір	642	311	142,50
7	Сплачено нарахування ЄСВ	651	311	2090,00
8	Видана заробітна плата головному бухгалтеру	661	301	7647,50

У ПАФ «Ганнівська», як і на інших підприємствах, здійснюються обов'язкові утримання із заробітної плати працівників у вигляді податків і зборів, передбачених Податковим кодексом України. Найбільш поширеними обов'язковими утриманнями є податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) та

єдиний соціальний внесок (ЄСВ). ПДФО утримується за ставкою 18% від суми нарахованого оподаткованого доходу. ЄСВ сплачується за диференційованими ставками залежно від виду діяльності та умов праці.

Крім обов'язкових, можуть здійснюватись також інші утримання на підставі відповідних документів - аліментів за виконавчими листами, профспілкових внесків за заявами працівників тощо. Суми всіх утримань відображаються в розрахунково-платіжних відомостях та обліковуються на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

На ПАФ «Ганнівська» при нарахуванні заробітної плати здійснюють наступні нарахування:

- ЄСВ-22%;
- ЄСВ на доходи працівників-інвалідів-8,41%;

утримання:

- військовий збір – 1,5 %;
- ПДФО – 18 %.

На ПАФ «Ганнівська», крім обов'язкових податків і зборів, здійснюються додаткові утримання із заробітної плати окремих працівників. Такі утримання мають вибіркового характеру і проводяться на підставі певних документів - виконавчих листів, розпоряджень державних органів, наказів керівництва чи заяв самих працівників. Розмір цих утримань обмежений відповідно до статті 128 КЗпП України. Загалом сукупний розмір усіх утримань при кожній виплаті зарплати не може перевищувати 20%, а в окремих випадках - 50% суми «до виплати». Виняток становлять утримання аліментів на неповнолітніх дітей, де максимальний розмір може сягати 70%.

Під час проведення утримань діє чітка черговість - спершу утримуються податки і збори, потім стягнення за виконавчими документами, а після цього - інші види утримань. Не всі види зарплатних виплат підлягають утриманням за виконавчими листами.

За досліджуваний період на підприємстві були виявлені тільки утримання аліментів на підставі виконавчих листів. Керівництво забезпечує дотримання

вимог законодавства щодо розміру та порядку здійснення таких утримань.

Варто зазначити, що процедури утримань із заробітної плати періодично уточнюються через зміни в законодавстві, які потребують своєчасного відображення в обліковій політиці підприємства.

Приклад утримання аліментів у розмірі 25% з Сидоренко О.С. на досліджуваному підприємстві наведено у таблиці 2.12

Таблиця 2.12

Господарські операції з обліку утримання із зарплати працівника  
аліментів на дитину ПАФ «Ганнівська»

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Нарахували заробітну плату працівникові	92	661	12000,00
2	Нарахували ЄСВ: 12000, 00 грн x 22% = 2640,00 грн	92	651	2640,00
3	Утримали ПДФО: 12000, 00 грн x 18% =2160,00 грн	661	641	2160,00
4	Утримали військовий збір: 12000, 00 грн x 1,5%=180,00 грн	661	642	180,00
5	Утримали аліменти із з/пл: (12000,00 – 2160,00-180,00) x 25% = 2415,00 грн	661	685	2415,00
6	Утримали комісію банку за переказ коштів: 2415,00 x 0,5% = 12,08 грн	661	685	12,08
7	Перерахували ЄСВ	651	311	2640,00
8	Перерахували ПДФО	641	311	2160,00
9	Перерахували військовий збір	642	311	180,00
продовження табл.3.6				
10	Перерахували аліменти отримувачеві	685	311	2415,00
11	Сплатили комісію банку за переказ коштів	685	311	12,08
12	Виплатили зарплату працівникові: 12000,00-2160,00-180,00-2415,00-12,08 = 7232,92 грн	661	311	7232,92

На ПАФ «Ганнівська» облік усіх утримань (відрахувань) із сум нарахованої заробітної плати працівників, незалежно від їх виду та розміру, ведеться на субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою». Цей субрахунок призначений для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом щодо оплати праці та відображення утримань податків, зборів, платежів за виконавчими документами, профспілкових внесків тощо.

Кореспонденцією за дебетом субрахунку 661 відображаються нараховані суми утримань із зарплатних виплат. Наприклад, Дт 661 - Кт 641/642 -

утримано ПДФО та військовий збір, Дт 661 - Кт 651 - утримано аліменти за виконавчими листами, Дт 661 - Кт 685 - утримано профспілкові внески.

Слід зазначити, що відповідно до Інструкції №291 субрахунок 661 призначений лише для обліку утримань із заробітної плати. Для обліку інших видів утримань із виплат працівникам передбачений окремий субрахунок 663. Це дозволяє вести більш деталізований аналітичний облік.

На ПАФ «Ганнівська» облік розрахунків з оплати праці є однією з найбільш трудомістких та відповідальних ділянок бухгалтерської роботи. Це пов'язано з частими змінами у трудовому законодавстві, необхідністю дотримуватися численних нормативних вимог щодо нарахування різних виплат, утримань та нарахувань на фонд оплати праці. Дана ділянка обліку потребує посиленого внутрішнього контролю для запобігання помилок і порушень.

Особливої уваги вимагає забезпечення правильності нарахування заробітної плати працівникам відповідно до відпрацьованого часу, окладів, норм, розцінок тощо. Не менш важливим є коректне обчислення сум утримань із зарплати у вигляді податків, зборів, аліментів та інших платежів згідно із законодавством.

Крім того, на підприємстві ретельно стежать за повнотою та своєчасністю перерахування утриманих сум податків і зборів до бюджету, а також нарахувань на фонд оплати праці - єдиного соціального внеску до органів Пенсійного фонду. Будь-які порушення тут можуть призвести до штрафних санкцій.

Для мінімізації ризиків на досліджуваному підприємстві передбачено додаткові процедури перевірки розрахунків з оплати праці, включаючи арифметичний та нормативний контроль, інвентаризацію розрахунків тощо. Це дозволяє вчасно виявляти та виправляти можливі помилки.

#### **2.4. Порядок проведення аудиту оплати праці на матеріалах ПАФ «Ганнівська» та узагальнення його результатів**

Проведення зовнішнього аудиту розглядається як невід'ємний елемент загальної системи контролю оплати праці на ПАФ «Ганнівська». Він виступає одним з інструментів підвищення ефективності управлінських процесів на даному підприємстві.

Якісний зовнішній аудит питань, пов'язаних з нарахуванням та виплатою заробітної плати на ПАФ «Ганнівська», сприятиме функціонуванню налагодженої системи бухгалтерського обліку, дозволить запобігти виникненню порушень трудового законодавства, фінансових зловживань чи помилок при розрахунках. Це, безумовно, позитивно вплине на успішний розвиток підприємницької діяльності в умовах жорсткої ринкової конкуренції та підвищених ризиків, з якими стикається дане господарство.

Варто зазначити, що залучення зовнішніх незалежних аудиторів дає змогу отримати неупереджену оцінку стану справ та виявити потенційні вузькі місця і недоліки в системі оплати праці та кадровому діловодстві. На основі рекомендацій аудиторів керівництво може вживати відповідних коригувальних заходів. Регулярне проведення зовнішніх аудитів заробітної плати є гарантією прозорості та законності виплат персоналу, а відтак сприяє формуванню позитивного сприйняття господарства як роботодавця.

Передує формальному оформленню договірних стосунків із залученням аудиторської компанії для проведення перевірки направлення підприємством ПАФ «Ганнівська» офіційного листа-запиту на надання відповідних послуг. У свою чергу, аудиторська фірма після опрацювання замовлення та узгодження деталей робіт відсилає лист-підтвердження про взяття зобов'язань щодо реалізації проекту.

Зазвичай, на етапі первинних переговорів відбувається обговорення ключових аспектів майбутньої співпраці - визначаються конкретні цілі аудиту, окреслюються обсяги перевірки, узгоджуються тривалість робіт та вартість послуг. Лише після досягнення повного порозуміння сторони переходять до юридичного оформлення партнерських відносин шляхом підписання всіх

необхідних договірних документів.

Проведення аудиту відбувається виключно після укладення відповідної угоди між суб'єктом, який надає аудиторські послуги, та організацією-замовником. Договір виступає основоположним документом, що юридично засвідчує факт досягнення згоди сторін щодо проведення незалежного аудиту.

У тексті договору детально описуються всі ключові аспекти майбутньої співпраці - визначаються конкретні мета та завдання аудиторської перевірки, окреслюються межі предметної області та обсягу робіт. Також чітко фіксуються вартість послуг аудитора, графік виконання і порядок оплати. Окремими пунктами закріплюються права й обов'язки контрагентів.

Вкрай важливо, аби умови договору були максимально деталізованими та однозначними з метою недопущення будь-яких суперечливих трактувань чи розбіжностей у розумінні в майбутньому. Фундаментальними принципами при укладенні договору мають бути рівність сторін, збалансованість їхніх інтересів і взаємна вигода.

Підписання договірного документа між аудитором і замовником відкриває офіційний старт аудиторського проекту. Для замовника це гарантія виконання професійних робіт на високому рівні відповідно до вимог чинних стандартів аудиту. Для аудиторської фірми наявність договору забезпечує юридичні підстави для отримання гідної винагороди після належного надання послуг.

Процес планування аудиторської перевірки на підприємстві передбачає формування низки ключових документів, серед яких - загальний план робіт та детальна програма дій. Сам план складається з трьох послідовних етапів: підготовчого, основного та завершального.

На початковій підготовчій стадії відбувається попереднє узгодження умов співпраці - укладається договір про проведення аудиту, вивчаються особливості бізнесу замовника послуг. Також проводяться тестові процедури для розрахунку рівня суттєвості та окреслюються орієнтовні напрямки майбутньої перевірки.

Основний етап безпосередньо передбачає здійснення аудиторами

комплексу заходів згідно з узгодженим договором та сформованою програмою на території підприємства-клієнта. Йдеться про різнопланові процедури збору аудиторських доказів, тестування систем внутрішнього контролю, перевірку достовірності звітних даних тощо.

Після завершення основних практичних робіт відбувається фінальна стадія - проводиться систематизація та аналіз зібраної під час аудиту інформації, узагальнюються результати перевірки. На основі змістовного опрацювання отриманих даних формуються підсумкові висновки та надаються відповідні рекомендації керівництву підприємства.

Слід зазначити, що якісне попереднє планування аудиту є надзвичайно важливим для забезпечення ефективності та результативності перевірки. Адже саме на цьому етапі визначаються оптимальні ресурси, строки, методика робіт з урахуванням специфіки діяльності суб'єкта господарювання. Таблицею 2.16 наведено загальний план аудиту оплати праці на ПАФ «Ганнівська»

Таблиця 2.16

Загальний план аудиту оплати праці на ПАФ «Ганнівська»

№	Етап аудиторської перевірки	Аудиторські процедури	Аудиторські докази	Період проведення	Виконавці
1.	Підготовчий	Укладання договору, знайомство з бізнесом клієнта, визначення аудиторського ризику, планування аудиту заробітної плати	Статут підприємства, Звіти попередніх перевірок, накази	16.01.2024-24.01.2024р.	Ковальова О.О
2.	Основний	Перевірити правильність оформлення первинних документів з обліку заробітної плати. Перевірити правильність оцінки заробітної плати в фінансовому та податковому обліку. Перевірити правильність кореспонденції рахунків з обліку заробітної плати. Перевірити правильність відображення заробітної плати у фінансовій звітності.	Первинні документи з обліку заробітної плати, Головна книга, журнали, відомості, фінансова звітність	25.01.2024-28.02.2024р.	Ковальова О.О

3.	Завершальний	Складання аудиторського звіту і висновку	Звіт	01.03.2024-15.03.2024р.	Ковальова О.О
----	--------------	--	------	-------------------------	---------------

Перед складанням програми аудиту оплати праці аудитор здійснює оцінку властивого ризику на ПАФ «Ганнівська» (таблиця 2.17).

Таблиця 2.17

Тест оцінки властивого ризику на ПАФ «Ганнівська»

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи існує на підприємстві служба внутрішнього контролю	+			
2.	Кому підпорядкована служба внутрішнього контролю: - головному бухгалтеру, - раді директорів, - керівництву, - інше.	+			
3.	Хто розробляє політику внутрішнього контролю?	керівник			
4.	Чи існує на підприємстві взаємозамінність?	+			
5.	Як часто здійснюється підвищення кваліфікації фахівців?	раз у рік			
6.	Вимоги до фахівців внутрішнього контролю	відповідно штатному розкладу та вимогам керівника			
7.	На підприємстві служба внутрішнього контролю використовує: - типові форми документів, - розроблені самостійно, - інші (вказати).	+			
8.	Чи фінансова звітність до затвердження керівництвом перевіряється службою внутрішнього контролю.	+			
9.	Чи формуються та надаються керівництву звіти служби внутрішнього контролю. Якщо так, вкажіть періодичність звітності.	+			Раз на рік
10.	Чи здійснюються перевірки системи обліку та фінансової звітності ревізійною комісією. Якщо так, вказати періодичність перевірок.	+			Один раз на рік Копія акту
11.	Чи затверджується звітність на річних загальних зборах акціонерів (засновників).	+			Копія протоколу

На наступному етапі аудитор проводить тестування системи обліку та внутрішнього контролю на ПАФ «Ганнівська» (таблиця 2.18).

Таблиця 2.18

Тест оцінки системи обліку та внутрішнього контролю заробітної плати на ПАФ «Ганнівська»

№	Зміст питання	Варіанти відповіді		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1.	Чи слідкуєте Ви за змінами та доповненнями до законодавчо-нормативних актів?	+			
2.	Відслідковуєте зміни і доповнення до законодавчо-нормативних актів: - один раз на місяць; - один раз рік; - постійно.	+			
3.	Чи забезпечені Ви всіма необхідними нормативними документами?	+			
4.	Чи були внесені зміни до наказу про облікову політику протягом звітного року, щодо елементів облікової політики обліку заробітної плати?		+		
5.	Чи були внесені зміни у внутрішні документи, які регламентують оплату праці, протягом звітного періоду?		+		
6.	Чи були проведені перевірки обліку заробітної плати протягом попереднього звітного періоду?		+		
7.	Чи були виявлені помилки, порушення, недоліки обліку заробітної плати?		+		
8.	Чи проводився аналіз виявлених негативних явищ?	+			
9.	Чи були вжиті заходи по усуненню недоліків за запобіганням їх виникнення в майбутньому?		+		
6.	Чи були проведені перевірки обліку заробітної плати протягом звітного періоду?		+		
7.	Чи виявлені недоліки обліку заробітної плати?	-			

8.	Виявлені помилки стосуються: - слабкою організацією бухгалтерського обліку операцій по нарахування, оподаткуванню, видачі заробітної плати; - несвоєчасним надходженням необхідної інформації; - неправильним оформленням первинних документів? - неправильних дій бухгалтера?	+			
9.	Чи проводилася податкова перевірка у поточному звітному періоді?	+			

Далі за результатами тестування аудитор розраховує аудиторський ризик з метою визначення обсягу процедур по суті. Згідно з МСА аудиторський ризик являє собою можливу небезпеку того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності мають місце суттєві перекручення.

Аудиторський ризик розраховується за формулою 2.1:

$$AP = BP \times PK \times PH, \quad (2.1)$$

де AP – загальний ризик аудиту; BP – властивий ризик;  
PK – ризик контролю; PH – ризик не виявлення.

За допомогою анкетування було встановлено, що:

1. Властивий ризик становить – 80 % (80 % вірних відповідей в анкетуванні).
2. Ризик контролю становить – 70 % (ймовірність ефективності системи внутрішнього контролю).
3. Ризик не виявлення – 6 % (ймовірність не знайдення аудитором помилки).

Отже, аудиторський ризик:  $AP = 0,8 \times 0,7 \times 0,06 = 0,0336$ , тобто 3,36 %.

Таким чином, ймовірність складання неправильного аудиторського висновку для ПАФ «Ганнівська» становить 3,36 %.

Основним документом аудиторської перевірки, відповідно до якого визначається якість проведеного аудиту є програма аудиту, яка визначає обсяг та перелік аудиторських процедур. Аудиторська програма одночасно

являє собою інструкцією для аудиторів і засіб контролю якості проведення аудиту. Програма аудиту повинна забезпечити виконання завдань аудиту заробітної плати (таблиця 2.19).

Таблиця 2.19

### Програма аудиту оплати праці

№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми	Аудиторські докази	Виконавець	Термін	Інд. РД
1	2	3	4	5	6	7
1.	Перевірка внутрішніх документів з оплати праці на їх відповідність законодавчо- нормативним вимогам	Документальна перевірка	Законодавчо- нормативні акти, внутрішні документи з оплати праці	Ковальова О.О	25.01	РД-1
2.	Перевірка достовірності особового складу працівників	документальна перевірка	Кадрова документація	Ковальова О.О	28.01	РД-2
3.	Перевірка обліку використання робочого часу	Документальна перевірка, спостереження	Табель використання робочого часу, накази, заяви, лікарняні листки	Ковальова О.О	31.01	РД-3
4.	Перевірка правильності нарахування основної заробітної плати	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Табель використання робочого часу, штатний розпис, наряди, довідки, накази, розрахункова відомість	Ковальова О.О	02.02	РД-4
5.	Перевірка правильності нарахування додаткової заробітної плати	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Накази, розпорядження, заяви, довідки розрахункова відомість,	Ковальова О.О	04.02	РД-5
6.	Перевірка правильності нарахування інших заохочувальних і компенсаційних виплат	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Накази, розпорядження, заяви, довідки розрахункова відомість,	Ковальова О.О	06.02	РД-6

7.	Перевірка правильності нарахування виплат за листками непрацездатності	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Листки непрацездатності, довідки, розрахункова відомість	Ковальова О.О	08.02	РД-7
8.	Перевірка правильності нарахування відпускних, їх оподаткування, розрахунку утримань із нарахованих сум відпускних та компенсації заневикористану відпустку	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Графік відпусток, заява, наказ довідка, розрахункова відомість, аналітичний облік, синтетичний облік	Ковальова О.О	12.02	РД-8
9.	Перевірка достовірності відображення нарахованої заробітної плати в розрахунковій відомості аналітичному обліку	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Розрахункова відомість, індивідуальні аналітичні рахунки	Ковальова О.О	14.02	РД-9
10	Перевірка правильності розрахунку ПДФО, ВЗ	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	розрахункова відомість, синтетичний, аналітичний облік	Ковальова О.О	16.02	РД-10
11	Перевірка правильності визначення необов'язкових утримань із заробітної плати	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	розрахункова відомість, синтетичний, аналітичний облік	Ковальова О.О	20.02	РД-11
12	Перевірка правильності нарахування ЄСВ на фонд оплати праці	Документальна перевірка, перерахунок, порівняння	Розрахункова відомість, платіжні документи, виписки банку	Ковальова О.О	24.02	РД-12
13	Перевірка правильності і відповідності відображення заборгованості по заробітній платі в реєстрах обліку фінансовій звітності	Документальна перевірка, порівняння	Індивідуальні аналітичні рахунки, синтетичні рахунки 23, 91, 92, 93, 94, журнал 5, 5А, відомості, оборотна відомість	Ковальова О.О	26.02	РД-13

Основний етап перевірки документально оформлюється за допомогою робочих документів аудитора (таблиця 2.20 – 2.22).

Таблиця 2.20

Форма робочого документа РД-10. Перевірка правильності розрахунку сум утримань (ПДФО, військовий збір, профспілкові внески)

№	П.І.Б	За даними обліку			За даними аудиту			Відхилення (гр.3-гр.6 гр.4-гр.7 гр.5-гр.6)
		ПДФО	Військо- вий збір	Проф- спілкові внески	ПДФО	Військо- вий збір	Проф- спілкові внески	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Іванченко О.О	1222,2	101,86	-	1222,2	101,86	-	-
2	Громко О.І.	811,64	82,50	-	611,64	82,50	-	+200
3	Матюх О.В	212,94	33,51	-	212,94	33,51	-	-

Висновок аудитора: в ході перевірки було встановлено порушення нарахування ПДФО працівнику Громко О.І. на 200 грн. Причиною є неврахування бухгалтером ПСП в повному обсязі.

Таблиця 2.21

Робочий документ аудитора РД-12. Перевірка кореспонденції рахунків з правильності нарахування заробітної плати та ЄСВ

Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудитора			Відхилення		
	Д <sup>Г</sup>	К <sup>Г</sup>	Сума, тис. грн.	Д <sup>Г</sup>	К <sup>Г</sup>	Сума, тис.грн	Д <sup>Г</sup>	К <sup>Г</sup>	Сума, тис.грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Нараховано з/п бухгалтеру	92	661	12000	92	661	12000	-	-	-
Нараховано ЄСВ на заробітну плату бухгалтера	92	651	2640,0	92	651	2640,0	-	-	-
Нараховано з/п робітнику першої категорії	92	661	7220,0	93	661	7440,0	92	661	-220

Нараховано ЄСВ на заробітну плату робітника першої категорії	92	651	1589,0	92	651	1637,0	92	651	-48
Нараховано з/п директору	92	661	12000	92	661	12000	-	-	-
Нараховано ЄСВ На заробітну плату директора	92	651	2640,0	92	651	2640,0	-	-	-

Висновок аудитора: в ході перевірки було встановлено порушення нарахування заробітної плати адміністративному працівнику, а саме на 220 гривень менше та відповідно занижене ЄСВ на 48 грн. Неправильне визначення цих двох показників призведе до заниження адміністративних витрат, що позначиться на показнику прибутку. Також ця помилка призведе до неповного перерахування коштів на покриття ЄСВ. До платників ЄСВ на застосовуються штрафні санкції та нараховується пеня за неповну сплату або несвоєчасну сплату сум ЄСВ і несвоєчасне подання звітності.

Таблиця 2.21

Робочий документ аудитора РД-7. Вибіркова перевірка правильності нарахувань виплат за листами непрацездатності

№	Прізвище, ініціали	Період	% оплати в залежності від страхового стажу	Нараховано		Відхилення	Примітки
				за даними підприємства, грн.	за даними аудитора		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Онойко О.І.	05.06.2023р	100	456,48	547,74	+91,26	Оплата була проведена згідно стажуна даному підприємстві
2	Бандай А.В.	05.10.2023р	100	1466,48	1547,74	+101,26	
3	Карпенко П.М.	26.08.2023р	60	1330,40	1330,40	0	
4	Олійник В.В.	10.09.2023р	80	1167,60	1167,60	0	

Висновок: встановлені випадки неправильної оцінки виплат за листками непрацездатності, однією з причин є неправильне використання

коефіцієнту страхового стажу, а отже: оплата була проведена згідно стажу на даному підприємстві. Оформлення проведення аудиту оплати праці ПАФ «Ганнівське» наведено Додатком

## **Висновки до розділу 2**

Досліджуване підприємство є приватною агрофірмою, що спеціалізується на рослинництві та тваринництві, зокрема вирощуванні зернових, технічних культур і тварин. Незважаючи на те, що співвласниками є декілька фізичних осіб, за статусом воно не вважається фермерським господарством. Це пов'язано з чисельністю працівників, яка становить 160 осіб, серед яких не лише члени родини, а переважно наймані працівники.

Аналіз діяльності ПАФ «Ганнівська» за 2021-2023 роки засвідчив, що підприємство було прибутковим протягом цього періоду. Це свідчить про ефективне господарювання та вдалу стратегію розвитку агрофірми.

Формування ефективної облікової політики є одним із ключових чинників забезпечення прибутковості діяльності агрофірми. Адже належним чином розроблена та впроваджена облікова політика дозволяє оптимізувати процеси обліку, контролю та аналізу господарських операцій, підвищити якість управлінської інформації для прийняття стратегічних рішень. Досліджуваному підприємству доцільно передбачити в обліковій політиці особливості обліку біологічних активів, сезонність виробництва, специфіку оподаткування операцій з сільськогосподарською продукцією тощо. Це дасть змогу належним чином відображати господарські операції у фінансовій та управлінській звітності відповідно до вимог чинного законодавства та міжнародних стандартів.

На досліджуваному підприємстві бухгалтерська служба складається з 6 посад: головного бухгалтера, заступника головного бухгалтера, трьох рядових бухгалтерів та бухгалтера-касира. Однак виявлено суттєвий недолік - чинний на

підприємстві Наказ про облікову політику є застарілим (датований 2001 роком) та формальним.

На ПАФ «Ганнівська» спостерігається тенденція до зростання витрат на оплату праці з року в рік.

Підводячи підсумки проведеного аналізу розрахунків із заробітної платою на ПАФ «Ганнівська» можемо зробити висновки, що левову частку у складі фонду оплати праці займає основна заробітна плата (76%-97%), додаткова заробітна плата складає від 3 до 20%. Розрахунки з оплати праці на досліджуваному підприємстві ведуть на пасивному рахунку 66 «Розрахунки за виплати працівникам».

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці ПАФ «Ганнівська» ведеться в Журналі – ордері № 5Б с.г., який відкривається на місяць, де відображають нараховану заробітну плату та пов'язані з нею суми відрахувань на соціальні заходи та забезпечення майбутніх витрат.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом ПАФ «Ганнівська» ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

При дослідженні було встановлено, що суттєвим недоліком організації обліку досліджуваного підприємства є те, що на ньому не має автоматизованої форми ведення бухгалтерського обліку праці та її оплати. Її використання спростило б облікові процедури, полегшело роботу бухгалтера, що займається внутрішньогосподарським контролем.

В ході проведення аудиту оплати праці ПАФ «Ганнівська» аудитором було встановлено порушення нарахування заробітної плати адміністративному працівнику, а саме на 220 гривень менше та відповідно занижене ЄСВ на 48 грн. Неправильне визначення цих двох показників призведе до заниження адміністративних витрат, що позначиться на показнику прибутку. Також ця помилка призведе до неповного перерахування коштів на покриття ЄСВ. До платників ЄСВ застосовуються штрафні санкції та нараховується пеня за неповну сплату або несвоєчасну сплату сум ЄСВ і несвоєчасне подання звітності. Також в ході перевірки було встановлено порушення нарахування

ПДФО працівнику Громко О.І. на 200 грн. Причиною є неврахування бухгалтером ПСП в повному обсязі.

## **РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

### **3.1. Рекомендації щодо підвищення якості системи інформаційного забезпечення виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах**

При вивченні організації облікового процесу в ПАФ «Ганнівська» було виявлено відсутність спеціалізованої автоматизованої системи для обліку праці та заробітної плати. Усі операції з нарахування зарплати, обчислення податків і внесків, формування звітності виконуються вручну або з допомогою окремих програм загального призначення. Відсутність спеціалізованого програмного забезпечення є суттєвим недоліком, що ускладнює та сповільнює облікові процедури на цій ділянці. Ручна обробка великих масивів даних потребує залучення додаткових трудових ресурсів, створює ризики помилок через людський фактор. Це також ускладнює проведення контролю та аналізу розрахунків з персоналом.

Впровадження комп'ютерної системи обліку праці та зарплати дозволило б автоматизувати розрахунки, формування звітності, суттєво підвищити продуктивність праці облікового персоналу. Це також спростило б процедури внутрішнього контролю, надаючи можливість автоматизованих звірок, аналітичних процедур тощо. Слід зазначити, що вибір відповідного програмного забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку є критично важливим рішенням для будь-якого підприємства. Правильно підібрана система дозволить значно спростити та прискорити облікові процеси, підвищити точність даних, полегшити складання звітності тощо. Крім того, сучасні програмні рішення часто інтегруються з іншими корпоративними системами, такими як CRM, ERP, HR-системи, що забезпечує безперервний обмін даними та цілісність інформації по всьому підприємству.

Під час вибору програмного забезпечення важливо врахувати специфіку діяльності аграрного підприємства, масштаби бізнесу, кількість одночасних користувачів, вимоги до безпеки та захисту даних тощо. Також варто оцінити вартість придбання, впровадження та подальшої технічної підтримки системи.

Сьогодні ІТ-ринок пропонує широкий спектр спеціалізованих програмних рішень для автоматизації обліку праці та розрахунків з персоналом. Ці системи дозволяють суттєво оптимізувати облікові процеси на даній ділянці, підвищити достовірність і оперативність облікових даних, а також мінімізувати ризики порушень та помилок. Впровадження таких програм забезпечує автоматизацію розрахунків заробітної плати, обчислення утримань та нарахувань на фонд оплати праці відповідно до чинного законодавства. Це значно скорочує ризик арифметичних помилок та порушень нормативних вимог через людський фактор. Крім того, автоматизовані системи дозволяють генерувати необхідну звітність, проводити аналітичні процедури, контрольні звірки тощо.

Враховуючи переваги автоматизації, а також виявлені під час дослідження недоліки в організації обліку праці та її оплати на ПАФ «Ганнівська», керівництву підприємства доцільно розглянути питання придбання спеціалізованого програмного забезпечення як один з пріоритетних напрямків удосконалення облікової системи. Це дозволить оптимізувати трудові та часові витрати, підвищити якість облікової інформації, посилити контроль на цій ризиковій ділянці.

Варто зазначити, що вибір конкретного програмного продукту потребує ретельного опрацювання з огляду на особливості діяльності підприємства, склад функціональних можливостей та вартісних параметрів різних рішень на ринку.

Для підприємств аграрного сектору економіки України, вітчизняний ринок програмного забезпечення пропонує спеціалізовані програмні продукти. У таблиці 3.1 наведено перелік основних програмних засобів для комп'ютеризації бухгалтерського обліку в галузі сільського господарства та їх стислу характеристику.

Структура вітчизняного ринку програмних засобів з комп'ютеризації  
бухгалтерського обліку в сільському господарстві

Групи програм	Назви програм	Можливості застосування
Програми науково-дослідних інститутів	Пакет ННЦ «Інституту аграрної економіки» УААН, пакет УПТЦ «Агропромсистема», пакет Харківського НАУ	У сільськогосподарські підприємства підприємствах різного типу
Спеціалізовані програми (програми-«надбудови»)	«Кварц: Конфігурація для сільськогосподарських підприємств України»	У всіх типах сільськогосподарських підприємств, у т.ч. переробного напрямку
	«МКМ: Фермер»	У малих і середніх сільськогосподарські підприємства підприємствах
	«МИКСТ: Сільськогосподарське підприємство»	У великих багатофункціональних сільськогосподарських підприємствах
	«МИКСТ: Невелике сільськогосподарське підприємство»	У малих сільськогосподарських підприємствах
	«П-АГРО: Конфігурація для підприємств агропромислового комплексу України»	У всіх типах сільськогосподарських підприємств
Спеціалізовані програми (програми-«надбудови» на базі програми «Акцент 7.0»)	«Акцент: Сільське господарство»	У всіх сільськогосподарських підприємствах (пріоритет – тваринництво)
	«Акцент: Молочне виробництво»	Для обліку виробництва молочної продукції
	«Акцент: Сиро-молочне виробництво»	Для обліку виробництва сиро-молочної продукції
	«Акцент: Облік витрат у рослинництві»	Для обліку витрат продукції рослинництва

Після проведеного дослідження організації розрахунків з оплати праці персоналу ПАФ «Ганнівська» вважаємо за доцільне рекомендувати керівництву

розробити та затвердити Положення про преміювання працівників. Наявність такого внутрішнього документа дозволить упорядкувати та уніфікувати процедури нарахування й виплати премій на підприємстві.

У Положенні про преміювання має бути чітко розкрита інформація щодо порядку нарахування премій, їх розмірів, періодичності та строків виплати. Зокрема, рекомендується докладно відобразити такі ключові аспекти преміювання:

- переліки видів премій, що можуть нараховуватись працівникам (за виробничі результати, до свят, за вислугу років тощо);
- періодичність та підстави для преміювання (щомісячно, щоквартально, за підсумками року тощо);
- форми та умови виплати премій (у грошовій чи негрошовій формі, залежність від виконання показників тощо);
- методики розрахунку розмірів преміальних виплат (у відсотках від окладів, фіксовані суми, у відсотках від прибутку тощо);
- конкретні дати або строки виплати нарахованих премій.

Окремо у Положенні доцільно відобразити особливості преміювання різних категорій працівників - керівників, виробничого персоналу, обслуговуючого персоналу тощо.

Затвердження Положення про преміювання забезпечить прозорість та зрозумілість процедур нарахування премій, сприятиме мотивації персоналу, а також дозволить уникнути можливих конфліктів та непорозумінь на цьому ґрунті.

Зважаючи на те, що премії для персоналу можуть виплачуватися за різні періоди часу, такі як місяць, квартал чи півріччя, необхідно чітко визначити строки преміювання. Нерідко на сільськогосподарських підприємствах виникають суперечки стосовно питань, пов'язаних із нарахуванням премій. Задля уникнення таких ситуацій у Положенні про преміювання, яке узгоджується між роботодавцем і працівниками, потрібно детально прописати усі можливі випадки, коли премії може бути не

нараховано. Крім того, слід конкретизувати порушення, за якими працівник позбавляється премії повністю або частково. На аграрних підприємствах підставами для депреміювання можуть виступати:

- недотримання вимог посадової інструкції;
- невиконання або неналежне виконання норм з охорони праці;
- порушення встановленого внутрішніми правилами режиму робочого часу;
- запізнення на роботу;
- поява на робочому місці в нетверезому стані;
- прогули та інші випадки.

Для вдосконалення існуючої системи, зокрема у ПАФ «Ганнівська», можна запровадити безтарифну модель оплати праці в поєднанні з відсотковою схемою. За такого підходу заробіток працівників визначатиметься як частка від кінцевих результатів діяльності підприємства. Спочатку виплачуватиметься основна гарантована зарплата, а потім - відсоток від прибутку. Різниця між сукупним доходом працівника та виплаченою основною зарплатою становитиме колективний стимулюючий фонд, який розподілятиметься між співробітниками відповідно до їхнього внеску в загальні результати за звітний період. Таким чином, кращі за продуктивністю працівники отримуватимуть більшу частку прибутку підприємства як мотивацію. Така система не лише зміцнить зв'язок між ефективністю праці та її оплатою, а й заохотить до підвищення продуктивності на всіх рівнях. Водночас вона забезпечить працівникам стабільну базову винагороду.

Для вдосконалення обліку на досліджуваному підприємстві важливо періодично переглядати та оновлювати облікову політику відповідно до змін у законодавстві, галузевих стандартах та специфіки діяльності підприємства. Детальне висвітлення всіх аспектів обліку оплати праці в наказі забезпечить чіткість процедур, уникнення помилок і зловживань.

Для підвищення ефективності обліку та документування праці на досліджуваному підприємстві, рекомендується внести зміни до форми «Табеля

обліку робочого часу» шляхом додавання коефіцієнтів трудової участі та кваліфікації працівників. Це дозволить деталізувати та диференціювати облік робочого часу з урахуванням індивідуального внеску та професійного рівня кожного співробітника.

Крім того, для вдосконалення первинної інформації та посилення контролю за обліком праці та її оплатою, підприємству рекомендується запровадити використання «Особових листків працівників». Особовий листок міститиме детальні відомості про співробітника, його кваліфікацію, стаж роботи, виконувані обов'язки, дані про нарахування та виплату заробітної плати, відпустки тощо. Ця інформація сприятиме кращому моніторингу трудових ресурсів, допоможе уникати помилок при нарахуванні оплати праці та дозволить швидко отримувати необхідні дані про працівників.

Особливості системи оплати праці на підприємстві можуть бути відображені в формах первинної документації. У зв'язку з цим пропонується внести зміни до робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства. Зокрема, враховуючи те, що через рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» здійснюються виплати сум, які не завжди можна чітко ідентифікувати із заробітною платою, доцільно відкрити субрахунки з більш деталізованою структурою. Це дозволить забезпечити належний аналітичний облік різних видів виплат персоналу. При цьому кредит рахунка 66 кореспондуватиме з дебетом відповідних рахунків витрат.

Ведення деталізованої аналітики дасть змогу отримувати точну інформацію про структуру витрат на оплату праці, здійснювати ефективний моніторинг та контроль за цільовим використанням коштів, спрямованих на виплати працівникам.

Крім того, деталізація субрахунків до рахунку 66 полегшить процес формування регламентованої звітності, зокрема розрахунків із Пенсійним фондом, Фондом соціального страхування тощо. Своєчасне та точне відображення інформації про нарахування та виплати працівникам дозволить уникнути штрафних санкцій з боку контролюючих органів.

Удосконалення аналітичного обліку з урахуванням сучасних світових концепцій управління персоналом та у відповідності з рекомендаціями Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку пропонується наступна деталізація рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»:

663. Розрахунки за іншими виплатами. Поточні виплати:

663.1. Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню;

663.2. Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню;

663.3. Виплати інструментами власного капіталу;

663.4. Виплати по закінченню трудової діяльності;

663.5. Виплати при звільненні;

63.6. Інші виплати, на яких пропонується відображати компенсації відпускних при звільненні та компенсація вартості житла молодих спеціалістів тощо

Затверджені первинні форми обліку на досліджуваному підприємстві можуть бути доповнені додатковими показниками, необхідними для ведення обліку на підприємстві, а також у їхній формат можуть вноситися відповідні зміни. Ми позитивно оцінюємо намагання держави вдосконалювати методологічне забезпечення впровадження сучасних технологій збору та обробки облікової й економічної інформації з обліку праці та її оплати. Пропонується замість розрахунково-платіжних відомостей вести Книгу обліку розрахунків з оплати праці, в якій розрахунки записуватимуться як за кожен місяць окремо, так і за кілька місяців у двох варіантах. Перший варіант передбачає, що після запису на першому аркуші прізвищ працівників залишатимуться чисті аркуші відповідно до кількості місяців, на які розрахована Книга. У цьому випадку прізвища щомісяця переписувати не потрібно, і Книга використовуватиметься як оборотна відомість. Другий варіант полягає в тому, що після запису прізвища кожного працівника залишатимуться стільки рядків, на скільки місяців розрахована Книга. Для видачі з каси сум, належних працюючим, на підставі записів у Книзі існуватиме можливість скласти Розрахунково-платіжну відомість (зведену) (форма № П-7,

затверджена наказом Державного комітету статистики від 05.12.2008 № 489).

Ми підтримуємо пропозиції вітчизняних науковців, зокрема Шепеля І.В., щодо внесення змін до тексту Методичних рекомендацій щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Ці зміни повинні стосуватися Журналів-ордерів щодо узагальнення інформації про виплати працівникам. За текстом Методичних рекомендацій у пункті 5.2.9 зазначено: «з оборотом по кредиту рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» підприємствами відповідно до чинного законодавства відображається нарахування збору до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань». Шепель І.В. пропонує, щоб зазначені відрахування належали до тих самих об'єктів витрат, що й оплата праці, яка стала базою для їх нарахування, з відображенням у Відомості № 5.4 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».

Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», який набув чинності з 01.01.2011 р., сільськогосподарські підприємства сплачують єдиний соціальний внесок (ЄСВ) згідно з визначеним класом професійного ризику. Ці зміни щодо ЄСВ вже були відображені у Плані рахунків, а тому їх також необхідно відкоригувати у Методичних рекомендаціях. Для роботодавців ставки ЄСВ встановлюються залежно від класу професійного ризику виробництва з урахуванням видів їхньої економічної діяльності. Наразі існує 67 класів професійного ризику виробництва, а відповідна ставка внеску коливається від 36,76% для першого класу до 49,7% для 67 класу професійного ризику.

Наведені нами пропозиції по змінах для сільськогосподарських підприємств, у тому числі і досліджуваного відображені у таблиці 3.2. На нашу думку, до основних переваг застосування Журналу-ордера № 5 Б с.-г. слід віднести економічне групування операцій, простоту і обмеженість записів

даних про операції виплат працівникам та соціальних відрахувань. Застосування даної форми бухгалтерського обліку дозволяє значно зменшити трудомісткість процесів за рахунок поєднання в одному реєстрі синтетичного й аналітичного обліку, систематичних і хронологічних записів, скасування низки реєстрів. Дана форма обліку підвищує контрольне значення обліку, полегшує складання звітів.

Таблиця 3.2

Пропозиції по удосконаленню реєстрів бухгалтерського обліку з обліку оплати праці

Назва і призначення реєстрів	Запропоновані зміни
<b>Журнал-ордер 5 Б с.-г.</b>	
Журнал-ордер 5 Б с.-г. по кредиту рахунків: 65 «Розрахунки за страхуванням» субрахунок: 651 «За пенсійним забезпеченням» 652 «За соціальним страхуванням» 653 «За страхуванням на випадок безробіття» 656 «За страхуванням від нещасних випадків на виробничій та професійній захворювань» 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	Журнал-ордер 5 Б с.-г. по кредиту рахунків: 65 «Розрахунки за страхуванням» субрахунок: 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» 652 «За соціальним страхуванням» 654 «За індивідуальним страхуванням» 655 «За страхуванням майна» 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
<b>Відомість 5.1 с.-г.</b>	
Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат	За уточненими субрахунками відрахувань
<b>Відомість 5.2 с.-г.</b>	
<b>Книга обліку розрахунків з депонентами</b>	
<b>Відомість 5.3 с.-г.</b>	
Зведена відомість за розрахунками з робітниками та службовцями	
<b>Відомість 5.4 с.-г.</b>	
Відомість аналітичного обліку по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» субрахунок: 651 «За пенсійним забезпеченням» 652 «За соціальним страхуванням» 653 «За страхуванням на випадок безробіття» 656 «За страхуванням від нещасних випадків на виробничій та професійній захворювань»	Відомість аналітичного обліку по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» субрахунок: 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» 652 «За соціальним страхуванням» 654 «За індивідуальним страхуванням» 655 «За страхуванням майна»

Всі наведені нами пропозиції допоможуть досліджуваному підприємству оптимізувати організацію обліку оплати праці працівників, забезпечить своєчасне і правильне ведення обліку розрахунків з оплати праці, контроль за

правильним утриманням із заробітної плати, здійсненні своєчасності розрахунку з працівниками з приводу оплати за працю і складанню необхідної звітності.

### **3.2. Удосконалення організації й методики виконання завдань з аудиту оплати праці в сільськогосподарських підприємствах**

Безперечно, вдосконалення процесу обліку нарахувань заробітної плати неможливе без паралельного вдосконалення аудиту оплати праці. Це зумовлено тим, що аудит відіграє визначальну роль у системах як внутрішнього, так і зовнішнього контролю. Специфіка нарахування заробітної плати полягає у її трудомісткості та необхідності значної уваги й зосередженості. Відтак, організовуючи аудиторську перевірку на підприємстві, слід дотримуватись системного підходу, що забезпечить максимальну результативність та раціональність аудиту. Сучасні практики аудиту оплати праці включають низку інноваційних методик, зокрема використання автоматизованих систем для виявлення аномалій у нарахуваннях, застосування хмарних технологій для зберігання та обробки даних, а також впровадження процедур безперервного моніторингу.

Застосування автоматизованих систем аналізу даних дозволяє швидко ідентифікувати будь-які відхилення чи неточності в нарахуваннях заробітної плати, що підвищує ефективність аудиту. Хмарні технології забезпечують безпечно зберігання та обробку великих масивів даних, а процедури моніторингу дають змогу відстежувати зміни в реальному часі та вчасно реагувати на будь-які порушення.

Існує кілька типів автоматизованих систем, які можуть використовуватися для виявлення аномалій у нарахуваннях заробітної плати:

Системи виявлення шахрайства (Fraud Detection Systems) - ці системи застосовують алгоритми машинного навчання та аналітики даних для ідентифікації підозрілих транзакцій, невідповідностей у даних чи інших

потенційно шахрайських дій.

Системи безперервного моніторингу (Continuous Monitoring Systems) - здійснюють постійний аналіз даних у реальному часі для виявлення будь-яких відхилень від встановлених норм чи правил. Вони можуть відстежувати зміни в нарахуваннях, аномальні суми виплат тощо.

Системи аналітики даних (Data Analytics Systems) - використовують різноманітні статистичні методи та алгоритми для аналізу великих обсягів даних з метою виявлення закономірностей, трендів та аномалій.

Спеціалізовані програми для аудиту зарплатних відомостей - це спеціально розроблене програмне забезпечення для перевірки нарахувань заробітної плати на відповідність вимогам податкового та трудового законодавства, внутрішнім політикам організації.

Ці системи дозволяють автоматизувати процес моніторингу та виявлення відхилень, помилок чи шахрайських дій, пов'язаних з нарахуванням заробітної плати, значно підвищуючи ефективність аудиту.

Хмарні технології відіграють важливу роль у забезпеченні безпечного зберігання та обробки великих масивів даних при проведенні аудиту оплати праці. Основними хмарними рішеннями, які використовуються, є:

✓ Хмарні сховища даних (Cloud Data Warehouses) - це масштабовані рішення для зберігання та керування великими обсягами структурованих і неструктурованих даних, пов'язаних із заробітною платою, персоналом, трудовими договорами тощо. Прикладами є Amazon Redshift, Google BigQuery, Microsoft Azure SQL Data Warehouse.

✓ Хмарні платформи для аналітики даних - забезпечують потужні інструменти для аналізу, візуалізації та машинного навчання на базі хмарних даних. Наприклад, Amazon Web Services (AWS) Analytics, Google Cloud Dataproc, Microsoft Azure Databricks.

✓ Хмарні системи управління документами (Cloud Document Management Systems) - дозволяють безпечно зберігати, управляти та обмінюватися конфіденційними документами, пов'язаними з аудитом, такими

як звіти, контракти, рахунки тощо. Прикладами є Box, Dropbox Business, Google Drive.

✓ Хмарні інструменти співпраці (Cloud Collaboration Tools) - забезпечують можливість спільної роботи для аудиторських команд, обміну даними, спільного редагування документів. Наприклад, Google Workspace, Microsoft Office 365, Slack.

Використання хмарних технологій має кілька переваг: масштабованість, доступність з будь-якого пристрою, покращена безпека за рахунок шифрування та резервного копіювання даних, а також економія ресурсів за рахунок оплати лише необхідних обчислювальних потужностей.

Процедури безперервного моніторингу відіграють важливу роль у виявленні будь-яких порушень чи відхилень у нарахуванні заробітної плати в реальному часі. Розглянемо більш детально основні процедури безперервного моніторингу в нарахуванні заробітної плати:

✓ Системи оповіщень та сповіщень. Ці системи налаштовуються на виявлення певних подій або порушень правил шляхом встановлення порогових значень та умов. Наприклад, можна створити правило для сповіщення, якщо сума надурочних годин перевищує 20% від стандартної тривалості робочого часу або якщо зарплата окремого працівника виходить за межі визначеного діапазону. Сповіщення можуть надходити у вигляді електронних листів, повідомлень у месенджерах чи навіть SMS для забезпечення оперативного реагування.

✓ Панелі моніторингу в реальному часі. Панелі моніторингу є інтерактивними інструментами візуалізації, які надають уявлення про поточний стан нарахувань заробітної плати шляхом відображення актуальних метрик та ключових показників ефективності (KPI). На панелі можна бачити загальну суму нарахувань, кількість працівників, відхилення від бюджету, розподіл за підрозділами, типами оплат тощо. Це дозволяє швидко виявляти аномалії чи тренди в реальному часі.

✓ Автоматизовані процеси перевірки. Ці процеси являють собою

вбудовані скрипти та алгоритми, які постійно сканують дані зарплатних відомостей на предмет порушень визначених правил чи політик. Наприклад, перевірка дотримання вимог законодавства щодо мінімальної зарплати, податкових ставок, пільг тощо. Такі перевірки можуть здійснюватись в автоматичному режимі на регулярній основі (щоденно, щотижнево).

✓ Процедури підтвердження змін. Ці процедури вимагають затвердження певних дій кількома уповноваженими особами перед їх імплементацією. Наприклад, будь-які зміни в ставках оплати, преміальних виплатах, новій системі оцінювання чи бонусній політиці можуть потребувати схвалення керівника відділу кадрів, фінансового директора та генерального директора. Це забезпечує належний контроль та запобігає несанкціонованим або помилковим змінам.

✓ Аналіз трендів та історичних даних. Цей процес передбачає регулярний моніторинг та аналіз трендів в історичних даних нарахування заробітної плати. Використовуючи статистичні методи та візуалізацію даних, можна виявляти незвичні відхилення від очікуваних моделей, сезонні коливання або будь-які інші аномалії. Це допомагає розпізнати потенційні проблеми чи ризики до того, як вони стануть критичними.

Ці процедури дозволяють аудиторам та керівництву своєчасно реагувати на будь-які виявлені проблеми, вживати коригувальних дій та підтримувати цілісність і точність процесу нарахування заробітної плати. Важливо, щоб ці процедури були налаштовані та адаптовані під специфічні потреби та ризики кожної організації.

Помилка у нарахуванні заробітної плати автоматично призводить до цілої серії порушень, які є найважчими за своїми наслідками, тому питання нарахування заробітної плати, а також податкового, бухгалтерського статистичного обліку оплати праці займають особливе місце в роботі бухгалтерії кожного підприємства.

Ефективна організація аудиту на підприємстві буде забезпечувати прийняття правильних рішень працівниками, дозволить зробити удосконалення

процесів бухгалтерського обліку, попередить, виявите та усунути помилки, які були допущені у обліку нарахування заробітної плати.

Основними напрямками вдосконалення аудиту заробітної плати можна виділити:

#### 1. Автоматизація та аналітика даних.

✓ Впровадження систем виявлення шахрайства та аномалій на базі алгоритмів машинного навчання (наприклад, випадкових лісів, логістичної регресії) для швидкого аналізу великих обсягів даних нарахувань та ідентифікації підозрілих транзакцій.

✓ Застосування технологій Big Data, таких як хмарні сховища даних (Data Lakes), для консолідації та обробки різноманітних наборів даних, пов'язаних з оплатою праці (відомості, таблиці, контракти, кадрові дані тощо).

✓ Використання хмарних аналітичних платформ (AWS Analytics, GCP Dataproc тощо) з потужними інструментами візуалізації, прогнозування та пошуку закономірностей для проведення глибокого аналізу даних нарахувань.

#### II. Безперервний моніторинг.

✓ Впровадження систем сповіщень з налаштованими правилами для автоматичного інформування аудиторів при виявленні порушень (наприклад, оповіщення про перевищення ліміту годин понаднормових, невідповідність ставок оплати встановленим діапазонам тощо).

✓ Налагодження процесів підтвердження будь-яких змін в політиках оплати праці кількома уповноваженими особами (HR, фінанси, керівництво) для забезпечення належного контролю.

✓ Регулярний аналіз історичних даних та трендів у нарахуваннях за допомогою статистичних методів та візуалізації для своєчасного виявлення відхилень та аномалій.

#### III. Підвищення ефективності перевірок.

✓ Налагодження інтеграції та обміну даними між різними інформаційними системами організації (HR, зарплатна, обліку робочого часу тощо) для прискорення аудиторських процедур.

- ✓ Застосування методик вибіркового тестування та аналізу ризиків для визначення критичних ділянок та оптимізації зусиль аудиторів.

- ✓ Використання спеціалізованих інструментів для автоматизації підготовки робочих документів, папок аудиту та звітів на базі зібраних даних.

#### IV. Посилення внутрішнього контролю.

- ✓ Регулярний моніторинг та перевірка налаштувань, правил та систем нарахування заробітної плати на відповідність внутрішнім політикам та законодавству.

- ✓ Запровадження чітких процедур розподілу обов'язків та рівнів затвердження при виконанні різних етапів нарахування заробітної плати.

- ✓ Посилення заходів інформаційної безпеки, зокрема контролю доступу до конфіденційних даних з оплати праці, управління обліковими записами, шифрування даних тощо.

#### V. Підвищення кваліфікації аудиторів

- ✓ Організація постійного навчання аудиторів з питань використання новітніх технологій аудиту, аналітичних інструментів та методик (наприклад, навчання роботі з Python, R, PowerBI та ін.).

- ✓ Проведення тренінгів та вивчення змін у законодавстві з оплати праці, трудових відносин, кадрового адміністрування для забезпечення актуальності знань.

- ✓ Залучення фахівців з IT та аналітики даних до команд аудиторів для підвищення технічної експертизи.

Комплексна реалізація цих напрямків дозволить суттєво підвищити якість, ефективність та результативність аудиту заробітної плати в організації.

Чимало недоліків у проведенні аудиту розрахунків з оплати праці виникають внаслідок неефективної організації контрольних функцій в обліковому апараті підприємства. Адже часто ці важливі аспекти залишаються поза належною увагою. Для вирішення цієї проблеми доцільно запровадити окрему посадову одиницю або покласти на управлінський персонал виконання таких контрольних операцій:

- Моніторинг ефективності використання робочого часу та забезпечення зростання продуктивності праці працівників.
- Контроль за своєчасністю й точністю визначення сум нарахованої заробітної плати, відрахувань на соціальне страхування та їх належним віднесенням на собівартість продукції, робіт чи послуг.
- Нагляд за дотриманням встановлених термінів проведення всіх розрахунків із працівниками щодо заробітної плати та інших виплат.
- Моніторинг цільового використання фонду оплати праці та інших грошових коштів, виділених на оплату праці персоналу підприємства.
- Перевірка правильності обчислення доплат за надурочні роботи, роботу у святкові та вихідні дні, нічний час тощо.

Окрему увагу варто приділити контролю за дотриманням норм трудового законодавства, зокрема щодо оформлення трудових відносин, умов праці та її оплати. Важливим елементом є нагляд за правильністю розрахунків відпускних, лікарняних та інших виплат працівникам згідно з чинними нормами. Ефективна система внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці дозволить своєчасно виявляти та усувати порушення, мінімізувати ризики виникнення штрафних санкцій у майбутньому.

Підсумки проведеного аудиту розрахунків з оплати праці дозволяють оцінити якість наявної на підприємстві інформаційної бази, яка може слугувати підґрунтям для ґрунтовного аналізу системи оплати праці в сільськогосподарській галузі. Результати перевірки відображають реальний стан справ щодо обліку трудових ресурсів, нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам аграрних підприємств. На основі виявлених фактів можна робити висновки про ефективність діючих систем оплати праці, їхню відповідність вимогам законодавства та потребам конкретних господарств. Належним чином задокументована інформація може стати базою для розробки заходів з удосконалення оплати праці, мотивації персоналу, розвитку соціальної інфраструктури на селі. Також вона є корисною для прийняття управлінських рішень щодо відтворення та збереження трудового потенціалу

аграрної галузі. Виявлені під час аудиту недоліки та порушення вказують на слабкі місця в системі, які потребують нагального виправлення. Водночас позитивні практики можуть стати зразком для поширення на інших сільгосп підприємствах. Таким чином, результати якісного аудиту розрахунків з оплати праці створюють фундамент для комплексного вдосконалення цієї важливої сфери в агропромисловому комплексі.

Підсумовуючи, проведення ґрунтового аудиту розрахунків з оплати праці відіграє ключову роль у забезпеченні належного рівня організації цієї сфери на підприємстві. Ретельна перевірка дозволяє виявити наявні недоліки, порушення та помилки в нарахуваннях і виплатах працівникам. Своєчасне усунення таких проблемних моментів допоможе мінімізувати ризики виникнення штрафних санкцій, конфліктних ситуацій та порушень трудового законодавства в майбутньому. Крім того, за результатами аудиту аудитор надає обґрунтовані рекомендації щодо вдосконалення методики обліку праці та її оплати на конкретному підприємстві. Впровадження цих заходів сприятиме налагодженню дієвої системи внутрішнього контролю, посиленню трудової дисципліни, підвищенню продуктивності та мотивації персоналу. Належна організація обліково-розрахункових процедур із заробітною платою забезпечить своєчасність і точність здійснення нарахувань, утримань та відрахувань на соціальні внески. Також це дозволить мати актуальні й достовірні дані для складання звітності та прийняття виважених управлінських рішень у сфері оплати праці. Отже, регулярне проведення якісного аудиту розрахунків із персоналом є запорукою стабільного функціонування підприємства та дотримання його інтересів у цій вкрай важливій галузі.

Ключовим вектором удосконалення якості аудиторських перевірок є впровадження внутрішніх методик, інструкцій та регламентів. Це передбачає розробку детальної робочої документації, а також формулювання внутрішніх стандартів аудиту для компанії. Загалом, грамотне налагодження процесів аудиту виплат працівникам на сільськогосподарських підприємствах сприяє зростанню продуктивності праці персоналу та фінансової стійкості суб'єкта

господарювання. Крім того, систематичний аудит оплати праці допомагає виявляти порушення трудового законодавства, помилки в нарахуванні заробітної плати та надбавок, а також випадки нецільового використання коштів підприємства. Результатом якісного аудиту стає підвищення прозорості операцій з виплатами, зменшення ризиків фінансових санкцій та судових позовів.

Вдосконалення аудиту заробітної плати на підприємстві призведе до низки важливих переваг та покращень:

- ✓ Підвищення точності та достовірності нарахувань заробітної плати. Завдяки автоматизованим системам виявлення аномалій, безперервному моніторингу та посиленому внутрішньому контролю будуть своєчасно виявлятися та виправлятися будь-які помилки, невідповідності чи порушення.

- ✓ Зменшення ризиків шахрайства та зловживань. Застосування аналітики даних, процедур підтвердження змін та контролю доступу значно ускладнить можливість здійснення протиправних дій, пов'язаних із заробітною платою.

- ✓ Дотримання вимог законодавства та внутрішніх політик. Регулярний аналіз актуальних змін у нормативних актах та процедурах аудиту забезпечить відповідність нарахувань чинним вимогам.

- ✓ Оптимізація витрат на виплату заробітної плати. Виявлення та усунення невиправданих або надлишкових виплат (понаднормових, премій тощо) дозволить скоротити непродуктивні витрати.

- ✓ Підвищення продуктивності праці аудиторів. Автоматизація рутинних процесів, ефективний обмін даними та фокусування на ризикових ділянках зекономить час та зусилля аудиторів.

- ✓ Покращення репутації та довіри стейкхолдерів. Прозорість та належний контроль процесів нарахування заробітної плати підвищить довіру з боку працівників, інвесторів та регулюючих органів.

- ✓ Своєчасне виявлення ризиків та трендів. Аналіз історичних даних та відстеження змін дозволить своєчасно ідентифікувати проблемні ділянки

та ризику для вжиття превентивних заходів.

✓ Підвищення загальної ефективності системи внутрішнього контролю.

Удосконалені процедури аудиту заробітної плати сприятимуть зміцненню системи корпоративного управління та контролю в цілому.

### **Висновки до розділу 3**

Для забезпечення своєчасного і правильного ведення обліку розрахунків з оплати праці, контролю за правильним утриманням із заробітної плати, здійснення своєчасності розрахунку з працівниками з приводу оплати за працю і складання необхідної звітності, досліджуваному підприємству доцільно використовувати спеціальне програмне забезпечення.

З метою удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам на досліджуваному підприємстві вважаємо за доцільним запропонувати доповнити Наказ про облікову політику ПАФ «Ганнівська» розділом про преміювання та заохочення працівників.

З метою удосконалення іншої первинної документації та обліку праці на досліджуваному підприємстві пропонується доповнити «Табель обліку робочого часу» коефіцієнтами трудової участі та кваліфікації.

З метою удосконалення первинної інформації та контролю обліку праці та її оплати пропонується підприємству використовувати особовий листок працівника.

Удосконалення аналітичного обліку з урахуванням сучасних світових концепцій управління персоналом та у відповідності з рекомендаціями Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку запропонована деталізація рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Основними напрямками вдосконалення аудиту заробітної плати можна виділити такі, як автоматизація та аналітика даних; безперервний моніторинг; підвищення ефективності перевірок; посилення внутрішнього контролю; підвищення кваліфікації аудиторів.

Комплексна реалізація цих напрямків дозволить суттєво підвищити якість, ефективність та результативність аудиту заробітної плати в організації.



## ВИСНОВКИ

Створення ефективної системи оплати праці в аграрному секторі досі залишається дискусійним питанням. Реформування економічних внутрішніх та зовнішніх умов господарювання вимагає перебудови та переорієнтації системи винагороди за працю. У зв'язку з цим, високу актуальність зберігають питання принципів формування систем оплати праці, а також вдосконалення методів контролю трудових зусиль та їх компенсації в сільськогосподарських організаціях. Поточна ситуація диктує необхідність постійного моніторингу систем бухгалтерського обліку та аудиту паралельно з оптимізацією та розробкою такої системи організації праці та її оплати, яка, забезпечуючи зростання продуктивності, дозволяла б своєчасно виявляти помилки в обліку трудових витрат, що впливають на управлінську та фінансову звітність із найменшими затратами.

Оплата праці у сільськогосподарських підприємствах є одним із найскладніших економічних явищ та найважливіших соціально-економічних аспектів, аудит якого потребує значних зусиль. Аудитор, який здійснює перевірку цього об'єкта обліку, повинен мати не лише знання методів обліку праці та заробітної плати, але й спеціальні знання, пов'язані з сільським господарством. Необхідно чітко розуміти процедуру визначення тарифних ставок для сільськогосподарських робіт, встановлення норм виробітку або норм обслуговування тварин, послідовність виконання сільськогосподарських робіт, а також склад спеціалізованих форм первинної документації, бухгалтерської та статистичної звітності. В окремих випадках може знадобитися консультація агронома, зоотехніка або інженера. Крім того, слід враховувати особливості оплати праці в сільському господарстві, такі як сезонність робіт, використання різних форм оплати (відрядної, погодинної, акордної), а також врахування впливу природних факторів на продуктивність праці.

Основними завданнями аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці може бути: контроль дотримання нормативно-правових актів щодо

нарахування винагороди за працю; перевірка коректності нарахування заробітної плати відповідно до обсягів та розцінок за відрядною системою; оцінка правильності, повноти та своєчасності здійснених утримань з усіх видів оплати праці для різних категорій працівників за відповідний період; аналіз правильності, повноти та вчасності проведених відрахувань за всіма формами винагороди за працю протягом певного періоду; контроль коректності нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності з урахуванням страхового стажу працівника; перевірка своєчасності перерахування внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; оцінка своєчасності виплати заробітної плати працівникам та правильності розрахунків з депонентами; аналіз відображення розрахунків з оплати праці у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності підприємства. Крім того, аудитор може перевірити наявність трудових договорів, своєчасність їх укладання та відповідність вимогам законодавства.

Підприємство, що досліджується, є приватною агрофірмою, яке спеціалізується на рослинництві та тваринництві, а саме вирощуванні зернових та технічних культур, а також вирощуванні тварин.

В ході проведення аналізу було з'ясовано, що діяльність ПАФ «Ганнівська» за 2021-2023 роки була прибутковою.

Бухгалтерія досліджуваного підприємства передбачає 6 посад: головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера, три рядових бухгалтера, а також бухгалтер-касир.

Суттєвим недоліком є те, що Наказ, що діє на підприємстві є застарілим (датованим 2001 р) та формальним. У ньому зазначається тільки форма бухгалтерського обліку – журнально-ордерна. Наказ зовсім не має ув'язки з галузевими особливостями та не відображає їх і повністю суперечить вимогам таких наказів. Є необхідним при затвердженні нового Наказу розробити складові облікової політики з врахуванням галузевих особливостей, в яких мають бути відображені всі способи і процедури, що використовуватиме підприємство для правильного відображення господарських операцій,

фінансового стану, достовірного визначення результатів діяльності та забезпечення об'єктивності показників обліку для складання фінансової звітності.

Досліджуване підприємство, як і більшість підприємств у сільському господарстві не є платниками податку на прибуток на загальних засадах, проте, не передбачено виключення з необхідності узгодження облікової політики сільськогосподарських підприємств з Податковим кодексом України. Позиції Податкового кодексу України стосовно обліку суттєво суперечать вимогам МСФЗ, що також є проблемним.

Підводячи підсумки проведеного аналізу сучасного стану обліку та контролю розрахунків із заробітної платою на ПАФ «Ганнівська» можемо зробити висновки.

На досліджуваному підприємстві ПАФ «Ганнівська» витрати на оплату праці мають тенденцію до збільшення з кожним роком. Так, розмір витрат у звітному 2022 р. становив 240 786 тис. грн., що на 6,7% більше, ніж у базисному 2019 р. Однак, нажаль, середньорічна заробітна плата одного штатного працівника досліджуваного підприємства має тенденцію до зниження, була в 2022 р. – 148, 42 тис. грн., що на 4,24% менше, ніж у 2019 р. Це пояснюється тим, що сьогодні в країні темп росту середньої зарплати на 6,3% повільніший, ніж темп росту інфляції. Щодо середньомісячної заробітної плати працівників, то тут також можемо відмітити негативне зниження рівня заробітної плати у звітному 2022 р. на 4,24% порівняно з базисним 2019 р. Лівову частку у складі фонду оплати праці займає основна заробітна плата (76%-97%), додаткова заробітна плата складає від 3 до 20%.

Розрахунки з оплати праці на досліджуваному підприємстві ведуть на пасивному рахунку 66 «Розрахунки за виплати працівникам».

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці ПАФ «Ганнівська» ведеться в Журналі – ордері № 5Б с.г., який відкривається на місяць, де відображають нараховану заробітну плату та пов'язані з нею суми відрахувань на соціальні заходи та забезпечення майбутніх витрат.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом ПАФ «Ганнівська» ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань. Для нарахування заробітної плати робітникам, які задіяні на виробництві (виробничі) використовується рахунок 23 «Виробництво», з поділом на аналітичні рахунки: рослинництво, тваринництво, послуги та 91 «Загальновиробничі витрати», з поділом на аналітичні рахунки (911, 912), для нарахування адміністративному персоналу використовується рахунок 92 «Адміністративні витрати» з поділом на 921 «Адміністративний персонал», 922 «Загальногосподарські витрати».

На ПАФ «Ганнівська» при нарахуванні заробітної плати здійснюють наступні нарахування:

- ЄСВ-22%;
- ЄСВ на доходи працівників-інвалідів-8,41%;

утримання:

- військовий збір – 1,5 %;
- ПДФО – 18 %.

При дослідженні було встановлено, що суттєвим недоліком організації обліку досліджуваного підприємства є те, що на ньому не має автоматизованої форми ведення бухгалтерського обліку праці та її оплати. Її використання спростило б облікові процедури, полегшело роботу бухгалтера, що займається внутрішньогосподарським контролем.

Для забезпечення своєчасного і правильного ведення обліку розрахунків з оплати праці, контролю за правильним утриманням із заробітної плати, здійснення своєчасності розрахунку з працівниками з приводу оплати за працю і складання необхідної звітності, досліджуваному підприємству доцільно використовувати спеціальне програмне забезпечення.

З метою удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам на досліджуваному підприємстві вважаємо за доцільним запропонувати доповнити Наказ про облікову політику ПАФ «Ганнівська» розділом про преміювання та заохочення працівників.

З метою удосконалення іншої первинної документації та обліку праці на

досліджуває у підприємстві пропонується доповнити «Табель обліку робочого часу» коефіцієнтами трудової участі та кваліфікації.

З метою удосконалення первинної інформації та контролю з обліку праці та її оплати пропонується підприємству використовувати особовий листок працівника.

Удосконалення аналітичного обліку з урахуванням сучасних світових концепцій управління персоналом та у відповідності з рекомендаціями Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку запропонована деталізація рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Ключовим вектором удосконалення якості аудиторських перевірок є впровадження внутрішніх методик, інструкцій та регламентів. Це передбачає розробку детальної робочої документації, а також формулювання внутрішніх стандартів аудиту для компанії. Загалом, грамотне налагодження процесів аудиту виплат працівникам на сільськогосподарських підприємствах сприяє зростанню продуктивності праці персоналу та фінансової стійкості суб'єкта господарювання. Крім того, систематичний аудит оплати праці допомагає виявляти порушення трудового законодавства, помилки в нарахуванні заробітної плати та надбавок, а також випадки нецільового використання коштів підприємства. Результатом якісного аудиту стає підвищення прозорості операцій з виплатами, зменшення ризиків фінансових санкцій та судових позовів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артюх О.В., Кравчук Д.І. Аудит розрахунків з оплати праці: огляд типових порушень обліку та шляхи їх вирішення. URL: <https://www.ukrlogos.in.ua/10.11232-2663-4139.16.39.html>
2. Афанас'єва І. Гармонізація національного аудиту у контексті євроінтеграційних процесів. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій*. Серія: Економіка і управління, 2018. Вип. 41(1). С. 104-114. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut\\_eiu\\_2018\\_41\(1\)\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2018_41(1)_12)
3. Афанас'єва І.І. Фактори формування облікової політики. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*, 2015. № 4. С. 9-12. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/V\\_SUNU\\_2015\\_4\\_3.pdf](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/V_SUNU_2015_4_3.pdf)
4. Брік С.В., Дегтяр Д.В. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві. *Вісник НТУ «ХПІ»*. 2015. № 60 (1169). С. 94-97. URL: [http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPIPress/20569/1/vestnik\\_KhPI\\_2015\\_60\\_1169\\_94-97.pdf](http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPIPress/20569/1/vestnik_KhPI_2015_60_1169_94-97.pdf)
5. Брік С.В., Дегтяр Д.В. Шляхи вдосконалення організації обліку оплати праці на підприємстві. *Вісник НТУ «ХПІ»*. 2015. № 60 (1169). С. 94-97. URL: [http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPIPress/20569/1/vestnik\\_KhPI\\_2015\\_60\\_1169\\_94-97.pdf](http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPIPress/20569/1/vestnik_KhPI_2015_60_1169_94-97.pdf)
6. Воськало Н.М., Воськало В.І. Теоретичні та методологічні основи розрахунків за виплатами працівникам. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*, № 2, 2018. С. 239-244. URL: [http://www.easterneurope-bm.in.ua/journal/13\\_2018/44.pdf](http://www.easterneurope-bm.in.ua/journal/13_2018/44.pdf)
7. Гайдаржийська О.М., Степанюк А.О. Відображення інформації про

виплати працівникам у звітності підприємства. URL: [http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/21\\_1\\_2018ua/11.pdf](http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/21_1_2018ua/11.pdf)

8. Гуруріна Н.В., Бєснюк А.М. Організація обліку оплати праці на підприємствах: проблеми та шляхи їх вирішення. *Економіка та суспільство*, 2021. № 23. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/>

9. Документальне оформлення розрахунків із заробітної плати. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/situation-doc/SB081060>

10. Дубіна М.В., Калягіна О.М. Нормативне регулювання та забезпечення обліку розрахунків з оплати праці на сільськогосподарських підприємствах. *Науковий вісник Херсонського державного університету*, 2015. Вип. 1. Ч.1. С. 149-152. URL: [http://www.ej.kherson.ua/journal/economic\\_15/1/40.pdf](http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_15/1/40.pdf).

11. Житний П.Є., Афанас'єва І.І. Процес формування облікової інформації в управлінні. *Вісник ЖДТУ. Економіка, управління та адміністрування*, 2010. № 3 (53) Ч. 2. С 100-102. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/66756/62351>

12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

13. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322–VIII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=322-0>.

14. Колот А. М. Методологічні аспекти розвитку теорії розподільчих відносин. URL: [http://ief.org.ua/Arjiv\\_ET/Kolot408.pdf](http://ief.org.ua/Arjiv_ET/Kolot408.pdf)

15. Колот А.М., Грішнова О.А., Герасименко О.О. Економіка праці та соціально-трудова відносини : підручник. К. : КНЕУ, 2009. 711 с. URL: <http://repository.ldufk.edu.ua/handle/34606048/21137> .

16. Конвенція про захист заробітної плати № 95. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993\\_146#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_146#Text) .

17. Лень В.С. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. URL: <https://ppeu.stu.cn.ua/index.pl?task=arcls&id=65>.
18. Леско І. О. Особливості обліку виплат працівникам на гірничозбагачувальних комбінатах метінвест холдінгу. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10 (3). С. 416–423. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof\\_2013\\_10\(3\)\\_70.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)_70.pdf)
19. Машевська А.А. Теоретичне підґрунтя організації оплати праці суб'єктів господарювання. *Ефективна економіка*, 2019. №11. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11\\_2019/189.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2019/189.pdf)
20. Миронова Ю.Ю., Панасенко В.А. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2016. №1(56). URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi>
21. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011).
22. Оляднічук Н. В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2014. Вип. 84. С. 149–155. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/zhpumus\\_2014\\_84\\_24.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/zhpumus_2014_84_24.pdf)
23. Онищенко А.В. Підвищення мотивації праці персоналу підприємства. *Науковий вісник Луганського національного аграрного університету*. 2019. № 1. URL: <http://localhost:8080/xmlui/handle/123456789/771>
24. Орлов І. В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*, 2010. Вип. 18 (1). С. 141–146. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu\\_e\\_2010\\_18\(1\)\\_24.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18(1)_24.pdf)
25. Островерха Р. Е. Організація обліку: навч. посіб. К. : Центр учб. л-ри, 2012. 568 с.
26. Петухова Т.О., Богданович О.Л., Галенко І.В. Теоретичні основи обліку праці та зарплати в сучасних умовах. *Вісник економіки транспорту і*

- промисловості*, 2018. №64 С. 61-68. URL:  
<https://doi.org/10.18664/338.47:338.45.v0i64.149963>
27. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL:  
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
28. Подмешальська Ю.В., Бескоста Г.М., Стафійчук К.В. Аудит розрахунків з оплати праці. *Ефективна економіка*. № 12. 2017. С.  
<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5975>
29. Попова В.Д., Колотило Ю.І. Облік оплати праці: проблеми та напрями удосконалення облікового забезпечення управління персоналом. *Молодий вчений*. 2019. №10 (74). URL:  
<http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2019/10/149.pdf>
30. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями). URL:  
<http://www.rada.gov.ua>
31. Про відпустки : Закон України від 15.11.1996 № 504/96–ВР. URL:  
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>.
32. Про відпустки : Закон України від 15.11.1996 № 504/96–ВР. URL:  
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>.
33. Про внесення змін до Інструкції про порядок нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування. Наказ міністерства фінансів України від 04.05.2018 № 469. URL:  
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0645-18#top>
34. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати. Наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 № № 5. URL:  
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text> .
35. Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601. URL:  
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Tex>.
36. Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати:

Постанови Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text>

37. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 2011 № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text>

38. Про недержавне пенсійне забезпечення: Закон України від 09.07.2003 р. № 1057-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1057-15>.

39. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>

40. Про охорону праці: Закон України від 1992 № 49. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text> .

41. Про пенсійне забезпечення: Закон України від 05.11.1991 р. № 1788-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1788-12>.

42. Про прожитковий мінімум: Закон України від 15.07.1999 р. № 966-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/966-14>.

43. Савельєва В.С., Єськов О.Л. Управління діловою кар'єрою працівників Навч. пос. К.: Центр учбової літератури, 2007. 176 с.

44. Садовніков О.А., Сировой Г.В. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та удосконалення їх шляхів. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля: науковий журнал*, 2011. №8(162). Ч. 1. С. 76 – 83.

45. Тибінка Г.І. Організаційно-економічний механізм регулювання оплати праці в господарській системі України. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. URL: [https://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/03/dis\\_Tybinka.pdf](https://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/03/dis_Tybinka.pdf)

46. Ткаченко Н.А. Особливості документального оформлення операцій з обліку праці та її оплати. URL: <http://magazine.faaaf.org.ua/osoblivosti-dokumentalnogo-oformlennya-operaciy-z-obliku-praci-ta-ii-oplati.html>

47. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підруч. 3тє вид., перероб. і доп. К.: «Знання» Прес, 2001. 253 с.

48. Цятковська О. В. Основні аспекти організації бухгалтерського обліку виплат працівникам банків. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*, 2014. Вип. 25. С. 462–466.
49. Шепель І. В. Шляхи удосконалення організації обліку оплати праці на сільськогосподарських підприємствах. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки*. 2014. Вип. 8(4). С. 211-215.  
[URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu\\_en\\_2014\\_8%284%29\\_51](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_8%284%29_51)
50. Ярмолюк О. Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства. *Ефективна економіка*. 2014. № 4.
51. Ярмолюк О.Ф., Киян А.В. Особливості облікової політики щодо ресурсного потенціалу підприємства. URL: <http://global-national.in.ua/issue-112016/19-vipusk-11-cherven-2016-r/2236-yarmolyuk-o-f-kiyan-a-vosoblivosti-oblikovoji-politiki-shcho>