

УДК 657.6

DOI: 10.33813/2224-1213.19.2019.2



---

**Сусіденко Юлія Валентинівна**

кандидат економічних наук, доцент  
кафедри аудиту та державного контролю  
Вінницького національного аграрного університету  
ORCID 0000-0003-0344-9105  
aktiving@ukr.net

---

## НАПРЯМИ ПОКРАЩЕННЯ МЕТОДИКИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ ПІДПРИЄМСТВА

**Мета статті** полягає в узагальненні й критичній оцінці чинних теоретичних положень, методики, організації та практики обліку й аудиту витрат на оплату праці, розробці рекомендацій з їх удосконалення та практичного використання для прийняття виважених облікових і управлінських рішень на провідних підприємствах України в сучасних умовах господарювання. Розглянуто основні напрями покращення методики аудиту витрат на оплату праці, доведено, що оплата праці є одним із чинників ефективності діяльності підприємства, оскільки розмір нарахованої заробітної плати, своєчасність і повнота розрахунків із працівниками впливає на якість праці найманих працівників та суму витрат підприємства. Доведено, що одним із основних факторів, що впливають на ефективну діяльність та конкурентоспроможність підприємства, є витрати на оплату праці. Для підприємства-роботодавця заробітна плата його працівників є однією з найважливіших статей витрат. У сучасній складній економічній ситуації, що склалася в Україні, питання, які стосуються оплати праці громадян, займають одне з найголовніших місць. Введення нових систем та форм оплати праці, автоматизація обліку та аудиту, запровадження електронного документообігу – необхідні умови для подальшого розвитку бізнесу та конкурентоспроможності на ринку праці поряд із зростаючою трудовою міграцією за кордон. **Методологія** дослідження полягає у використанні фундаментальних положень сучасної економічної науки, наукових праць вітчизняних та зарубіжних учених з питання забезпечення сукупності теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку та аудиту витрат на оплату праці. **Наукова новизна** отриманих результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні і розробці методичних підходів та практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту витрат на оплату праці підприємств. **Висновки.** Одним із основних факторів, що впливають на ефективну діяльність та конкурентоспроможність підприємства, є витрати на оплату праці. Для підприємства-роботодавця заробітна плата його працівників є однією з найважливіших статей витрат. Задля вдосконалення системи заробітної плати та мотивації працівників запропоновано гнучку модель

з урахуванням критеріїв продуктивності, що підвищить зацікавленість працівників як в індивідуальних показниках, так і в кінцевих результатах роботи господарюючого суб'єкта.

*Ключові слова:* аудит витрат на оплату праці, заробітна плата, внутрішній аудит, підприємство.

**Сусіденко Юлія Валентинівна,**  
кандидат економічних наук, доцент кафедри аудита  
і державного контролю Вінницького національного аграрного  
університета

### **Основные направления в улучшении методики использования внутреннего аудита расходов на оплату труда предприятий**

Цель статьи состоит в обобщении и критической оценке действующих теоретических положений, методики, организации и практики учета и аудита расходов на оплату труда, разработке рекомендаций по их усовершенствованию и практическому использованию для принятия взвешенных учетных и управленческих решений на ведущих предприятиях Украины в современных условиях хозяйствования. Рассмотрены основные направления улучшения методики аудита затрат на оплату труда. Доказано, что оплата труда является одним из факторов эффективности деятельности предприятия, поскольку размер начисленной заработной платы, своевременность и полнота расчетов с работниками влияет на качество труда наемных работников и сумму расходов предприятия. Доказано, что одним из основных факторов, влияющих на эффективную деятельность и конкурентоспособность предприятия, являются расходы на оплату труда. Для предприятия-работодателя заработная плата его работников является одной из важнейших статей расходов. В современной сложной экономической ситуации в Украине вопросы, касающиеся оплаты труда граждан, занимают одно из главных мест. Введение новых систем и форм оплаты труда, автоматизация учета, внедрение электронного документооборота является необходимым условием для дальнейшего развития бизнеса и конкурентоспособности на рынке труда наряду с все возрастающей трудовой миграцией за границу. **Методология** исследования заключается в использовании фундаментальных положений современной экономической науки, научных трудов отечественных и зарубежных ученых по вопросу обеспечения совокупности теоретических, методических и практических аспектов учета расходов для оплаты труда. **Научная новизна** полученных результатов заключается в теоретическом обосновании и разработке методических подходов и практических рекомендаций по совершенствованию учета затрат на оплату труда предприятий. **Выводы.** Одним из основных факторов, влияющих на эффективную деятельность и конкурентоспособность предприятия, являются расходы на оплату труда. Для предприятия-работодателя заработная плата его работников является одной из важнейших статей расходов. Ради совершенствования системы заработной платы и мотивации работников предложено гибкую модель с учетом критериев производительности, повышения заинтересованности работников как в индивидуальных показателях, так и в конечных результатах работы хозяйствующего субъекта.

*Ключевые слова:* аудит расходов на оплату труда, заработная плата, внутренний аудит, предприятие.

**Susidenko Yuliia,**  
PhD in economics, professor of the chair of audit and control,  
Vinnytsia National Agrarian University

**Directions for improving internal audit methods of expenses  
on enterprises business payment**

**The purpose of the article** is to summarize and critically evaluate the current theoretical positions, methodologies, organization and practices of accounting and audit of labor costs, develop recommendations for their improvement and practical use for the adoption of sound accounting and management decisions at leading enterprises of Ukraine in modern economic conditions. The main directions of improvement of the methodology of audit of labor costs are considered, it is proved that wages are one of the factors of the efficiency of the enterprise, since the size of the accrued wages, the timeliness and completeness of settlements with employees affects the quality of work of hired workers and the amount of expenses of the enterprise. It is proved that one of the main factors influencing the effective activity and competitiveness of the enterprise is the cost of labor remuneration. For the employer company, the wages of its employees are one of the most important items of expenditure. In the current difficult economic situation in Ukraine, issues relating to the payment of labor citizens is one of the most important places. Introduction of new systems and forms of remuneration, automation of accounting and auditing, introduction of electronic document management is a prerequisite for further development of business and competitiveness in the labor market, along with growing labor migration abroad. **The methodology** of the research is to use the fundamental provisions of modern economic science, scientific works of domestic and foreign scientists on the issue of ensuring the totality of theoretical, methodological and practical aspects of accounting and auditing of labor costs. The scientific novelty of the obtained results consists in theoretical substantiation and development of methodical approaches and practical recommendations for improving accounting and auditing of labor costs of enterprises. **Conclusions.** One of the main factors influencing the effective activity and competitiveness of the enterprise is the cost of labor remuneration. For the employer company, the wages of its employees are one of the most important items of expenditure. For the improvement of the system of wages and employee motivation, a flexible model based on performance criteria is proposed, which will increase the interest of employees in individual indicators as well as in the final results of the work of the business entity.

**Keywords:** *audit of labor costs, wages, internal audit, enterprise.*

**Актуальність теми дослідження.** Одним із основних факторів, що впливають на ефективну діяльність та конкурентоспроможність підприємства, є витрати на оплату праці. Для підприємства-роботодавця заробітна плата його працівників є однією з найважливіших статей витрат. Теоретичний та практичний аспекти питання розрахунків з оплати праці є актуальними, оскільки заробітна плата – це одна з найскладніших економічних категорій. Крім того, оплата праці є одним із чинників ефективності діяльності підприємства, оскільки розмір нарахованої заробітної плати, своєчасність і повнота розрахунків із працівниками впливає на якість праці найманих працівників та суму витрат підприємства. До того ж, заробітна плата – це база для нарахування єдиного соціального внеску й утримання податку з доходів фізичних осіб. На будь-якому підприємстві цей розділ обліку ведеться в обов'язковому порядку, він є складним та трудомістким. Саме тому проблемні питання бухгалтерського обліку нарахування заробітної плати потребують глибоких досліджень, оскільки їх розв'язання у свою чергу позитивно вплине на формування достовірної інформації про розрахунки з оплати праці найманих працівників як податкового, так і статистичного обліку в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить, що особливості організації обліку розрахунків з оплати праці перебувають у центрі уваги багатьох українських учених, які наголошують на необхідності удосконалення обліку витрат на оплату праці на підпри-

емствах в умовах ускладнення господарської діяльності з метою створення ефективної системи розрахунків із персоналом. Теоретико-методологічні засади обліку праці та її оплати знайшли своє відображення у роботах таких авторів, як О.М. Анісімова, О.В. Гамова, І.А. Козачок, Т.В. Федоренко, О.М. Кульганік, Т.О. Кобильник, Н.В. Каткова, А.А. Малашевська, К.В. Маслова, Н.Ю. Мардус, Ю.О. Михайленко, Ю.Ю. Миронова, В.А. Панасенко, Н.В. Овсюк, І.В. Соболева, К.Б. Лобань, С.М. Семенова та О.М. Шпирко, Н.М. Сіренко, Ю.О. Щербина, О.Г. Юрченко, В.С. Труфіна, М.І. Уграк та ін.

**Метою статті** є узагальнення й критична оцінка чинних теоретичних положень, методики, організації та практики обліку й аудиту витрат на оплату праці, розробка рекомендацій з їх удосконалення та практичного використання для прийняття виважених облікових і управлінських рішень на підприємствах.

**Виклад основного матеріалу.** У сучасній складній економічній ситуації, що склалася в Україні, питання, які стосуються оплати праці громадян, займають одне з найголовніших місць. Введення нових систем та форм оплати праці, автоматизація обліку та аудиту, запровадження електронного документообігу є необхідною умовою для подальшого розвитку бізнесу та конкурентоспроможності на ринку праці поряд із зростаючою трудовою міграцією за кордон.

Проведення економічних реформ у державі потребує докорінного реформування бухгалтерського обліку, його наближення до міжнародних стандартів. У свою чергу це вимагає удосконалення організації внутрішнього аудиту на підприємствах. Все частіше керівникам доводиться мати справу із судовими позовами працівників стосовно нарахованої їм оплати праці. В той же час топ-менеджмент бізнесу скаржиться на зростаючі випадки зловживань і крадіжок з боку найманих працівників. З цього погляду сфера оплати праці – одна з найбільш уразливих ділянок бізнес-процесу. В таких умовах перегляду і вдосконалення потребує вся система внутрішнього аудиту операцій з оплати праці.

Внутрішній аудит – одна із функцій управління господарською діяльністю підприємства. Одним із його вирішальних завдань є надання інформації про діяльність підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень, що можливе лише за раціональної його організації. Організуючи систему внутрішнього контролю або аудиту на підприємстві, необхідно дотримуватися системного підходу, що забезпечує його найбільшу результативність та, в свою чергу, визначає раціональність контрольної діяльності [1].

Зовнішній та внутрішній аудит є одними із методів управління господарською діяльністю підприємства. Їх вирішальне завдання полягає в тому, щоб надати вичерпну інформацію про діяльність підприємства задля прийняття ефективних управлінських рішень. Але практика свідчить, що успіх у цій нелегкій справі можливий лише за раціональної організації аудиту. Таким чином, приступаючи до реорганізації системи внутрішнього контролю або аудиту на підприємстві, необхідно дотримуватись системного підходу, що забезпечить його найбільшу результативність та раціональність контролюючих процедур.

На жаль, не завжди власники та керівники з початком роботи підприємства розуміють, що ефективна організація внутрішнього аудиту є неодмінною умовою на шляху вдосконалення управління підприємством, підвищення його прибутковості: безконтрольність завжди призводить до появи зловживань. Адже саме постійний контроль за всіма ділянками виробничої діяльності забезпечує високий рівень виконання завдань, чіткий порядок ведення бізнесу [2, с. 53].

Таким чином, правильна організація внутрішнього аудиту на підприємстві забезпечить керівництво та власників достовірною інформацією про стан справ і на основі цього визначить перспективи його подальшої діяльності.

Прикладом зразкового підходу до контролюючих процедур може слугувати певне базове підприємство, яке із дня заснування приділяло багато уваги підвищенню рівня економічної освіти керівництва та бухгалтерів і економістів, організовуючи семінари та заняття для них із найкращими вітчизняними та закордонними спеціалістами, в тому числі і аудиторами великої четвірки. Загалом, будь-яке підприємство повинне проводити роботу із удосконалення внутрішнього аудиту: вивчати досвід інших успішних компаній, запроваджувати новітні контролюючі процедури та методики перевірок.

Управління, на яких делеговано контрольні функції адміністрацією.

Пропонуємо наступним чином структурувати характеристику суб'єктів внутрішнього аудиту щодо забезпечення вимог оплати праці на підприємствах (рис. 1).



**Рис. 1. Завдання суб'єктів внутрішнього аудиту за дотриманням виплат працівникам**

Отож, перше, що необхідно для становлення і подальшого вдосконалення внутрішнього аудиту, для правильного делегування обов'язків та відповідальності кожного спеціаліста, – це визначення суб'єктів аудиту, тобто кола осіб, яким надається право проведення внутрішньої аудиторської перевірки на підприємстві. Суб'єктами внутрішнього аудиту виступають:

- а) керівник, власник або підпорядкований йому орган – на них покладено обов'язок організувати контрольну діяльність на підприємстві;
- б) працівники підприємства, які підпорядковані керівнику підприємства; підрозділи апарату.

Як бачимо, на управлінський персонал та бухгалтерів покладено завдання виконувати попередній, поточний та наступний контроль. Це відповідно зафіксовано в їх посадових інструкціях. Суб'єкти ведення бухгалтерського обліку виконують наступні контрольні процедури відносно нарахування оплати праці в первинних документах, регістрах обліку та в регламентованих і управлінських звітах:

- перевірку дотримання чинного законодавства, норм колективного договору та соціального пакету стосовно облікового відображення виплат працівникам;
- встановлення правильності розрахунку величини соціальних гарантій, які залежать від продуктивності праці співробітників;
- забезпечення єдиних методологічних засад облікового відображення виплат працівникам та формування й подання фінансової, податкової, статистичної та управлінської звітності щодо даного об'єкту облікового відображення звітності.

Розуміючи всю складність процесу оплати праці і маючи за мету вдосконалити якість аудиту на даній ділянці, відділом внутрішнього аудиту було проведено аналіз послідовності застосування контрольних процедур. До проведення такого аналізу також спонукали розбіжності в поглядах керівництва та аудиторів щодо порядку здійснення таких процедур. Так, відділ внутрішнього аудиту вважав недоцільним розпочинати аудиторську перевірку одразу із перевірки правильності нарахування і виплати заробітної плати. З огляду на це, можна запропонувати наступний «План аудиторських процедур», який складається з п'яти етапів (рис. 2).

Бухгалтер здійснює перевірку законності виплат працівникам як відповідно до поданих документів, чинного законодавства, так і в межах затвердженого рівня виплат у колективному договорі.

Вітчизняна практика внутрішнього аудиту свідчить, що більшість керівників вважають головним завданням аудиту операцій з оплати праці правильність нарахування заробітної плати та проведення всіх утримань і відрахувань до соціальних фондів та бюджету. При цьому на підприємствах часто не встановлено чіткий перелік аудиторських процедур, що свідчить про відсутність науково обґрунтованого підходу до завдань аудиту оплати праці [2, с. 52].

Виходячи зі специфіки здійснення внутрішнього аудиту виплат працівникам, виявлено, що методика аудиту зводилась лише до перевірки розрахунків з оплати праці та відрахувань до відповідних фондів соціального спрямування. Відчувалась недостатність наукових підходів та однобокий підхід до методики, що зумовило необхідність її розробки з урахуванням специфіки організації трудових відносин на даному підприємстві.

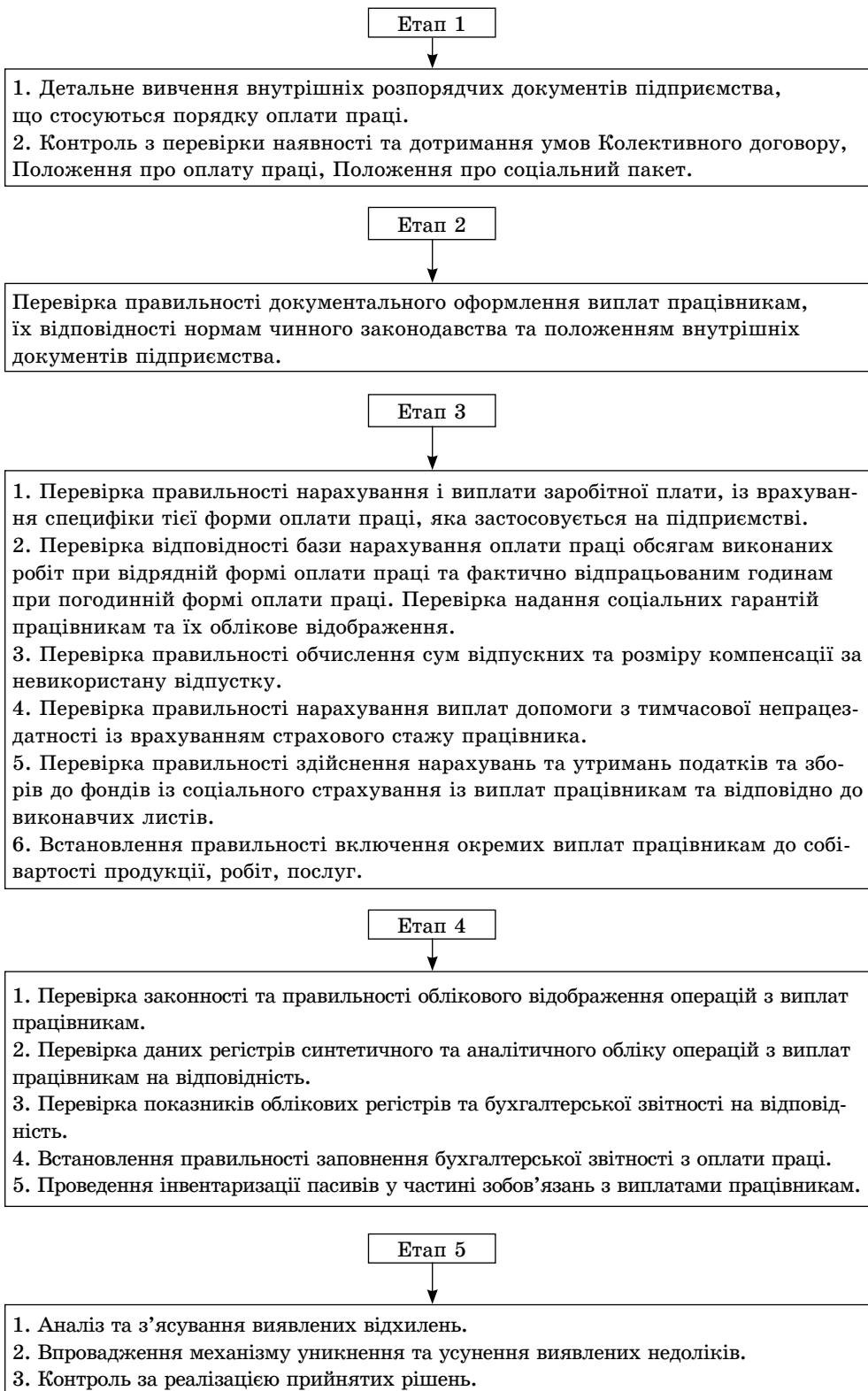


Рис. 2. План аудиторських процедур

У ході перевірки податкових нарахувань слід звернути увагу на зони ризику, що припадають на період зміни ставок утримань та відрахувань до відповідних фондів та податків. В умовах ведення обліку підприємства в комп'ютерному середовищі співробітникам відділу внутрішнього аудиту слід включити до плану контрольних процедур перевірку зміни алгоритму розрахунку утримань і відрахувань податків та зборів до фондів соціального страхування із виплат працівникам та відповідно до виконавчих листів після змін на законодавчому рівні. Таке ранжування контрольних процедур дозволить сформувати план та програму аудиту оплати праці з урахуванням специфіки діяльності певного підприємства, враховуючи кількість працівників та обсяг валового доходу від реалізації продукції за рік, кількості аудиторів, що будуть здійснювати перевірку.

Єсінова Н.І. зазначає, що дослідження проблематики внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці не повною мірою висвітлене у наукових працях вітчизняних фахівців. В Україні існує проблема оцінки розміру прожиткового мінімуму та вартості робочої сили. Ці проблеми породжують низку дій (з боку керівників і власників підприємств), які спричиняють проблеми внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці. Проблемами внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці в умовах сучасної економічної кризи є примусова відпустка працівників за власний рахунок, переведення працівників на неповний робочий день і тиждень, звільнення працівників, затримка виплати заробітної плати, непроведення індексації заробітної плати та компенсацій за невикористані відпустки. У співпраці із внутрішніми та зовнішніми аудитором було розроблено і запропоновано керівництву підприємства наступні шляхи вирішення цих проблем [3, с. 385] (табл. 1).

Таблиця 1

## Схема вирішення аудитором проблем перевірки обліку оплати праці

№ п/п	Проблема	Шляхи вирішення
1	Примусова відпустка за власний рахунок більше ніж 15 календарних днів	Перевіряти таблиці обліку робочого часу, накази, що стосуються персоналу підприємства, повідомляти про ці порушення адміністрацію та власників
2	Переведення працівників на неповний робочий день (0,5, 0,25 або 0,1 ставки окладу)	Ретельно перевіряти законність і доцільність таких дій, а також правильність складання первинних документів щодо переведення працівників на неповний робочий день (накази, таблиці обліку робочого часу, посадові оклади, колективний договір, положення про оплату праці тощо)
3	Звільнення працівників згідно з чинним законодавством	Перевірка первинних документів щодо звільнення працівників та правильність нарахування внесків до Пенсійного фонду та фондів обов'язкового соціального страхування у зв'язку з таким звільненням, правильність розрахунку вихідної допомоги та компенсації за невикористану відпустку працівника



## Закінчення таблиці 1

4	Звільнення працівника в порушення чинного законодавства	Аудитор доводить до відома власників та адміністрації підприємства про незаконні з точки зору КЗпП звільнення працівників. При цьому також перевіряє правильність усіх розрахунків, пов'язаних зі звільненням працівників підприємства
5	Затримка виплати заробітної плати	Аудитору необхідно з'ясувати причини невиконання заробітної плати, попередити адміністрацію та власників про наслідки затримки таких виплат
6	Непроведення індексації заробітної плати	Аудитору потрібно довести до адміністрації та власників наслідки невиконання індексації заробітної плати працівників, можливі штрафні санкції на посадових осіб за порушення трудового законодавства, з'ясувати причини таких дій

Грамотна організація внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці підвищує достовірність бухгалтерської фінансової звітності і дає змогу уникнути порушень і розбіжностей під час проведення аудиту.

Для того, щоб уникнути великої кількості порушень, що мають місце за результатами проведення перевірок щодо розрахунків з оплати праці на підприємстві, необхідно вдосконалювати організацію самого обліку розрахунків оплати праці безпосередньо на підприємстві. Зокрема, у процесі спостереження за оформленням документів з обліку оплати праці аудитор може визначити «слабкі місця», що дає змогу удосконалити чи розробити більш ефективну систему руху документів, правильно розподілити роботу між працівниками, що загалом впливає на ефективність процесу обліку. Для цього слід розробити точний графік документообігу та чітко дотримуватися строків подання до бухгалтерії первинних документів, наведених у ньому; налагодити постійний контроль за оформленням документів, дотриманням графіку [4, с. 144].

З метою вдосконалення системи внутрішнього аудиту оплати праці варто здійснити перерозподіл обов'язків працівників, що займаються нарахуванням заробітної плати. Тобто, жоден працівник розрахункового відділу не повинен мати доступ до закінченого циклу розрахунків. Це допоможе запобігти зловживанням із несанкціонованого нарахування заробітної плати. Якщо ж штат робітників, які займаються підрахунком заробітної плати на підприємстві, не дає змогу здійснити такий перерозподіл обов'язків, то доцільно підвищити контрольні дії за кожним етапом операцій нарахування оплати праці.

На підприємствах працівники бухгалтерії у співпраці із обліковцями на виробництві проводять облік оплати праці та мають доступ до всього циклу обліку – від нарахування до виплати заробітної плати. У зв'язку із чим можна надати рекомендації керівництву підприємства та бухгалтерсько-економічній службі провести перерозподіл обов'язків серед бухгалтерів, що займаються обліком оплати

праці, з метою розділення обов'язків між ними та обліковцями на виробництві. Таким чином, жоден із працівників бухгалтерії не повинен мати доступу до закінченого циклу розрахунків по заробітній платі.

Якщо на підприємстві застосовується автоматизована система обліку оплати праці, рекомендується створити також і автоматизовану систему контролю, яка повинна бути описана в проектній документації. В такому випадку внутрішньогосподарська аудиторська перевірка має бути спрямована на контроль на рівні реквізитів з метою уникнення механічних помилок та на дотримання технологічного процесу обробки інформації в обчислювальному центрі.

На підприємствах з початком створення відділу внутрішнього аудиту приступили до одночасного створення автоматизованої системи внутрішнього аудиту. Протягом свого існування (8 років) програма постійно вдосконалюється, автоматизації підлягають все нові і нові складові аудиторських перевірок, для чого створюються автоматизовані звіти, значною перевагою яких є виключення так званого людського фактору. Як результат – зникає можливість механічної помилки аудитора та значно скорочується час аудиторських перевірок.

Дослідивши проблематику сучасного внутрішнього аудиту операцій з оплати праці та вивчивши досвід роботи передових українських підприємств щодо покращення та вдосконалення внутрішнього аудиту операцій з оплати праці, можна зробити наступні висновки. Внутрішній та зовнішній аудит є однією із функцій управління господарською діяльністю підприємства. Одним із його вирішальних завдань є надання інформації про діяльність підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень, що можливе лише за раціональної його організації. Організуючи відділ внутрішнього аудиту на підприємстві, необхідно дотримуватися системного підходу, що забезпечує його найбільшу результативність та, в свою чергу, визначає раціональність контрольної діяльності.

Розглянувши у загальних рисах систему оплати праці на підприємствах України, варто відзначити, що для подальшого успішного підвищення ефективності виробництва та конкурентоспроможності продукції, що випускається, механізм матеріального стимулювання і надалі доцільно будувати на науково обґрунтованих критеріях оцінки їх діяльності. Мова йде про необхідність використання показників, що відображають господарський результат праці кожного члена колективу. Ефективна організація аудиту – це один із важелів, що спрямований безпосередньо на вдосконалення управління підприємством, він забезпечує високий рівень виконання управлінських завдань, чіткий порядок роботи виробництва. Зрозуміло, що в ринкових умовах господарювання зростає потреба в удосконаленні методологічних та організаційних аспектів аудиту оплати праці в економіці України. Необхідність удосконалення методичних аспектів аудиту розрахунків з оплати праці виходить з негативної динаміки порушення цивільних та господарських справ за розрахунками з оплати праці в Україні за останні декілька років [5, с.100].

**Висновки.** Таким чином, запропонована методика внутрішнього аудиту виплат працівникам підприємств надає змогу вдосконалити

контрольні процедури процесу обліку оплати праці, пропонує чіткий практичний алгоритм дій для суб'єктів контролю, що оптимізує витрати їх часу та вдосконалив контрольний процес в цілому. Дана методика, в основу якої покладено використання колективного договору як норми контролю, зорієнтована на оперативну мобілізацію виявлених відхилень від нормативно закріплених виплат та прийняття відповідних заходів щодо їх попередження у наступних періодах діяльності.

Організація аудиту та обліку оплати праці є дуже відповідальною ділянкою в процесі господарювання, яка впливає на результативність праці робітників, витрати підприємства та його дохід. Проблему аудиту необхідно розглядати не лише на рівні підприємства, але й вирішувати на державному рівні, шляхом прийняття відповідних нормативних актів, враховуючи галузеві особливості, територіальне місце розташування суб'єкта господарювання та специфіку напрямків його діяльності. Тому процес удосконалення організації аудиту та обліку оплати праці на підприємстві має здійснюватися вчасно і на системній постійній основі.

## Список використаних джерел.

1. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів від 24.05.95 р. № 88. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=911-2007-%F0>.

2. Борис О. Є. Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: переваги та проблеми [Електронний ресурс] / О. Є. Борис. – Режим доступу : [nuwm.rv.ua/methods/asp/vd/v401ek07.doc](http://nuwm.rv.ua/methods/asp/vd/v401ek07.doc). – С. 46–54.

3. Левицька С.О. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі / С.О. Левицька, К.А. Кошка // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2009. – № 3 (47). – С. 379–387.

4. Діділовський О. М. Проблеми та перспективи застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О. М. Діділовський // Міжнародний збірник наукових праць [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.nbu.gov.ua/portal/soc...1/17.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc...1/17.pdf). – Вип. 1 (19). – С. 142–146.

5. Tymofeieva Y., Midliar A. // Scientific Letters of Academic Society of Michal Baludansky. – Volume 5. – № 6A. – 2017. – P. 99-101.

## References

1. Polozhennja pro dokumental'ne zabezpechennja zapysiv u buhgalters'komu obliku, zatverdzhene nakazom Minfinu vid 24.05.95 r. № 88. [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=911-2007-%F0>.

2. Borys O. Je. Zastosuvannja mizhnarodnyh standartiv finansovoi' zvitnosti v Ukraїni: perevagy ta problemy [Elektronnyj resurs] / O. Je. Borys. – Rezhym dostupu : [nuwm.rv.ua/methods/asp/vd/v401ek07.doc](http://nuwm.rv.ua/methods/asp/vd/v401ek07.doc). – S. 46–54.

3. **Levyč'ka S.O.** Rezul'tatyvnist' pershyh etapiv rozvytku realizacii' strategii' modernizacii' buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori / S.O. Levyč'ka, K.A. Koshka // Visnyk Nacional'nogo universytetu vodnogo gospodarstva ta pryrodokorystuvannja. – 2009. – № 3 (47). – S. 379–387.

4. **Didilovs'kyj O. M.** Problemy ta perspektyvy zastosuvannja Mizhnarodnyh standartiv finansovoi' zvitnosti v Ukrai'ni / O. M. Didilovs'kyj // Mizhnarodnyj zbirnyk naukovyh prac' [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu : [www.nbu.gov.ua/portal/soc...1/17.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc...1/17.pdf). – Vyp. 1 (19). – S. 142–146.

5. **Tymofeieva Y.** Factors of realization of enterprise potential of rural areas / Tymofeieva Y., Midliar A. // Scientific Letters of Academic Society of Michal Baludansky. – Volume 5. – № 6A. – 2017. – P. 99-101.