

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«Організація та методика аудиту використання трудових
ресурсів підприємства**

(на матеріалах ТОВ «Заказуа»)

Студентки 2 курсу, 6м групи
спеціальності 071
«Облік і оподаткування»
спеціалізації
«Фінансовий аналіз та аудит»

Гуменюк
Світлани Олексіївни

Науковий керівник
д-р. екон. наук,
професор

Назарова
Каріна Олександрівна

Гарант освітньої програми
д-р. екон. наук,
професор

Назарова
Каріна Олександрівна

Київ – 2019

ЗМІСТ

	Стор.
ВСТУП	7
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА	11
1.1. Місце і роль аудиту трудових ресурсів в системі управління підприємством.....	11
1.2. Соціально-економічна сутність трудових ресурсів, їх класифікація.....	16
1.3. Критичний аналіз нормативної бази та сучасних наукових розробок з питань обліку та аудиту трудових ресурсів підприємства.....	31
1.4. Організаційно-економічна характеристика туристичного підприємства ТОВ «Заказуа».....	43
Висновки до розділу I	48
РОЗДІЛ II. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «ЗАКАЗУА»	49
2.1. Оцінка організації та методики обліку трудових ресурсів підприємства.....	49
2.2. Аналіз системи внутрішнього аудиту трудових ресурсів підприємства.....	62
2.3. Шляхи удосконалення обліку та внутрішнього аудиту трудових ресурсів підприємства із застосуванням сучасних новітніх технологій.....	73
Висновки до розділу II	80
РОЗДІЛ III. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «ЗАКАЗУА»	81
3.1. Організаційно-інформаційна модель аудиту трудових ресурсів підприємства.....	81
3.2. Аналітичні процедури аудиту трудових ресурсів підприємства.....	93
3.3. Методика аудиту трудових ресурсів підприємства та шляхи його удосконалення.....	106
ВИСНОВКИ ДО III розділу	118
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	119
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	127
ДОДАТКИ	134

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

Спеціальність «Облік і оподаткування»

Спеціалізація «Фінансовий аналіз та аудит»

Затверджую

Зав. кафедри

« ____ » _____ 2019 р.

Завдання

на дипломну роботу (проект) студентів

Гуменюк Світлани Олексіївни

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи: Організація та методика аудиту використання трудових ресурсів підприємства (на матеріалах ТОВ «Заказуа»).

Затверджена наказом КНТЕУ від «18» січня 2019 р. № 140

2. Термін здачі студентом закінченої роботи (проекту): “ ____ ” _____ 2019 р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи (проекту):

Мета роботи: розробка пропозицій щодо удосконалення аудиту трудових ресурсів підприємства на матеріалах ТОВ «Заказуа».

Об'єкт дослідження: є методологічні та практичні аспекти аудиту трудових ресурсів на підприємстві.

Предмет дослідження: є організація і методика фінансового контролю і економічного аудиту трудових ресурсів на туристичному підприємстві ТОВ «Заказуа».

4. Консультанти по роботі (проекту), із зазначенням розділів проекту, що стосуються їх:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (проекту) (перелік питань за кожним розділом):

Вступ .

Розділ I. Теоретичні основи аудиту трудових ресурсів підприємства.

1.1. Місце і роль аудиту трудових ресурсів в системі управління підприємством.

1.2. Соціально-економічна сутність трудових ресурсів, їх класифікація.

1.3. Критичний аналіз нормативної бази та сучасних наукових розробок з питань обліку та аудиту трудових ресурсів підприємства.

1.4. Організаційно-економічна характеристика туристичного підприємства ТОВ «Заказуа».

Висновки до розділу I.

Розділ II. Інформаційне забезпечення аудиту трудових ресурсів підприємства ТОВ «Заказуа».

2.1. Оцінка організації та методики обліку трудових ресурсів підприємства.

2.2. Аналіз системи внутрішнього аудиту трудових ресурсів підприємства.

2.3. Шляхи удосконалення обліку та внутрішнього аудиту трудових ресурсів підприємства.

Висновки до розділу II.

Розділ III. Організація та методика аудиту трудових ресурсів підприємства ТОВ «Заказуа»

3.1. Організаційно-інформаційна модель аудиту трудових ресурсів підприємства

3.2. Аналітичні процедури аудиту трудових ресурсів підприємства.

3.3. Методика аудиту трудових ресурсів підприємства та шляхи його удосконалення.

Висновки до розділу III.

Висновки і пропозиції.

Список використаних джерел.

Додатки.

6. Календарний план виконання роботи (проекту)

№ з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи (проекту)	Термін виконання етапів роботи (проекту)	
		за планом	фактично
1	Розробка плану ВКР		
2	Написання 1 розділу ВКР		
3	Написання 2 розділу ВКР		
4	Написання 3 розділу ВКР		
5	Написання вступу та висновків ВКР		
6	Доопрацювання дипломної роботи згідно із зауваженнями наукового керівника		
7	Представлення роботи на кафедрі		
8	Підготовка доповіді та ілюстрованого роздавального матеріалів		
9	Попередній захист дипломної роботи		

7. Дата видачі завдання

"20" лютого 2019 р.

8. Науковий керівник ВКР (проекту)

9. Керівник проектної групи (гарант освітньої програми)

10. Завдання прийняв до виконання студент

11. Відгук наукового керівника випускної кваліфікаційної роботи (проекту)

Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи (проекту)

12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу (проект)

ВКР (проект) студента _____

(прізвище, ініціали)

може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Керівник проектної групи (гарант освітньої програми)

_____ К.О. Назарова

Завідувач кафедри _____

_____ К.О. Назарова

(підпис, прізвище, ініціали)

“ _____ ” _____ 2019 р.

ВСТУП

Розвиток туризму в Україні суттєво впливає на такі сектори економіки, як транспорт, торгівля, зв'язок, будівництво, сільське господарство, виробництво товарів народного споживання, і є одним із найбільш перспективних напрямків структурної перебудови економіки.

Сучасний механізм оплати праці туристичного підприємства неефективний і потребує вирішення низки проблем через застосування вдосконалених правових засад на макро- і мікроекономічному рівнях, враховуючи державні завдання подальшої активізації соціальної політики.

В Україні існує необхідність у радикальних змінах в організації й стимулюванні ефективності праці, оптимізації диференціації доходів працюючих та їх оподаткування, що є обов'язковою передумовою сталого соціально-економічного розвитку. Виходячи з цього цілком закономірною є потреба у своєчасній, об'єктивній і достовірній інформації про розрахунки з оплати праці з погляду кожної із сторін соціально-трудова відносин – держави, роботодавця і найманого працівника. У таких умовах особливої актуальності набуває дослідження теоретичних і прикладних аспектів обліку й контролю оплати праці та аналізу ефективності використання трудових ресурсів з огляду на ринкове реформування та світову інтеграцію України. Людський фактор набуває стратегічного значення для виживання підприємства у нестабільних умовах розвитку ринкових відносин. Саме людський капітал виконує роль наріжного каменя конкурентоспроможності, економічного зростання й ефективності.

Заробітна плата є найважливішим засобом підвищення зацікавленості працюючих у результатах своєї праці, її продуктивності, збільшення обсягів виробленої продукції, поліпшення її якості та асортименту. Облік праці і заробітної плати займає одне з центральних місць у всій системі обліку на підприємстві. Основною задачею бухгалтерії в галузі праці та заробітної плати є правильні та своєчасні розрахунки з персоналом за нарахованими їм

зарплатою, винагородами, соціальними допомогамі, сумами різних утримань, а також правильне та своєчасне нарахування на фонд оплати праці до різних соціальних фондів таких, як Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від тимчасової втрати праездатності. Таким чином, на підприємстві повинен бути організований оперативний та бухгалтерський облік праці та оплати, аби забезпечити усі вимоги, що стоять перед організацією бухгалтерського обліку на підприємстві.

Слід зауважити, що в умовах світової економічної кризи аналіз трудових ресурсів набирає більшої ваги, оскільки робоча сила має вартісну оцінку, є конкурентною на ринку праці. Економічні та соціальні гарантії праці, з одного боку, і жорсткі умови трудової діяльності, з іншого, формують сферу глибоких аналітичних досліджень кадрового потенціалу підприємства. Саме аналіз відіграє вирішальну роль в прийнятті управлінських рішень щодо управління трудовими ресурсами на підприємстві.

Передумовою ефективного розвитку будь-якого сучасного підприємства, незалежно від форми власності є функціонування системи контролю. Однак на практиці багато питань та проблем, які пов'язані не тільки з відсутністю практичного досвіду, а й теоретичних і законодавчих розробок і рекомендацій. Система внутрішнього контролю визначає всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети – забезпечення стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження та раціональне використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, точність і повнота бухгалтерських записів, своєчасна підготовка надійної фінансової інформації. Максимальний ефект в контрольно-ревізійній діяльності можна досягти при належній організації та проведенні процедур, пов'язаних з контрольно-ревізійним процесом. Цей процес контролю включає ряд послідовних етапів організації й планування контрольних заходів.

Таким чином, існує необхідність створення ефективного механізму управління соціальними процесами в країні, зокрема, шляхом здійснення економічного аналізу та контролю над використанням трудових ресурсів та оплати праці на підприємствах, що сприяє попередженню порушень трудового законодавства, які виникають між учасниками трудового права. Це обумовлює **актуальність** обраної теми магістерської роботи.

Тема випускної кваліфікаційної роботи досліджувалась у працях таких науковців: Н.С. Барабаш, М.Т. Білуха, А.Д. Бутко, П.К. Германчук, В.П. Завгородній, Л.М. Кіндрацька, Т.А. Кумченко, В.І. Крисюк, Є.В. Мних, Г.В. Митрофанов, К.О. Назарова, Н.І. Рубан, В.С. Рудницький, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко та ін. Випускна робота пов'язана з такими дисциплінами навчального плану як «Бухгалтерський облік», «Управлінський облік», «Економічний аналіз», «Фінансовий аналіз», «Фінансовий контроль», «Судово-бухгалтерська експертиза», які відповідають спеціальності «Облік і оподаткування» і майбутній професійній діяльності за цією спеціальністю.

Метою магістерської роботи є дослідження теоретичних і методичних аспектів аудиту трудових ресурсів та розробка практичних рекомендацій по удосконаленню обліку та аудиту трудових ресурсів підприємств.

Відповідно до мети магістерської роботи поставлені наступні **завдання**:

- розглянути економічну сутність трудових ресурсів та їх оплати праці;
- визначити місце та роль аудиту в системі управління трудовими ресурсами підприємствами;
- оцінити вплив нормативної бази та сучасних наукових розробок на організацію аудиту трудових ресурсів та фонду оплати праці;
- проаналізувати систему обліку та ефективність внутрішнього контролю трудових ресурсів та фонду оплати праці ТОВ «Заказуа»;
- провести аналіз трудових ресурсів та фонду оплати праці ТОВ «Заказуа»;

– розглянути методику контролю трудових ресурсів та фонду оплати праці та шляхи її удосконалення туристичних підприємств;

Об’єктом дослідження є методологічні та практичні аспекти аналізу та фінансового контролю трудових ресурсів на підприємстві.

Предметом дослідження є організація і методика фінансового контролю і економічного аналізу трудових ресурсів на туристичному підприємстві ТОВ «Заказуа».

Методи дослідження дослідження за обраною темою: загальнонаукові (аналіз, синтез, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація), конкретно-емпіричні (документалістики, органолептичні, розрахунково-аналітичні), які дозволяють вирішити завдання для виконання магістерського дослідження.

Практичне значення одержаних результатів випускної кваліфікаційної роботи полягає в удосконаленні методики економічного аналізу та фінансового контролю трудових ресурсів та фонду оплати праці, яке забезпечить покращення результативності роботи ТОВ «Заказуа» та інших туристичних підприємств.

Особистий внесок здобувача. Усі наукові результати, які викладені в роботі та виносяться на захист, здобуто автором особисто.

Публікації: Гуменюк С.В. Аналіз ефективності використання трудових ресурсів // Збірник наукових статей студентів, які здобувають ОС «магістр». Київ. 2019.

Структура та обсяг ВКР. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який нараховує 79 найменувань. Загальний обсяг роботи становить 122 сторінки друкованого тексту та містить 19 рисунків, 14 таблиць, 6 додатків.

РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Місце і роль аналізу і контролю трудових ресурсів в системі управління підприємством

Головним завданням управління людськими ресурсами є ефективне використання здібностей співробітників відповідно до цілей підприємства і суспільства в цілому. При цьому важливим є збереження здоров'я кожного окремо взятого індивіда і встановлення відношень конструктивної співпраці між членами трудового колективу, незалежно від приналежності до різних соціальних груп. У будь-якому бізнесі, а в туристичному особливо, через складність і багатогранність побудови взаємодії на етапах «виробник – споживач», «виробник – виробник», «виробник – менеджмент», «споживач – менеджмент», у кожному його елементі присутній чинник взаємодії управлінського і виробничо-реалізаційного процесів, стабільність і якість яких безпосередньо залежать від мотивації співробітників.

Система управління підприємством складається з наступних взаємопов'язаних функцій: організація, мотивація та стимулювання, планування, облік, аналіз, прийняття рішень та аудит (рис. 1.1).

Організація. Загальний підхід в управлінні людськими ресурсами на підприємстві туристичного сектора включає цілий комплекс взаємопов'язаних видів діяльності:

– визначає потреби в працівниках першої лінії взаємодії (безпосередніх виробників споживчих цінностей), у менеджерах різних кваліфікаційних та професійних категорій, здатних забезпечити безперебійне якісне виробництво послуг, виходячи із стратегії діяльності компанії, її цілей і філософської спрямованості;

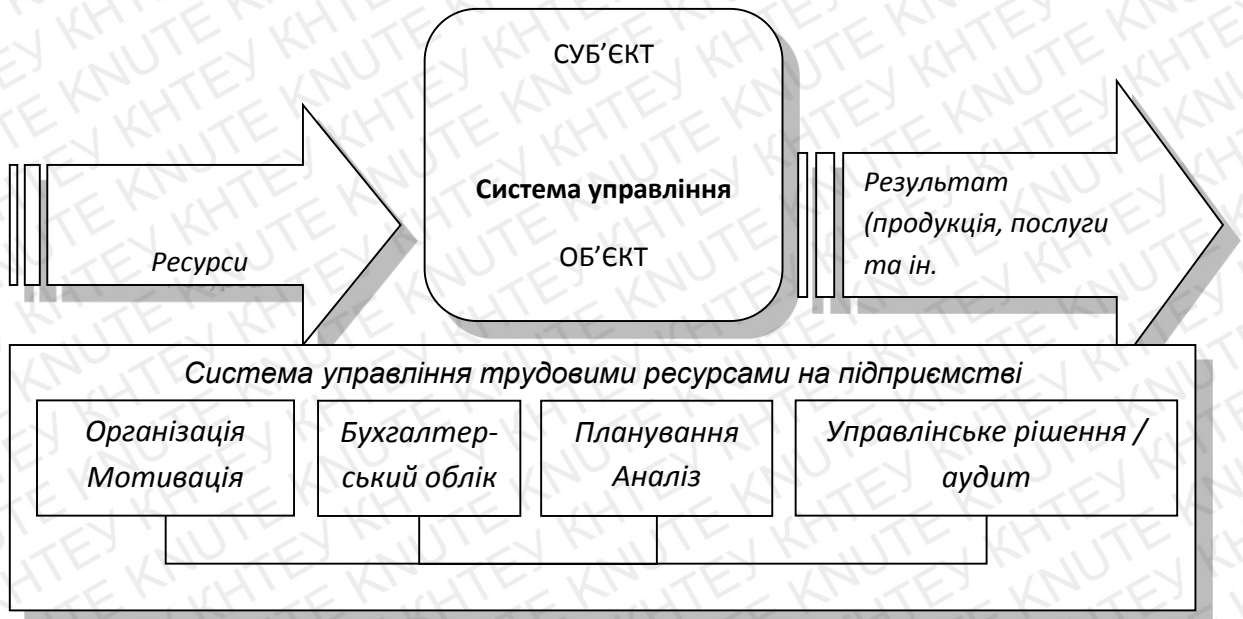


Рис. 1.1. Місце аудиту трудових ресурсів в системі управління підприємством

- аналіз ринку праці та відбір кандидатів на вакантні посади згідно з встановленим в компанії вимогами, адаптації персоналу;
- планування кар'єри співробітників фірми, їх професійного і адміністративного зростання;
- забезпечення оптимальних умов праці, зокрема сприятливої соціально-психологічної атмосфери;
- організація процесів управління у поєднанні з аналізом витрат і результатів діяльності, встановлення необхідних співвідношень між кількістю устаткування і чисельністю персоналу різних груп або департаментів туристичної фірми;
- управління продуктивністю праці;
- обґрунтування структури доходів, ступеня їх диференціалізації, проектування систем оплати праці;
- організація винахідницької та раціоналізаторської діяльності;
- участь у проведенні переговорів про оплату праці між представниками працедавців і працівників;
- розробка і практична реалізація соціальної політик підприємства;

– профілактика, залагодження і ліквідація конфліктів.

Обсяг робіт з кожного з цих напрямів залежить від розмірів туристичного підприємства, характеристик послуг, ситуації на ринку праці, кваліфікаційних особливостей персоналу, соціально-психологічної ситуації в організації та за її межами, а також цілої низки інших чинників.

Мотивація. Відзначимо, що в туристичних підприємствах особливо яскраво проявляється необхідність створення атмосфери конструктивної співпраці, при якій кожен член трудового колективу буде зацікавлений у якнайповнішій реалізації своїх здібностей. Це дає не тільки відмінний результат, але і значно знижуватиме ступінь відторгнення стандартів якісного надання послуг під час проведення тренінгів або реалізації програм навчання на робочих місцях. Створення такої атмосфери є найбільш складним завданням управління персоналом. Воно вирішується на основі розробки систем мотивації, об'єктивної оцінки результатів праці, вибору стилю управління, відповідного конкретній ситуації.

Облік трудових ресурсів та заробітної плати займає одне з центральних місць у системі управління підприємства. Облік забезпечує постійний збір, систематизацію та узагальнення даних, необхідних для управління результатами та контролю за ходом виконання плану господарської діяльності підприємства. На підприємстві облік чисельності робітників та службовців, їх заробітної плати та різноманітних відрахувань й утримань має бути документальним, достовірним та оперативним.

Планування являє собою важливу функцію в системі управління трудовими ресурсами на підприємстві. З його допомогою визначаються направленість та зміст діяльності підприємства, його структурних підрозділів і окремих робітників. Головною задачею планування є забезпечення планомірності розвитку економіки підприємства та діяльності кожного його підрозділу, визначення шляхів досягнення найкращих результатів господарської діяльності.

Осмислення, розуміння інформації досягаються за допомогою **аналізу** у процесі якого первинна інформація проходить аналітичну обробку: проводиться порівняння досягнутих результатів з даними за минулі відрізки часу, з показниками інших підприємств та середньогалузевими; визначається вплив різних факторів на величину результативних показників; виявляються недоліки, помилки, невикористані можливості, перспективи та ін. На основі результатів аналізу розробляються та обґрунтовуються управлінські рішення.

Аналіз є не тільки засобом обґрунтування планів, але й контролю за їх виконанням. Метою економічного аналізу є вивчення наслідків діяльності підприємства, визначення впливу факторів на їх відхилення для виявлення в подальшому недоліків і резервів, а також розробка заходів, спрямованих на відновлення і збільшення обсягів реалізації, підвищення ефективності та стабільності роботи туристичного підприємства.

Одним з найважливіших завдань економічного аналізу є забезпечення ефективного використання трудових ресурсів [70]. Впровадження нової техніки і передової технології підвищує продуктивність праці лише тоді, коли застосовуються прогресивні норма і нормативи, передові форми і системи оплати праці. Все це стимулює виконання планів підприємств з меншою чисельністю працівників [67].

На сучасному етапі переходу до ринкової економіки великого значення набуває система заходів, спрямованих на удосконалення господарського механізму та поліпшення управління, в тому числі і **аудиту**. Реформування форм власності в Україні та створення нового механізму господарювання викликали суттєві зміни в організації та методах здійснення аудиту. В здійсненні аудиту можна виділити два основних напрямки: по-перше, аудит з точки зору економічної ефективності діяльності підприємств; по-друге, – з точки зору дотримання законності і забезпечення збереження коштів підприємства. Господарський аудит відіграє велику роль в справі підвищення ефективності роботи підприємств, виявлення внутрішньогосподарських

резервів. Аудит за своїм змістом включає перевірку економічних, фінансових, соціальних, політичних, ідеологічних, науково-технічних та інших напрямків розвитку суспільства.

При аудиті трудових ресурсів, їх плануванні та використанні, вивчають вплив порушення законодавства з праці та результати трудової діяльності. Так, ненадання щорічних відпусток матеріально-відповідальним працівникам і заміна її грошовою компенсацією є не тільки порушенням трудового законодавства, а й шкідливо позначається на стані здоров'я і призводить до перевитрат фонду заробітної плати (оплати праці). У ряді випадків це створює умови для приховування нестач і крадіжок товарно-матеріальних цінностей і коштів [59].

Завданням аудиту операцій з праці та її оплати є активізація господарського механізму на раціональне використання трудових ресурсів, стимулювання працівників за результатами їхньої праці, тобто правильне здійснення розподільчих функцій за розміром трудових затрат у знову створений продукт. Під час аудиту встановлюється порушення трудового законодавства та інших нормативних актів з праці та її стимулювання, які негативно впливають на результати праці, коли оплата праці випереджає зростання продуктивності праці робітників. Перевірка визначає розмір втрат від правопорушень в організації праці, використанні трудових ресурсів і заробітної плати, а також розробляє пропозицію до профілактики негативних явищ.

Отже, аудит трудових ресурсів підприємства передбачає розвиток матеріально-технічної бази, інформаційного забезпечення, удосконалення організації туристичної діяльності, і є метою поліпшення якості обслуговування й посилення конкурентних позицій на макрорегіональному та світовому туристичних ринках.

1.2. Соціально-економічна сутність трудових ресурсів, їх класифікація

У сучасних умовах розвитку суспільства важливим аспектом успішної діяльності підприємства є його стратегія щодо ефективності використання трудових ресурсів. В умовах переходу економіки до ринкових відносин важливою є проблема підвищення якості робочої сили.

Розбудова ринкової економіки країни й усі пов'язані з цим трансформаційні процеси мають здійснюватися в інтересах людини для підвищення якості її життя. Не зменшуючи значення інших соціально-економічних явищ, що входять до складу соціально-трудова ресурсів (зайнятості, охорони праці, розвитку персоналу тощо), найбільш проблематичними у регулювання є ті, які пов'язані з організацією, ефективністю та оплатою праці. Оплата праці – найсуперечливіша категорія в системі умов праці, оскільки саме в ній відбиваються різнобічні інтереси сторін суспільно-трудова відносин, усі їхні досягнення й прорахунки. Це один із найважливіших показників, що характеризує рівень економічного та соціального стану суспільства і залежить передусім від продуктивності праці.

Вироблення ефективної державної демографічної політики з метою впливу на процеси відтворення населення та забезпечення його зайнятості потребує вивчення трудових ресурсів. Щоб зрозуміти сутність поняття «трудова ресурси», наведемо класифікацію із відповідними ознаками. Зокрема населення **залежно від віку** поділяється на:

- осіб молодших працездатного віку (від народження до 16 років включно);
- осіб працездатного (робочого) віку (в Україні: жінки – від 16 до 55 років, чоловіки – від 16 до 60 років);
- осіб старших працездатного віку, по досягненні якого встановлюється пенсія за віком (жінки – з 55, чоловіки – з 60 років).

Це основна частина трудових ресурсів України, яка становить більш як 95% всіх її трудових ресурсів. Залежно від здатності працювати розрізняють осіб працездатних і непрацездатних. Непрацездатні особи в працездатному віці – це інваліди I-ї та II-ї груп, а працездатні особи в непрацездатному віці – це підлітки і працюючі пенсіонери за віком.

Трудові ресурси – це частина працездатного населення, що за своїми віковими, фізичними, освітніми даними відповідає діяльності туристичної сфери.

До трудових ресурсів в Україні, як і в більшості країн світу належать:

- населення в працездатному віці, крім непрацюючих інвалідів I-ї та II-ї груп та непрацюючих осіб, які одержують пенсію на пільгових умовах (жінки, що народили п'ять і більше дітей і виховують їх до восьми років, а також особи, які вийшли на пенсію раніше у зв'язку з важкими й шкідливими умовами праці);
- працюючі особи пенсійного віку;
- працюючі особи віком до 16 років.

Трудові ресурси вважаються головною продуктивною силою суспільства. Слід розрізняти трудові ресурси реальні (працівники, зайняті в туристичній індустрії) та потенційні (ті, що колись можуть бути залучені до роботи в туристичній сфері) [51]. Згідно з українським законодавством на роботу можна приймати у вільний від навчання час на неповний робочий день учнів загальноосвітніх шкіл, професійно-технічних і середніх спеціальних навчальних закладів у разі досягнення ними 15-річного віку за згодою одного з батьків або особи, яка їх замінює, за умови виконання легкої праці. Чисельність трудових ресурсів – показник динамічний, він постійно змінюється залежно від багатьох факторів: демографічних, соціальних та економічних. Зауважимо, що в Україні за останні роки склалася несприятлива тенденція, яка визначається скороченням частки населення молодшого від

працевдатного і непрацевдатного віку і збільшенням частки населення старшого працевдатного віку [65].

Відповідно до рекомендацій Міжнародної організації праці та міжнародних конференцій статистиків праці все населення поділяється на економічно активне й економічно неактивне [78].

Економічно активне населення – це частина населення, яка пропонує свою працю для виробництва товарів і надання різноманітних послуг. Кількісно ця група населення складається із зайнятих, із безробітних, які на даний момент не мають роботи, але бажають її одержати.

Економічно неактивне населення – це та частина населення, яка не входить до складу ресурсів праці. До них належать:

- учні, студенти, курсанти, які навчаються на денній формі навчання;
- особи, які одержують пенсію за віком або на пільгових умовах;
- особи, які одержують пенсію у зв'язку з інвалідністю;
- особи, зайняті веденням домашнього господарства, доглядом за дітьми, хворими родичами;
- особи, які не можуть знайти роботу, припинити її пошук, вичерпавши всі можливості, проте вони можуть і готові працювати;
- інші особи, яким немає необхідності працювати незалежно від джерела доходу [59].

Основним джерелом поповнення трудових ресурсів є молодь, яка вступає в працевдатний вік. Чисельність цієї категорії залежить від режиму її відтворення, що пов'язано зі зниженням рівня шлюбності і народжуваності в країні, а також із зростанням дитячої смертності. Сучасній демографічній ситуації притаманна тенденція до зменшення чисельності населення України, його економічно активної частини. Ринкові відносин характеризуються природним переміщенням зайнятості з виробничої сфери у сферу обслуговування, але при цьому необхідно, щоб рівень виробництва забезпечував потреби економіки й населення за рахунок зростання

ефективності виробництва на основі досягнень науково-технічного прогресу. У сучасних умовах в Україні цього не відбувається.

Персонал підприємства – це сукупність постійних працівників, що отримали необхідну професійну підготовку та (або) мають досвід практичної роботи. Персонал підприємства формується та змінюється під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників. До **внутрішніх** належать: технологія й організація виробництва туристичного продукту, характер послуг тощо.

До **зовнішніх**: демографічні процедури, юридичні та моральні норми суспільства, характер ринку праці тощо. Характеристика зовнішніх факторів свідчить про кількісні та якісні параметри трудових ресурсів.

З огляду на те, що робота туристичних підприємств сезонна і багато фірм поза основною діяльністю виконують функції, які не відповідають головному їхньому призначенню, усіх працівників поділяють на дві групи: персонал основної діяльності та персонал неосновної діяльності.

Згідно з **характером функцій**, що виконуються, персонал підприємства поділяється на чотири категорії: керівники, спеціалісти, службовці, робітники.

Керівники – це працівники, що займають керівні посади в підприємстві та структурних підрозділах. До них належать директора, менеджери, завідувачі, головний бухгалтер, а також їхні заступники.

Спеціалістами вважаються працівники, що виконують спеціальні туристичні, інженерно-технічні, економічні та інші роботи: екскурсоводи, інженери, економісти, бухгалтери, юристи, адміністратори та ін.

До службовці належать працівники, що здійснюють підготовку та оформлення документації, облік та аудит, господарське обслуговування тощо (зокрема – це секретарі, друкарки, діловоди, агенти, стенографісти, архіваріуси).

Робітники – персонал, безпосередньо причетний до створення та надання послуг, а також зайнятий ремонтом, переміщенням вантажів, перевезенням пасажирів тощо. Це робітники ресторанів, готелів,

транспортних засобів, закладів відпочинку, охоронці, прибиральниці, кур'єри та ін.

Персонал підприємства можна класифікувати за професіями та спеціальностями, рівнем кваліфікації працівників тощо. Кожна галузь, у т.ч. туристична, має лише їй властиві професії та спеціальності, наприклад, екскурсоводи, перекладачі, гіді та ін. водночас у сфері туризму близько половини персоналу працює за загальними професіями та спеціальностями. Це бухгалтери, економісти, механіки, водії тощо.

Рівень кваліфікації керівників, спеціалістів та службовців характеризується рівнем освіти, досвідом роботи на певній посаді. Вирізняють спеціалістів найвищої кваліфікації (працівники, що мають наукові ступені та звання), спеціалістів вищої кваліфікації (працівники з вищою спеціальною освітою та значним практичним досвідом), спеціалістів середньої кваліфікації (працівники із середньою спеціальною освітою та певним практичним досвідом), спеціалістів-практиків (працівники, що займають відповідні посади, але не мають спеціальної освіти). Для ефективного управління підприємством важлива не проста констатація чисельності окремих категорій працівників, а вивчення співвідношення між ними. І якщо в структурі ТОВ «Пілот» 18% складають керівники, спеціалісти та службовці, а 82% – робітники (рис. 1.2.).

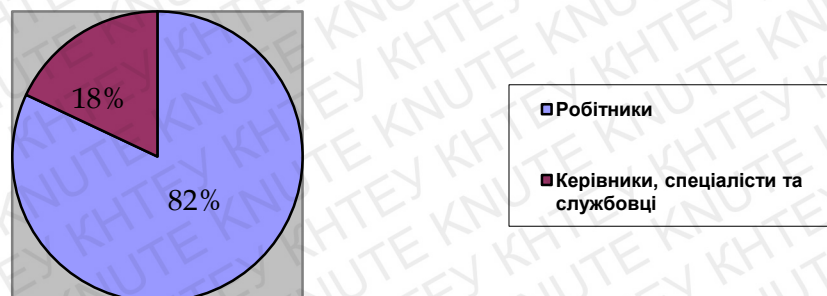


Рис. 1.2. Структура персоналу промислового підприємства «Пілот»

то в структурі туристичного підприємства: 60% – це керівники, спеціалісти, службовці, а 40% – робітники (рис. 1.3.).

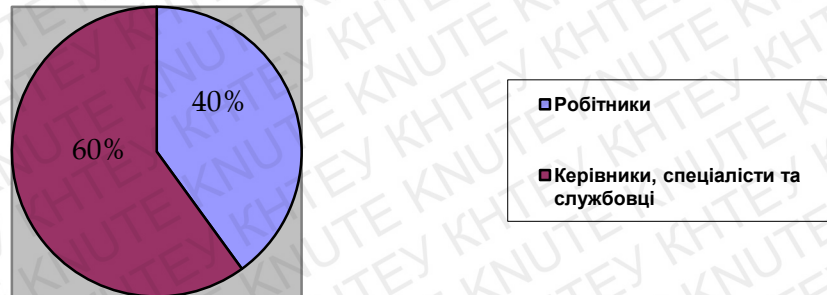


Рис. 1.3. Структура персоналу ТОВ «Заказу»

Все це дає змогу не тільки виявити вплив фактора персоналу на кінцеві результати діяльності, а й встановити найсуттєвіші структурні зміни, їхні рушійні сили, тенденції і на цій підставі формувати реальну стратегію щодо розвитку трудових ресурсів.

Ефективність праці певною мірою визначається діючою системою заробітної плати. Підприємства й організації при складанні трудової угоди встановлюють кожному працівникові розмір тарифної ставки (посадового окладу), види доплат, компенсаційні та гарантовані виплати, передбачені чинним законодавством.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, визначена, як правило, в грошовому вимірнику, яку відповідно до трудової угоди власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [13].

Заробітна плата як соціально-економічна категорія, з одного боку, є основним джерелом грошових доходів працівників, тому її величина значною мірою характеризує рівень добробуту всіх членів суспільства. З іншого боку, її правильна організація зацікавлює працівників підвищувати ефективність виробництва, а відтак безпосередньо впливає на темпи й масштаби соціально-економічного розвитку країни. Заробітна плата як елемент ринку праці є ціною

робочої сили, а також статтею витрат, що включається до собівартості робіт/послуг на окремому підприємстві. Винятково важлива роль заробітної плати в механізмі функціонування підприємства обумовлюється тим, що вона виконує чотири основні функції (рис. 1.4) [71].

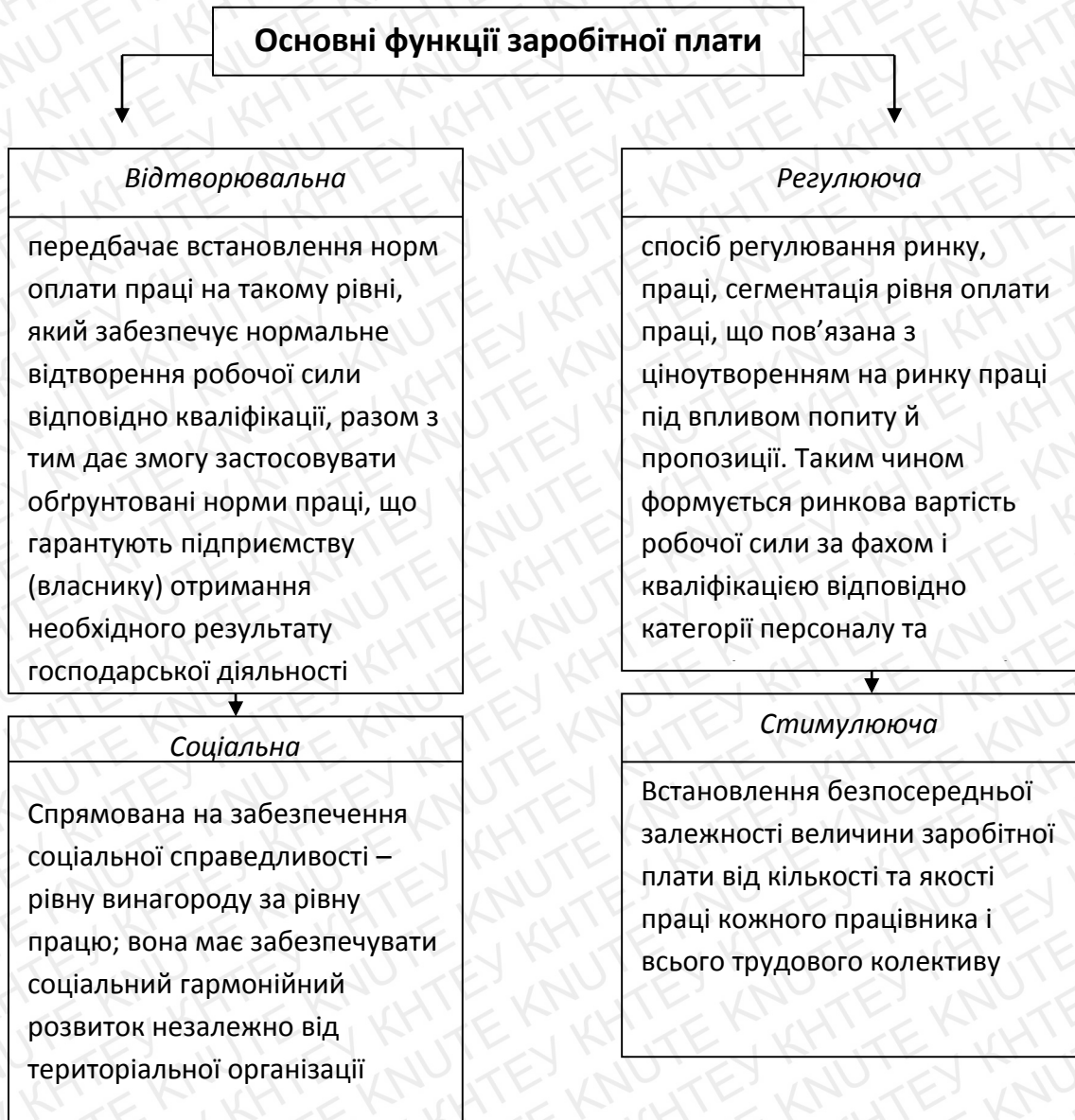


Рис. 1.4. Функції заробітної плати

Всі функції тісно взаємопов'язані, й лише при їх сукупному виконанні досягається ефективна організація заробітної плати на підприємстві.

Заробітна плата поділяється на основну, додаткову, інші заохочувальні та компенсаційні виплати:

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу згідно з встановленими нормами (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові оклади). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок і відрядних розцінок для робітників й посадових окладів для службовців.

До **додаткової заробітної плати** належать винагороди за працю понад встановленої норми, за трудові досягнення і винахідництво, а також особливі умови праці. Вона включає доплати і надбавки до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством; премії працівникам, керівникам, спеціалістам за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів; винагороди за вислугу років і стаж роботи; оплату щорічних і додаткових відпусток згідно із законодавством, компенсацій за невикористану відпустку тощо.

До **інших заохочувальних і компенсаційних виплат** належать надбавки і доплати, не передбачені законодавством і понад встановлені розміри; винагороди за підсумками роботи за рік; премії за винахідництво і раціоналізацію; за створення, освоєння і впровадження нової техніки; за своєчасну поставку продукції на експорт; одноразові заохочення окремих працівників за виконання особливо важливих виробничих завдань [68].

Важливим елементом механізму визначення індивідуальної заробітної плати є **форми і системи оплати праці**. Останні виступають, з одного боку, з'єднувальною ланкою між нормуванням праці і тарифною системою, а з іншого – засобом досягнення певних якісних показників. Вони є способом встановлення незалежності величини заробітної плати від кількості, якості витраченої праці та її результатів.

Відрядна форма оплати праці здійснюється за нормами й розцінками, установленними на підставі розряду працівника. Основними умовами застосування відрядної оплати праці є наявність кількісних показників роботи, що безпосередньо залежать від конкретного працівника і піддаються точному обліку. Використання цієї форми оплати праці вимагає встановлення обґрунтованих норм виробітку, чіткого обліку їх виконання, не допускаючи

зниження якості продукції, порушення технологічних регламентів, техніки безпеки, перевитрачання сировини, матеріалів, енергії тощо.

Погодинна форма заробітної плати оплати праці робітників здійснюється за годинними (денними) тарифними ставками з урахуванням відпрацьованого часу та рівня кваліфікації, що визначається тарифним розрядом або тарифною ставкою. Погодинна форма заробітної плати застосовується у випадках, коли недоцільне формування роботи або вона взагалі не піддається нормуванню (налагодження устаткування і його дрібний ремонт, обслуговування внутрізаводського транспорту, проведення дослідно-експериментальних робіт тощо).

Названі форми заробітної плати охоплюють декілька систем оплати праці, які показані на рис. 1.5.

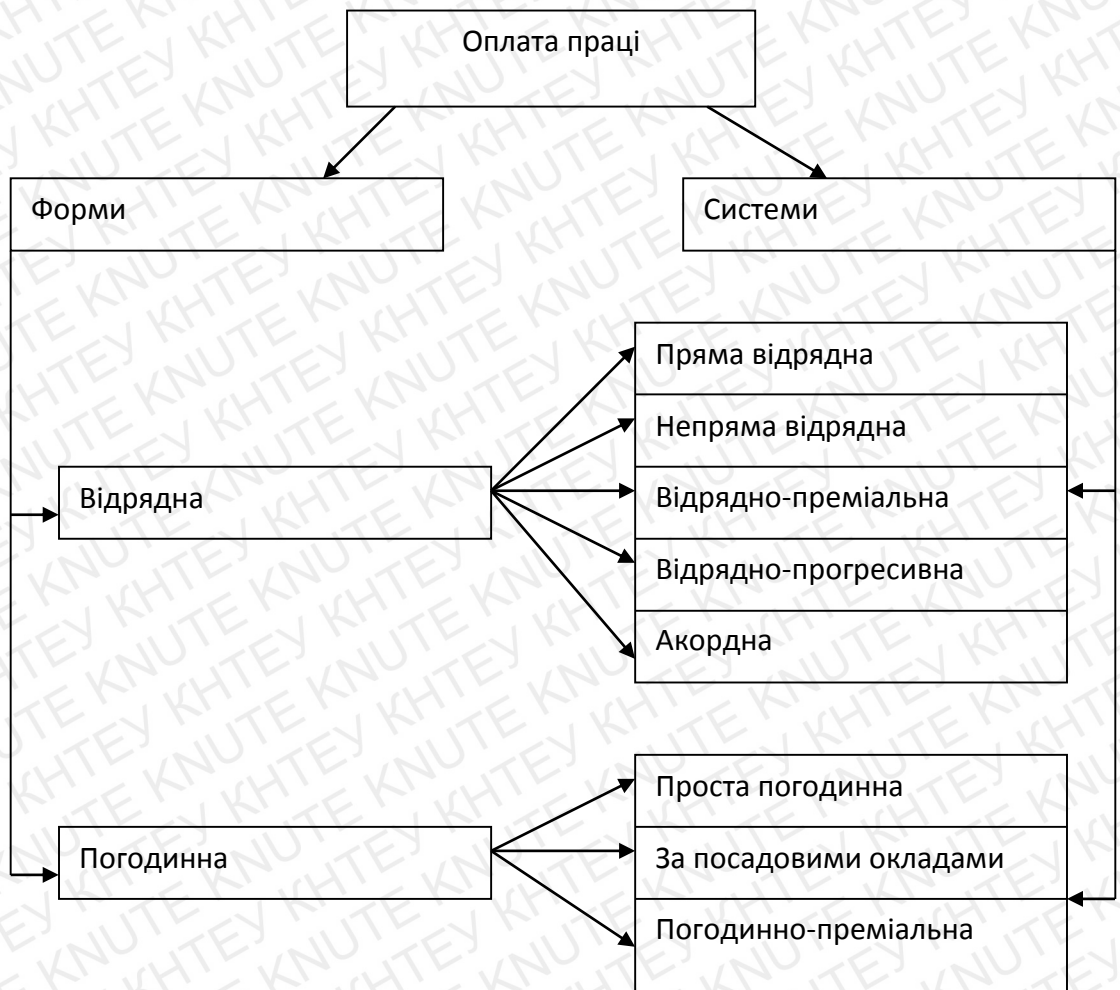


Рис. 1.5. Форми та системи оплати праці

Пряма відрядна система (далі ПВС). Заробіток працівника ($Z_{ПВС}$) розраховується множенням кількості одиниць виробленої продукції ($B_{ВП}$) на розцінку за одиницю продукції (P_0):

$$Z_{ПВС} = P_0 * B_{ВП} \quad (1.1)$$

Розцінка за одиницю продукції визначається діленням погодинної тарифної ставки на норму виробітку або множення погодинної тарифної ставки на норму часу на виготовлення одиниці продукт.

Непряма відрядна система (НВС). При цій системі заробіток працівника залежить від результатів праці працівників, що їх він обслуговує. Вона застосовується для оплати праці допоміжних робітників (наладчиків, ремонтників, чергових, слюсарів, електриків та ін.), праця яких не піддається нормуванню та обліку, але сприяє і визначає рівень виробітку основних робітників.

Заробіток робітника ($Z_{НВС}$) за цієї системи розраховується за формулою:

$$Z_{НВС} = S * t * K_{ВН} \quad (1.2.)$$

де S – погодинна тарифна ставка;

t – фактично відпрацьована кількість годин робітника;

$K_{ВН}$ – середній коефіцієнт виконання норм виробітку всіма робітниками, що обслуговуються.

Відрядно-преміальна система. Заробіток працівника ($Z_{ВПС}$) складається з відрядного заробітку ($P_0 B_{ВП}$) та премії (m) за досягнення певних результатів:

$$Z_{ВПС} = P_0 * B_{ВП} + m \quad (1.3)$$

Відрядно-прогресивна система. Вона передбачає оплату робіт, виконаних у межах встановленої норми, (n_0) за звичайними відрядними розцінками (P), а робіт виконаних понад нормативний рівень, (n_1) – за підвищеними розцінками (P_1) залежно від ступеня виконання завдань. Таким чином заробіток ($Z_{в.прог}$) у цій системі визначається за формулою:

$$\text{Зв.прог} = P * n_0 + P_1 * n_1 \quad (1.4)$$

Цю систему оплати праці застосовують часто на ділянках, які стримують роботу всього підприємства, тобто як фактор стимулювання підвищення якості продукції.

Акордна система. Ця система застосовується за необхідності термінового виконання певного обсягу робіт (після форс-мажорних ситуацій – аварії, стихії та ін.). При цій системі дається акордний наряд, наперед розцінений на весь комплекс робіт з визначенням його обсягу, терміну виконання і відповідного процента преміальної оплати за своєчасне виконання робіт. При цій системі здійснюється суворий аудит за якістю, додержанням правил техніки безпеки, оскільки часто роботи виконуються в три-чотири зміни, тобто цілодобово.

Погодинна система оплати праці. Оплата здійснюється за годинними (денними) тарифними ставками із застосуванням нормованих завдань або за місячними окладами. Як уже було сказано, почасова оплата праці керівників, спеціалістів і службовців проводиться за місячними посадовими окладами за контрактом.

Проста погодинна система оплата праці (D_{III}) розраховується множенням годинної тарифної ставки відповідного розряду (S) на кількість відпрацьованих годин (t):

$$D_{III} = S * t$$

Проста погодинна оплата праці як найбільш проста використовується найбільше при виконанні окремих завдань, які мають тимчасовий характер.

Погодинно-преміальна система. За цією системою крім тарифного заробітку ($S * t$) працівник отримує премію (m). Ця премія видається за певні досягнення за окремими показниками, які можуть бути визначальними:

$$D_{прем} = S * t + m$$

Ця система застосовується за необхідності стимулювання виконання певного завдання і передбачає три частини [51]:

- погодинний заробіток згідно з встановленою тарифною ставкою і доплатою за професійну майстерність;
- додаткові оплати за виконання нормованих завдань, що нараховуються у відсотках до погодинної оплати за тарифом;
- премії за зниження трудомісткості виробів або робіт.

Система оплати за посадовими окладами застосовується на підприємствах і галузях економіки. За цією системою оплачується: робота, яка має стабільний характер (комірників, вагарів, прибиральників, сторожової охорони тощо).

Чинне законодавство України забезпечує повну самостійність підприємств та інших суб'єктів бізнесової діяльності щодо питань організації оплати праці всіх категорій персоналу. Вони самостійно вибирають форму і систему оплати праці, керуючись єдиною тарифною сіткою, а також умовами, передбаченими колективним договором.

Згідно з чинним законодавством кожен працівник має право на оплачувану відпустку. Згідно з Кодексом законів про працю (далі КЗпП) щорічна оплачувана відпустка надається працівника тривалістю не менше 24 календарних днів [4]. При визначення тривалості щорічних відпусток, що надаються працівникам, не враховуються святкові та неробочі дні. Згідно з КЗпП в Україні встановлено 10 святкових і неробочих днів. Особам віком до 18 років надається щорічна основна відпустка тривалістю 31 календарний день. Для деяких категорій працівників, які працюють в особливо тяжких умовах (шахтарі, викладачі, пожежники та ін.) законодавством України може бути передбачена інша тривалість щорічної основної відпустки. При цьому тривалість їх відпустки не може бути меншою за 24 дні.

Відпустки повинні надаватися працівникам з таким розрахунком, щоб вони були використані до закінчення робочого року. Ненадання працівнику щорічної відпустки є порушення законодавства про працю (навіть у випадку, якщо працівник не бажає іти у відпустку).

Оплата праці працівника спричиняє додаткові зобов'язання підприємства перед державними фондами обов'язкового страхування.

Підприємство зобов'язане здійснювати відрахування до фондів:

- пенсійного страхування;
- соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, зумовленими народженням і похованням;
- соціального страхування на випадок безробіття;
- соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності.

Види виплат, на які нараховуються внески до Пенсійного фонду визначаються Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. № 1058-15 і є тими ж виплатами, з котрих утримуються внески до Пенсійного фонду [18].

Ставка внесків до Пенсійного фонду для підприємств і організацій усіх форм власності становить 33,2% об'єкта обкладання внесками.

Фонд оплати праці інвалідів обкладається ставкою 4%.

Нарахування збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок тимчасової страти працездатності здійснюють в розмірі 1,5% від об'єкта обкладання збором.

Ставка внесків на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття становить 1,6% від об'єкта обкладання збором.

Законом України від 23.09.1999 р. № 1105-XIV «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» регулюється порядок нарахування у Фонд соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання [18].

Платниками страхових внесків є тільки роботодавці, до яких належать:

- власник підприємства або уповноважений ним орган;

- фізична особа, яка використовує найману працю;
- власник розташованого в Україні іноземного підприємства, установи, організації, якщо інше не передбачено міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України.

Об'єктом для розрахунку страхових внесків є фактичні витрати на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, на інші заохочувальні й компенсаційні виплати, які підлягають обкладенню прибутковим податком з громадян. На сьогодні прожитковий мінімум менший, ніж мінімальна заробітна плата. Існує Закон України «Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати у 2019 році», який ухвалила Верховна Рада України. Згідно із законом, прожитковий мінімум на одну особу в розрахунку на місяць встановлено у розмірі з 1 січня 2019 року – 1853 гривень, з 1 липня – 1936 гривень, з 1 грудня – 2027 гривень. Встановлено також такий розмір мінімальної заробітної плати: з 1 січня 2019 року – 4173 гривень. (рис. 1.6) [76].

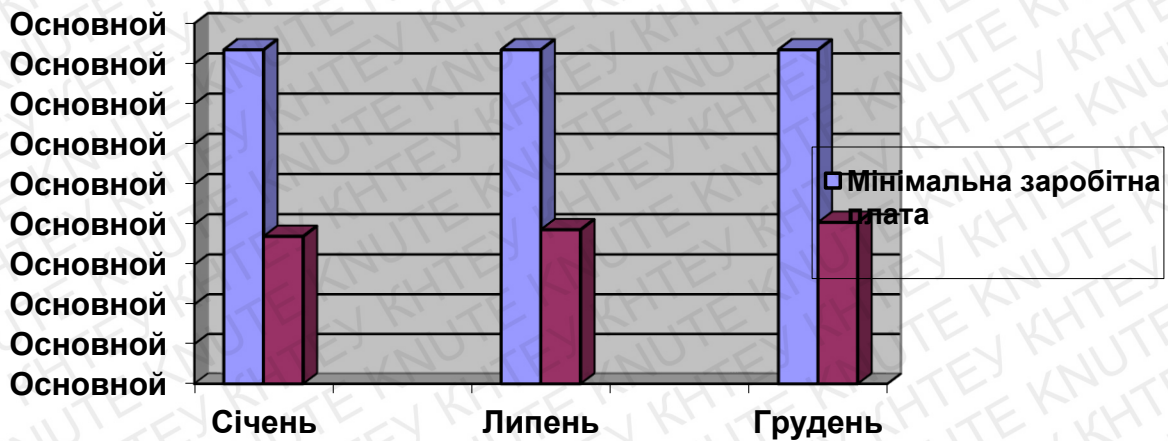


Рис. 1.6. Тенденція зростання заробітної плати і прожиткового мінімуму в Україні з січня по грудень 2019 року

Серед видів економічної діяльності найвагомніше збільшення суми несплаченої заробітної плати зафіксовано на економічно активних підприємств промисловості (на 149,6 млн. грн.), здебільшого за рахунок

підприємств за добування паливно-енергетичних корисних копалин, виробництва електричного, електронного та оптичного устаткування, виробництва та розподілення електроенергії, газу та води, а також сфери операцій з нерухомим майном, оренди, інжинірингу на надання послуг підприємцям, будівництва, транспорту та зв'язку [75].

Отже, трудові ресурси підприємства є одним з головних факторів, який обумовлює темпи розвитку підприємства, зростання його конкурентних переваг, якість обслуговування покупців та задоволення їх попиту, зростання ефективності діяльності підприємства в цілому. Саме погашення заборгованості з виплати заробітної плати і встановлення розміру прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати забезпечить належний соціальний захист кожного громадянина України у період фінансово-економічної кризи.

1.3. Критичний аналіз нормативної бази та сучасних наукових розробок з питань обліку та аудиту трудових ресурсів підприємства

У розвитку економічної діяльності будь-якого підприємства зацікавлені саме підприємство і велике коло інших осіб (акціонери, інвестори, кредитори, держава тощо). Їх інтереси найрізноманітніші, вони перебувають у постійному русі та взаємодії, але іноді носять суперечливий характер. Тому для правильної організації аудиту та здійснення обліку оплати праці необхідно систематизувати основну діючу нормативно-правову інформацію та вивчити спеціальну літературу, в якій розглядаються питання організації аудиту та здійснення обліку оплати праці підприємств.

Нормативна інформація надходить з постанов Кабінету Міністрів України, Національного банку України, наказів Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, інших міністерств та відомств.

Важливо обґрунтувати операції щодо оплати праці відповідними законодавчими актами та діючими нормативами, що наведені у табл. 1.1.

Зміни, які відбуваються в організації, бухгалтерського обліку, аудиту, методиці відображення господарських операцій, зміни обсягу та змісту фінансової звітності потребують вивчення не тільки нормативних законодавчих актів, але і сучасної спеціальної літератури.

Зробивши аналіз нормативної бази з питань аудиту трудових ресурсів та оплати праці можна відзначити, що сьогодні цей аспект широко освітлений. Недоліком цих актів є те, що вони не мають постійний характер, так як до них вносяться численні зміни і доповнення, що вимагає від фахівців з бухгалтерського обліку, аудиторів та ревізорів додаткового часу і зусиль для майже щоденного ретельного оперативного аналізу нормативної бази [70].

Таблиця 1.1

Характеристика нормативно-правової інформації з питань обліку та аудиту трудових ресурсів

Документ	Ким і коли затверджений (дата, №)	Зміст документа	Використання у дослідженні
1	2	3	4
Конституція України	Від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР зі змінами від 30.09.2010 N 20-рп/2010	Проголошено право кожного на працю, на відпочинок, на соціальний захист, на безпечні і здорові умови праці і на заробітну плату не нижче встановленого мінімуму	Досліджується дотримання фундаментальних прав та свобод кожного на працю, на відпочинок, на соціальний захист, на безпечні і здорові умови праці і на заробітну плату не нижче встановленого мінімуму
Кодекс законів про працю	Від 10.12.1971 р. зі змінами від 06.10.2009 р. № 49	Визначаються права робітників розпоряджатися своїми здібностями до продуктивної творчої праці, організацію оплати праці: мінімальну зарплату, тарифну систему оплати праці, оплату роботи у святкові і неробочі дня, у нічний час та ін.	Досліджується дотримання законодавства про трудові відносини
Кодекс України про адміністративні правопорушення	Від 07.12.1984 р. № 8073-ХІІ зі змінами від 04.06.2009 р. № 1449-VI	Встановлюються адміністративні штрафи та відповідальність при порушенні вимог законодавства про працю	Встановлення відповідальних осіб за порушення адміністративного законодавства, законодавства з праці та її оплати
Кримінальний кодекс	Від 05.04.2001 р. № 2341-ІІІ	Встановлюються кримінальна відповідальність при порушенні вимог законодавства про працю	Встановлення відповідальних осіб за порушення законодавства з праці та її оплати
Господарський кодекс	Від 16.01.2003 р. № 436-ІV зі змінами від 04.02.2005 р. № 2424- ІV	Встановлюються відповідальність при порушенні вимог законодавства про працю господарської діяльності	Встановлення відповідальних осіб за порушення законодавства з праці та її оплати

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
Закон України «Про туризм»	Від 1995 р. № 324-ВР зі змінами ВВР № 13/2004 р.	Встановлює засади використання туристичних ресурсів та регулює відносини, пов'язані з організацією і здійсненням туризму	Досліджується дотримання законодавства про туризм на території України
Закон України «Про господарські товариства»	Від 19.09.1191 р. № 2692-ХІІ зі змінами від 23.06.2009 р. № 1537-VI	Визначає поняття і види господарських товариств, правила їх створення, а також права і обов'язки їх учасників та засновників	Встановлення відповідальних осіб за порушення виробничих, трудових і економічних відносин трудового колективу на підприємствах
Закон України «Про оподаткування прибутку підприємства»	Від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР зі змінами від 01.07.2004 р. № 1957-IV	Визначається порядок віднесення витрат на оплату праці та інших виплат на валові витрати	Досліджується дотримання законодавства при віднесення витрат на оплату праці та інших виплат на валові витрати
Закон України «Про оплату праці»	Від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР зі змінами і доповненнями від 21.02.2006 р. № 3448-IV ВРУ	Визначаються економічні, правові та організаційні принципи оплати праці працівників, які знаходяться у трудових відносинах, на підставі трудового договору	Визначення порушень закону про оплату праці, порушення прав працівників на оплату праці, встановлення відповідальних осіб за порушення прав працівників
Закон України «Про відпустки»	Від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР зі змінами від 02.06.2005 р. № 2622- IV	Встановлюються державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам	Дослідження питань порушення законодавства про відпустки, визначення умови, тривалість і порядок надання
Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування»	Від 26.06.1997 р. № 400/97-ВР зі змінами від 20.01.2009 р. № 38	Визначається перелік платників збору до Пенсійного фонду у частині нарахувань, а також об'єкт	При розгляді питань створення фонду державного пенсійного страхування, дотримання

	оподаткування і ставки податку	розмірів відрахування
--	-----------------------------------	--------------------------

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, обумовленими народженням і похованням»	Від 18.01.2001 р. № 2240-III зі змінами	Визначається перелік платників внеску на страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, об'єкт обкладання, а також порядок і термін сплати внеску	При дослідженні компенсації при виробничих травмах та встановленні відповідальних осіб за заподіяні збитки та їх розмір
Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття»	Від 02.03.2000 р. № 1533-III зі змінами	Визначається перелік платників внеску на страхування на випадок безробіття, об'єкт обкладання, а також тих хто не є платником страхових внесків	При дослідженні компенсації на випадок безробіття, при розгляді питань створення фонду загальнообов'язкового державного соц. страхування на випадок безробіття, дотримання розмірів відрахування
Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, що призвели до втрати працездатності»	Від 23.09.1999 р. № 1105-XIV зі змінами і доповненнями	Визначається правова основа, економічний механізм та структура загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які призвели до втрати працездатності або загибелі застрахованих осіб на виробництві	При дослідженні компенсації при виробничих травмах та встановленні відповідальних осіб за заподіяні збитки та їх розмір
Закон України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування»	Від 11.01.2001 р. № 2213-III зі змінами	Визначається ставка внеску на страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та на випадок безробіття	При розгляді питань створення фонду державного пенсійного страхування, дотримання розмірів відрахування
Закон України «Про страхові тарифи на загальнообов. державне соціальне страхування	Від 22.02.2001 р. № 2272-III	Визначаються страхові тарифи для роботодавців диференційовано за	При дослідженні компенсації при виробничих травмах та встановленні

від не-щасного випадку, що призвели до втрати працездатності»		групами галузей економіки залежно від класу професійного ризику виробництва	відповідальних осіб за заподіяні збитки та їх розмір
---	--	---	--

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
Закон України «Про прожитковий мінімум»	Від 22.05.2008 р. № 966-14	Збільшення прожиткового мінімуму, визначеного для осіб, які відповідно до законодавства підлягають обов'язковому державному соціальному страхуванню, на розмір ставки податку з доходів фізичних осіб	Дослідження питань порушення законодавства про прожитковий мінімум, відповідність прожиткового мінімуму встановленим нормам
Закон України «Про державний бюджет України на 2010 рік»	Від 27.04.2010 р. № 2154-VI	Установити розмір мінімальної заробітної плати на місяць	Дослідження питань дотримання розміру мінімальної заробітної плати на місяць
Про максимальний розмір фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, оподаткованого доходу (прибутку) сукупного оподаткованого доходу (граничну суму заробітної плати (доходу), з яких справляються страхові внески (збори) до соціальних фондів	Постанова Кабінету Міністрів України від 07.03.2001 р. № 225 зі змінами і доповненнями	Встановлюється максимальний розмір доходу працівника, за яким стягується збір до Пенсійного фонду, внесок до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, на випадок безробіття, від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України	Дослідження питань дотримання трудового законодавства з питань максимального розміру доходу працівника
Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України і за кордон	Постанова Кабінету Міністрів України від 23.04.1999 р. № 663 зі змінами	Визначаються граничні норми добових витрат для робітників підприємств всіх форм власності	Дослідження питань дотримання трудового законодавства з питань відшкодування витрат на відрядження в межах України і за кордон
Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для	Постанова Кабінету Міністрів	Визначаються правила обчислення середньої заробітної плати для	Дотримання методики нарахування

розрахунку виплат по загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню	України від 26.09.2001 р. № 1266	розрахунку всіх страхових виплат, а також оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства	середньої заробітної плати працівникам при обчисленні належних виплат
---	----------------------------------	---	---

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
Порядок оплати перших 5 днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання чи травм, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства	Постанова Кабінету Міністрів України від 06.05.2001 р. № 439	Встановлюється порядок виплати допомоги з тимчасової непрацездатності та джерела, за рахунок яких ця виплата здійснюється	При дослідженні компенсації при тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання чи травм, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві
«Про прибутковий податок з громадян»	Наказ Головної державної податкової інспекції від 21.04.1193 р. № 12 зі змінами від 16.07.2003 р. № 352	Визначаються платники прибуткового податку, об'єкт оподаткування, витрати, що не включаються до сукупного оподаткованого доходу громадян	Досліджується дотримання законодавства про трудові відносини, зокрема Про прибутковий податок з громадян
Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон	Наказ Мінфіну України від 05.07.2007 р. № 791	Визначається порядок відрядження в межах України і за кордон працівників підприємств усіх форм власності	Дослідження питань дотримання трудового законодавства з питань відшкодування витрат на відрядження в межах України і з кордон
Інструкція про порядок обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями і громадянами збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів, а також обліку їх надходження до Пенсійного фонду України	Постанова правління Пенсійного фонду України від 19.10.2001 р. № 16-6	Визначається порядок обчислення і сплати підприємствами збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів, а також їх обліку у Пенсійному фонді України	Дослідження питань дотримання трудового законодавства з питань обчислення і сплати підприємства збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів, а також їх обліку у Пенсійному фонді України

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
Інструкція про порядок обчислення і сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та обліку їх надходження до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 18.12.2000 р. № 339	Встановлюється порядок обчислення і сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та обліку їх надходження до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Дослідження питань дотримання трудового законодавства з питань обчислення і сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та обліку їх надходжень до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття
Інструкція зі статистики заробітної плати	Наказ Мінстату від 11.12.1995 р. № 323 зі змінами	Визначає склад витрат з оплати праці: основну, додаткову заробітну плату та інші заохочувальні та компенсаційні виплати, а також види виплат, що не входять до фонду оплати праці	При вирішенні конфліктних питань найманих працівників суб'єктами господарювання всіх форм власності. Створення фонду з безробіття і зайнятості
Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахункам з робітниками та службовцями по заробітній платі	Наказ Держкомстат у України від 22.05.1996 р. № 144 зі змінами	Затверджуються типові форми з обліку розрахунків з робітниками і службовцями по заробітній платі	Дослідження питань дотримання трудового законодавства з питань відповідності обліку на підприємстві типовим формам з обліку розрахунків з робітниками і службовцями по заробітній платі
Про затвердження типових форм первинного обліку особового складу	Наказ Держкомстат у України від 27.10.1995 р. № 277 зі змін.	Затверджуються типові форми первинного обліку особового складу	Дослідження питань дотримання трудового законодавства з питань відповідності обліку на підприємстві типовим формам з обліку розрахунків з робітниками і службовцями по заробітній платі

Закінчення табл. 1.1

1	2	3	4
Про затвердження форм державної статистичної звітності з праці	Наказ Держкомстату від 28.09.2001 р. № 398	Затверджує форми державної статистичної звітності: № 1-РС «Звіт про витрати на утримання робочої сили на 20__ р», № 1-ПВ термінова-місячна «Звіт з праці», № 1-ПВ термінова-квартальна «Звіт з праці»	Досліджується питання відповідності формам державної статистичної звітності
Про затвердження форм державної статистичної звітності з праці та Інструкції щодо їх заповнення	Наказ Держкомстату від 23.10.1997 р. № 33	Затверджує форми державної статистичної звітності: № 1-ПВ) «Звіт про стан умов праці, пільги та компенсації за роботу в несприятливих умовах за 20__ р», № 6-ПВ річна «Чисельність окремих категорій працівників та підготовка кадрів за 20__ р»	Досліджується питання відповідності формам державної статистичної звітності, а також порядку їх заповнення
Про затвердження форм державної статистичної звітності про використання робочого часу та Інструкції щодо їх заповнення	Наказ Держкомстату від 04.01.2000 р. № 1	Затверджує форми державної статистичної звітності: № 3-ПВ термінова-квартальна «Звіт про використання робочого часу», № 3-ПВ термінова-квартальна «Звіт про використання робочого часу»	Досліджується відповідність формам державної статистичної звітності про використання робочого часу, а також порядку їх заповнення
Інструкція про порядок ведення трудових книжок на підприємствах, установах і організаціях	Наказ Міністерства праці та соціальної політики від 12.11.2001 р. № 145	Регулюється облік трудових книжок на підприємствах та правила записів у них всіх форм власності	Дотримання нормативних актів при обчисленні стажу роботи та інших ситуацій, що виникли у правовідносинах
Типові правила внутрішнього трудового розпорядку для працівників підприємств, установ, організацій	Наказ Міністерства праці та соціальної політики від 05.05.2002 р. № 682	Тривалість робочого дня (зміни), перерва на харчування та фізкультурні паузи, використання робочого часу	Виконання правил внутрішнього трудового розпорядку на підприємстві.
Положення про порядок забезпечення допомогою із державного соціального страхування	Наказ Держкомстату від 11.12.2001 р. № 238	Виплати коштів персону при непрацездатності та інших випадках із фонду державного соціального страхування	Правильність витрачання коштів державного соціального страхування на підприємствах

Позитивним є те, що прийнятий Закон України «Про оплату праці», на основі якого держава здійснює регулювання зарплати працівників підприємств усіх форм власності і господарювання шляхом установлення розміру мінімальної заробітної плати, інших державних норм і гарантій, умов і розмірів оплати праці працівників установ і організацій, що фінансуються з бюджету, керівників державних підприємств, а також через оподаткування доходів працівників.

У Податковому кодексі (ПК) України передбачені особливості застосування законодавства з питань оподаткування. Основна мета ПК, який набув чинності з 1 січня 2011 р., — максимальне виведення з тіні заробітної плати та попередження можливостей зменшення оподаткування доходів.

Згідно з ПК оподаткування доходів фізичних осіб регулюватиметься за новим принципом. До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника включаються доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту), а також дохід, отриманий платником податку як додаткове благо, що може бути у вигляді:

- вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання, крім випадків, коли таке надання або компенсація зумовлені виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачене нормами колективного договору, або відповідно до закону в установлених ними межах;
- вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку, крім випадків, визначених у цьому кодексі для оподаткування прибутку підприємств.

Існує велика кількість літературних джерел, сучасних наукових розробок, інформації періодичних видань для вивчення і дослідження питань з обліку та аудиту трудових ресурсів.

Так, у підручнику Є.В. Мниха «Економічний аналіз діяльності підприємств» наведено методика аналізу трудових ресурсів, яка враховує трудову оцінку руху ефективності використання трудових ресурсів [57].

Навчальний посібник «Фінансовий аналіз» Г.В. Митрофанова розкриває найважливіші питання сучасного фінансового аналізу. В ньому ґрунтовно висвітлено методики аналізу фінансових результатів, фінансового стану діяльності підприємства, розглянуто методи прогнозування фінансових показників підприємства [56].

У навчальному посібнику Н.С. Барабаш «Аналіз господарської діяльності» висвітлено: оцінку забезпеченості підприємства трудовими ресурсами та їх використання; аналіз чисельності, складу, кваліфікації персоналу підприємства; аналіз ефективності та продуктивності праці; оцінку фонду заробітної плати підприємства [33].

Кирич Н. у своїй статті «Ефективне використання трудових ресурсів як фактор стабілізації функціонування підприємств», в журналі «Україна: аспекти праці» - 2009 р. № 3 висвітлює питання продуктивності праці на підприємстві. Зазначає, що забезпечення ефективності використання праці на підприємстві можливе шляхом використання відповідної системи мотивації [51].

Гуменюк В. та Міщук Г. у роботі «Критерії ідентифікації працездатного населення», журналу «Економіка України» – 2008 р. № 8 систематизували критерії ідентифікації працездатного населення відповідно до суспільних потреб у ресурсах праці, в результаті чого виявлено фізіологічні, економічні та юридичні обмеження залучення населення до суспільної праці. Розробили концептуальні положення статистичного методу обґрунтування вікової категорії працездатного населення [40].

Безумовно, для будь-якого бухгалтера важливим є періодичні видання з бухгалтерії, оскільки там висвітлюються нові вимоги до оформлення тих чи інших документів, новизна у законодавстві та дають деякі практичні подари.

У навчальному посібнику «Бухгалтерський облік» Р.Л. Хом'яка та Л.П. Лемішевського розглянуто облікову політику підприємства, документування господарських операцій з обліку розрахунків з оплати праці та відображення операцій з обліку розрахунків з оплати праці на рахунках бухгалтерського обліку [67].

Збірник систематизованого законодавства «Оплата праці: організація і облік» В.Б. Кушіної, Н.М. Тарасової 2009 р. № 10 – розкриває особливості оплати праці в умовах нестабільної економічної ситуації.

Цимбалюк С. «Диференціація заробітної плати: види, чинники, сучасний стан в Україні» «Україна: аспекти праці» – 2009 р № 4 у даній статті визначено сутність та види диференціації заробітної плати. Охарактеризовано чинники, які впливають на розмір і структуру заробітної плати працівників. Виділено проблеми забезпечення об'єктивної диференціації заробітної плати [71].

Синява Л.В. «Проблеми регулювання оплати праці та шляхи їх вирішення в Україні», «Регіональна економіка» – 2009 р. № 1 розглянуто проблематику регулювання оплати праці в Україні, виявлено негативні тенденції у сфері оплати праці. Обґрунтовано необхідність посилення державного втручання у сферу регулювання оплати праці з метою підвищення рівня життя працюючих громадян в Україні [65].

У підручнику «Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит» М.Т. Білухи, Т.В. Микитенко наведено методологію фінансово-господарського контролю праці та її оплати [34].

У своєму підручнику «Контроль і ревізія» Б.Ф. Усач розглядає систему організації та методику контрольно-ревізійного процесу, контроль розрахунків з оплати праці [66].

У навчальному посібнику «Економіка і організація туристично-готельного підприємництва» Пуцентейло П.Р. висвітлено економіку і організацію туристично-готельного підприємництва, показано умови його становлення й розвитку та успішного функціонування. Викладено теоретико-організаційні і практичні положення туристично-готельного підприємництва в сучасному бізнесі. Розкрито сутність, структуру та особливості здійснення туристично-готельного бізнесу, особливості ціноутворення на ринку, технологію проведення маркетингових заходів, специфіку готельного господарства [59].

У навчальному посібнику Кифяк В.Ф. «Організація туристичної діяльності в Україні» подаються основні поняття теорії і практики організації туристичної діяльності в Україні, розкриваються можливості розвитку туризму, та перспективи використання інфраструктури туризму тощо. Особлива увага звертається на функціонування туристичного підприємства в умовах ринкової економіки, розкривається сутність фінансового забезпечення, ціноутворення, формування та реклами туристичного продукту [53].

Таким чином, проведені дослідження показали, що нормативні акти неузгоджені, з метою радикальних змін в системі оплати праці потрібно вдосконалити законодавчо-нормативні акти з питань праці та соціальної політики, виправити недоліки в стандартах аудиту, а також провести певні реформи в соціально-трудовах відносинах. Сучасні наукові розробки у достатній повній мірі розкривають питання дослідження і дозволяють покращити методикку та можливості аудиту трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві.

1.4. Організаційно-економічна характеристика туристичного підприємства ТОВ «Заказуа»

Розвиток туризму в Україні суттєво впливає на такі сектори економіки, як транспорт, торгівля, зв'язок, будівництво, сільське господарство, виробництво товарів народного споживання, і є одним із найбільш перспективних напрямків структурної перебудови економіки.

ТОВ «Заказуа» стабільно працює в Україні протягом 12 років і є одним з лідерів у сфері організації авіап перевезень, а також ділових і туристичних поїздок. Компанія має 5 філій (м. Харків, м. Донецьк, м. Одеса, м. Бориспіль) та десять офісів по Україні. У місті Києві нараховується 2 офіси та один в Міжнародному аеропорті «Бориспіль».

Основними напрямками діяльності підприємства «Заказуа» є:

- продаж авіаквитків на міжнародні та внутрішні авіарейси, продаж ж/д квитків;
- бронювання номерів у готелях України і по всьому світу;
- туристичні послуги.

Бронювання авіаквитків здійснюється як по телефону, так і в режимі онлайн. ТОВ «Заказуа» пропонує широкий вибір туристичних напрямків по Україні, Західній Європі, Америці, островах. Відпочинок спрямований як на масовий, так і на індивідуальний. Тури розробляються особисто для кожного клієнта.

У відповідності з установчими документами, статутний капітал підприємства складає 180 тисяч грн. Він був сформований грошовими коштами засновників у повному обсязі. ТОВ «Заказуа» є платником податків на прибуток на загальних підставах.

ТОВ «Заказуа» і всі філіали займаються наданням туристичних послуг та продажем авіаквитків на умовах агентських угод, що передбачено

установчими документами. Протягом всієї діяльності підприємство не здійснювало експортних операцій.

Політика компанії завжди направлена на підвищення якості обслуговування клієнтів, надання широкого вибору послуг. На ТОВ «Заказуа» підписані договори з корпоративними клієнтами, які у свою чергу, визначають високий процент прибутку підприємства. ТОВ «Заказуа» співпрацює з такими компаніями як ТОВ «Ернст енд Янг» і «Ернст енд Янг Аудит», ДП «Ейвон Косметікс Юкрейн», СК «Аліко», СК «QBE», Козирна карта та ін.

Основними постачальниками ТОВ «Заказуа» є такі авіакомпанії, як Австрійські авіалінії, Аеросвіт, МАУ, Роза вітрів, Турецькі авіалінії, Ютейр. Також до основних постачальників підприємства відносяться туристичні агентства, а саме: Адвентек, Каралл, Пегас туристік, Туртес та ін.

Ціль діяльності ТОВ «Заказуа» на даний період попиту на послуги і продукцію компанії з урахуванням спеціалізації і забезпеченості необхідної норми прибутку.

ТОВ «Заказуа» у встановленому порядку, реєструється у відповідних органах державної податкової адміністрації, Державному комітету статистики, а також подає відомості про державну реєстрацію в органи соціального страхування і Пенсійного фонду України.

На підприємстві розроблений штатний розклад, відповідно до якого кожен працівник має свій посадовий оклад. Має свою бухгалтерську та аналітичну службу. Оплата праці працівників підприємства здійснюється в межах фонду оплати праці, що фактично утворений (рис. 1.7).

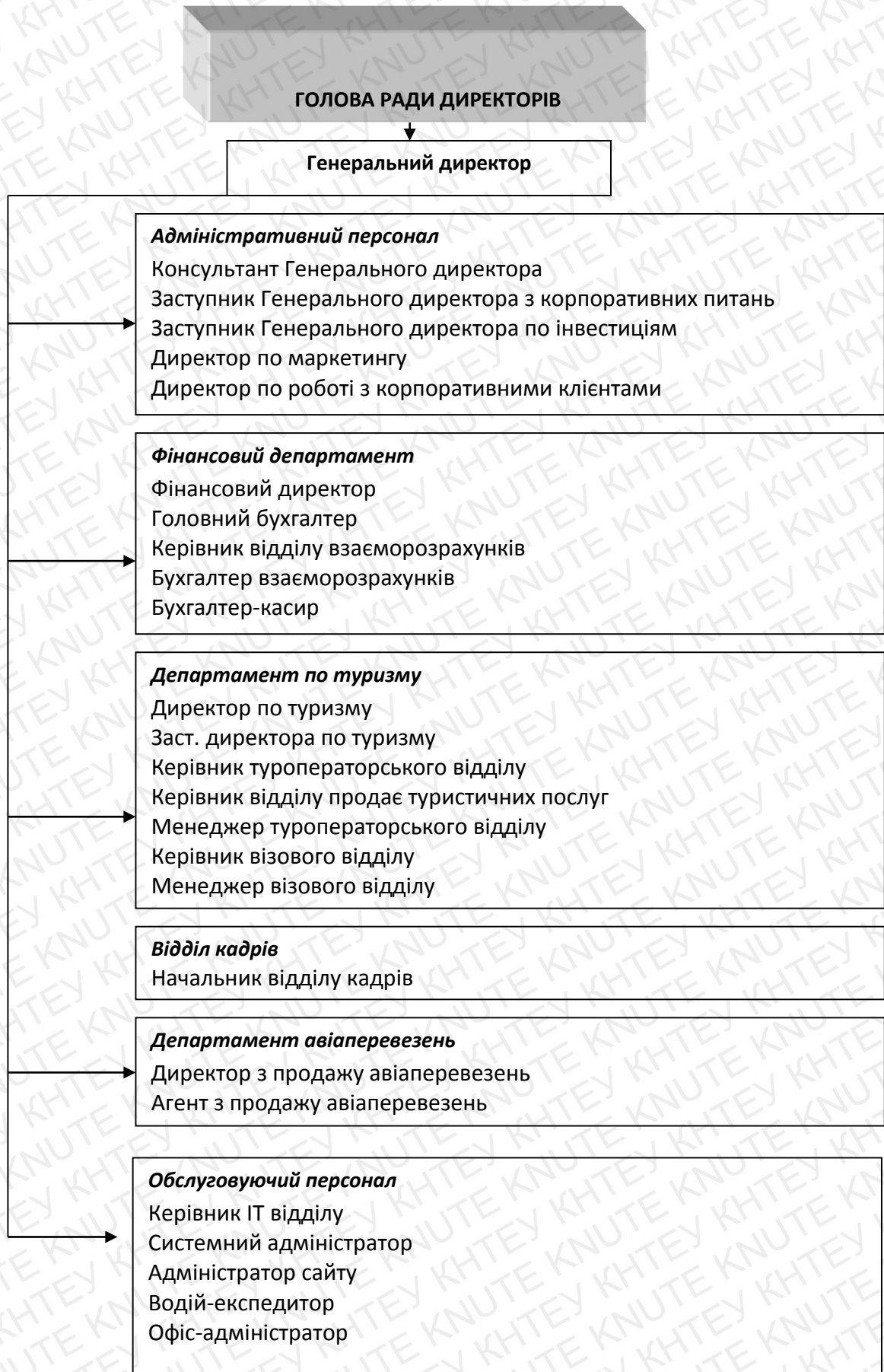


Рис. 1.7. Організаційно-функціональна структура ТОВ «Заказуа»

Найбільш повну інформацію про фінансовий стан підприємства несуть у собі баланс підприємства (Форма № 1-м, див. додаток А) на звітну дату і Звіт про фінансові результати (Форма № 2-м, див. додаток Б), які є основою всієї фінансової звітності підприємства. Саме ці дві форми обов'язкові для всіх підприємств.

Проаналізувавши динаміку активів ТОВ «Заказуа» та джерела їх утворення можна зробити висновок, що економічний потенціал підприємства зростає протягом чотирьох досліджуваних років, а от у 2018 році розпочалося незначне зменшення. Оборотні активи підприємства з кожним роком зростали, на що вплинуло збільшення грошових коштів. Так, у 2018 р. порівняно з 2016 р. оборотні активи збільшилися на 169,5%, що позитивно впливає на утворення прибутку підприємства. Динаміка капіталу підприємства призвела до погіршення його структури: суттєве зниження частки власного капіталу у 2018 р. від 2016 р. на 21,3 п.п., що супроводжувалося відповідним зростанням частки довгострокових зобов'язань на 33,8 п.п.

Структура активів і пасивів підприємства визначає його платоспроможність та фінансові стійкість. Система показників платоспроможності та фінансову стійкість дозволяє оцінити здатність підприємства відшкодувати поточні борги у визначені терміни, фінансову незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування, мобільність власного капіталу, здатність капіталу утворювати активи, заборгованість підприємства тощо.

Динаміка показників платоспроможності а фінансової стійкості ТОВ «Заказуа» не може бути оцінена однозначно. Перш за все спостерігається вцілому негативна тенденція платоспроможності підприємства, але у 2018 р. почала покращуватися, про що свідчать коефіцієнти ліквідності: абсолютної, швидкої і поточної. Критичні значення коефіцієнтів абсолютної, швидкої і поточної ліквідності дорівнюють відповідно 20%, 70, 200%. У 2016 р.

спостерігається суттєве відхилення показників платоспроможності від критерію, що негативно впливає на діяльність підприємства, однак у 2018 р. порівняно з 2016 р. показники збільшилися: коефіцієнти абсолютної та швидкої ліквідності на 34,86%, а поточної ліквідності на 57,47%.

Відчутно знизились коефіцієнти фінансової стійкості, які залежать від характеру розміщення власного і позикового капіталу в активах (коефіцієнт маневрування, коефіцієнт реальної вартості основних засобів). Разом з тим, коефіцієнти фінансової стійкості, що характеризують структуру капіталу (коефіцієнт автономії, коефіцієнт мультиплікації капіталу, коефіцієнт фінансової стійкості, коефіцієнт загальної заборгованості, коефіцієнт співвідношення позикового і власного капіталу), суттєво відрізняють від критерію. Причиною утворення даної ситуації є нераціональності розміщення засобів в основних і оборотних активах, які забезпечують безперервний хід фінансово-господарської діяльності підприємства.

Коефіцієнт автономії характеризує незалежність діяльності від джерел фінансування, таким чином, ми можемо прослідкувати, що найбільший коефіцієнт автономії був у 2016 році і становить 32,26%, а у 2018 році цей коефіцієнт зменшився на 21,3% і становить 10,96%, що є негативним.

Коефіцієнт мультиплікації капіталу характеризує здатність капіталу утворювати активи, таким чином ми бачимо, що найбільше значення даного коефіцієнту було у 2016 році і становило 975,57%, а також відбулося суттєве відхилення від критерію.

Фінансові результати діяльності підприємства значною мірою залежать від рівня управління його фінансами, що обумовлює необхідність розвитку інформаційної системи фінансового менеджменту, удосконалення її організаційної структури, визначення принципів утворення та умов розподілу і поєднання інформаційних потоків. Для подальшого аналізу скористаємося даними форми № 2 досліджуваного підприємства, наведеними у додатку Б та проаналізуємо основні показники діяльності підприємства ТОВ «Заказуа».

Проаналізувавши показники діяльності підприємства за 2016-2018 рр. можна зробити висновок про те, що чистий дохід (виручка) від реалізації послуг зріс у 2017 році порівняно з 2016 роком на 114,9% або на 12968,1 тис. грн. Така тенденція спостерігається у зв'язку із зростанням обсягів наданих послуг, в деякій мірі із покращенням якості послуг та звичайно із ростом цін на надання послуг. Проте відбувалися різкі зміни у 2018 році, чистий дохід від реалізації послуг зменшився у 2016 році порівняно з 2017 роком на 33%, а саме на 2986,6 тис. грн., це свідчить про зниження обсягів наданих послуг. Але починаючи з 2018 року чистий дохід (виручка) від реалізації послуг зростав з кожним роком.

Так, як у 2018 році збільшився дохід від реалізації послуг, то відповідно і збільшилась витрати, так матеріальні затрати збільшилася на 235,3 тис. грн. від 2016 року. Також помітно змінилися інші операційні витрати, у 2018 році від 2016 року вони зросли на 4745,3 тис. грн., інші звичайні витрати – на 7581,7 тис. грн. Відносно чистого прибутку (збитку) в ТОВ «Заказуа» за останні три роки спостерігається зменшення. Так, у 2018 році прибуток підприємства збільшився по відношенню до 2016 року на 17,5 тис. грн., або на 546,9%, а по відношенню до 2016 року – зменшився на 69,4 тис. грн., або 77%; до 2017 року – на 65 тис. грн., або 75,8%, до 2016 року – на 2,7 тис. грн., або 11,5%. Це є безумовно негативно для даного підприємства, але те, що за 2016-2018 рр. за даними Звітів про фінансові результати спостерігається чистий прибуток, а не збиток – це вже є позитивним.

Висновок до розділу I. Проаналізувавши Баланс і Звіт про фінансові результати підприємства, розглянувши систему фінансових коефіцієнтів, за допомогою яких оцінено платоспроможність та фінансову стійкість даного підприємства ТОВ «Заказуа» спостерігається позитивна тенденція по відношенню отримання чистого прибутку від реалізації продукції.

РОЗДІЛ II. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «Заказуа»

2.1. Оцінка організації та методики обліку трудових ресурсів підприємства

В умовах впровадження ринкової економіки змінюються пріоритети фінансово-господарської практики, значних змін набуває система бухгалтерського обліку, його методологічна і організаційна сторони. У цьому процесі, безперечно, має бути присутня регулююча роль держави, оскільки правильна постановка обліку значною мірою впливає на ефективність виконання всіх інших управлінських функцій, а також аудиту.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» всі підприємства повинні вести бухгалтерський облік. За даними цього обліку складається вся звітність: фінансова, податкова та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник. Бухгалтерський облік на підприємстві повинен вестися з дня реєстрації підприємства до його ліквідації [11].

Відповідно до ст. 6 цього Закону порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності регулює Міністерство фінансів України. Цей державний орган розробляє План рахунків бухгалтерського обліку і порядок його застосування, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності тощо. Важливу організаційну роль в організації бухгалтерського обліку відіграє Державний комітет статистики України, який розробляє форму статистичної звітності [43].

Згідно з п. 3 ст. 8 Закону № 996 керівництво підприємства ТОВ «Заказуа» відповідає до законодавства та несе відповідальність за:

- організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах;
- збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше 3 років.

До функцій керівництва досліджуваного підприємства також входять забезпечення облікового процесу та формування облікового апарату. Обліковий процес полягає в реєстрації господарських операцій в момент їх здійснення (якщо це неможливо, то відразу після їх здійснення), оформлення первинних документів та реєстрація господарських операцій в бухгалтерії, відображення операцій шляхом подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку, узагальнення облікової інформації в реєстрах. Завершальним етапом облікового процесу є складання на підприємстві даних бухгалтерського обліку фінансової та податкової звітності [52].

Визначаючи організацію бухгалтерського обліку, керівництво підприємствами самостійно:

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», та з урахуванням особливостей діяльності й технології обробки облікових даних;
- визначає облікову політику підприємства, яка є невід'ємною частиною бухгалтерського обліку;
- розробляє систему і форму управлінського аудиту господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення, які зобов'язані вести бухгалтерський облік з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Бухгалтерський облік як важливе інформаційне джерело для управління підприємством та зовнішніх користувачів повинен бути відповідно організований. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві передбачає розробку його облікової політики. Згідно із ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Основне призначення облікової політики ТОВ «Заказуа» полягає у:

- упорядкування облікового процесу на підприємстві;
- методологічному та методичному відображенні майна підприємства, господарських операцій та результатів його діяльності;
- наданні бухгалтерському обліку планомірності та цілеспрямованості;
- забезпеченні ефективності обліку.

Особливості ведення бухгалтерського обліку, які обрані підприємством при визначення його облікової політики, застосовуються з 1 січня нового року всіма структурними підрозділами незалежно від місця їх знаходження. Подання інформації про облікову політику та її зміни у фінансовій звітності забезпечує можливість зіставлення фінансових звітів одного підприємства за різні звітні періоди, а також фінансових звітів різних підприємств [46].

Документооборот на ТОВ «Заказуа», тобто організована система створення, перевірки та обробки первинних документів в бухгалтерському

обліку від моменту їх створення до передачі в архів, здійснюється за схемою, що наведена нижче (рис. 2.1).

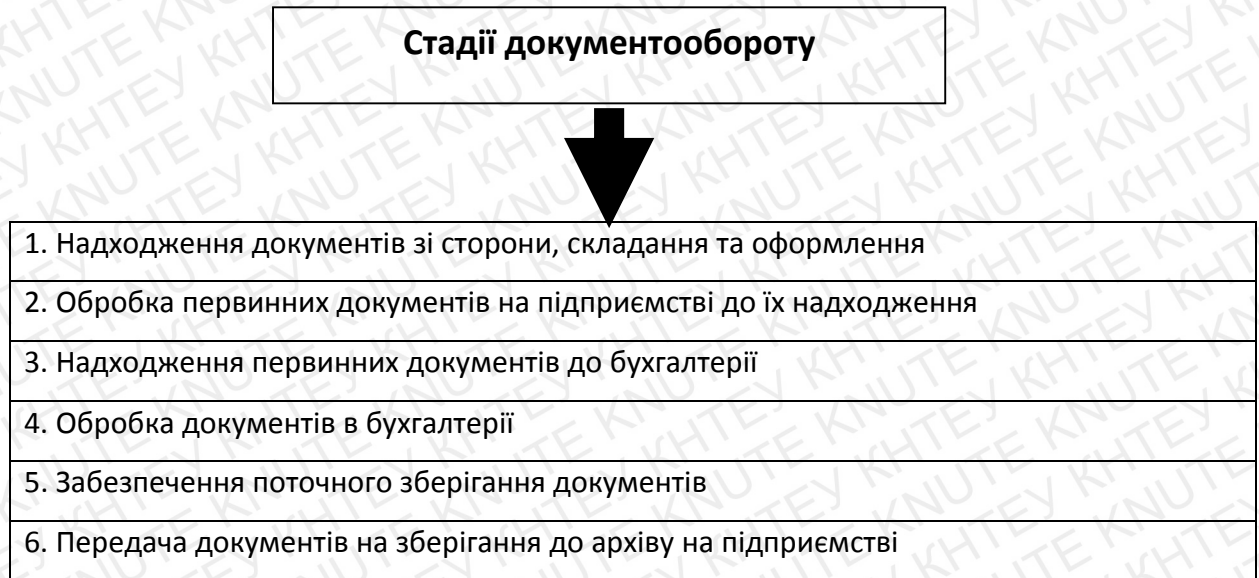


Рис. 2.1. Організація документообороту на підприємстві

Облік праці і заробітної плати займає одне з центральних місць у всій системі обліку на підприємстві. Заробітна плата є основним джерелом прибутків працівників фірми, підприємства, установи чи організації і визначається його особистим трудовим внеском у діяльність підприємства. Вона регулюється податками і максимальними розмірами не обмежуються.

Основною задачею бухгалтерії в галузі праці та заробітної плати є правильні та своєчасні розрахунки з персоналом за нарахованими їм зарплатою, винагородами, соціальними доплатами, сумами різних утримань, а також правильне та своєчасне нарахування на фонд оплати праці до різних соціальних фондів таких, як Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від тимчасової втрати працездатності тощо [38].

Облік руху особового складу підприємства здійснюється у відділі кадрів. Обліку підлягають всі працівники незалежно від виконуваної роботи та займаної посади. Поряд з обліком особового складу на підприємстві здійснюється облік використання робочого часу, оплати праці тощо.

Оформлення працівника на роботу здійснюється на підставі наказу (розпорядження) про прийняття на роботу (ф. № П-1). На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особову картку (ф. № П-2), до якої заносяться відомості про працівника (і подальші зміни у службовому стані), водночас роблять запис про прийняття на роботу в трудовій книжці, присвоюють йому табельний номер [61].

Бухгалтерський облік на даному туристичному підприємстві ТОВ «Заказуа» здійснюється у відповідності із вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових регістрах проводяться на підставі первинних документів.

До типових форм первинного обліку особового складу, затвердженим наказом Міністерства статистики України від 05.12.2008 р. № 489 входять:

- наказ (розпорядження) про прийняття на роботу (ф. № П-1);
- особова картка (ф. № П-2);
- алфавітна картка (ф. № П-3);
- особова картка спеціаліста з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські і технологічні роботи (ф. № П-4);
- наказ про переведення на іншу роботу (ф. № П-5);
- наказ (розпорядження) про надання відпустки (ф. № П-6);
- список про надання відпустки (ф. № П-7);
- наказ (розпорядження) про припинення дії трудового договору (контракту) (ф. № П-8);
- табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати (ф. № П-12);
- табель обліку використання робочого часу (ф. № П-13);

- таблиць обліку використання робочого часу (ф. № П-14);
- список осіб, які працювали в надурочний час (ф. № П-15);
- листок обліку простоїв (ф. № П-16).

Для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом (як облікового, так і не облікового складу підприємства) з оплати праці, а також розрахунки за отриману персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами) використовується балансовий рахунок **66 «Розрахунки за виплатами працівникам»**, що має три субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображається нарахована працівника підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, інші належні до нарахування працівника виплати, за дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премії, допомоги з тимчасової непрацездатності тощо; погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами; утримання подальших доходів фізичних осіб, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Заборгованість підприємства з виплат працівникам у разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установленний строк відображається за дебетом субрахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою» і 663 «Розрахунки за іншими виплатами» та кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» [61].

На субрахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться облік субрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога з часткового безробіття, допомога з тимчасової непрацездатності.

Нараховані, але не одержані персоналом у встановлений строк суми з виплати праці відображається за дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» та кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

Сума нарахованих заробітних плат всіх працівників дорівнює обороту за кредитом синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівника» за звітний період. Сума всіх утримань із заробітної плати працівників і сума виплаченої заробітної плати дорівнюватиме обороту за дебетом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Кредитове сальдо цього рахунку дорівнюватиме сумі в графі розрахунково-платіжної відомості «Сума, що належить до виплати». Відображення затрат підприємства, зокрема і затрат на оплату праці, можна здійснювати трьома способами:

- за допомогою рахунків тільки класу 9 «Витрати діяльності»;
- за допомогою рахунків класів 8 і 9;
- малим і неприбутковим підприємствам можна відображати затрати на оплату праці з допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами» без використання класу 9.

Операції, пов'язані з нарахуванням і виплатою заробітної плати, а також суми нарахування і утримань податків і обов'язкових зборів (внесків), на досліджуваному підприємстві ТОВ «Заказуа» відображаються такими бухгалтерськими записами, що наведені у таблиці 2.1.

Порядок обкладання обов'язковими податками та зборами (внесками) сум відпускних такий самий, як і порядок оподаткування основної заробітної плати. Оподаткування відпускних здійснюється у порядку, передбаченому до оподаткування зарплати, оскільки відповідно до п. 1.1 ст. 1 Закону «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.06.2003 р. № 889-ІУ під терміном «заробітна плата» розуміють також інші заохочувальні та компенсаційні виплати або інші виплати та винагороди, які виплачуються (надаються

платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом) [11].

Таблиця 2.1.

Кореспонденція рахунків з обліку нарахування і утримань із заробітної плати ТОВ «Заказуа»

(нарахування за вересень 2018 р. Кухарчук О.В. – заступник Генерального директора)

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Нараховано заробітну плату працівникові	92	661	10000,00
2.	Нараховано внески до Пенсійного фонду України (33,2%)	92	651	3332,00
3.	Нараховано внески до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (1,4%)	92	652	140,00
4.	Нараховано внески до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття (1,6%)	92	653	160,00
5.	Нараховано внески до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України (0,63%)	92	656	60,30
6.	Утримано внески до Пенсійного Фонду (2%)	661	651	200,00
7.	Утримано внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності (0,5%, 1%)	661	652	100,00
8.	Утримано внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття (0,6%)	661	653	60,00
9.	Утримано податок з доходу фізичних осіб (15%)	661	641	150,00
10.	Виплачено заробітну плату працівникові	661	301	8000,00

Розрахунок суми «нараховано заробітну плату працівникові» Кухарчуку О.В із встановленим місячний посадовим окладом у сумі 10000,00 грн. за повний робочий місяць. Якщо б працівник, відпрацював протягом місяця 15 робочих днів, для визначення суми його заробітку необхідно суму його посадового окладу розділити на кількість робочих днів даного місяця, які повинен був відпрацювати працівник за графіком його роботи, і помножити на фактично відпрацьовані дні.

У таблиці 2.2 наведено бухгалтерські проведення з нарахування та виплати відпускних, а також нарахування і утримання податків і обов'язкових зборів (внесків), які здійснюються на підприємстві.

У разі виплати у готівковій формі підприємство отримує грошові кошти в установі банку за чеком. На суму заробітної плати виписують видатковий касовий ордер і платіжну відомість, яка являє собою список працівників, які повинні отримати заробітну плату, із зазначенням навпроти кожного прізвища суми коштів, яку працівник повинен одержати. Факт того, що заробітна плата видана, підтверджує підпис працівника у відповідній колонці навпроти свого прізвища.

Таблиця 2.2.

Кореспонденція рахунків з обліку нарахування та виплати відпускних

ТОВ «Заказуа»

(нарахування за жовтень 2018 р. Кухарчук О.В. – заступник Генерального директора по інвестиціям)

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Нараховано відпускні	471	661	15490,12
2.	Нараховано збори до Пенсійного Фонду (33,2%)	471	651	5142,72
3.	Нараховано внески до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (1,5%)	471	652	232,35
4.	Нараховано внески до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття (1,6%)	471	653	247,84
5.	Нараховано внески до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України (0,63%)	471	656	97,59
6.	Утримано податок з доходів фізичних осіб (15%)	661	641	2323,52
7.	Утримано збір до Пенсійного Фонду (2%)	661	651	309,80
8.	Утримано внесок до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (0,5%, 1%)	661	652	154,90
9.	Утримано внесок до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття (0,6%)	661	653	92,94
10.	Отримано гроші для виплати відпускних	301	311	12392,10
11.	Виплачено відпускні	661	301	12392,10

Облік розрахунків з оплати праці здійснюється на підставі Типових форм первинного обліку, затверджених наказом Міністерства статистики України від 22.05.1996 р. № 144:

- 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-55 «Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати»;
- П-56 «Накопичувальна картка обліку заробітної плати».

Відомість форми П-49 «Розрахунково-платіжна відомість» застосовується на невеликих підприємствах і слугує одночасно документом для розрахунку заробітної плати і видавання її працівника підприємства. До розрахунково-платіжної відомості заносять такі дані: прізвище, ім'я, по батькові, посаду, розмір посадового окладу, рік народження, пільги з податку, табельний номер працівника, категорію персоналу, до якої він належить, кількість відпрацьованих днів, годин, нараховану суму за видами оплати, утримання, заборгованість працівника, якщо вона є, та суму до видання [67].

Розрахунково-платіжні документи з нарахування і виплати заробітної плати складає, підписує та перевіряє бухгалтер розрахункового відділу. На документах платіжного характеру керівник та головний бухгалтер підприємства своїми записами підтверджують дозвіл на виплату заробітної плати у відповідному обсязі в установлені терміни.

Виплата заробітної плати на підприємстві здійснюється у триденний термін (враховуючи день отримання коштів із банку), після чого касир «закриває» платіжну чи розрахунково-платіжну відомість, а навпроти прізвища працівників, що не отримали заробітну плату, робить помітку від руки «Депоновано».

У кінці відомості касир фіксує суми фактично виданої та не отриманої заробітної плати, звіряє ці цифри із загальною сумою за відомістю та підтверджує попередні записи своїм підписом. Депоновані суми заносяться до реєстру депонованих сум і одночасно відображають їх у книзі обліку депонентів.

Під час виплати заробітної плати здійснюються такі бухгалтерській проведення, які наведені у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку виплати заробітної плати на ТОВ «Заказуа»

(виплачено ЗП заступника Генерального директора Кухарчук О.В.,
депонована ЗП Бойко І.В. – директор по туризму за вересень 2019 року)

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Виплачено заробітну плату через касу підприємства	661	301	8000,00
2.	Депоновано заробітну плату	661	662	8000,00
3.	Виплачено депоновану заробітну плату	662	301	8000,00

Для ведення бухгалтерський обліку на підприємстві ТОВ «Заказуа» використовується журнально-ордерна форма обліку.

Під формою бухгалтерського обліку розуміють визначену систему взаємозв'язаних між собою облікових реєстрів встановленої форми та змісту, які обумовлюють послідовність та способи облікових записів. Основними відокремлюючими ознаками, які визначають особливості окремих форм бухгалтерського обліку, виступають: зовнішній вигляд і побудова облікових реєстрів, взаємозв'язок реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, послідовність та техніка облікової організації.

Види операцій

Нарахування основної заробітної плати	Нарахування додаткової заробітної плати	Нарахування інших заохочувальних виплат	Нарахування допомоги у зв'язку з хворобою	Відрахування прибуткового податку	Відрахування до пенсійного фонду	Відрахування до фонду страхування	Відрах. утримання профспілкових внесків	Утримання по виконавчих листах	Виплати заробітної плати
Первинні документи									
Штатний розклад, наряди, лікарняні листи, колективний договір, виконавчі листи, заяви і документи, що підтверджують пільги									
Реєстри аналітичного обліку									
Особові рахунки, таблиці відпрацьованого часу. Розрахунково платіжні відомості, видаткові касові ордери, відомість аналітичного обліку по рахунку № 66									
Реєстри синтетичного обліку									
Журнали № 1, 5, 5А, зведена відомість по заробітній платі, оборотно-сальдова відомість по рахунку № 66									
Головна книга									
Звітність									
Баланс (форма № 1), Звіт про фінансові результати (форма № 2), Звіт про рух грошових коштів (форма № 3)									

Рис. 2.2. Схеми організації обліку за використанням трудових ресурсів і коштів на оплату праці.

Журнали уявляють собою багатографні реєстри, які призначені для відображення кредитових зворотів одного або декількох рахунків, за кредитом яких відкривається журнал, при цьому сума кредитового обороту вказується в тій графі, в якій наведений рахунок, що кореспондує з головним рахунком за дебетом. Всі записи у журналах здійснюються в хронологічному порядку. Реєстри бухгалтерського обліку (журнали, відомості, таблиці аналітичних даних, аркуші-розшифровки) за всіма господарськими операціями заповнюються в гривнях і копійках, а реєстри, що, крім того, ведуться окремо за операціями в іноземних валютах, – у відповідних вимірниках іноземної валюти. Відомості аналітичних даних заповнюються, як правило, після складання Журналу.

Для виконання облікових завдань в т.ч. з обліку праці та заробітної плати, використовуються локальні автоматизовані робочі місця (АРМ). На базовому підприємстві ТОВ «Заказуа» бухгалтерський облік ведеться на комп'ютерах із застосуванням АРМ бухгалтера, а саме програми «1С:Бухгалтерія 8». Комплекс має засоби об'єднання даних з різних АРМ, які необхідні для отримання зведених звітних форм. Звичайно поєднання даних здійснюється за допомогою спеціалізованого центрального модуля — Головної книги. Інформація про господарські операції підприємства за звітний період (місяць, квартал, рік) з облікових реєстрів використовується для складання фінансової звітності.

Отже, на туристичному підприємстві облік чисельності робітників, їх заробітної плати та різноманітних нарахувань та утримань має бути документальним, достовірним. У зв'язку з цим на підприємстві повинен бути організований оперативний та бухгалтерський облік праці та її оплати, аби забезпечити усі вимоги, що стоять перед організацією бухгалтерського обліку на підприємстві.

2.2. Аналіз системи внутрішнього аудиту трудових ресурсів підприємства

Передумовою ефективного розвитку будь-якого сучасного підприємства, незалежно від форми власності є функціонування системи внутрішнього аудиту однак на практиці виникає багато питань та проблем, які пов'язані не тільки з відсутністю практичного досвіду, а й теоретичних і законодавчих розробок і рекомендацій.

Для активного впливу на всю господарську діяльність і з метою забезпечення ефективного управління на підприємстві має здійснюватися суворий контроль за раціональним використанням грошових, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Ці завдання вимагають підвищення рівня контролю за використанням коштів, здійснення профілактичних заходів для попередження нестач, розтрат, крадіжок та інших зловживань. Власники підприємств, часто не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього аудиту, не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення. З метою успішного функціонування підприємства, підвищення рівня рентабельності, збереження та збагачення його активів необхідний налагоджений механізм управління, найважливішим елементом якого є повсякденний внутрішній аудит [44].

Система внутрішнього аудиту визначає всі внутрішні правила та процедури аудиту, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставлено мети – забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємств, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження та раціональне використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, точність і повнота бухгалтерських записів, своєчасна підготовка надійної фінансової інформації. Саме такої мети прагне досягнути досліджуване підприємство ТОВ «Заказу».

Система внутрішнього аудиту включає **три основні елементи**: середовище аудиту, систему бухгалтерського обліку та незалежні процедури перевірки.

1. **Середовище аудиту**, де відбуваються операції – це заходи і записи, які характеризують загальне ставлення керівництва і власників підприємства до діючої системи внутрішнього аудиту, значення діючої системи внутрішнього аудиту для підприємства.

До факторів середовища аудиту належать:

- діяльність керівництва (власників) клієнта;
- політика та методи керівництва;
- організаційна структура підприємства і методи розподілу функцій управління і відповідальності;
- управлінські методи аудиту, в тому числі кадрова політика і практика, а також порядок розподілу обов'язків.

До специфічних заходів аудиту включають:

- періодичне зіставлення, аналіз і перевірку рахунків;
- перевірку арифметичної точності записів;
- аудит за умовами функціонування та використання комп'ютерних інформаційних систем, зокрема підтримання аудиту за періодичними змінами комп'ютерних програм, доступом до бази інформаційних даних;
- введення і перевірку контрольних рахунків і перевірочних облікових регістрів по рахунках;
- порядок проходження та затвердження документів (графік документообігу);
- відповідність прийнятих внутрішніх правил вимогам законодавчих актів та зовнішнім джерелам інформації;

- порівняння загальної суми наявних грошових коштів, вартості цінних паперів і товарно-матеріальних ресурсів із записами в облікових регістрах;
- порівняння і аналіз фінансових результатів діяльності підприємства з показниками фінансового плану (прогнозу).

2. Система бухгалтерського обліку – це заходи і записи підприємства, шляхом яких бухгалтерські операції оформлюються в регістрах бухгалтерського обліку. Така система визначає, збирає, аналізує, підраховує, класифікує, записує, підсумовує і надає інформацію про операції та інші заходи.

3. Неналежні процедури перевірки – це аудиторські процедури, які використовуються аудитором для визначення того, чи були фінансово-господарські операції клієнта належним чином санкціоновані, правильно оформлені і відображені в облікових регістрах, а також чи всі помилки в процесі ведення справ і реєстрації даних по них виявляються максимально швидко. Це означає, що процедури аудиту дають упевненість у тому, що мета аудиту за забезпеченням повноти, точності, законності, захисту активів і файлів даних будуть досягнуті та буде видана надійна фінансова інформація [41].

Об'єктами внутрішнього аудиту оплати праці на туристичному підприємстві ТОВ «Заказуа» є:

1. Трудові ресурси, їх планування і використання – вивчають вплив порушення законодавства з праці на результати трудової діяльності.
2. Системи оплати праці і преміювання та їх застосування.
3. Стан трудової дисципліни і дотримання трудового законодавства – вивчають стан обліку використання робочого часу працівниками і дотримання тривалості робочого дня, використання вихідних днів, для виявлення причин, недоліків у господарській діяльності і розміру збитків.

4. Кошти соціального страхування та їх використання – використовується у тому разі, коли припущено правопорушення у їх витрачанні.

5. Розрахунки з оплати праці – вивчають при встановленні розміру шкоди, заподіяної від порушення нормативних актів або зловживання службових осіб з метою привласнення коштів.

6. Первинна документація з обліку праці та її оплати.

7. Бухгалтерський облік праці та звітність – вивчають з метою виявлення приписок невиконаних робіт, завищення заробітної плати окремим особам та інших недоліків.

8. Збитки від правопорушень у оплаті праці, їх обґрунтованість та відповідальні особи.

З метою успішного функціонування підприємства, підвищення рівня рентабельності, збереження та збагачення його активів необхідний налагоджений механізм управління, найважливішим елементом якого є повсякденний внутрішній аудит.

Оцінка системи внутрішнього аудиту на ТОВ «Заказуа» визначається на підставі наступних параметрів представлених у табл. 2.4.

Таблиця 2.4.

Параметри надійності програмних систем для ведення бухгалтерського обліку

Параметри	Характеристики
Обмеження доступу	Обмеження доступу за допомогою системи паролів для читання, запису та знищення інформації, автоматичне ведення протоколів роботи
Контроль за діями облікового персоналу	Перевірка правильності використання Плану рахунків, вчасності і правильності ведення облікових регістрів, відповідності даних синтетичного й аналітичного обліку даним бухгалтерського балансу та іншим формам звітності
Архівація накопиченої інформації	Можливість зберігати страхові копії певний час, який залежить від швидкості оновлення даних у системі

Продовження табл. 2.4.	
Наявність робочої документації	У підрозділі документації до програмної системи "Аварійні ситуації" мають бути приклади аварійних ситуацій і способи відновлення працездатності системи з мінімальними витратами праці та часу

Комп'ютерні системи більш відкриті для доступу до даних, тому в них мають чітко розмежовуватися повноваження і права доступу до інформації, а також має бути введено систему захисту від несанкціонованого доступу.

Внутрішній аудит трудових ресурсів та оплати праці за функціонуванням **системи обліку на підприємстві ТОВ «Заказуа»** повинен забезпечувати:

- Наявність дозволу на проведення облікових операцій, які мають здійснюватися відповідно до розпоряджень керівництва;
- Відображення всіх облікових операцій у вигляді точних підсумкових показників на відповідних рахунках обліку і у відповідний час, що дає можливість спеціалістам підготувати фінансову звітність згідно зі встановленими вимогами щодо її подання;
- Доступ до облікових записів по активах підприємства тільки після дозволу керівництва;
- Систему обліку, що передбачає порядок порівняння відображених в обліку активів з активами, які є у наявності, через певні інтервали часу, і по всіх існуючих розбіжностях вживати необхідних та своєчасних заходів щодо їх усунення.

Під час аудиту трудових ресурсів і операцій щодо оплати праці використовується наступна фактографічна інформація представлена у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

**Характеристика фактографічної інформації, що використовується у
обліку трудових ресурсів**

№п/п	Назва документа	Зміст інформації	Використання інформації в контрольному процесі
1	2	3	4
1.	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	Порядок зарахування на роботу постійних, тимчасових, сезонних працівників	Контроль приймання працівників на роботу, дотримання трудового законодавства
2.	Особова картка	Професійна і соціальна характеристика працівника	Перевірка якісних показників працівників
3.	Наказ (розпорядження) про перевід на іншу роботу	Порядок переміщення робітників у межах підприємства	Перевірка дотримання трудового законодавства
4.	Наказ про надання відпустки	Облік використання відпусток працівниками	Те ж саме
5.	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору	Порядок припинення трудових відносин із працівниками	Перевірка дотримання трудового законодавства
6.	Табель обліку використання робочого часу і розрахунків заробітної плати	Щоденний облік використання робочого часу	Контроль використання робочого часу
7.	Розрахунково-платіжна відомість	Порядок нарахування і видачі заробітної плати працівникам	Контроль оплати праці
8.	Особові рахунки працівників	Облік заробітної плати працівника за весь період роботи на даному підприємстві	Контроль обліку праці й її оплати
9.	Наряди на виконання робіт і їх оплату	Облік виконання робіт і їх оплата	Контроль виконання робіт і їх оплата
10.	Маршрутні картки (листи), що затверджені відповідними органами	Те ж саме	Те ж саме
11.	Відомості (машинограми) аналітичного і синтетичного обліку за рахунками 66 "Розрахунки з оплати праці"	Облік заробітної плати (оплати праці) і розрахунків з робітниками і службовцями	Контроль використання заробітної плати (оплати праці) і розрахунків із робітниками і службовцями

У таблиці конкретизується облікова, позаоблікова інформація, що підлягає перевірці, розкривається її зміст та визначається використання в контрольному процесі.

Основними джерелами інформації, як було зазначено в п.2.1 є:

- штатні розклади, посадові оклади, тарифні сітки, розцінки, нормативи виробітку;
- основні форми первинної облікової документації для визначення кількісного складу працівників (наказ чи розпорядження про прийняття на роботу, переведення на іншу роботу, припинення трудового договору; особиста картка; наказ чи розпорядження про надання відпустки; таблиць обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати; особові рахунки та інші документи, які затвердженні у встановленому порядку, що характеризують кількість працівників та їхній дохід у грошовій, натуральній формі, а також розміри пільг і компенсацій);
- генеральні та галузеві угоди; трудові угоди, колективні договори, облікові листи, довідки й розрахунки для нарахування заробітної плати;
- реєстри синтетичного й аналітичного обліку (журнал-ордер № 9, відомість № 9, Головна книга до рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці»);
- фінансова, оперативна й статистична звітність тощо [62].

Існують різні **процедури аудиту, які використовуються на досліджуваному підприємстві ТОВ «Заказуа»:**

- процедури аудиту за повнотою даних, що призначені для впевненості в тому, що всі дані по всіх господарських операціях внесені до облікових реєстрів (комп'ютерних файлів) і прийнятті на обробку;
- процедури аудиту за точністю даних необхідні для впевненості в тому, що дані по кожній господарській операції відображені в обліку своєчасно і в повному обсязі та правильно рознесені по рахунках;

- процедури аудиту за дозволом (санкціонуванням) операцій спрямовані на забезпечення законності здійснення операцій;
- процедури аудиту за збереження активів і записів – процедури, що базуються на обмеженні доступу до активів підприємства осіб, котрі не мають на те повноважень, запобіганні крадіжкам, псуванню та нестачі активів. Вони включають: створення та налагодження надійної контроль-пропускної системи на підприємстві, встановлення засобів охорони, сигналізації, сейфів, обладнання складських приміщень тощо, а також періодичне проведення внутрішніх ревізій та інвентаризації.

Проте через певні обмеження системи обліку і внутрішнього аудиту трудових ресурсів не можуть дати керівництву підприємства докази того, що поставлені перед внутрішнім аудитом завдання виконані. Саме це є недоліком ефективності внутрішнього аудиту оплати праці. Існують такі **обмеження**:

- вимоги керівництва, які виходять із того, що витрати на внутрішній аудит не можуть перевищувати корисного ефекту від його функціонування;
- більшість процедур внутрішнього аудиту спрямовані на звичайні, а не на неординарні операції, можливість припущення помилки будь-якою службовою особою з причин необачності, неуважності, неправильного судження і неправильного розуміння законодавства, норм і правил;
- можливість уникнути проведення заходів внутрішнього аудиту шляхом змови членів керівництва або співробітників з персоналом підприємства і третіми особами;
- можливість нехтування принципів внутрішнього аудиту особами, відповідальними за забезпечення внутрішнього аудиту з причини несвоєчасного врахування змін певних обставин існує можливість проведення неадекватних процедур внутрішнього аудиту [55].

Серед **методів вирішення** цих обмежень стосовно системи внутрішнього аудиту трудових ресурсів на підприємстві ТОВ «Заказуа»

застосовують наступні: метод розподілу повноважень і відповідальності між працівниками, ротація кадрів, здійснення аудиту за окремими напрямками діяльності, удосконалення аудиту при плануванні наданні послуг, збору інформації та формування бази даних клієнтів та постачальників, діагностики і прогнозування проблем; розробка оптимальної моделі внутрішнього контрольно-аудиторського процесу тощо.

Так планування кар'єри на підприємстві ТОВ «Заказуа» розглядається у вигляді офіційної програм просування персоналу по службі, які визначають перспективу його зростання за певних умов, допомагають кожному працівникові розкрити свої здібності та застосувати їх якнайкраще для цілей організації. Оскільки основними мотиваторами праці є:

- особистий ріст,
- відчуття належності, інтерес і виклик, можливість навчатись,
- ріст відповідальності і впливу,
- можливість творчого росту, самовираження,
- відчуття потреби своєї роботи,
- інформованість про справи, плани, перспективи підприємства,
- інтерес і врахування керівництвом думок і поглядів працівника,
- спільне прийняття рішень,
- підвищена відповідальність, змагальний ефект,
- тощо.

Кожну посаду на підприємстві ТОВ «Заказуа» характеризують наступні ознаки:

- Задачі, котрі пов'язані з цією посадою.
- Повноваження (компетенція), якими володіє працюючий на цій посаді, щоб мати можливості правильно виконувати свої задачі.
- Відповідальність, яка впливає з поставленої задачі і відповідних повноважень.

- Поставлена мета з точки зору задач і компетенції, пов'язаних з посадою.

Проте розподіл задач без обліку відповідної компетенції і не може привести до регулювання відповідальності. У зв'язку з чим велике значення мають для співробітників знання і розуміння своїх цілей, визначених для посади.

Застосування наведених методів в практичній діяльності підприємства безсумнівно забезпечує перетворення аудиту в дієвий і ефективний засіб ефективного управління ним, тобто сприяє якісному вирішенню практичних завдань щодо динамічного розвитку підприємства; посилить інформаційну, контрольну й управлінську функції бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці, підвищить ефективність аналітичної роботи і якість виконання послуг.

Отже, внутрішній аудит є інструментом, який застосовується керівництвом для цілковитої впевненості в тому, що його діяльність здійснюється чесно, законно, ресурси належно захищені від втрат і використовуються економно й ефективно, а інформація щодо результатів діяльності достовірна. Для удосконалення системи обліку і внутрішнього аудиту трудових ресурсів підприємствам потрібно:

- *удосконалити методику обліку розрахунків з оплати праці та витрат на оплату праці через розробку пропозицій до аналітичних підходів формування облікової інформації, уточнення форми і структури розрахункової відомості та наказу про надання відпустки, що уможливить відповідний контроль правильності розрахунку виплат працівника і пов'язаних з ними податків і платежів, забезпечить достовірність наведених даних у фінансовій звітності;*
- *удосконалити методики оцінки вартісних показників ефективності використання трудових ресурсів (зарплатомісткості, зарплатовіддачі та рентабельності використання трудових ресурсів), які*

сприяють більш достовірному визначенню цих показників через порівнянність досліджуваних чинників при їх розрахунку.

2.3. Шляхи удосконалення обліку та внутрішнього аудиту трудових ресурсів підприємства із застосуванням сучасних новітніх технологій

Із провадженням сучасних прогресивних інформаційних систем обліку кардинально змінюється характер і зміст бухгалтерської роботи, скорочується частка технічних процесів, заснованих на ручній праці, забезпечується автоматизація обробки, аналізу, аудиту інформатизації з питань праці та її оплати. Це сприяє скороченню матеріальних і трудових витрат на збирання, оброблення та аналіз даних, складання звітності та прийняття зважених оперативних управлінських рішень.

Передумовами комп'ютеризації є значний обсяг обліково-розрахункових робіт; підвищена відповідальність перед працівниками за точність і своєчасність нарахування і сплати заробітної плати; підвищена відповідальність перед державними органами за точність і своєчасність нарахування і сплати податків; значних методологічний і практичний досвід автоматизації бухгалтерського обліку заробітної плати і її аналізу із застосуванням різноманітної обчислювальної техніки; застосування типових первинних документів для обліково-контрольних процесів; велика кількість комп'ютерних програм для автоматизації бухгалтерського обліку й аналізу праці і заробітної плати.

Найбільш ефективною організаційною формою використання ПЕОМ є утворення на їх базі автоматизованих робочих місць бухгалтерів, економістів-аналітиків та ін. Побудована АРМ потребує вирішення багатьох організаційних завдань, пов'язаних з методичним, технічним, програмним та інформаційним забезпеченням. Основними принципами створення нових інформаційних технологій є:

- персоналізація використання обчислювальної системи, тобто забезпечення ревізора робочим місцем, обладнаними ПЕОМ або терміналом, увімкнення в локальну обчислювальну мережу;

- інтелектуалізація АРМ, обладнаних ПЕОМ, які мають експертну систему забезпечення управлінських рішень та інтелектуальним інтерфейсом, що дає змогу вести діалог розмовною або близькою до неї мовою спілкування;
- реалізація інформаційних комунікацій між всіма АРМ, що входять до складу системи та із зовнішніми споживачами. [46].

При цьому програми обробки бухгалтерської інформації повинні бути адаптовані до правил ведення бухгалтерського обліку. Це відноситься до подання бухгалтерських реєстрів в зручному для читання вигляді, неможливість несанкціонованих виправлень в записах та ін.

У сучасних умовах на базовому підприємстві ТОВ «Заказуа» бухгалтерський облік ведеться на комп'ютерах із застосуванням АРМ бухгалтера, а саме програми «1С:Бухгалтерія 8». Вона включає розробку технологій автоматизованого отримання обробки інформації, у т.ч.:

- первинні документи, пристосовані до їх автоматизованої обробки;
- документообіг, розрахований на обробку облікових даних на комп'ютерах;
- коди;
- звітні розробки, отримані автоматично;
- програми робіт обчислювальної техніки;
- технологічні та інструментальні карти, які формалізують порядок виконання робіт на всіх етапах технологічного процесу обробки інформації, зараховуючи використання отриманих машинограм.

Програма «1С:Бухгалтерія 8» побудована з урахуванням особливостей обліку в Україні на базі Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. При цьому врахована можливість одночасного ведення бухгалтерського і податкового обліку, що в сучасних умовах є досить актуальним і практичним моментом. Одночасне введення даних, необхідних як для податкового, так і для бухгалтерського обліку, дає можливість

користувачам прослідкувати всі господарські операції і зміни в складі активів і пасивів, що відбуваються в різних ланках облікової роботи.

Основними завданнями автоматизації оплати праці є: комп'ютеризація перевірки первинної інформації з обліку праці і заробітної плати; комп'ютеризація перевірки нарахування заробітної плати при різноманітних формах оплати; комп'ютеризація перевірки утримань із заробітної плати; комп'ютеризація перевірки аналітичного і синтетичного обліку праці і заробітної плати, інше.

У конфігурації «1С:Бухгалтерія для України 8» облік розрахунків з оплати праці ведуть, відповідно до Інструкції №291, на рахунку 66, за кредитом якого відображаються нарахування заробітної плати, за дебетом - виплати, а також суми утриманих податків, зборів та інших утримань. На рахунку 66 ведуть аналітичний облік у розрізі персоналу («Сотрудники») і періодів («Месяц начисления»).

У довіднику «Сотрудники» на закладці «Общие» зберігаються індивідуальні дані про заробітну плату кожного працівника, його статус (реквізит **Основной**).

На рис. 2.3 подано закладку «Данные по з/п» стосовно одного з працівників.

Сотрудник: Вереснев В. П. (20.06.04) *

Общие | Данные по з/п | Паспортные данные | Налоговые данные

Табельный номер: DO-0000010 Ф. И. О.: Вереснев В. П.

Оклад/тариф: 510.00 Аванс: 50.00

Количество льгот: 1.0 Количество детей: 0

Пенсионер Член профсоюза Инвалид

Затраты по заработной плате

Счет затрат: ... Вид затрат: Зарплата общепроизв. персонала ...

Вид деятельности: Производственная ...

ОК Закрыть История

Рис. 2.3. Дані по заробітній платі ТОВ «Заказуа»

Для нарахування працівникам заробітної плати у конфігурації служить документ "Начисление заработной платы", який можна ввести через меню **Документы - Зарплата - НачислениеЗП** (рис. 2.4.).

The screenshot shows a software window titled "Начисление заработной платы - Новый *". It contains several sections:

- Описание / Дополнительно:** Includes fields for "Валютные расчёты" (Currency calculations) and "Классификация налога" (Tax classification).
- Начисление з/п №:** Set to "НЗП-000005" starting from "20.08".
- Основные параметры:** Includes "Вид выплаты" (Payment type) set to "Основная з/п", "Счет оплаты труда" (Wage account) set to "661", and "Количество работников" (Number of employees) set to "13".
- Расчетный параметр:** "Среднесписочная численность сотрудников" (Average staff count) set to "5.00".
- Table:** A table with columns: N, Сотрудник (Employee), Дн. (Days), По окладу (By salary), Больн. с/с (Sick leave), Больн. пре. (Pre-sick leave), Индекс (Index), Начисл. (Accrued), НДФЛ (Income tax), Пенсионный (Pension), Удержано (Deductions), and К выплате (Payable). The table shows one row for "Вереснев Е. П." with a total payable amount of 458.14.
- Summary:** "Итого начислено: 545.70", "Итого удержано: 97.56", "Итого к выплате: 458.14".

Рис. 2.4. Нарахування заробітної плати ТОВ «Заказуа»

Для посилення функції аудиту витрат на оплату праці програма повинна забезпечити створення різноманітних вихідних довідкових, оперативних, коригувальних ат інших документів. Найбільш важливі з них: відомість перевірки первинної інформації з оплати праці; відомість аудиту нарахування заробітної плати; відомість аудиту за утриманням із заробітної плати; відомість виявлених порушень в обліку заробітної плати.

Для виконання цього комплексу задач АРМ передбачає застосування наступних класифікаторів: структурних підрозділів, видів нарахувань, прізвищ працівників, видів утримань, типових бухгалтерських проводок, рахунків бухгалтерського обліку, категорій працівників, розцінок і норм виробітку, причин відхилень від нормальних умов праці та винуватців, професій працівників, можливих порушень, а також довідник нормативно-законодавчих документів.

Класифікатор видів нарахувань і утримань доцільно побудувати за серійною системою кодування. Одна серія групує види нарахувань, друга – утримання. Всередині серії видів нарахувань доцільно виділити ще групи номерів для основної заробітної плати, додаткової та інші. Класифікатор прізвищ працівників створюється на підставі існуючих на підприємстві табельних номерів. Його можна поєднати з класифікатором структурних підрозділів. Класифікатор професій розробляється на підставі тарифно-класифікаційних довідників професій за порядковими номерами і за алфавітом.

Структура вхідних оперативних файлів і характеристика їх реквізитів наводиться у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Структура файлу аудиту розрахунків у первинних документах на оплату праці (ФКР)

№	Найменування реквізиту	Позначення	Тип
1.	Код структурного підрозділу	КСП	N
2.	Назва документу	НА	C
3.	Номер документу	НО	N
4.	Код послуги	КІ	N
5.	Норма виробітку (години)	НП	N
6.	Розцінка	РП	N
7.	Сума оплати	СП	N

Файл розрахунків у первинних документах на оплату праці за даними обліку (ФРП) та файл аудиту розрахунків у первинних документах на оплату праці (ФКР) – призначені для складання «Відомості перевірки первинної інформації з оплати праці».

Таблиця 2.7.

Структура файлу аудиту нарахування заробітної плати (ФКЗ)

№	Найменування реквізиту	Позначення	Тип
1.	Код структурного підрозділу	КСП	N
2.	Код працівника	ТАБ	N
3.	Прізвище, ім'я та по батькові	ПІБ	C
4.	Код видів нарахувань	КН	N

5.	Назва видів нарахувань	НН	С
6.	Сума нарахованої заробітної плати по видах	СП	N
7.	Сума нарахованої заробітної плати по видах нарахувань за даними перевірки	СПШ	N

Файл обліку нарахування заробітної плати (ФОЗ) та Файл аудиту нарахування заробітної плати (ФКЗ) – призначені для складання «Відомості аудиту нарахування заробітної плати».

Файл обліку утримань із заробітної плати (ФОУ) – застосовують для складання «Відомості аудиту за утриманням із заробітної плати».

Файл виявлених порушень по заробітній платі (ФЗП) – призначений для складання «Відомості виявлених порушень з обліку праці і заробітної плати».

Файл розрахунків у первинних документах на оплату праці за даними обліку (ФРП) має аналогічну структуру, що й файл аудиту розрахунків у первинних документах на оплату праці (ФКР). Файл обліку нарахування заробітної плати (ФОЗ) має аналогічну структуру з тією різницею, що сума нарахованої заробітної плати вказується за обліковими даними. Файл обліку утримання із заробітної плати (ФОУ) має таку ж структуру, як і файл ФКУ з тією різницею, що сума утримання із заробітної плати вказується за обліковими даними. Файл виявлених порушень по заробітній платі (ФЗП) має таку ж структуру, як і аналогічний файл.

Вхідні нормативно-довідкові файли формуються на підставі класифікаторів, їх структура наведена у таблиці 2.8. Отже, посилення комп'ютеризації аналітичного і синтетичного обліку праці та заробітної плати охоплює облікові й статистичні звіти, які містять дані по заробітній платі і утримань із неї по категоріях працівників, витратах, відхиленнях від нормальних умов праці, причин і винуватців відхилень, тощо.

Таблиця 2.8.

Вхідні нормативно-довідкові файли

Найменування	Позначення	Тип
--------------	------------	-----

<i>Файл працівників</i>		
Код працівника	ТАБ	N
Прізвище, ім'я та по батькові	ШБ	С
<i>Файл видів нарахувань</i>		
Коди видів нарахувань	КН	N
Найменування видів нарахувань	НН	С
<i>Файл видів утримань</i>		
Код видів утримань	КУ	N
Найменування видів утримань	НУ	С
<i>Файл категорій працівників</i>		
Код категорій працівників	КК	N
Найменування категорії працівників	НК	С
<i>Файл норм виробітку і розцінок</i>		
Код виробу	КІ	N
Найменування послуги	Ш	С
Норма часу	НЧ	N
Розцінка	РОЗ	N
<i>Файл причин відхилень від нормальних умов праці та винуватців</i>		
Коди причин відхилень	КВП	N
Найменування причин відхилень	ППВ	С
Коди винуватців	КВВ	N
Найменування винуватців	НВВ	С
<i>Файл професій працівників</i>		
Код професії	КПФ	N
Найменування професії	КПФ	С

Висновок до розділу II. Таким чином, застосування сучасних новітніх технологій є необхідною умовою підвищення якісної та ефективної роботи підприємства. Це забезпечить перетворення обліку і внутрішнього аудиту із формальної констатації фактів і результатів діяльності в дієвий і ефективний засіб ефективного управління ним, тобто сприятиме якісному вирішенню практичних завдань щодо динамічного розвитку підприємств та його економічного зростання.

РОЗДІЛ III. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «ЗАКАЗУА»

3.1. Організаційно-інформаційна модель аудиту трудових ресурсів підприємства

Одним із засобів формалізації аудиту трудових ресурсів туристичного підприємства є розробка організаційно-інформаційної моделі, яка поєднує дві основні складові діяльності підприємства: організаційну та інформаційну. Організаційні питання, які вирішуються на рівні розроблення моделі аудиту діяльності туристичного підприємства, стосуються характеристики його суб'єктів, об'єктів, мети і завдань та методичного забезпечення. Інформаційні питання охоплюють побудову інформаційної бази: визначення джерел інформації, характеристику інформаційного забезпечення та розроблення системи показників.

Організаційно-інформаційна модель аудиту трудових ресурсів діяльності підприємства складається з взаємопов'язаних блоків:

1. Мети і завдання – передбачає визначення мети діяльності та системи завдань, послідовне вирішення яких приведе до досягнення поставленої мети.
2. Об'єкти та суб'єкти – характеризує об'єкти та основні параметри, за якими дані об'єкти підлягають дослідженню, а також суб'єкти стосовно конкретних завдань, які належить виконати для досягнення мети аудиту трудових ресурсів. Рис
3. Інформаційна база – визначає джерела утворення та види економічної інформації, за допомогою якої мають досліджуватися об'єкти аудиту підприємства.
4. Методичне забезпечення – передбачає характеристику методів та прийомів обробки економічної інформації. В т.ч. система показників аналізу,

яка складається з переліку показників, за якими передбачено дослідити об'єкти аналізу трудових ресурсів, з визначенням певних термінів тривалості аналітичного періоду.

5. Прийом узагальнення та реалізація результатів – характеризує стадію, яка завершується прийняттям управлінських рішень щодо подальшого розвитку об'єктів аудиту.

I блок організаційно-інформаційної моделі визначає мету і завдання аудиту трудових ресурсів підприємства.

Мета аудиту – визначення відповідності методики обліку та оподаткування операцій з оплати праці та розрахунків з персоналом, що застосовується в організаціях та підприємствах, діючому законодавству та нормативним документам. Це об'єктивна оцінка забезпеченості підприємства трудовими ресурсами, визначення досягнутих результатів, виявлення резервів зростання обсягу і якості послуг. Основними завданнями є перевірка:

- дотримання нормативно-правових актів при нарахуванні оплати праці, утримань із неї й правильності ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці;
- правильності організації праці, дотримання встановлених розцінок, ставок і окладів;
- оцінка діючої системи розрахунків з персоналом та її ефективності;
- оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку операцій з оплати праці та розрахунків з персоналом;
- дослідження організації і нормування праці, використання робочого часу;
- перевірка цільового використання коштів, призначених на оплату праці;
- перевірка правильності і своєчасності розрахунків з працівниками підприємства та фондами соціального страхування.

- правильності здійснення розрахунків з органами соціального страхування.

II блок організаційно-інформаційної моделі визначає суб'єкти і об'єкти аудиту трудових ресурсів. (рис. 3.1, рис 3.2).



Рис. 3.1. Суб'єкти аудиту

III блок організаційно-інформаційної моделі – джерела інформації контролю трудових ресурсів. На особливу увагу заслуговує інформаційна компонента наведеної вище моделі. В організаційно-інформаційній моделі економічну інформацію класифіковано за ознакою середовища, у якому вона утворюється, що призводить до її розподілення на зовнішню та внутрішню. Подальша деталізація передбачає класифікацію економічної інформації за джерелами її формування та напрямками використання.

Джерелами інформації є: трудове законодавство та інші законодавчі акти; планово-нормативна інформація та нормативна довідкова інформація; первинна документація (штатний розпис; наказ про прийняття на роботу; наказ про переведення на іншу роботу; наказ про надання відпустки; наказ про припинення трудового договору; особова картка працівника; таблиць обліку робочого часу; колективний договір; трудові договори; угоди, контракти;

розрахунково-платіжна відомість; платіжна відомість; розрахункова відомість; особові рахунки; накопичувальна картка обліку заробітної плати, ін.); реєстри бухгалтерського обліку і звітність; інформація правоохоронних органів тощо.



Рис. 3.2. Об'єкти аудиту

IV блок організаційно-інформаційної моделі містить методичні прийоми аудиту (рис. 3.3).

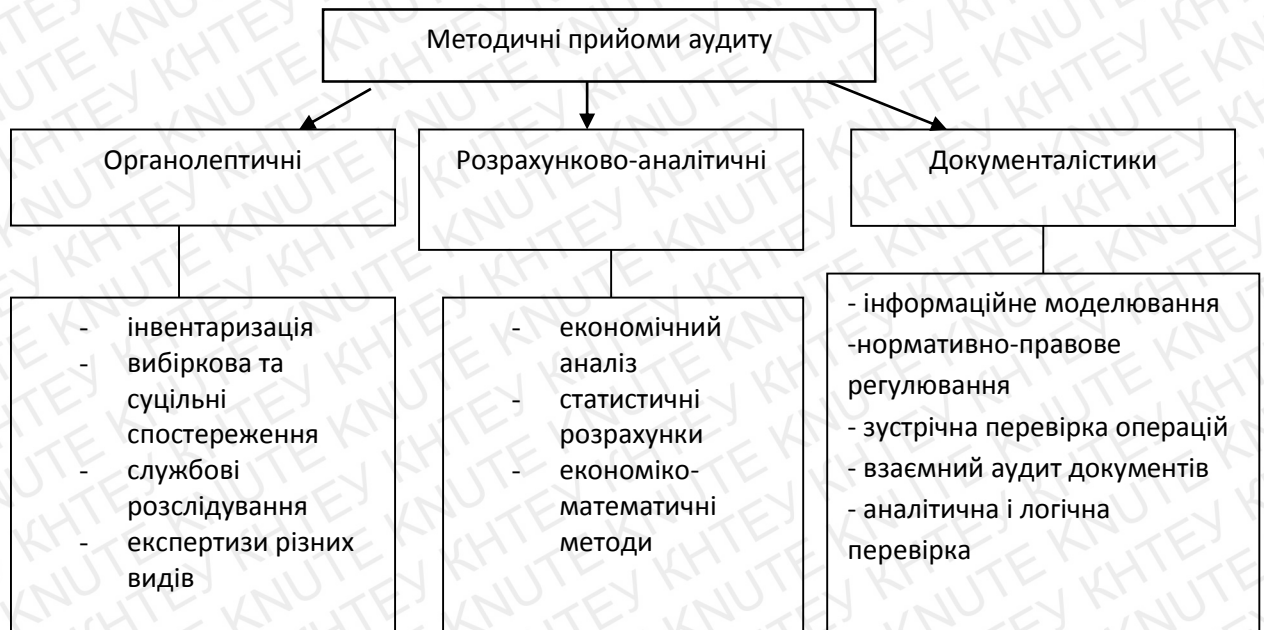


Рис. 3.3. Методичні прийоми аудиту

Органолептичні методи контролю забезпечують здійснення контрольних дій, ґрунтуються на безпосередньому спостереженні контролюючим суб'єктом стану або діяльності контрольованого об'єкта (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Органолептичні прийоми фінансового контролю

За цими прийомами перевіряється наявність матеріальних запасів на складах у конкретних матеріально-відповідальних осіб; вибірковими, а у разі розбіжностей супровідних документів з фактичною кількістю матеріалів, що надійшли від постачальників, суцільними спостереженнями; службові розслідування проводяться з причин виникнення нестач, крадіжки тощо.

Найважливішим органолептичним методом контролю є інвентаризація.

Інвентаризація – перевірка об’єктів контролю в натурі органолептичним способом. Перевірка наявності та стану об’єктів визначається оглядом, підрахунками, зважуванням, обмірюванням. У фінансовому контролі застосовується як основний методичний фактичного контролю збереження товарно-матеріальних цінностей і коштів, а також стан розрахунково-кредитних стосунків та інших активів і пасивів установи. Організація і методика проведення її здійснення відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків і документів [50].

Суцільні спостереження – прийом статистичного контролю фактичного стану об’єктів, які вивчають, наприклад, проведення хронометражних

спостережень при контролі норм виробітку, використання робочого часу працівників за звітний період тощо.

Експертизи різних видів – прийоми експертних оцінок, що застосовуються технологічними, судово-бухгалтерськими, криміналістичними та іншими експертизами при дослідженні спеціальних питань, пов'язаних з фінансовим контролем. До експертиз вдаються тоді, коли у складі ревізії немає відповідних фахівців, або за виявленням ревізією протиправних дій порушено цивільну чи кримінальну відповідальність.

Службове розслідування – сукупність прийомів перевірки додержання службовими особами, а також працівниками нормативно-правових актів. застосовуються ці прийоми в основному при перевірці скарг трудящих, вивчені причин порушення діючого законодавства, заподіянні матеріальних збитків тощо.

Експеримент – науково поставлений досвід відповідно до мети фінансово-господарського контролю для перевірки результатів процесів, які планують або виконані. Проводять експеримент за чітко визначеними умовами, які дають змогу стежити за ходом запланованого процесу [59].

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми ґрунтуються на застосування методики економічного аналізу та обчислення (рис. 3.5). надає можливість оцінити виявлені відхилення, визначити їх причини, з'ясувати тенденції розвитку об'єкта контролю або його діяльності.



Рис. 3.5. Розрахунково-аналітичні методичні прийоми аудиту

Економічний аналіз – система прийомів у фінансово-господарському контролі для розкриття причинних зв'язків, що зумовлюють результати явищ і процесів. Застосовується економічний аналіз при попередньому, поточному і заключному контролі фінансово-господарської діяльності підприємства. Отримання, обробка, передача та зберігання інформації щодо діяльності підприємства передбачає застосування *системи економічних показників*. У наданій організаційно-інформаційній моделі економічні показники розподілено на дві групи, які відображають рух інформаційних потоків у системи управління трудових ресурсів:

- абсолютні показники застосовуються переважно для передачі первинної (вхідної) інформації з метою кількісної оцінки параметрів досліджуваного об'єкта;
- відносні показники формуються внаслідок обробки первинної інформації і відносно абсолютних є вторинними, такими, що утворюються у вихідних потоках інформаційної системи управління.

Статистичні розрахунки – прийоми одержання таких величин і якісних характеристик, яких немає безпосередньо в економічній інформації підприємства, що перевіряється. Використовуються за допомогою обчислювально-розрахункових і логічних процедур, за якими складають порівняльні відомості, таблиці.

Економіко-математичні методи застосовуються у контролі при визначенні впливу факторів на результати господарських процесів з метою оптимізації їх на стадії планування і проектування, а також після завершення господарських процесів, якщо іншими методичними прийомами встановити взаємозв'язки факторів неможливо. У процесі контролю економіко-математичні методи використовують для виявлення невикористаних резервів раціонального господарювання, економного витрачання трудових ресурсів.

При застосуванні розрахунково-аналітичних методичних прийомів під час контролю доцільно використовувати при контрольних процедур ПЕОМ,

які мають банки даних нормативної і фактографічної інформації та забезпечені стандартними операційними програмами. Результати застосування розрахунково-аналітичних методичних прийомів у процесі контролю оформляються у вигляді відомостей, які додають до акта комплексної перевірки діяльності підприємства.

До документальних методів належать: інформаційне моделювання, нормативно – правове регулювання, дослідження документів та інші.

Інформаційне моделювання – це створення за допомогою наявних документів підприємства, що перевіряється, моделі документообігу згідно до діючих нормативно – законодавчих актів, а потім його звірка з фактично наявним на підприємстві процесом документообороту, процесом затвердження і контролю правильності і законності операцій.

Нормативно – правове регулювання – це сукупність нормативних актів, що регулюють проведення господарських операцій та їх перевірки.

У дослідженні *документів* виділяють такі прийоми: дослідження документів за формою і змістом; зустрічна перевірка операцій; взаємний контроль операцій і документів; аналітична і логічна перевірка операцій і документів

При перевірці первинних документів за формою встановлюють дотримання нормативно–правових актів при відображенні господарських операцій у первинних документах, облікових регістрах. При цьому контролери керуються нормативними актами про документи і документообіг у бухгалтерському обліку.

Перевірка документів по змісту складається в критичній оцінці змісту документа – відповідність характеру відображеної в ньому господарської операції, наявності інформаційного її відображення і правильності кодування показників для машинної обробки інформації, обґрунтованість цін, застосування кількісних вимірників цінностей і операцій, закріплення матеріальної відповідальності за отримані цінності.

Взаємний контроль операцій і документів полягає у зіставленні логічно пов'язаних між собою документів і операцій для встановлення їх відповідності між собою.

Аналітична перевірка документів сполучається з використанням обліково – аналітичних і логічних процедур. При цьому аналітичним шляхом перевіряють правильність застосування цін на конкретні товари, матеріали, розрахунки природних втрат, створення різних фондів за допомогою обліково – обчислювальних процедур відносно перевірки арифметичних операцій (таксування, підведення підсумків і ін.), відбитих у первинних документах, облікових регістрах і машинограммах.

Логічний спосіб перевірки документів сполучають із процедурами нормативно–правового регулювання правильності відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, обґрунтованості фондотворчих показників, дотримання законодавства по операціях, відбитим у документах.

V блок організаційно-інформаційної моделі включає методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аудиту (рис. 3.6.):

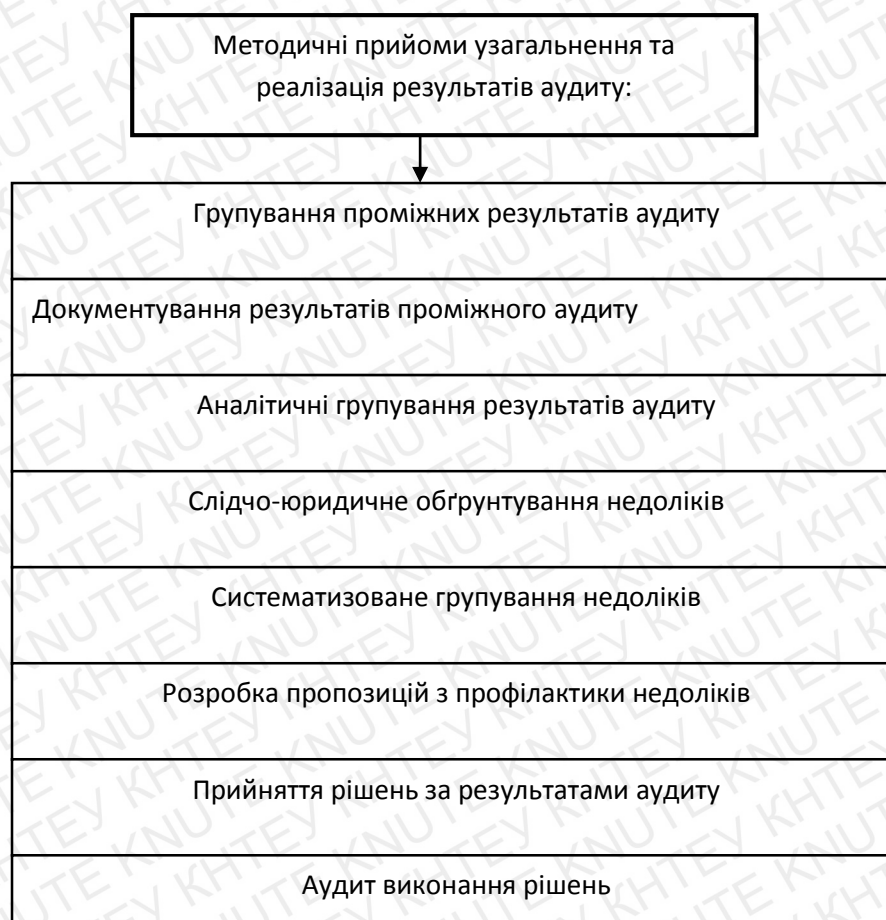


Рис. 3.6. Методичні прийоми узагальнення і реалізації результатів аудиту

Групування недоліків – систематизація і узагальнення недоліків і порушень нормативно-правових актів у процесі діяльності підприємства за економічною однорідністю, часом проведення і важливістю. Процедури групування застосовують при перевірці документальної достовірності результатів аудиту. Групування передбачає хронологічну послідовність, систематизований і хронологічно-систематизований способи [58].

Документування результатів проміжного аудиту – це спосіб оформлення результатів контрольних дій на проміжних стадіях ревізії та перевірки.

Аналітичне групування – це сукупність прийомів статистичних групувань за однорідністю ознак підконтрольних об'єктів та виявлення недоліків.

Слідчо-юридичне обґрунтування включає способи одержання доказів ревізією недоліків і порушень законодавства, нормативно-правових актів, розміри завданих збитків і відповідальних за ним конкретних осіб.

Систематизоване групування результатів аудиту – комплекс прийомів узагальнення результатів проведеного аудиту відповідно до правил Єдиної державної системи діловодства. Використовують ці прийоми при складанні актів комплексної ревізії, тематичних перевірок і обстежень, довідних і службових записок за результатами аудиту, висновків аудиторів.

Прийняття рішень за результатами аудиту – цей спосіб застосовується при розробці і виданні наказів, розпоряджень, службового листа за результатами ревізії, тимчасової перевірки, обстеження тощо.

Аудит за виконанням прийнятих рішень – прийом реалізації прийнятих рішень, який передбачає встановлення фактичного стану об'єкта аудиту і його поведінки відповідно до управлінської дії.

Отже, послідовність аудиту трудових ресурсів туристичного підприємства визначається потребою поетапного розкриття економічної інформації відповідно до його мети і завдань, характеристику яких наведено у вищезазначених організаційно-інформаційних моделях. Організація контроль-аналітичної роботи є важливим етапом своєчасного і якісного проведення управлінських заходів щодо ефективності використання трудових ресурсів і коштів на оплату праці; та значною мірою сприяє попередженню порушень трудового законодавства, що виникають між учасниками трудового права; зростанню продуктивності праці, зміцненню трудової дисципліни та ефективного застосуванню встановленої системи оплати праці.

3.2. Аналітичні процедури аудиту трудових ресурсів підприємства

Аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами здійснюється способом порівняння фактичної чисельності працівників за категоріями із розрахунковими показниками і з показниками, що були досягнуті в минулому періоді. Це дає можливість визначити рівень виконання плати (завдання), а

також динаміку показників. Аналіз забезпеченості робочою силою та її використання проводиться в тісному зв'язку з аналізом продуктивності праці, трудомісткості та використання робочого часу.

Аналіз трудових ресурсів та витрат на оплату праці здійснюється за такими етапами:

1. Оцінка забезпеченості підприємства трудовими ресурсами і руху робочої сили.
2. Аналіз використання трудових ресурсів (робочого часу) у господарському процесі.
3. Оцінка ефективності використання трудових ресурсів (вивчення продуктивності праці).
4. Вивчення витрат на оплату праці.

Етап I. Основними показниками є дані про чисельність персоналу різних категорій і професій, його кваліфікацію та освітній рівень, про витрати робочого часу в людино-днях, людино-годинах, наданих послуг, а також відомості про рух особового складу підприємства.

Працівники підприємства ТОВ «Заказуа» розподіляються на працівників основної діяльності, які зайняті безпосередньо у наданні послуг, і невиробничий персонал, що зайнятий в обслуговуючій галузі. До працівників основної діяльності відносяться такі категорії працівників: робітники, службовці, керівники, спеціалісти, технічний персонал, молодший обслуговуючий персонал.

Таблиця 3.1

Динаміка структури трудових ресурсів за видами працівників ТОВ «Заказуа» за період 2016, 2017 та 2018 роки.

Категорія персоналу	2016 р.		2017 р.		2018 р.		Відхилення 2018 р. від			
	Осіб	Питома вага, %	Осіб	Питома вага, %	Осіб	Питома вага, %	2016 р.		2017 р.	
							Осіб	Питома вага, %	Осіб	Питома вага, %
Усього персоналу	18	100	65	100	86	100	68	4,7	21	1,3
1. Працівники основної діяльності	15	83,3	57	87,7	75	87,2	60	4	18	1,3
З них: Робітники	8	44,4	26	40,0	32	37,2	24	3	6	1,2
Службовці	3	16,7	12	18,5	16	18,6	13	4,3	4	1,3
З них: Керівники	2	11,1	10	15,4	14	16,3	12	6	4	1,4
Спеціалісти	2	11,1	9	13,9	13	15,1	11	0,5	4	1,4
2. Працівники неосновної діяльності	3	16,7	8	12,3	11	12,8	8	2,6	3	1,9

Таблиця 3.2

Динаміка структури трудових ресурсів за іншими ознаками ТОВ «Заказуа» за період 2016, 2017 та 2018 роки.

Категорія персоналу	2016 р.		2017 р.		2018 р.		Відхилення 2018 р. від			
	Осіб	Питома вага, %	Осіб	Питома вага, %	Осіб	Питома вага, %	2016 р.		2017 р.	
							Осіб	Питома вага, %	Осіб	Питома вага, %
За віком, з них	18	100	65	100	86	100	68	4,7	21	1,3
до 35 років	11	61,1	43	66,2	56	65,1	45	5,1	13	1,3
після 35	7	38,8	22	33,8	30	34,9	23	4,3	8	1,4
За статтю, з них Чоловіки	10	55,5	27	41,5	39	45,4	29	3,9	12	1,4
Жінки	8	44,4	38	58,5	47	54,7	39	5,9	9	1,2

Дані таблиці 3.1 свідчать, що чисельність персоналу підприємства з кожним роком збільшувалась, як у цілому, так і за окремими категоріями працівників. Так, у 2018 році чисельність усього персоналу збільшилась на 68 осіб порівняно з 2016 роком, у тому числі працівники основної діяльності на 60 осіб, а неосновної діяльності на 8 осіб. Це може свідчити про те, що на досліджуваному підприємстві ТОВ «Заказуа» з кожним роком розширювалась територіальна структура, тобто все більше відкривалося нових філіалів підприємства, що зумовило збільшення персоналу. Збільшення чисельності робітників відбулося при одночасному збільшенні чисельності і питомої ваги керівників у загальному складі персоналу підприємства. Це обумовлено змінами в структурі управління підприємства.

Дані таблиці 3.2 свідчать, що чисельність персоналу віком до 35 років збільшилась. У 2018 році чисельність персоналу після 35 років порівняно з 2016 роком збільшилась на 4,3%. Щодо персоналу «за статтю», то жінки переважають і з кожним роком збільшується, що є позитивним для ефективного функціонування підприємства.

Зміна в складі працюючих за віком та освітою відбувається внаслідок руху робочої сили. Отже, важливим об'єктом аналізу є *рух робочої сили*.

Зміну чисельності працюючих, пов'язану з їх прийманням і звільненням, незалежно від причин вибуття і джерел поповнення, характеризує показник обороту робочої сили. Для характеристики руху робочої сили розраховують і аналізують динаміку наступних показників [50]:

1. Коефіцієнт обороту з приймання ($K_{оп}$) – відношення чисельності прийнятих за період ($ЧП_{пр}$) до середньоспискової чисельності працюючих за той же період $ЧП_c$.

$$K_{оп} = ЧП_{пр} / ЧП_c \quad (3.1)$$

2. Коефіцієнт обороту з вибуття (звільнення) (K_{OB}) – відношення чисельності працівників, які вибули за період ($ЧП_B$) до середньоспискової чисельності за той же період ($ЧП_C$)

$$K_{OB} = ЧП_B / ЧП_C \quad (3.2)$$

3. Коефіцієнт плинності ($K_{П}$) – відношення чисельності працівників, які вибули за період з причин, що характеризують надлишковий оборот ($ЧП_{НО}$) – за власним бажанням і порушенням трудової дисципліни, до середньоспискової чисельності працюючих за той же період ($ЧП_C$)

$$K_{П} = ЧП_{НО} / ЧП_C \quad (3.3)$$

4. Коефіцієнт постійності кадрів ($K_{ПК}$) – відношення чисельності працівників, які пропрацювали весь період ($ЧП_{ВП}$) до середньоспискової чисельності працюючих за той же період

$$K_{ПК} = ЧП_{ВП} / ЧП_C \quad (3.4)$$

Аналізуючи рух робочої сили, визначаються причини звільнення працівників (за власним бажанням, через порушення трудової дисципліни, навчання, переїзд на нове місце проживання тощо).

Найважливішим оціночним показником ефективності кадрової політики є коефіцієнт постійності кадрів. Оборот робочої сили, що виник внаслідок суб'єктивних причин, знижує ефективність використання робочої сили на підприємстві. Нових робітників необхідно адаптувати до конкретних умов праці на даному виробництві, відповідно виникає потреба у навчання працівників.

Для аналізу руху робочої сили ТОВ «Заказуа» за період 2016-2018 роки використаємо дані таблиці 3.3.

Таблиця 3.3.

Динаміка показників руху трудових ресурсів на підприємстві ТОВ «Заказуа» за період 2016, 2017 та 2018 роки

№	Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від 2016 р.		Відхилення 2018 р. від 2017 р.	
					осіб	%	осіб	%
1.	Прийнято на підприємство, осіб	12	47	35	23	191,7	-12	-25,5
2.	Вибуло з підприємства осіб, у т.ч	25	24	14	-11	-44,0	-10	-41,7
	а) на навчання, вихід на пенсію і за іншими причинами	9	8	5	-4	-44,4	-3	-37,5
	б) за власним бажанням	14	15	8	-6	-42,9	-7	-46,7
	в) за порушення трудової дисципліни	2	1	1	-1	-50,0	0	0
3.	Середньоспискова чисельність працівників, осіб	18	65	86	68	377,8	21	32,3
4.	Коефіцієнт обороту:							
	а) з приймання, %	66,7	72,3	40,7	-26	-38,9	-31,6	-43,7
	б) зі звільнення, %	138,9	36,9	16,3	-122,6	-88,3	-20,6	-55,8
5.	Коефіцієнт плинності кадрів, %	88,9	24,6	10,5	-78,4	-88,2	-14,1	-57,3
6.	Коефіцієнт загального обороту, %	205,5	109,2	56,9	-148,6	-72,3	-52,3	-47,9

За даними таблиці 3.3 розрахунок показує, що на даному підприємстві коефіцієнт загального обороту у звітному періоді у порівнянні з 2016 роком знизився: коефіцієнт обороту з приймання – на 39%, коефіцієнт плинності кадрів – на 88%. Зниження коефіцієнта загального обороту та плинності кадрів пов'язане зі зменшенням звільнених за власним бажанням, що вплинуло на зниження коефіцієнту обороту зі звільнення, який становить 88%. Стосовно відхилень 2018 від 2017 року (у таблиці 3.9) можна сказати, що коефіцієнт загального обороту знизився – 52 особи або 48%, коефіцієнт обороту з приймання і звільнення знизився, що вказує на більш стабільне становище ТОВ «Заказуа».

Особливу увагу потрібно звертати на плинність кадрів, бо плинність знижує продуктивність праці на підприємстві. На даному підприємстві спостерігається тенденція до зменшення плинності кадрів, що позитивно вплине на ефективність діяльності підприємства.

Етап 2. Економне та ефективне використання робочого часу є однією з основних умов виконання плану на підприємстві, збільшення обсягу наданих туристичних послуг на кожного члена трудового колективу, раціонального використання трудових ресурсів. Від повного і раціонального використання робочого часу залежить ефективність діяльності, виконання всіх економічних показників. Аналіз використання робочого часу здійснюється за двома напрямками: виявлення втрат робочого часу; непродуктивне використання робочого часу. В основі аналізу фонду робочого часу – баланс робочого часу, який складається в людино-днях або людино-годинах виходячи з календарного фонду робочого часу. Календарний фонд робочого часу в людино-днях – це весь час, який має у своєму розпорядженні колектив підприємства. Він складається з явок і неявок.

На основі балансу робочого часу обчислюються:

- максимально можливий фонд робочого часу;
- реальний фонд робочого часу;

- плановий фонд робочого часу;
- ступінь використання робочого часу.

Максимально можливий фонд робочого часу – це найбільша кількість робочого часу в людино-днях або людино-годинах, яку мали працівники в досліджуваному періоді відповідно до трудового законодавства.

Плановий фонд робочого часу – це найбільший фонд робочого часу, який може бути використаний.

Реальний фонд робочого часу (людино-днів) – це найбільша кількість робочого часу, яку має явочна чисельність працівників у даному періоді відповідно до трудового законодавства.

З усіх цілоденних втрат робочого часу особливу увагу необхідно приділяти втратам робочого часу через прогули. Потрібно детально вивчити причини, що зменшили втрати робочого часу, наприклад, зменшення часу на загальне захворювання. Ці втрати робочого часу також пов'язані з соціально-економічними проблемами та загальною ситуацією в країні.

Під час аналізу важливо встановити, які з причин, що зумовили втрати робочого часу, залежить від трудового колективу (прогули, внутрішньозмінні простой), і які не обумовлені його діяльністю (відпустки через вагітність і пологи, відпустки на час навчання тощо). Зменшення втрат робочого часу з причин, що залежить від трудового колективу, до повного їх усунення є резервом, який не вимагає капітальних вкладень, але тим, що дає змогу швидко отримати віддачу (табл. 3.4).

Аналіз балансу робочого часу показує, що тривалість робочого дня порівнюючи 2018 і 2017, 2016 роки скоротився на одного працівника на 0,9%, збільшилися прогули на 2%, що призвело до втрат робочого часу; невиходи на роботу порівнюючи дані 2018 року з 2017 роком збільшилися до 1,2%, у т.ч. з поважних причин на 1,125%.

Таблиця 3.4

Аналіз балансу робочого часу ТОВ «Заказуа» за період 2016, 2017 та 2018 роки.

Показники	На одного робітника			Відхилення 2018 р. від 2016 р. (%)		Відхилення 2018 р. від 2017 р. (%)	
	2016 р.	2017 р.	2018 р.	На одного робітника	На всіх робітників (18 осіб)	На одного робітника	На всіх робітників (86 осіб)
Календарний фонд часу, днів	365	365	365	-	-	-	-
У т.ч.:							
Святкові	10	10	10	-	-	-	-
Вихідні	105	104	104	0,99	17,8	-	-
Кількість робочих днів	250	251	251	1,0	18,3	-	-
Невиходи на роботу, днів	36	42	51	1,4	25,2	1,2	103,2
У т.ч. з поважних причин:	36	40	45	1,25	22,5	1,125	96,8
Чергові відпустки	25	23	20	0,8	14,4	0,9	74,8
Відпустки на навчання	2	4	7	3,5	63	1,75	150,5
Хвороби	4	10	16	4	72	1,6	137,6
Втрати робочого часу, днів	1	2	6	6	108	3	258
У т.ч.:							
Прогули	1	1	2	2	36	2	172
Невиходи з дозволу адміністрації	1	1	2	2	36	2	172
Відпрацьовано, днів	216	210	201	0,9	16,2	0,95	82,3
Тривалість робочого дня, год.	8	8	7,6	0,95	17,1	0,95	81,7
Усього тривалість робочого часу, год.	1728	1680	1528	0,9	17,1	0,91	78,2

Етап 3. Ефективність використання трудових ресурсів відображається у показниках продуктивності праці. Під продуктивністю праці розуміють її результативність або здатність людини надавати за одиницю робочого часу певний обсяг послуг. На підприємстві продуктивність праці визначається обсягом послуг, яку надає робітник за однини цю часу.

На продуктивність одного середньооблікового працівника у вартісному вираженні впливають такі фактори як структурні зрушення в асортименті наданих послуг, невиробничі витрати робочого часу, зміна факторів технічного прогресу. Аналізуючи продуктивність праці, необхідно встановити ступінь виконання завдання щодо зростання продуктивності праці, напруженість завдання щодо зростання продуктивності праці та визначити приріст продукції (послуг) за рахунок цього фактора, визначити фактори, що впливають на зміну показників продуктивності праці, а також резерви зростання продуктивності праці і заходи щодо їх використання.

У таблиці 3.5 наведено дані щодо ефективності використання трудових ресурсів ТОВ «Заказуа». Аналіз показує, що середньорічний обсяг наданих послуг одного працівника у 2018 році зменшився, порівняно з 2016 роком на 48% або 281,9 тис. грн. Це свідчить про те, що підприємство не спромоглося здійснити всі заходи для зростання продуктивності праці у 2018 році.

Відхилення 2018 від 2016 року показує, що середньорічний обсяг наданих послуг одного працівника збільшився на 7,6% або на 21,6 тис. грн. Це вказує на невелике, але зростання продуктивності праці.

Для ефективного використання трудових ресурсів на даному підприємстві, тобто для підвищення показників продуктивності праці потрібно удосконалити організацію праці, підвищити кваліфікацію кадрів, зміцнити трудову дисципліну та удосконалити систему заробітної плати, застосувати нормування праці й особистої матеріальної зацікавленості всіх працівників.

Таблиця 3.5

Динаміка показників ефективності використання трудових ресурсів ТОВ «Заказуа» за період 2016-2018 роки

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від 2016 р.		Відхилення 2018 р. від 2017 р.	
				абсолютне	відносне, %	абсолютне	відносне, %
Обсяг наданих послуг, тис. грн..	10578	18473	26300	15722	148,6	7827	42,4
Середньооблікова чисельність всіх працівників, осіб	18	65	86	68	377,8	21	32,3
Середньооблікова чисельність працівників туристичних послуг, осіб	10	34	51	41	410	17	50,0
Відпрацьовано всіма працівниками, годин	1728	1680	1528	-200	-11,6	-152	-9,1
Середньорічний обсяг наданих послуг одного працівника, тис. грн.	587,7	284,2	305,8	-281,9	-48,0	21,6	7,6
Середньорічний обсяг наданих послуг одного працівника туристичних послуг, тис. грн.	1057,8	543,3	515,7	-542,1	-51,2	-27,6	-5,1
Середнього динний обсяг наданих послуг, грн.	6,1	11,0	17,2	11,1	181,0	6,2	56,4

Етап 4. Аналіз використання фонду оплати праці починається з оцінки зміни його обсягу. Зіставляючи фактично нараховану заробітну плату з плановою за місяць, квартал, наростаючим підсумком з початку року, за рік загалом і за групами персоналу на підприємстві, визначаємо абсолютну економію чи перевитрати коштів на заробітну плату.

Розрахунок впливу факторів на зміну фонду заробітної плати за вказаними детермінованими моделями здійснюється з використанням методів факторного аналізу: абсолютних різниць або ланцюгових підстановок. Факторний аналіз фонду заробітної плати здійснюється за такими моделями:

$$\Phi ЗП = \bar{Ч} * \bar{З}_n \quad (3.5)$$

де $\Phi ЗП$ – фонд заробітної плати;

$\bar{Ч}$ – середньооблікова чисельність працівників, осіб;

$\bar{З}_n$ – середня заробітна плата одного працівника, тис. грн.

$$\Phi ЗП = \frac{B}{ПП} * \bar{З}_n \quad (3.6)$$

де B – обсяг наданих послуг;

$ПП$ – середній виробіток одного працівника.

$$\Delta \Phi ЗП_{(B)} = \frac{B_1}{ПП_0} * \bar{З}_{n_0} - \frac{B_0}{ПП_0} * \bar{З}_{n_0} \quad (3.7)$$

$$\Delta \Phi ЗП_{(З_n)} = \frac{B_1}{ПП_0} * \bar{З}_{n_1} - \frac{B_1}{ПП_0} * \bar{З}_{n_0} \quad (3.8)$$

$$\Delta \Phi ЗП_{(ПП)} = \frac{B_1}{ПП_1} * \bar{З}_{n_1} - \frac{B_1}{ПП_0} * \bar{З}_{n_1} \quad (3.9)$$

Таблиця 3.6.

**Оцінка впливу факторів на зміну фонду заробітної плати
підприємства ТОВ «Заказуа»**

Показники	2016 р.	2018 р.	Відхилення			
			Загальне	у т.ч. за рахунок		
				В	\bar{z}_n	ПП
Обсяг наданих послуг, тис. грн.	10578	26300	15722			
Фонд заробітної плати, тис. грн.	150,3	830,7	680,4	220,74	50,37	400,01
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	18	86	68			
Середньорічна заробітна плата одного працівника, тис. грн.	0,85	0,97	0,12			
Середньорічний обсяг наданих послуг одного працівника	587,7	305,8	-281,9			

За даними, що наведено у таблиці 3.6 можемо спостерігати оцінку впливу факторів на зміну фонду заробітної плати досліджуваного підприємства ТОВ «Заказуа». Фонд заробітної плати у 2018 році склав 830,7 тис. грн., що на 680,4 тис. грн. більше, ніж у 2016 році. Збільшення обсягу наданих послуг на 15722 тис. грн., позитивно вплинуло на зростання фонду заробітної плати і збільшило його на 22,74 тис. грн. За рахунок збільшення середньорічної заробітної плати одного працівника на 0,12 тис. грн. фонд заробітної плати у 2018 році порівняно з 2016 роком збільшився на 5,37 тис. грн.; за рахунок зменшення середньорічного обсягу наданих послуг у 2018 році порівняно з 2016 роком на 281,9 тис. отримано не економію фонду заробітної плати підприємства у сумі 40,01 тис. грн.

Оформлення результатів аналізу трудових ресурсів, як правило, передбачає складання звіту або пояснювальної записки. За результатами аналізу приймаються відповідні управлінські рішення, які доводяться до виконавців, а їх виконання забезпечується відповідною системою аудиту.

Отже, головним завданням аналізу використання трудових ресурсів та розрахунків з оплати праці на підприємстві є виявлення всіх факторів, що перешкоджають зростанню продуктивності праці та спричинюють втрати робочого часу і знижують заробітну плату персоналу підприємства.

3.3. Методика аудиту трудових ресурсів підприємства та шляхи його удосконалення

Перш ніж розглядати методику проведення аудиту підприємства, слід зауважити, що на відміну від обліку, який уявляє собою відображення стану підприємства на певний момент часу та аналізу, що направлений на пошук та реалізацію резервів підвищення ефективності діяльності підприємства, аудит використовує дані і бухгалтерського обліку для визначення відповідності облікових даних фактичним, і дані економічного аналізу для перевірки як достовірності даних бухгалтерського обліку, так і для аудиту за використанням капіталу та перевірки виконання підприємством поставлених керівництвом задач.

Проводячи узагальнення існуючих **класифікацій аудиту** пропонуємо систематизовану класифікацію видів аудиту, в якій всі його види взаємопов'язані між собою та доповнюють один одне з метою запобігання неефективним витратам і втратам (рис 3.7).

В залежності від **організаційних форм** обумовлюється розмежування аудиту на зовнішній та внутрішній, між ними існують суттєві розбіжності стосовно об'єктів, цілей проведення, виконавців та часу проведення .

За **часом здійснення аудиту** поділяється на перспективний, оперативний та ретроспективний. Відмінністю перспективного контролю від інших видів є те, що він здійснюється до початку господарських операцій. Оскільки, основна мета перспективного аудиту забезпечення законного та ефективного спрямування фінансових і господарських процесів, вважаємо за доцільне ширше використання цього виду аудиту. Значення перспективного аудиту полягає ще й у тому, що він суттєво скорочує і полегшує проведення поточного аудиту.



Рис.3.7. Класифікація видів аудиту

Оперативний аудит здійснюється безпосередньо в процесі реалізації управлінських рішень. Він є засобом попередження, своєчасного виявлення та усунення порушень. Саме оперативний аудит є найбільш дієвою функцією в управлінні, тому що дозволяє щоденно по ходу процесу встановлювати резерви зниження витрат. Ретроспективний аудит провадиться після того, як фінансові і господарські операції здійснені. Його метою є оцінка якості виконаної роботи, законності і доцільності здійснених операцій. В процесі проведення контролю повинні прийматися заходи до ліквідації порушень і зловживань, виявлення і усунення причин їх виникнення.

За сучасних умов важливого значення набуває класифікація аудиту за **рівнем автоматизації**. Міжнародні нормативи аудиту № 15 «Аудит при

електронній обробці даних» та № 16 «Техніка проведення аудиту з використанням комп'ютерів» рекомендує використання ПЕОМ при проведенні аудиту як для процедур аудиту, так і безпосередньо для їх планування, що пов'язано із використанням інтегрованих баз даних й комплексним управлінням підприємством. Створення систем автоматизованого управління підприємством відкриває принципово нові можливості для проведення нормування, планування, обліку та аудиту в єдиному інформаційному просторі.

За формою проведення господарський аудит у нашій країні поділяється на державний, муніципальний, незалежний і аудит власника.

Державний аудит здійснюється органами контролю, до яких відноситься Фонд державного майна України, Міністерство економіки України, Міністерство фінансів України, Міністерство праці та соціальної політики України, Державний комітет статистики України і Національний банк України. До державного відноситься також контроль, який здійснюється спеціалізованими органами, такими як Державний комітет стандартизації, метрології та сертифікації України, Державна інспекція України із захисту прав споживача, Державна інспекція України з контролю за цінами, Антимонопольний комітет України.

Муніципальний контроль здійснюється відповідно до Закону України про місцеві ради народних депутатів і місцеве регіональне самоврядування.

Аудит власника (керівника) поділяється на внутрішньосистемний та внутрішньогосподарський і регулюється самим власником.

Незалежний аудит є контролем, який здійснюється на умовах самофінансування. Аудит та аудиторські послуги можуть надаватись будь-якому господарюючому суб'єкту незалежно від його організаційно-правової форми і форми власності, включаючи установи та їх об'єднання. Організація аудиторської діяльності здійснюється у відповідності до Закону України «Про

аудиторську діяльність», Кодексу професійної етики аудиторів та міжнародних стандартів аудиту.

Оскільки базове підприємство ТОВ «Заказуа» є приватним туристичним підприємством, то найбільш обґрунтованою та економічно-доцільною формою зовнішнього контролю є **аудит**, який і буде розглядатися в подальшій роботі. Під час аудиту потрібно не лише виявити порушення й зловживання, а й знайти резерви економного витрачання коштів на заробітну плату. Як правило, перевірку трудових ресурсів та оплати праці здійснюють вибіркоким способом, їх рекомендується організувати в такій послідовності.

рис. 3.8.

Планування аудиту – це визначення головної стратегії і конкретних методів та термінів проведення аудиту, яке допомагає належно розподілити роботу та наглядати за нею. Основними питаннями, які розглядаються при плануванні є мета; застосовувані критерії; процес виконання завдання та можливі джерела доказів; попередні судження про суттєвість та ризик; персонал та вимоги щодо необхідного досвіду, зокрема участь експертів.

Попереднє планування, під час якого, як правило, вивчають наявність та стан бухгалтерської документації за допомогою спеціальних тестів, а також попередньо оцінюють системи бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту з метою визначення рівня властивого ризику та ризику внутрішнього аудиту.

Аудитор розробляє й документально оформлює загальний план, описуючи очікуваний обсяг і хід перевірки. Загальний план має бути досить детальним, бо це інструкція для розробки програми зовнішнього аудиту. Види, зміст та час проведення зафіксованих у програмі процедур збігаються з показниками загального плану зовнішнього аудиту (додаток В). Програма допомагає керувати виконавцями та контролювати їх роботу. До неї входить також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також фіксується час, необхідний для кожного напрямку або процедури.

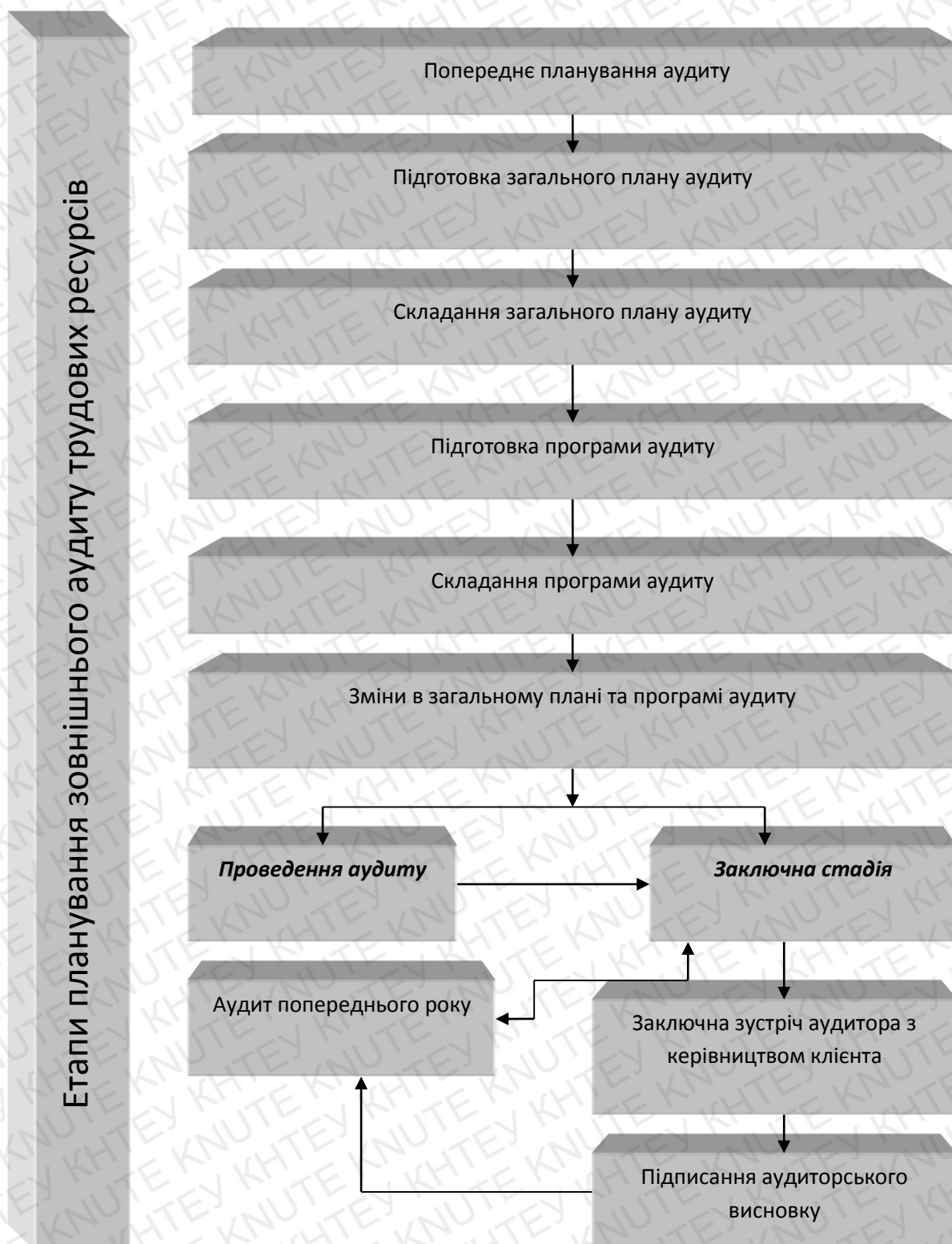


Рис. 3.8. Етапи проведення зовнішнього аудиту.

У програмі аудитор оцінює ризик внутрішнього аудиту та особистий ризик не виявлення істотних помилок у звітності, визначає термін проведення тестів і належних процедур, координує роботу всіх помічників, залучених

співробітників підприємств, дає завдання іншим виконавцям зовнішнього аудиту, якщо беруть участь у роботі.

Загальний план і програма переглядається у процесі аудиту. Планування здійснюється постійно протягом усього терміну перевірки внаслідок зміни обставин або несподіваних результатів процедури аудиту. Записи і висновки з кожного розділу програми фіксуються в робочій документації і є фактичним матеріалом, який використовується для підготовки і обґрунтування аудиторського звіту.

Під час стадії **проведення аудиту** – головним елементом обробки даних аудиту є економічна інформація. Джерелами інформації для перевірки операцій з оплати праці є трудове законодавство, законодавство про підприємництво, якими регламентуються питання організації трудових відносин, права та обов'язки громадян. Щодо конкретних питань, які перевіряються, використовується нормативно-довідкова інформація, яка висвітлена у таблиці 1.1. Основними джерелами фактографічної інформації перевірки туристичного підприємства ТОВ «Заказуа» є:

- штатні розклади, посадові оклади, тарифні сітки, розцінки, нормативи виробітку (надання послуг);
- основні форми первинної облікової документації для визначення кількісного складу працівників (наказ чи розпорядження про прийняття на роботу, переведення на іншу роботу, припинення трудового договору; особиста картка; наказ чи розпорядження про надання відпустки; таблиць обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати; особові рахунки та інші документи, які затверджені у встановленому порядку, що характеризують кількість працівників та їхній дохід у грошовій, натуральній формі, а також розміри пільг і компенсацій);
- генеральні та галузеві угоди; трудові угоди, колективні договори, облікові листи, довідки й розрахунки для нарахування заробітної плати;

- реєстри синтетичного й аналітичного обліку, Головна книга до рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці»);
- фінансова, оперативна й статистична звітність тощо.

Насамперед перевіряють стан трудової дисципліни, організацію праці і ведення особових справ працівників туристичного підприємства. Потім використання затвердженого фонду заробітної плати (штатний розклад, ставки, нарахування й виплати, посадові оклади, розцінки, розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних і гарантійних виплат).

Аудитор перевіряє правильність нарахування заробітної плати на туристичному підприємстві таким чином [63]:

1. З'ясовує правильність застосування розцінок способом зіставлення з документом, де вони передбачені, а також уточнює, чи відповідають стаж працівника, його посада, тип підприємства, вид наданих послуг тощо розцінкам.

2. Встановлює, чи правильно підраховано обсяг наданих послуг й кількість відпрацьованого часу шляхом їх зіставлення з обліковими листками, картами, подорожніми листками, табелем виходу на роботу та іншими документами, прикладеними до журналу-ордера для нарахування заробітної плати.

3. Арифметично перевіряє правильність нарахованої суми шляхом множення розцінки на кількість днів роботи, на суму товарообороту, на кількість наданих послуг (виробленої продукції) тощо.

Отже, перевірка витрачання коштів на оплату праці може бути успішно здійснена за умови вивчення правильності розрахункових показників з питань праці (чисельності працівників за групами й категоріями, стану нормування праці, продуктивності праці, використання робочого часу й коштів на оплату праці). Спочатку доцільно вивчити затверджені штатні розклади, встановити можливі штатні надмірності чисельності працівників, невідповідність окремих посад фактично виконуваний роботі, завищені розміри посадових окладів

тощо. Під час перевірки фонду оплати праці аудитор керується змінами в обліку затрат і доходу. Розмір коштів, які спрямовуються на оплату праці й включаються у витрати, визначають самі суб'єкти підприємницької діяльності.

Перевірку розрахунків з оплати праці слід починати зі встановлення відповідності даних аналітичного обліку показника синтетичного обліку за Головною книгою й балансом на одну дату, зокрема на 1 число відповідного місяця (сальдо з рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці» в Головній книзі й балансі звіряють з підсумковими сумами до видачі розрахунково-платіжних відомостей). Перевірці підлягають усі документи, прикладені до журналу-ордера № 7/1, за яким роблять бухгалтерський запис у кредит рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці». Якщо виявлено розбіжності між даними синтетичного і аналітичного обліку, слід встановити їх причини.

Доцільно також перевірити, чи зафіксовані в розрахункових відомостях на оплату праці за другу половину місяці усі раніше виплачені протягом цього місяці суми (аванс, відпускні, допомога при тимчасовій втраті працездатності), записані в журналі-ордер № 1 з рахунка 30 «Каса».

Слід також звернути увагу на правильність розрахунків щодо чергових відпусток. Насамперед перевіряють дотримання закону про надання чергових відпусток відносно їх своєчасності, особливо стосовно матеріально-відповідальних осіб. Потім перевіряють чи немає випадків фіктивної передачі цінностей, надання відпусток за два роки й більше; чи є резерв працівників для заміни осіб, що йдуть у відпустку, чи правильно встановлено суму відпускних (перевіряють правильність оплати за попередні 12 місяців).

Доцільно також перевірити правильність відрахувань на соціальне страхування, а також утримань із заробітної плати: податку на доходи фізичних осіб, за виконавчими документами, дорученнями-зобов'язаннями за придбані товари в кредит; за письмовими дорученнями про переказ страхових внесків за договорами особистого страхування, авансів, виданих у рахунок

заробітної плати, на відшкодування збитків, заподіяних підприємству, перерахування в банк на рахунки особистих вкладів за заявою працівника підприємства тощо [62]. При цьому перевіряють правильність складання розрахунково-платіжних відомостей, звітів з питань праці й розрахункових відомостей щодо відрахувань на соціальне страхування.

Основними причинами розходжень можуть бути: підробка в розрахунково-платіжних і платіжних відомостях для приховування розкрадання грошей з каси шляхом змови бухгалтера і касира. У такому разі арифметичній перевірці підлягають: розрахунково-платіжна (платіжна) відомість; видатковий касовий ордер; журнал обліку прибуткових і видаткових касових ордерів; касова книга (звіт касира); таблиці обліку робочого часу, довідки й розрахунки для нарахування заробітної плати, наряди на оплату праці тощо.

Можуть бути випадки розкрадання грошей шляхом привласнення депонованих сум. Для цього касир разом із бухгалтером підробляють підпис депонента в розрахунково-платіжній відомості або у видатковому касовому ордері чи депонентській відомості. У цьому випадку слід звірити депоновані суми за такими документами: реєстр депонованих сум; депонентська відомість; видатковий касовий ордер; особовий рахунок та картка депонента; журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів; касова книга й звіт касира; документ про прийняття на роботу або звільнення з роботи (наказ, розпорядження); розрахунково-платіжні відомості за попередній період із підписами депонентів.

Також причинами відхилень між даними аналітичного й синтетичного обліку з рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці» можуть бути перекручення даних внаслідок зловживань; неповне утримання авансів; повторне списання грошових документів з віднесенням виплат за ними в дебет рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці»; зменшення дебіторської заборгованості або збільшення кредиторської заборгованості під час перенесення сальдо із однієї

розрахункової відомості до іншої; неправильне визначення обсягів наданих послуг, вказаних у первинних документах з обліку праці, з аналогічними показниками; неправильним застосуванням тарифних ставок, посадових окладів і розцінок (визначають зіставлення зі збірниками виробітку і тарифікаційними довідниками); неправильним таксуванням окремих документів з обліку праці (виявляють контрольним таксуванням); включенням у документи з обліку праці прізвищ осіб, які не брали участі у виконанні конкретних робіт (виявляють зіставлення прізвищ працівників зі списковим складом підприємства, а також опитуванням окремих осіб, звіркою підписів); внесенням у документи з обліку праці посадових осіб, не передбачених штатним розкладом (встановлюють зіставленням цих документів зі штатним розкладом підприємства), тощо.

Завершальною стадією аудиту є **узагальнення і реалізація результатів**. За результатами проведення аудиту провадиться аналітичне та документальне групування, систематизація виявлених недоліків; оцінка втрачених можливостей; виявлення резервів та вибір оптимального варіанту та проведення відповідних заходів, які викладають у аудиторському висновку. Відповідно до аудиторського висновку можна сказати, що фінансова звітність справедливо й достовірно, у всіх суттєвих аспектах, відображає фінансовий стан ТОВ «Заказуа» станом на кінець дня 31 грудня 2018 року, а також результат його діяльності та рух грошових коштів за рік, що закінчився 31.12.2018 року, згідно з вимогами чинного законодавства України. Також у ході аудиту розглянуто і оцінено достовірність формування реєстрів бухгалтерського обліку з використання цільового фінансування. У результаті проведеного аналізу, нарахування та виплата заробітної плати здійснювалось на підставі відомості нарахування заробітної плати, порушень не виявлено.

Необхідно зазначити, що більшість контрольних дій, що виникає в процесі аудиту, характеризуються однотипністю та повторюваністю. За характером та придатністю до автоматизації їх можна поділити на декілька

груп, зокрема, виділити операції, пов'язані з математичними перетвореннями; операції по обстеженню, порівнянню та вимірюванню; по аналізу та оцінці діяльності підконтрольного об'єкту та його посадових осіб; по систематизації, узагальненню і оформленню відхилень від діючих нормативних актів; організаційно-інструктивні операції та ін.

Переваги застосування автоматизованої форми при проведенні аудиту можна згрупувати за наступними категоріями:

- підвищується продуктивність праці, аудитори звільняються від технічної роботи і більше займаються творчою діяльністю, що дозволяє робити більш глибокі дослідження;
- економія часу на виконання одноманітних прийомів порівняння фактичних даних з обліковими;
- в автоматизованому порядку перевірка тотожності чи взаємної ув'язки показників різних форм звітності;
- зберігання і багаторазове використання отриманих даних;
- здійснення попередньої оцінки результатів робіт за відхиленнями.

Для ефективної організації такої роботи необхідним є створення автоматизованого робочого місця, яке передбачає наявність: комп'ютера та інших технічних приладів; програмного забезпечення організації і проведення аудиту; довідкової бази нормативних документів; бухгалтерських програм, що найчастіше застосовуються господарюючими суб'єктами. На рис. 3.9. наведена схема організації роботи аудитора в середовищі АРМ.

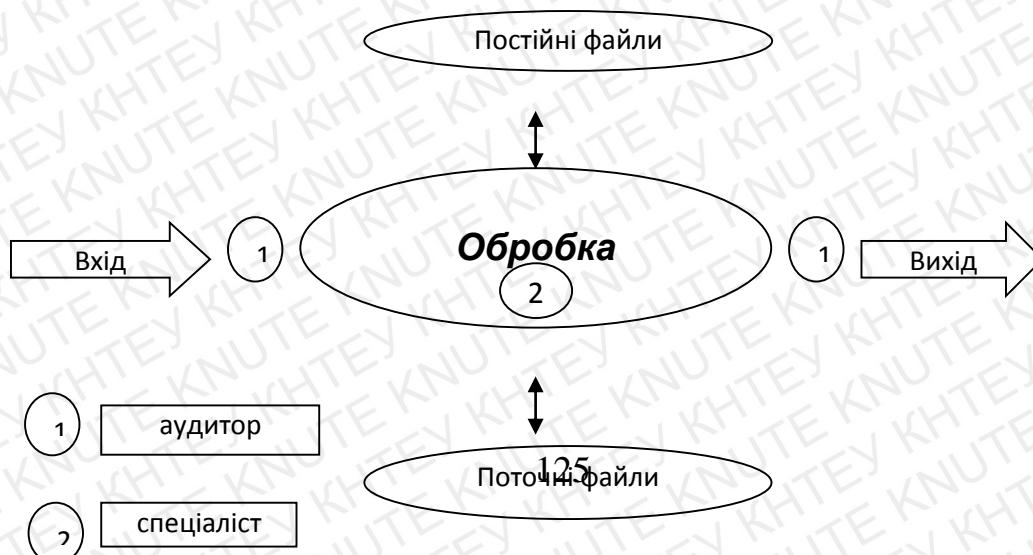


Рис. 3.9. Місце аудитора в середовищі системи АРМ фахівця

Аудитор контролює і організовує вхідний потік інформації до системи. Там інформація обробляється з використання різноманітних файлів та контрольних процедур. Одним з основних напрямків розвитку засобів спілкування з ЕОМ являється застосування методології штучного інтелекту, тобто комплексу апаратних та програмних засобів, які забезпечать вирішення складних логічних задач для прийняття рішень. Взаємодія з інтелектуальною системою передбачається на доступній мові з використанням засобів звукового вводу та синтезу голосу. Для відображення на екрані дисплея об'єктів контрольно-аудиторського процесу, відповідних вирішуваним задачам, використовуються засоби машинної графіки. В технології обробки контрольної інформації, в основному, використовується трьохрівневе меню. На першому рівні вказуються функції, необхідні для вирішення задач аудиту. На другому рівні відображається перелік даних, необхідних для роботи на АРМ аудитора. На третьому рівні висвічуються конкретні числові та текстові дані, які необхідно запам'ятати, або вже розрахований (сформований) результат. Оброблена і перевірена інформація узагальнюється аудитором і виводиться з системи у вигляді акту, звіту, тощо.

Висновки до розділу III. Таким чином, методика аудиту трудових ресурсів та розрахунків з оплати праці має включати дотримання

законодавчого та нормативно-правового забезпечення, що регулюють трудові відносини та порядок здійснення і відображення в обліку та звітності розрахунків за виплатами працівникам. Застосування наведеної методики на ТОВ «Заказу» дозволить покращити механізми аудиту, зменшити кількість помилок та правопорушень, підвищити ефективність прийняття управлінських рішень щодо їх використання.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Результатом дипломної роботи, виконаної на базі ТОВ «Заказуа» є узагальнення та рекомендації щодо удосконалення організації та методики аудиту трудових ресурсів для підприємств туристичної галузі з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. Аналіз даних ТОВ «Заказуа» проводився за період з 2016 по 2018 роки, що дає можливість зробити висновки про основні тенденції і динаміку розвитку діяльності досліджуваного підприємства. Проведені дослідження відповідно до встановленої мети дозволили сформулювати наступні **висновки**:

Одним з важливих елементів ресурсного забезпечення туризму є трудові ресурси, якість яких є одним з головних факторів, який обумовлює темпи розвитку підприємства, зростання його конкурентних переваг, якість обслуговування покупців та задоволення їх попиту, зростання ефективності діяльності підприємства в цілому. Трудові ресурси вважаються головною продуктивною силою суспільства. Не зменшуючи значення інших соціально-економічних явищ, що входять до складу соціально-трудова відносин, найбільш проблематичними у регулюванні є ті, які пов'язані з організацією, ефективністю та оплатою праці. Оплата праці – найсуперечливіша категорія в системі умов праці, оскільки саме в ній відбиваються різнобічні інтереси сторін суспільно-трудова відносин, усі їхні досягнення й прорахунки.

Для правильної організації обліку та аудиту оплати праці необхідно систематизувати основну діючу нормативно-правову інформацію та вивчити спеціальну літературу, аналіз яких показав, що нормативні акти є неузгодженими та носять постійно змінний характер, проте сучасні наукові розробки у достатній повній мірі розкривають питання і дозволяють покращити методику аудиту трудових ресурсів та розрахунків з оплати праці на підприємстві.

Бухгалтерський облік як важливе інформаційне джерело для управління підприємством та зовнішніх користувачів повинен бути відповідно організований. Бухгалтерський облік на даному туристичному підприємстві ТОВ «Заказуа» здійснюється у відповідності із вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та інших нормативних документів. Основною задачею якого в галузі праці та заробітної плати є правильні та своєчасні розрахунки з персоналом за нарахованими їм зарплатою, винагородами, соціальними допомогам, сумами різних утримань, а також правильне та своєчасне нарахування на фонд оплати праці до різних соціальних фондів таки, як Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від тимчасової втрати працездатності тощо.

Облік руху особового складу підприємства здійснюється у відділі кадрів. Обліку підлягають всі працівники незалежно від виконуваної роботи та займаної посади. Поряд з обліком особового складу на підприємстві здійснюється облік використання робочого часу, оплати праці тощо. Техніка підрахунку заробітної плати складається з трьох етапів: нарахування, утримання із заробітної плати та визначення зарплати до видачі на руки. Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових регістрах провадяться на підставі первинних документів. Для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці, а також розрахунки за отриману персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами) використовується балансовий рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Інформація про господарські операції підприємства за звітний період (місяць, квартал, рік) з облікових регістрів використовується для складання фінансової звітності. Для ведення обліку на підприємстві ТОВ «Заказуа» використовується журнально-ордерна форма із застосуванням АРМ бухгалтера, а саме програми «1С:Бухгалтерія 8».

Особливе значення на досліджуваному підприємстві ТОВ «Заказуа» відіграє внутрішній аудит із боку керівників підприємства і бухгалтерської служби. Ці працівники здійснюють оперативний контроль за використання трудових ресурсів і фондів оплати праці з метою ефективного використання цих витрат. Система внутрішнього аудиту включає три основні елементи: середовище контролю, систему бухгалтерського обліку та незалежні процедури перевірки. Процедури контролю, які використовуються на досліджуваному підприємстві ТОВ «Заказуа»:

- процедури аудиту за повнотою даних, що призначені для впевненості в тому, що всі дані по всіх господарських операціях внесені до облікових реєстрів (комп'ютерних файлів) і прийняті на обробку;
- процедури аудиту за точністю даних необхідні для впевненості в тому, що дані по кожній господарській операції відображені в обліку своєчасно і в повному обсязі та правильно рознесені по рахунках;
- процедури аудиту за дозволом (санкціонуванням) операцій спрямовані на забезпечення законності здійснення операцій;
- процедури аудиту за збереження активів і записів.

Проте через певні обмеження системи обліку і внутрішнього аудиту трудових ресурсів не можуть дати керівництву підприємства докази того, що поставлені перед внутрішнім аудитом завдання виконані, саме це є недоліком ефективності внутрішнього аудиту оплати праці:

- вимоги керівництва, які виходять із того, що витрати на внутрішній аудит не можуть перевищувати корисного ефекту від його функціонування;
- більшість процедур внутрішнього аудиту спрямовані на звичайні, а не на неординарні операції, можливість припущення помилки будь-якого службовою особою з причин необачності, не уважності, неправильного судження і розуміння законодавства, норм і правил;

- можливість уникнути проведення заходів внутрішнього аудиту шляхом змови членів керівництва або співробітників з персоналом підприємства і третіми особами;
- можливість нехтування принципів внутрішнього аудиту особами, відповідальними за забезпечення внутрішнього аудиту з причини несвоєчасного врахування змін певних обставин існує можливість проведення неадекватних процедур внутрішнього аудиту.

Серед методів вирішення цих обмежень стосовно системи внутрішнього аудиту трудових ресурсів на підприємстві ТОВ «Заказуа» застосовують наступні: метод розподілу повноважень і відповідальності між працівниками, ротація кадрів, здійснення аудиту за окремими напрямками діяльності, удосконалення аудиту при плануванні наданні послуг, збору інформації та формування бази даних клієнтів та постачальників, діагностики і прогнозування проблем; розробка оптимальної моделі внутрішнього контрольно-аудиторського процесу тощо.

Для виконання облікових і контрольних завдань в т.ч. з обліку праці та заробітної плати, на базовому підприємстві ТОВ «Заказуа» використовуються локальні автоматизовані робочі місця (АРМ) на базі програми «1С:Бухгалтерія 8». АРМ підтримують розгорнутий аналітичний облік, мають глибоку спеціалізацію і встановлені на окремих комп'ютерах. Облік розрахунків з оплати праці ведеться, відповідно до Інструкції №291, на рахунку 66, за кредитом якого відображаються нарахування заробітної плати, за дебетом – виплати, а також суми утриманих податків, зборів та інших утримань. На рахунку 66 ведуть аналітичний облік у розрізі персоналу («Сотрудники») і періодів («Месяц начисления»). Комплекс має засоби об'єднання даних з різних АРМ, які необхідні для отримання зведених звітних форм, при цьому врахована можливість одночасного ведення бухгалтерського і податкового обліку.

Одним із засобів формалізації аудиту трудових ресурсів туристичного підприємства є розробка організаційно-інформаційної моделі, яка поєднує дві основні складові діяльності підприємства: організаційну та інформаційну. Організаційні питання, які вирішуються на рівні розроблення моделі аудиту діяльності туристичного підприємства, стосуються характеристики його суб'єктів, об'єктів, мети і завдань та методичного забезпечення. Інформаційні питання охоплюють побудову інформаційної бази: визначення джерел інформації, характеристику інформаційного забезпечення та розроблення системи показників. Послідовність аудиту трудових ресурсів туристичного підприємства визначається потребою поетапного розкриття інформації.

Методику аналізу трудових ресурсів та витрат на оплату праці пропонується на підприємстві ТОВ «Заказуа» здійснювати за такими етапами: оцінка забезпеченості підприємства трудовими ресурсами і руху робочої сили; аналіз використання трудових ресурсів (робочого часу) у господарському процесі; оцінка ефективності використання трудових ресурсів (вивчення продуктивності праці); вивчення витрат на оплату праці. Так, чисельність персоналу підприємства з кожним роком збільшувалась, як у цілому, так і за окремими категоріями працівників: у 2018 році чисельність збільшилась на 68 осіб порівняно з 2016 роком, у тому числі працівники основної діяльності – на 60 осіб, робітників – на 24 особи. Це відбулося за рахунок розширення територіальної структури, тобто за рахунок відкриття нових філіалів підприємства, що зумовило збільшення персоналу. Коефіцієнт загального обороту у 2018 періоді у порівнянні до 2016 р. знизився: коефіцієнт обороту з приймання – на 39%, коефіцієнт плинності кадрів – на 88%. Зниження коефіцієнта загального обороту та плинності кадрів пов'язане зі зменшенням звільнених за власним бажанням, що вплинуло на зниження коефіцієнту обороту зі звільнення, який становить 88%. Стосовно відхилень 2018 від 2016 року можна сказати, що коефіцієнт загального обороту знизився на 52 особи або 48%, коефіцієнт обороту з приймання і звільнення також

знизився, що вказує на більш стабільне становище ТОВ «Заказуа». Фонд заробітної плати у 2018 році склав 830,7 тис. грн., що на 680,4 тис. грн. більше, ніж у 2016 році. Аналіз показує, що середньорічний обсяг наданих послуг одного працівника у 2018 році зменшився, порівняно з 2016 роком на 48% або 281,9 тис. грн. Це свідчить про те, що підприємство не спромоглося здійснити всі заходи для зростання продуктивності праці у 2018 році.

Дійовий аудит за використанням трудових ресурсів і коштів на оплату праці значною мірою сприяє зростанню продуктивності праці, зміцненню трудової дисципліни та ефективному застосуванню встановленої системи оплати праці. Оскільки базове підприємство ТОВ «Заказуа» є приватним туристичним підприємством, то найбільш обґрунтованою та економічно-доцільною формою зовнішнього контролю є аудит. Під час аудиту потрібно не лише виявити порушення й зловживання, а й знайти резерви, тому головними завданнями аудиту операцій з праці та її оплати є активізація господарського механізму на раціональне використання трудових ресурсів, стимулювання працівників за результатами їхньої праці, тобто правильне здійснення розподільчих функцій за розміром трудових затрат у знову створений продукт. Під час аудиту встановлюється порушення трудового законодавства та інших нормативних актів з праці випереджає зростання продуктивності праці робітників, визначається розмір втрат від правопорушень в організації праці, використання трудових ресурсів і заробітної плати, а також розробляє пропозиції до профілактики негативних явищ. Відповідно до аудиторського висновку можна сказати, що фінансова звітність справедливо й достовірно, у всіх суттєвих аспектах, відображає фінансовий стан ТОВ «Заказуа» станом на кінець дня 31 грудня 2018 року. Також у ході аудиту розглянуто і оцінено достовірність формування регістрів бухгалтерського обліку з використання цільового фінансування. У результаті проведеного аналізу, нарахування та виплата заробітної плати здійснювалось на підставі відомості нарахування заробітної плати, порушень не виявлено.

Для покращення системи обліку та аудиту трудових ресурсів на базовому підприємстві ТОВ «Заказуа» **пропонується:**

- удосконалити методику обліку розрахунків з оплати праці та витрат на оплату праці через розробку пропозицій до аналітичних підходів формування облікової інформації, уточнення форми і структури розрахункової відомості та наказу про надання відпустки, що уможливить відповідних контроль правильності розрахунку виплат працівника і пов'язаних з ними податків і платежів, забезпечить достовірність наведених даних у фінансовій звітності;
- удосконалити методики оцінки вартісних показників ефективності використання трудових ресурсів (продуктивність, зарплато місткість, зарплатовіддача та рентабельності використання трудових ресурсів), які сприяють більш достовірному визначенню цих показників через порівнянність досліджуваних чинників при їх розрахунку.
- посилити комп'ютеризацію аналітичного і синтетичного обліку, аудиту праці та заробітної плати через охоплення: для обліку та аналізу - облікових й аналітичних звітів, які містять дані по заробітній платі і утримань із неї по категоріях працівників, витратах, відхиленнях від нормальних умов праці, причин і винуватців відхилень; для посилення функції контролю - створення різноманітних вихідних довідкових, оперативних, коригувальних та інших документів, найбільш важливі з них: відомість перевірки первинної інформації з оплати праці; відомість контролю нарахування заробітної плати; відомість контролю за утриманням із заробітної плати; відомість виявлених порушень в обліку заробітної плати. Застосування сучасних новітніх технологій є необхідною умовою підвищення якісної та ефективної роботи підприємства. Це забезпечить перетворення обліку і контролю із формальної констатації фактів і результатів діяльності в дієвий і ефективний засіб ефективного управління ним, тобто сприятиме якісному

вирішенню практичних завдань щодо динамічного розвитку підприємств та його економічного зростання.

Викладені висновки і пропозиції складені за результатами дослідження, мають практичну спрямованість, пройшли апробацію на підприємстві і отримали позитивну оцінку, оскільки підвищують рівень прийняття управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28.06.1996 р.
2. Бюджетний кодекс України: Кодекс України від 21 червня 2001 р. № 2542ІІІ.
3. Господарський кодекс України: Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-ІУ.
4. Кодекс законів про працю: Кодекс України від 10.12.1971 р. № 322-УІІІ.
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Кодекс України від 07.12.1984 р. № 8073-Х.
6. Цивільний кодекс України: Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-ІУ.
7. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІІ.
8. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ.
9. Про Рахункову палату України: Закон України від 11.07.1996 р. № 315/96-ВР.
10. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ.
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІУ.
12. Про туризм: Закон України від 2004 р. № 324/95-ВР.
13. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР.
14. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 505/96.

15. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності. Закон України, прийнятий 23.10.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 1105-ХІУ.

16. Про збір на обов'язкове пенсійне страхування: Закон України, прийнятий 24.05.2001 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001 р. – № 2452ІІІ.

17. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням: Закон України, прийнятий 18.01.2001 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 2240-ІІІ.

18. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття: Закон України, прийнятий 02.03.2000 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2000 р. – № 1533-ІІІ.

19. Про здійснення контролю за сплатою збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та збору на обов'язкове страхування: Закон України, прийнятий 21.05.1999 р. зі змінами та доповненнями // Відомості Верховної Ради України. – 1999 р. – № 700-ХІУ.

20. Про Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України: Указ Президента України від 28.11.2000 р. № 1265/2000.

21. Про Положення про Міністерство фінансів України: Указ Президента України від 26.08.1999 р. № 1081/99.

22. Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.05.2002 р. № 685.

23. Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.04.1999 р. № 663.

24. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, зниження (псування) матеріальних цінностей. Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116.

25. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 р. зі змінами та доповненнями № 100.

26. Про обчислення розміру допомоги по тимчасовій непрацездатності: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.04.1998 р. № 571.

27. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова НБУ від 15.12.2004 р. № 637.

28. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати: Наказ Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5.

29. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки України: Наказ Головки КРУ України, МВС України, Служби безпеки України, Генеральної Прокуратури України від 25.10.2006 р. № 1166/13040.

30. Про порядок обчислення та сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та обліку їх надходжень до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття: Інструкція Міністерства праці та соціальної політики України від 18.12.2000 р. № 339.

31. Про порядок ведення трудових книжок працівників: Інструкція від 27.07.1993 р. // Затв. Наказом Міністерства праці та соціальної політики України – 1993 р. – № 58.

32. Про порядок обчислення та сплати підприємствами, установами, організаціями та громадянами збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів, а також обліку їх надходжень до Пенсійного

фонду України: Інструкція від 03.06.1999 р. // Затв. Постановою Правління Пенсійного фонду України – 1999. – № 4-6.

33. Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: Навч. посіб. / За заг. ред. Є.В. Мниха. – К.: КНТЕУ, 2005. – 395 с.

34. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. – К.: Українська академія оригінальних ідей, - 2006. – 888с.

35. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник. – К.: Видавнича компанія «Воля» - 2004. – 656 с.

36. Білуха М.Т. Методологія наукових досліджень: Підручник. – К.: АБУ, 2002. – 480 с.

37. Бурчевський В.Г. Економічний аналіз: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2004. – 540 с.

38. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студ. вищ. навч. закл. – Ж.: Рута, 2002. – 670 с.

39. Бутко А.Д. Теорія економічного аналізу. – К.: КНТЕУ, 2005.

40. Гуменюк В.В. Критерії ідентифікації працездатного населення // Економіка України. – К. 2008 р.-№ 8. – с. 13-23.

41. Германчук П.К. та ін. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит: Інтегрований навчально-атестаційний комплекс – К.: НВП «АВТ», 2004. – 424 с.

42. Гордієнко Н.Г. Автоматизоване робоче місце ревізора: Навч. посіб. – К.: КНТЕУ, 2002 – 132 с.

43. Грабова Н.М., Кривонос Ю.Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: Навч. посіб. для студ. вузів. – 3-тє вид. допов. – К.: А.С.К., 2001. – 416 с.

44. Дієва Н.М., Дедіков О.І. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. – К. Центр учбової літератури, 2007. – 304 с.

45. Житна І.П., Нескреба А.М, Економічний аналіз господарської діяльності підприємств: Навч. посіб. – К.: Вища школа, 2002. – 428 с.

46. Загородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту. – К.: А.С.К., 1998. – 768 с.
47. Іваненко В.М. Курс економічного аналізу. Навч. посіб. – К.: Знання – 2002 . – 395 с.
48. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств: Навч. посіб. – К.: Знання, 2003. – 208 с.
49. Кравченко Г.О. Фінансовий аналіз: опорний конспект лекцій. – К.: КНТЕУ, 2002. – 286 с.
50. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. Підруч. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
51. Кирич Н.О. Ефективне використання трудових ресурсів як фактор стабілізації функціонування підприємств // Україна: аспекти праці. – К, 2008 р. - № 3 – с. 39-41.
52. Кифяк В.Ф. Організація туристичної діяльності в Україні. Чернівці: Книги-XXI. 2003. – 300 с.
53. Клименко О. Моделювання та дослідження динаміки еміграції трудових ресурсів // Банківська справа. – К, 2009 - № 2. – с. 67-70.
54. Кужельний М.В., Калюга Є.В., Калюга О.В. Контроль фінансової діяльності та правильності її складання. Навч. посіб. – К.: Ельга, 2001, - 430 с.
55. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік, К.: Центр навчальної літератури.
56. Митрофанов Г.В., Кравченко Г.О., Барабаш Н.С. / За ред. Митрофанова Г.В. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. – К.: КНТЕУ, 2002 – 301 с.
57. Мних Є.В. Економічний аналіз. Підручник. – Центр навчальної літератури. 2003. – 412 с.
58. Мурашко В.М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності. Навчальний посібник / За заг. ред. П.В. Мельника. – К.: ЦУЛ, 2003. – 311 с.

59. Онищенко Т., Рудяк Ю. Оплата праці. Податковий та бухгалтерських облік. – Х.: Фактор, 2003.
60. Пуцентейло П.Р. Економіка і організація туристично-готельного підприємництва. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 344 с.
61. Пушкар М.С. Фінансовий облік. – Т.: Карт-бланш, 2002.
62. Романів М.В. Державний фінансовий контроль та аудит: Навч-метод. посіб. – К.: ТОВ «НІОС», 1998, - 224 с.
63. Романів Є.М., Хом'як Р.Л. та ін. Контроль і ревізія. Навч. посіб. – Львів, «Інтелект-Захід», 2005.
64. Трансформація системи фінансового контролю та аудиту: зб. Наук. ст. студ. заоч. форми навчання. – Ч1. – К.: КНТЕУ, 2009, - 389 с.
65. Синява Л.В. Проблеми регулювання оплати праці та шляхи їх вирішення в Україні // Регіональна економіка. – Львів. 2009 - № 1 – с. 171-177.
66. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія. Підручник. – 4-те вид. – К.: Знання-Прес, 2002, - 253 с.
67. Хом'як Р.Л., Лемі шевський В.І. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Львів: Нац. універс. «Львівська політехніка». «Інтелект-Захід», 2008. – 1224 с.
68. Чернелевський Л.М. Економічний аналіз на підприємствах промисловості і торгівлі: Підручник. – К.: Пектораль, 2005. – 312 с.
69. Чубко О. Бухгалтерський облік оплати праці // Бухгалтерський облік і аудит. № 4, 2002.
70. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз. Навч. посібник. – Вид. 2-ге, перероб. і допов. – К.: КНЕУ, 2003 . – 556 с.
71. Цимбалюк С.А. Диференціація заробітної плати: види, чинники, сучасний стан в Україні // Україна: аспекти праці – К. 2009 - № 4 – с. 16-22.
72. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль бюджетних установ. Навч. посібник / За заг. ред. Є.В. Мниха. – К.: КНТЕУ, 2007. – 216 с.

73. Шморгун Н.П., Головка І.В. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури. 2006. – 208 с.
74. www.minfin.gov.ua – Міністерство фінансів України.
75. www.rada.gov.ua – Верховна Рада України.
76. www.ukrstat.gov.ua – Державний комітет статистики України.
77. <http://www.un.org.ua/ua> – Організація об'єднаних націй.
78. <http://laborsta.ilo.org/> – Міжнародна організація праці.
79. <http://www.fpsu.org.ua/> – Федерація професійних спілок України.

Додаток А

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
СУБ'ЄКТА МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Підприємство ТОВ «Заказу» Територія _____ Організаційно-правова форма господарювання Колективна Орган державного управління _____ Вид економічної діяльності _____ Середня кількість працівників 18.00 Одиниця виміру : тис. грн. Адреса вул. Новозабарська,20, м. Київ	Дата (рік, місяць, число)	2007	01	01
	за ЄДРПОУ	32556520		
	за КОАТУУ			
	за КОПФГ	20		
	за СПОДУ	07794		
	за КВЕД	62.20.0, 62.20.1, 62.20.2,		
Контрольна сума				

Форма N 1-м

Код за ДКУД 1801006

Баланс
на 31 грудня 2016 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершене будівництво	020	-	-
Основні засоби:			
залишкова вартість	030	836,5	836,5
первісна вартість	031	993,9	993,9
знос	032	(157,4)	(157,4)
Довгострокові біологічні активи:			

справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037		
Довгострокові фінансові інвестиції	040	1459,6	1067,3
Інші необоротні активи	070	-	-
Усього за розділом I	080	2296,1	1903,8
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100	0,4	0,4
Поточні біологічні активи	110		
Готова продукція	130	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160	653,0	651,9
первісна вартість	161	653,0	651,9
резерв сумнівних боргів	162	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170	1,5	1,5
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	505,3	863,8
Поточні фінансові інвестиції	220	-	-
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230	466,0	467,4
в іноземній валюті	240	544,4	544,4
Інші оборотні активи	250	4,8	1,7
Усього за розділом II	260	2175,4	2531,1
III. Витрати майбутніх періодів			
	270		
Баланс	280	4471,5	4434,9

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	80,0	80,0
Додатковий капітал	320	-	-
Резервний капітал	340	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	1339,6	1358,6
Неоплачений капітал	360	(8,0)	(8,0)
Усього за розділом I	380	1411,6	1430,6
II. Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування	430	-	-
III. Довгострокові зобов'язання	480	5,3	5,3
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	-	-
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	-	-
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	2254,4	2278,8
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з бюджетом	550	10,2	10,5
зі страхування	570	0,4	-
з оплати праці	580	-	-
Інші поточні зобов'язання	610	789,6	709,7
Усього за розділом IV	620	3054,6	2999,0
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс	640	4471,5	4434,9

Додаток Б

Форма N 2-м

Код за ДКУД 1801007

2. ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ за 2016 р.

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	10578,2	5019,7
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	(1629,6)	(845,5)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010-020)	030	8948,6	4174,2
Інші операційні доходи	040	23,8	3,2
Інші звичайні доходи	050	10,3	397,5
Надзвичайні доходи	060	-	-
Разом чисті доходи (030 + 040 + 050 + 060)	070	8982,7	4574,9
Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції	080	-	-
Матеріальні затрати	090	(123,1)	(76,8)
Витрати на оплату праці	100	(196,4)	(79,2)
Відрахування на соціальні заходи	110	(77,2)	(28,5)
Амортизація	120	(98,3)	(66,4)
Інші операційні витрати	130	(8260,4)	(785,4)
у тому числі	131	-	-
	140	-	-
Інші звичайні витрати	150	(208,3)	(3479,1)
Надзвичайні витрати	160	-	-
Податок на прибуток	170	(15,8)	(8,1)
Разом витрати (090 + 100 + 110 + 120 + 130 + 140 + 150 ± 080 + 160 + 170)	180	(8979,5)	(4523,5)
Чистий прибуток (збиток) (070 -180)	190	3,2	51,4

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток А1

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
СУБ'ЄКТА МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Підприємство ТОВ «Заказу» Територія _____ Організаційно-правова форма господарювання Колективна Орган державного управління _____ Вид економічної діяльності _____ Середня кількість працівників 40.00 Одиниця виміру : тис. грн. Адреса вул. Новозабарська,20, м. Київ	Дата (рік, місяць, число)	Коди
	за ЄДРПОУ	2008 01 01
	за КОАТУУ	32556520
	за КОПФГ	20
	за СПОДУ	07794
	за КВЕД	62.20.0, 62.20.1, 62.20.2,
Контрольна сума		

Форма N 1-м

Код за ДКУД 1801006

Баланс
на 31 грудня 2017 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершене будівництво	020	-	20,1
Основні засоби:			
залишкова вартість	030	836,5	1611,8
первісна вартість	031	993,9	1963,5
знос	032	(157,4)	(351,8)
Довгострокові біологічні активи:			

справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037		
Довгострокові фінансові інвестиції	040	1067,3	1459,6
Інші необоротні активи	070	-	-
Усього за розділом I	080	1903,8	3091,4
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100	0,4	14,2
Поточні біологічні активи	110		
Готова продукція	130	-	2,4
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160	651,9	392,3
первісна вартість	161	651,9	392,3
резерв сумнівних боргів	162	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170	1,5	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	863,8	288,7
Поточні фінансові інвестиції	220	-	-
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230	467,4	902,0
в іноземній валюті	240	544,4	488,8
Інші оборотні активи	250	1,7	-
Усього за розділом II	260	2531,1	2088,4
III. Витрати майбутніх періодів			
	270	-	-
Баланс	280	4434,9	5179,8

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	80,0	80,0
Додатковий капітал	320	-	-
Резервний капітал	340	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	1358,6	1264,8
Неоплачений капітал	360	(8,0)	-
Усього за розділом I	380	1430,6	1344,8
II. Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування	430	-	-
III. Довгострокові зобов'язання	480	5,3	380,3
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	-	-
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	-	-
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	2278,8	3075,3
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з бюджетом	550	10,5	74,4
зі страхування	570	-	16,8
з оплати праці	580	-	37,8
Інші поточні зобов'язання	610	709,7	250,3
Усього за розділом IV	620	2999,0	3454,6
V. Доходи майбутніх періодів	630	-	-
Баланс	640	4434,9	5179,8

Додаток Б1

Форма N 2-м

Код за ДКУД 1801007

2. ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ за 2017 р.

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	7154,3	10578,2
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	(1192,3)	(1629,6)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010-020)	030	5962,0	8948,6
Інші операційні доходи	040	91,4	23,8
Інші звичайні доходи	050	411,6	10,3
Надзвичайні доходи	060	-	-
Разом чисті доходи (030 + 040 + 050 + 060)	070	6465,0	8982,7
Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції	080	-	-
Матеріальні затрати	090	(118,3)	(123,1)
Витрати на оплату праці	100	(389,0)	(196,4)
Відрахування на соціальні заходи	110	(147,7)	(77,2)
Амортизація	120	(104,6)	(98,3)
Інші операційні витрати	130	(294,7)	(8260,4)
у тому числі	131	-	-
	140	-	-
Інші звичайні витрати	150	(5289,3)	(208,3)
Надзвичайні витрати	160	-	-
Податок на прибуток	170	(31,3)	(15,8)
Разом витрати (090 + 100 + 110 + 120 + 130 + 140 + 150 ± 080 + 160 + 170)	180	(6374,9)	(8979,5)
Чистий прибуток (збиток) (070 -180)	190	90,1	3,2

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток А2

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
СУБ'ЄКТА МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Підприємство ТОВ «Заказу» Територія _____ Організаційно-правова форма господарювання Колективна Орган державного управління _____ Вид економічної діяльності _____ Середня кількість працівників 50.00 Одиниця виміру : тис. грн. Адреса вул. Новозабарська,20, м. Київ	Дата (рік, місяць, число)	2009	01	01
	за ЄДРПОУ	32556520		
	за КОАТУУ			
	за КОПФГ	20		
	за СПОДУ	07794		
	за КВЕД	62.20.0, 62.20.1, 62.20.2,		
Контрольна сума				

Форма N 1-м

Код за ДКУД 1801006

Баланс
на 31 грудня 2018 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершене будівництво	020	20,1	0,5
Основні засоби:			
залишкова вартість	030	1611,7	1666,0
первісна вартість	031	1963,5	2242,0
знос	032	(351,8)	(576,0)
Довгострокові біологічні активи:			

справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037		
Довгострокові фінансові інвестиції	040	1459,6	1459,6
Інші необоротні активи	070	-	-
Усього за розділом I	080	3091,4	3126,1
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100	14,2	21,5
Поточні біологічні активи	110		
Готова продукція	130	2,4	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160	392,3	-
первісна вартість	161	392,3	-
резерв сумнівних боргів	162	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	288,7	230,6
Поточні фінансові інвестиції	220	-	-
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230	902,0	1031,9
в іноземній валюті	240	488,8	979,9
Інші оборотні активи	250	-	-
Усього за розділом II	260	2088,4	2263,9
III. Витрати майбутніх періодів			
	270	-	-
Баланс	280	5179,8	5390,0

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	80,0	80,0
Додатковий капітал	320	-	-
Резервний капітал	340	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	1264,8	922,5
Неоплачений капітал	360	-	-
Усього за розділом I	380	1344,8	1002,5
II. Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування	430	-	-
III. Довгострокові зобов'язання	480	380,3	128,4
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	-	-
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	-	-
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	3075,3	4119,9
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з бюджетом	550	74,4	81,9
зі страхування	570	16,8	13,9
з оплати праці	580	37,8	43,4
Інші поточні зобов'язання	610	250,3	-
Усього за розділом IV	620	3454,7	4259,1
V. Доходи майбутніх періодів	630	-	-
Баланс	640	5179,8	5390,0

Додаток Б2

Форма N 2-м

Код за ДКУД 1801007

2. ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ за 2018 р.

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	11913,0	7154,3
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	(1985,4)	(1192,3)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010-020)	030	9927,6	5962,0
Інші операційні доходи	040	18,3	91,4
Інші звичайні доходи	050	41,5	411,6
Надзвичайні доходи	060	-	-
Разом чисті доходи (030 + 040 + 050 + 060)	070	9987,4	6465,0
Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції	080	-	-
Матеріальні затрати	090	(172,6)	(118,3)
Витрати на оплату праці	100	(601,6)	(389,0)
Відрахування на соціальні заходи	110	(220,9)	(147,7)
Амортизація	120	(224,3)	(104,6)
Інші операційні витрати	130	(4783,6)	(294,7)
у тому числі	131	-	-
	140	-	-
Інші звичайні витрати	150	(3813,6)	(5289,3)
Надзвичайні витрати	160	-	-
Податок на прибуток	170	(85,1)	(31,3)
Разом витрати (090 + 100 + 110 + 120 + 130 + 140 + 150 ± 080 + 160 + 170)	180	(9901,7)	(6374,9)
Чистий прибуток (збиток) (070 -180)	190	85,7	90,1

Керівник

Головний бухгалтер