

Міністерство освіти і науки України
Державний торговельно-економічний університет
Вінницький торговельно-економічний інститут

Кафедра обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Теоретичні основи і методичні аспекти аудиту операцій з оплати праці
(за матеріалами Товариство з обмеженою відповідальністю «Агрофірма
«ВКВ», м. Вінниця)

Здобувача вищої освіти
II курсу, групи ФКА-21д(м)
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
освітньої програми «Фінансовий
контроль та аудит»
денної форми навчання

Богдана КОРОПА

Науковий керівник
канд. екон. наук, доцент

Інна КОПЧИКОВА

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

Ганна ДАЦЕНКО

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ОПЛАТИ ПРАЦІ.....	6
1.1. Економічна сутність операцій з оплати праці.....	6
1.2. Організаційно-економічна характеристика Товариства з обмеженою відповідальністю «АГРОФІРМА «ВКВ»	11
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ.....	21
2.1. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційне забезпечення аудиту оплати праці.....	21
2.2. Організація та планування аудиту оплати праці.....	28
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ	39
3.1. Методика аудиту оплати праці	39
3.2. Аудиторський ризик та основні види порушень, виявлених при аудиті оплати праці.....	45
Висновки	52
Список використаних джерел	55
Додатки	

ВСТУП

Рівень забезпеченості підприємства трудовими ресурсами, раціональність їх використання, продуктивність праці, правильність організації системи обліку та контролю заробітної плати є визначальними чинниками, які стимулюють не лише до збільшення обсягів виробництва, але й підвищення рівня його ефективності та отримання позитивного ефекту від діяльності та формує перспективи майбутнього розвитку. Розрахунки з оплати праці - це одна з найбільш трудомістких ділянок аудиторської перевірки, яка потребує значної уваги бухгалтерів, так і аудиторів. Труднощі зокрема викликані постійними змінами законодавства у сфері трудових відносин. В обліку розрахунків з оплати праці виникає багато умисних і ненавмисних помилок і порушень, які мають бути виявлені при аудиторській перевірці.

Значний внесок у вивчення організації та методики обліку розрахунків за виплатами працівникам здійснили такі вітчизняні вчені-економісти, як Белебева, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, З.В. Гуцайлюк, О.В. Додонов, А.М.Колот, Я.Д. Крупка, Т.А. Костишина, Т.Г. Маренич, Т.Г. Мельник, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, І.Д. Фаріон, Н.В. Шульга та ін. Питання аудиту розрахунків з оплати праці вивчали такі науковці, як А.Г. Загородній, Л.П. Кулаковська, С.Б. Ільїна, Т.Г. Мельник, І.Т. Новиков, М.Ф. Олійчук.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретико-методичних аспектів та розробка практичних рекомендацій щодо аудиту операцій з оплати праці.

Досягнення поставленої мети обумовило вирішення таких наукових і практичних завдань:

- Визначити теоретичні засади аудиту операцій з оплати праці;
- Надати організаційно-економічну характеристику та здійснити аналіз ефективності діяльності досліджуваного підприємства;

- Проаналізувати систему бухгалтерського обліку як інформаційне забезпечення аудиту оплати праці;
- Розглянути порядок організації та планування аудиту оплати праці;
- Охарактеризувати методикау аудиту оплати праці;
- Дослідити поняття «аудиторський ризик» та визначити основні види порушень, що можуть бути виявлені при аудиті оплати праці.

Предметом роботи є сукупність теоретичних і практичних питань організації та методики аудиту оплати праці на підприємстві.

Інформаційною базою дослідження були законодавчі та нормативні акти Верховної Ради та Кабінету Міністрів України, Президента України, Національного банку України, первинні документи, реєстри синтетичного і аналітичного обліку, фінансова, фінансова звітність досліджуваного підприємства за 2018-2022 роки, літературні джерела, а також результати власних досліджень та розрахунків.

Методи дослідження. Враховуючи особливості предмету, в процесі дослідження використано як загальнонаукові (методи аналізу, синтезу, індукції, дедукції, абстрагування, конкретизації) так і спеціальні методи.

Дослідження бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам здійснено з використанням спеціальних методів пізнання, а саме: вимірювання господарських процесів, реєстрація, класифікація та узагальнення даних для складання звітності. Аналіз розрахунків за виплатами працівникам проведено з використанням таких спеціальних методів: порівняння, абсолютних та відносних різниць, коефіцієнтного групування, елімінування. Методи групування і порівняння, графічний метод, балансовий метод та метод абсолютних та відносних різниць покладено в основу при дослідженні розрахунків за виплатами працівникам за даними фінансової та статистичної звітності.

Основні результати роботи апробовані на Всеукраїнській студентській науково-практичній конференції «Актуальні проблеми ефективного соціально-економічного розвитку України: пошук молодих» м. Вінниця (20.04.2023) та на

Всеукраїнській науково-практичній Інтернет-конференції «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю, м. Вінниця (23.03.2023)

Короп Б.І. Методика аудиту операцій з оплати праці. *Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту ДТЕУ*. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ, 2023. Вип.169. С. 237-243

Короп Б.І. Теоретичні основи аудиту операцій з оплати праці. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. XI всеукр. наук.-практ. інтернет-конф.*, м. Вінниця, 23 берез. 2023 р. Ч. 2. Вінниця : Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ, 2023. С. 302-308.



РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

1.1. Економічна сутність операцій з оплати праці

Загострення економічної кризи, постійні зміни законодавства та прямо пропорційна залежність заробітної плати та добробуту працівників загострює необхідність аудиту нарахування заробітної плати. Проведення аудиту нарахування заробітної плати дуже важливе, адже помилки в нарахуванні заробітної плати автоматично призводять до інших порушень, а відповідно й до штрафних санкцій контролюючих органів.

Заробітна плата - це основне джерело доходів персоналу підприємства, яке визначає добробут кожного працівника та значно впливає на фінансові результати діяльності підприємства. Кожний керівник несе відповідальність за всі операції, пов'язані з заробітною платою, відповідно має контролювати стан розрахунків по заробітній платі. Щоб не допустити помилок в обліку нарахування заробітної плати, а також, щоб попередити їх, необхідно своєчасно проводити аудит нарахування заробітної плати на підприємстві.

Саме тому теоретичні та практичні аспекти аудиту нарахування заробітної плати є дуже актуальними, адже заробітна плата -це основа соціально-трудова відносин найманих працівників, роботодавців і держави [14].

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами самостійно з обов'язковим їх відображенням у колективному договорі (Кодекс законів про працю ст. 96 гл. IV, № 42- 43, 1999 р.). Перелік видів оплати праці приведений в Інструкції зі статистики заробітної плати, затверджений Держкомстатом У країни № 323 від 11.12.1995 року,

система розрахунків середньої заробітної плати затверджена Постановою КМУ від 8.02.1995 р. № 100 (зі змінами та доповненнями).

Фонд оплати праці залежить від виду діяльності та обсягу виготовленої продукції, виконаних робіт, послуг.

Оплата праці (заробітна плата) це винагорода в грошовій або натуральній формі, що виплачується роботодавцем найманому працівникові за виконану ним роботу. До фонду оплати праці включаються: основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні і компенсаційні виплати (рис.1.1.) [19].



Рисунок 1.1 - Структура заробітної плати на підприємствах України

Організація оплати праці на підприємстві може здійснюватися за:

1) погодинною формою - нарахування заробітної плати проводиться, виходячи з кількості відпрацьованих годин та тарифної ставки за одну годину.

Виділяють: - просту погодинну систему оплати праці, за якої встановлюється місячний оклад і виходячи з кількості фактично відпрацьованих робочих днів розраховується сума заробітної плати;

- погодинно-преміальну систему оплати праці, за якої понад зарплату, нараховану за фактично відпрацьований час, додатково сплачується премія за особливі трудові досягнення [21];

2) відрядною формою - нарахування заробітної плати проводиться, виходячи з фактичного обсягу виробництва продукції, робіт, послуг та тарифної ставки за одиницю виробітку. Може базуватися на індивідуальній або бригадній основі. Виділяють: - пряму відрядну систему оплати праці, за якої сума зарплати розраховується як добуток обсягу виконаних робіт на встановлені розцінки оплати одиниці виробітку;

- відрядно-преміальну систему оплати праці, за якої понад зарплату, нараховану за фактично виконані роботи, додатково сплачується премія за особливі трудові досягнення;

- відрядно-прогресивну систему оплати праці, за якої встановлені розцінки оплати одиниці виробітку збільшуються зі збільшенням обсягу виконаних робіт;

- акордну систему оплати праці, за якої попередньо встановлюється загальна сума оплати за визначений комплекс робіт [21].

Для оплати праці відповідно їх кваліфікації застосовується тарифна сітка, що складається з 8 розрядів та присвоєних кожному розряду тарифних ставок.

Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники).

Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників - залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати [29]. Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на основі:

- тарифної ставки робітника першого розряду;
- міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Законодавство про оплату праці ґрунтується на Конституції України і складається з Кодексу законів про працю України, Закону України «Про оплату праці», Закону України «Про колективні договори і угоди», Закону України «Про підприємства в Україні» та інших актів законодавства України.

Із заробітної плати працівника здійснюються податкові та інші утримання (профспілкові внески, утримання за виконавчими листами тощо).

До податкових платежів, що утримуються із заробітної плати працівників, відносяться податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

З 2011 року ставки податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) визначаються в IV-му розділі Податкового кодексу України (ПКУ). Для переважної більшості громадян та в переважній більшості випадків ставка ПДФО становить 18%.

Розрахунок ПДФО з зарплати передбачає застосування податкової соціальної пільги, якщо зарплата за місяць знаходиться у межах граничного доходу, який дає право на застосування податкової соціальної пільги. Податкова соціальна пільга – це сума, яка зменшує дохід, до якого застосовується ставка податку. Тим сам зменшується й сам ПДФО. Гранична сума доходу, яка дає право застосування ПСП у 2023 році становить 3760 грн. Базова податкова соціальна пільга у 2023 році складає 1342 грн.

Військові дії на території України вносять корективи у перерозподіл ПДФО. Кабінет міністрів України 12 вересня 2023 року схвалив зміни до Бюджетного кодексу для фінансування сектору безпеки й оборони та розвитку оборонно-промислового комплексу. Зміни, зокрема, передбачають, що з 1 жовтня 2023 року по 31 грудня 2024 року податок на доходи фізичних осіб із зарплати військовослужбовців та поліцейських спрямовуватимуть не в місцеві бюджети, а у спецфонд державного бюджету і розподілятиметься він в таких пропорціях: (45% - Держспецзв'язку на дрони; 45% - Мінстратегпрому для розгортання виробництва боєприпасів і зброї; 10% - розпорядникам сектору безпеки й оборони для автоматичного розподілу між військовими частинами пропорційно відповідно до сплаченого ПДФО).

Відповідно до Закону України від 31.07.2014р. № 1621-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів», із заробітної плати працівників також утримується військовий збір у розмірі 1,5%. Базою оподаткування податком з доходів фізичних осіб та військовим збором є сума нарахованої заробітної плати, нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності, винагороди за цивільно-правовими договорами.

Усі суб'єкти господарювання в Україні незалежно від форми власності повинні здійснювати нарахування внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на фонд оплати праці працівників, які працюють на умовах трудового та цивільно-правового договорів. Роботодавці зобов'язані щомісяця подавати до фіскальних органів звітність з єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) за найманих працівників [3].

Нарахування і сплата внесків з ЄСВ відбувається одночасно з виплатою доходу працівнику. Варто відзначити один важливий момент: сплата внесків з ЄСВ є обов'язком роботодавця і не залежить від його фінансового становища.

Зобов'язання з ЄСВ мають найвищий пріоритет серед інших зобов'язань суб'єкта господарювання за винятком зобов'язань з оплати праці [39].

Роботодавці зобов'язані щомісяця, не пізніше 20-го числа, сплачувати до бюджету суму нарахованого єдиного соціального внеску за найманих працівників. Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», встановлені ставки нарахування ЄСВ на заробітну плату працівників в розмірі 22 %.

Типовими ситуаціями, коли необхідно знати складові цих трьох частин зарплати, є заповнення:

- статистичної звітності, а саме розділу «Склад фонду оплати праці штатних працівників» форми 1-ПВ (квартальна);
- при заповненні розрахунково-платіжної відомості працівника за формою П-6 та розрахунково-платіжної відомості (зведеної) за формою П-7;
- при визначенні бази нарахування ЄСВ - на платежі, які не входять до фонду оплати праці, ЄСВ не нараховується [51].

1.2. Організаційно-економічна характеристика Товариства з обмеженою відповідальністю АГРОФІРМА «ВКВ»

Агропромисловий комплекс на сьогоднішній день - основне джерело надходження валюти в Україну та чи не головний фактор у підтриманні торговельного балансу країни. Проте, Україна ще не отримала задовільної врожайності.

Аграрний сектор вже як четвертий рік поспіль стає найприбутковішою галуззю економіки України. За даними Державної служби статистики, рентабельність операційної діяльності українських підприємств, зайнятих в сільському, лісовому і рибному господарствах у 2020 році склала 22,7%. На другому місці опинилися оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів, гравці якого спрацювали із середньою рентабельністю 19,4%; на третьому - сектор професійної, наукової і технічної діяльності з показником 19,2%.

Фінансові результати підприємств агропромислового комплексу України за 2020 рік (до оподаткування) розташовані на другому місці після промисловості з показником 79,55 млрд грн. Але цьому цілковита більшість підприємців агросектору в плюсі - 86,2% підприємств одержали прибуток. У галузі промисловості, де фінансовий результат досяг в 2020 році 85,4 млрд грн, прибуткові 71,6% підприємств.

Якщо проаналізувати кількість підприємств, які здійснювали сільськогосподарську діяльність в 2020 році (рис. 1.2), то варто зазначити, що найбільша їх кількість знаходилася в Одеській області - 4813 організацій, а у Вінницькій області - 2593 суб'єктів господарювання.

Для вивчення і дослідження теми кваліфікаційної роботи використовувались матеріали агропромислового підприємства Товариство з обмеженою відповідальністю АГРОФІРМА «ВКВ».

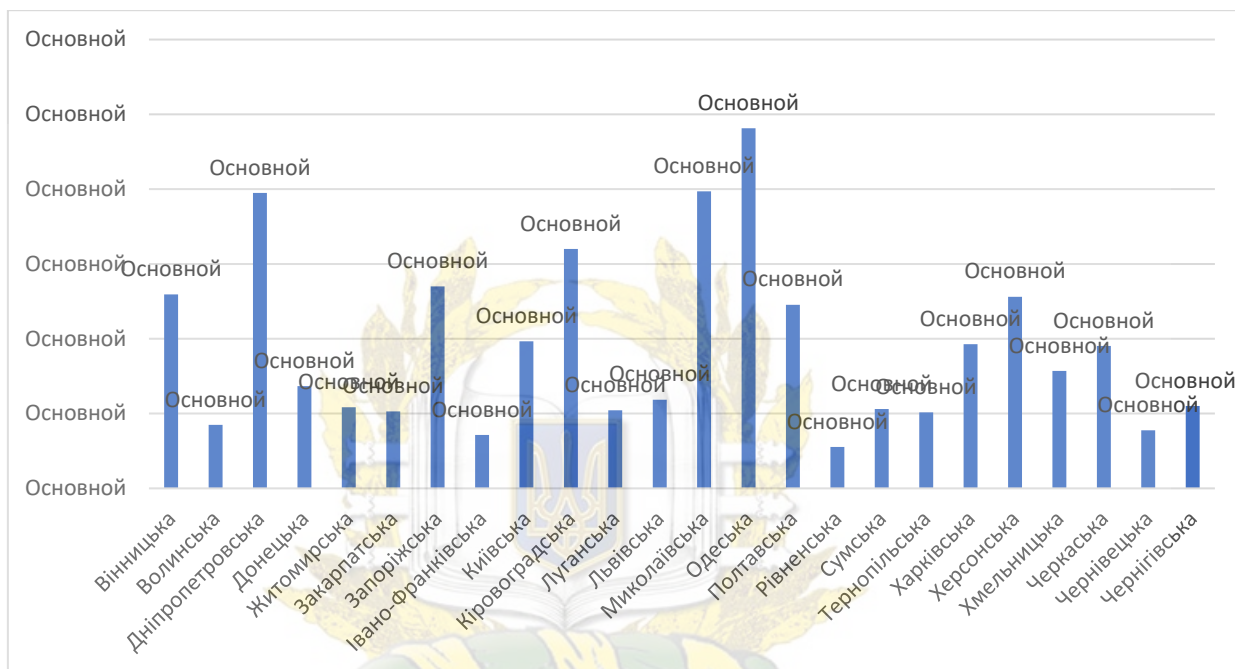


Рисунок 1.2 - Кількість підприємств, які здійснювали сільськогосподарську діяльність за регіонами, одиниць

Згідно Закону підприємство набуває статусу юридичної особи і стає суб'єктом господарської діяльності після акту державної реєстрації, яка була проведена 09 грудня 2014 р. Основою для реєстрації підприємства було рішення власника майна про організацію, затверджений статут та контракти.

У контрактах визначено відношення між найманими працівниками та власником. Значення Статуту - визначити порядок внутрішньої організації і функціонування самого підприємства як юридичної особи.

Засновником товариства є: Велічковська Катерина Миколаївна.

Потужності компанії знаходиться в м. Ладижин Вінницької області.

Підприємство займається вирощуванням зернових та технічних культур, які пропонуються в різних варіація обробки та для різних цілей. Висока чистота продукції досягається завдяки сучасному очисному обладнанню компанії.

Контроль якості продукції здійснюється власною виробничою лабораторією.

Товариство з обмеженою відповідальністю АГРОФІРМА «ВКВ» співпрацює з українськими сільськогосподарськими підприємствами.

Підприємство «АГРОФІРМА «ВКВ» діє на основі Статуту та створене з метою здійснення комерційної діяльності, отримання прибутку, реалізації на цій основі соціальних та економічних інтересів учасників і членів трудового колективу.

Предметом діяльності ТОВ «АГРОФІРМА «ВКВ» є:

- діяльність у сфері сільського господарства, в т.ч. ведення товарного сільськогосподарського виробництва;
- надання послуг у рослинництві і тваринництві; овочівництво, садівництво, вирощування продукції розсадників, фруктів, ягід, культур для виробництва напоїв і прянощів;
- вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур
- післяурожайна діяльність
- оброблення насіння для відтворення
- діяльність посередників у торгівлі сільськогосподарською сировиною, живими тваринами, текстильною сировиною та напівфабрикатами
- обробка сільськогосподарських та інших земель, складське господарство.

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві здійснює головний бухгалтер. Бухгалтерський облік ведеться відповідно до Плану рахунків.

Бухгалтерський облік ведеться за журнальною та меморіально-ордерною програмою з використанням комп'ютерних програм «1 С: Бухгалтерія 8.1», Клієнт-Банк та Медок.

Джерелом інформації для аналізу фінансового стану ТОВ «АГРОФІРМА «ВКВ» є Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства (та дані форми №2-м Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (Додаток В, В1, В2, В3, В4). Ми будемо використовувати дані фінансової звітності за період з 2018 по 2022 рік.

Основні показники господарської діяльності наведені в таблиці 1.1.

Кінець таблиці 1.1.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Фінансовий результат від звичайної діяльності, тис. грн.: - прибуток	9142,4	12805,1	8119,8	1988,5	3256,8	-5885,6	35,6	-9548,3	25,4	-4863	40,1	1268,3	163,8
- збиток													
Чистий прибуток, тис. грн.	9142,4	12805,1	8119,8	1988,5	3256,8	-5885,6	35,6	-9548,3	25,4	-4863	40,1	1268,3	163,8
- збиток, тис. грн.													
Рентабельність %	23,06	31,71	20,98	4,32	7,05	-16,01	30,6	-24,66	22,2	-13,93	33,6	2,73	163,3
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	18678,85	28138,1	37042,35	47874,1	55607	36928,15	297,7	27468,9	197,6	18564,7	150,1	7732,9	116,2
Фондовіддача	2,12	1,44	1,04	0,96	0,83	-1,3	39,1	-0,60	57,9	-0,21	79,5	-0,13	86,3
Середньо-спискова чисельність працівників, осіб	38	35	40	34	34	-4	89,5	-1	97,1	-6	85,0	0	100,0
Продуктивність праці, грн. \ особу	1043,28	1153,81	967,52	1355,10	1358,95	315,67	130,3	205,13	117,8	391,4	140,5	3,84	100,3

Аналізуючи дохід (виручку від реалізації) товарів, робіт, послуг за 2018-2022 роки, можна відмітити, що у 2022 році спостерігався найбільший дохід (46204,2 тис.грн), а найменший - у 2020 році (38700,6 тис.грн). Якщо характеризувати динаміку, то варто відмітити, що дохід в 2022 році у порівнянні з 2018 роком збільшився на 6559.5 тис грн, що становить 16,5%. Дохід в 2022 році у порівнянні з 2021 роком збільшився на 130.7 тис.грн, що становить 0,3 %.

Отже, спостерігається тенденція збільшення доходу. Це сталося під впливом таких акторів, як зростання капіталовіддачі та продуктивності праці, економія на зовнішніх ресурсах завдяки їх раціональному використанню.

З рис. 1.3 спостерігаємо, що в 2019 році собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) була найменшою і становила 25519,3 тис.грн. Якщо цей показник порівнювати з відповідним показником 2022 року, то варто відмітити, що собівартість у 2022 році зросла на 12366,3 тис.грн (48,5 %). Якщо порівнювати дані 2022 року з 2021 роком, собівартість зменшилася на 2684 тис.грн або на 6,4%. Зниження собівартості відбулося під впливом підвищення технічного рівня виробництва, зокрема упровадження нової прогресивної технології, підвищення рівня механізації та автоматизації виробничих процесів; розширення масштабів використання й удосконалення техніки і технології, що застосовується.

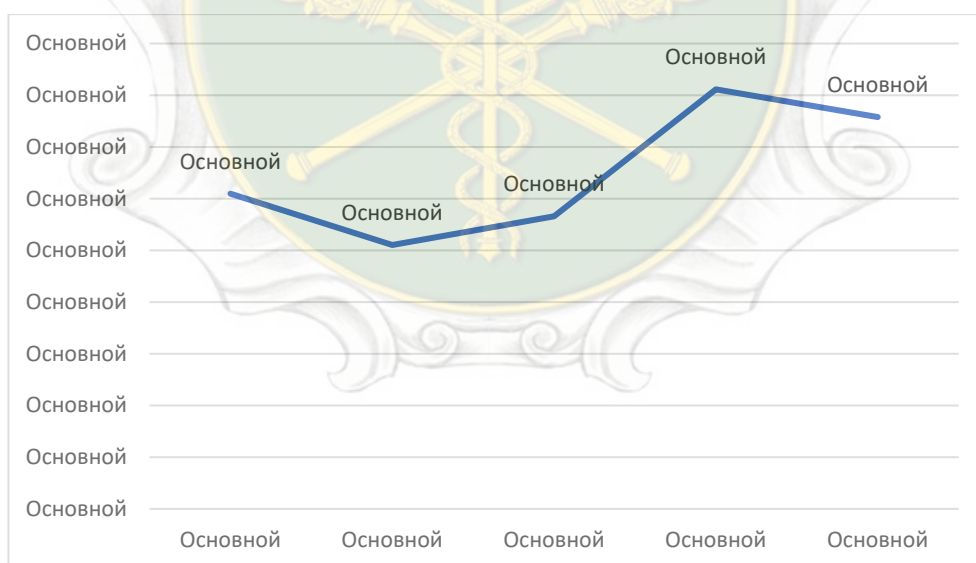


Рисунок 1.3 - Динаміка собівартості реалізованої продукції, (товарів, робіт, послуг) ТОВ «Агрофірма «ВКВ» за 2018 - 2022 рр., тис.грн.

Валовий прибуток був найвищим у 2019 році (14864,2 тис.гри), а це означає, що у попередніх роках були менші обсяги реалізації товарів, робіт, послуг.

Валовий прибуток 2022 року у порівнянні з 2018 роком зменшився на 9,1% або на 847,5 тис.грн.

Величина валового прибутку залежить від таких основних факторів:

- зміни обсягу реалізації;
- зміни собівартості реалізованої продукції.

Військові дії на території України призвели до падіння обсягів продажу та зниження внутрішніх цін реалізації аграрної продукції нижче рівня собівартості. Саме це є причиною зниження суми прибутку. Тому ТОВ «Агрофірма «ВКВ» здійснює пошук партнерів та вирішує питання логістики експорту сільськогосподарської продукції та ціни на продукцію, що окупуватиме всі витрати підприємства. Головним завданням в умовах, що склалися є пошук логістичних шляхів збуту власної сільськогосподарської продукції за кордон. Після підписання зернової угоди ситуація покращилась, проте і далі спостерігаються складнощі з логістикою та зберігається загроза блокування «зернового коридору».

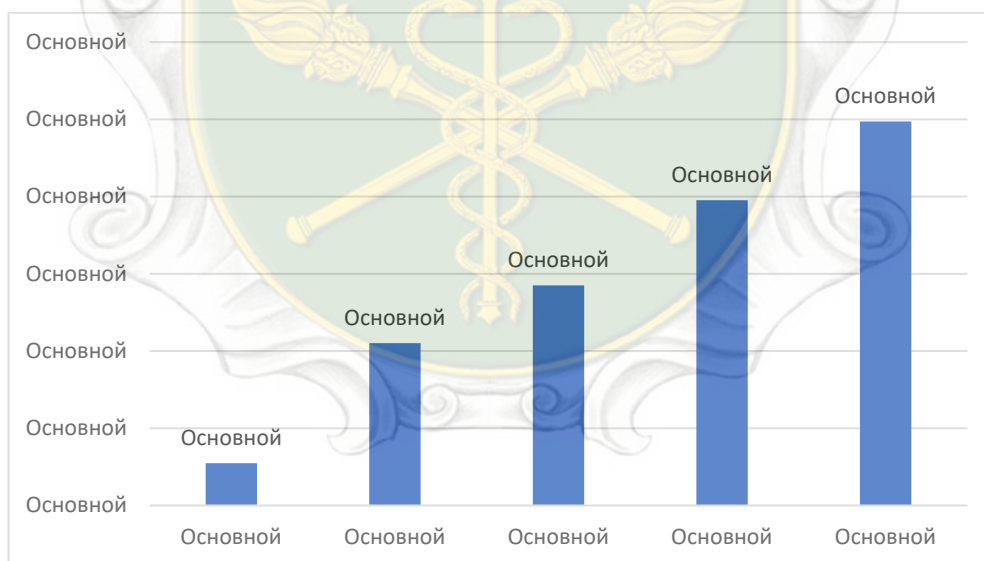


Рисунок 1.4 - Динаміка операційних витрат ТОВ «Агрофірма «ВКВ» за 2018 - 2022 рр., тис.грн.

На рис. 1.4 зображена динаміка операційних витрат підприємства з 2018 по 2022 рік. З даної діаграми випливає, що операційні витрати мають тенденцію до збільшення. У 2018 році вони становили 547 тис.грн, що у 9 разів менше, ніж у 2022 році. Варто зазначити, що одним із напрямків збільшення прибутку від операційної діяльності є скорочення операційних витрат у випадку, якщо вони не є обґрунтованими.

Фінансові результати від операційної діяльності визначаються як алгебраїчна сума валового прибутку, іншого операційного доходу, адміністративних видатків, видатків на збут і інші операційні видатки. Аналізуючи фінансові показники підприємства, варто відзначити, що у всіх роках спостерігався прибуток. Найбільша сума його становила 12805,1 тис.гри у 2019 році. Якщо порівнювати цей показник з 2022 роком, то сума прибутку зменшилась на 9214,7 тис. грн. або на 71,9 % Це сталося під впливом зменшення валового прибутку і збільшення операційних витрат.

Остаточний фінансовий результат - чистий прибуток (збиток) визначається як різниця між різними видами доходів та витрат підприємства за звітний період.

На рис. 1.5 зображено, що чистий прибуток 2022 року становив 3256,8 тис.грн., що на 58856 тис.грн. менше, ніж у 2018 році.

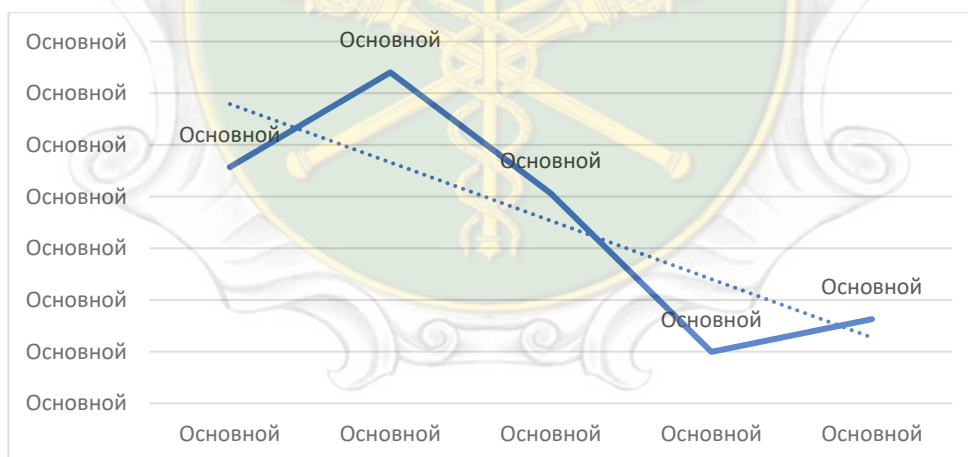


Рисунок 1.5 - Динаміка чистого прибутку ТОВ «Агрофірма «ВКВ» за 2018-2022 рр., тис.грн.

Це дає змогу зробити такий висновок, що підприємство працює не стабільно. Адже окрім безпосередньо бойових дій та українських традиційних проблем із бізнес-кліматом, виникло три нові перепони на шляху розвитку аграрного бізнесу: логістична блокада, негативний демографічний тренд (скорочення зайнятого населення через вимушену міграцію) та руйнування енергосистеми.

Показники рентабельності є відносними характеристиками фінансових результатів і ефективності діяльності підприємства.

Вони вимірюють прибутковість підприємства з різних позицій і групуються відповідно до інтересів учасників економічного процесу. Найвищий відсоток рентабельності становив 31,71 % у 2019 році. Помітним є те, що цей показник у 2018-2022 роках має тенденцію до зменшення. У 2022 році показник рентабельності становив 7,05%, що на 16,01% менше, ніж 2018 року.

Аналізуючи показник продуктивності праці, спостерігаємо, що у 2018 році він становив 1043,28 тис.грн./чол, у 2019 році - 1153,81 тис.грн./чол, що на 110 тис.грн./чол більше, у 2019 році - 967,52 тис.грн./чол, що на 186 тис.грн./чол менше, ніж у попередньому році. У 2022 році ми можемо спостерігати найвищий показник - 1358,95 тис.грн./чол.

Зростання продуктивності праці, сприяє покращенню всіх техніко-економічних і фінансових показників діяльності підприємства.

Середньорічна вартість основних засобів має тенденцію збільшення, так як у 2022 році, порівняно із 2018 р., збільшилась на 36928,15 тис, грн. або на 197,7%, із 2019 р. - збільшилась на 27468,9 тис.грн. або на 97,6%. Це пояснюється тим, що відбулося ефективне використання основних засобів, не спостерігалось простоїв обладнання, устаткування.

Фондовіддача є одним з основних показників ефективності використання основних засобів. Даний показник характеризує величину обсягу продукції в розрахунку на 1 грн. обсягу основних фондів.

Якщо характеризувати динаміку, то варто відмітити, що фондовіддача в 2022 році у порівнянні з 2018 роком зменшилась на 1,3 тис.грн, або на 60 %.

Протягом досліджуваного періоду спостерігається зменшення показника фондівдача.

Отже, проаналізувавши фінансово - господарський стан ТОВ «Агрофірма «ВКВ» за п'ять років можна зробити висновок:

- підприємство нарощує обсяги реалізації робіт та послуг, про що свідчить зростання доходу від її реалізації;
- майновий стан підприємства є задовільним;
- підприємство є ліквідним та фінансово стійким, а його ділова активність характеризується як ефективна;
- основна діяльність товариства є прибутковою на протязі всіх п'яти років.

Для того, щоб підприємство отримувало більший прибуток керівництву ТОВ «Агрофірма «ВКВ» необхідно прийняти такі рішення:

- впровадити сучасні системи живлення сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень;
- забезпечити внесення мінеральних і органічних добрив на рівні, що забезпечить бездефіцитний баланс поживних речовин у ґрунті;

запровадити у виробництво нові високопродуктивні сорти та гібриди сільськогосподарських культур і садивного матеріалу, у тому числі посухостійких та пристосованих до умов зрошення, оновити базове та використовувати сертифіковане насіння.

- пошук закордонних партнерів та побудова відносин з владою;
- пошук логістичних шляхів експорту сільськогосподарської продукції.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

2.1. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційне забезпечення аудиту оплати праці

Ситуація, що склалася на ділянці розрахунків з оплати праці: постійні зміни в законодавстві, жорсткий контроль за виплатою заробітної плати та нарахуваннями на неї, значні штрафи при перевірці змушують підприємства та організації звертатись до незалежних експертів-аудиторів. Проведення аудиту розрахунків з оплати праці має на меті надання незалежної оцінки щодо достовірності показників та правильності ведення обліку заробітної плати та дотримання норм чинного законодавства в сфері оплати праці [52].

Сьогодні функціонування будь-якого підприємства неможливе без використання праці хоча б одного працівника. Працівник виконує певний обсяг робіт і отримує за це винагороду у вигляді заробітної плати. Заробітна плата, з одного боку, є складовою доходів населення, а з іншого боку, для підприємства - витратною статтею та способом мотивації праці. Тому виникає основне протиріччя: працівники бажають збільшення розміру заробітної плати, а підприємства - скорочення витрат на оплату праці. Для подолання даного протиріччя та формування раціональної системи оплати праці на підприємстві необхідно забезпечити належний рівень обліку та аудиту, що відповідає сучасним вимогам. Тому стан обліку та аудиту розрахунків з оплати праці постійно потребує оновлення та впровадження заходів удосконалення [48].

Усі підприємства країни незалежно від форм власності та обсягів виробництва повинні вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність. Для перевірки достовірності, об'єктивності облікової інформації відповідно до чинного законодавства підприємства створюють відділ внутрішнього аудиту або користуються послугами аудиторів чи аудиторських фірм.

Один із найбільш трудомістких для обліку та проведення аудиту є сегмент розрахунків з оплати праці, що полягає не тільки в нарахуванні та виплаті заробітної плати, а й у проведенні утримань і відрахувань у розрахунку за кожним працівником. На нашу думку, заробітна плата - це базовий елемент трудових відносин, що виражає вартість використаної робочої сили та життєвого часу працівника на користь підприємства та сплачується в розмірі, що враховує інтереси працівника, роботодавця та держави. У сучасних умовах господарювання заробітна плата відіграє значну роль у житті людей, функціонуванні підприємства та загалом в існуванні держави. Зокрема, має важливе значення у процесі суспільного відтворення, є елементом ринку праці, входить до головних чинників, що впливають на ефективність діяльності підприємства та є основним видом доходів працюючих [2]. Тому слід приділити особливу увагу вирішенню проблемних ділянок обліку та аудиту й обрати напрямки їх покращення, адже своєчасна та гідна оплата праці впливає на якість виконуваних робіт працівниками як виробничої, так і управлінської сфери, та загалом на фінансовий стан підприємства.

Першим розглянемо питання обліку оплати праці та його проблемних ділянок. В Україні діє велика кількість державних нормативно-правових актів, що регулюють облік оплати праці. Одним із проблемних питань є періодичність змін у законодавстві з питань оплати праці, які необхідно своєчасно впроваджувати в облік. Обов'язком бухгалтера є постійний моніторинг нормативно-правових актів з питань як оплати праці, так і прав працевдатних громадян. Моніторинг може здійснюватися власними силами бухгалтера на основі конкретних джерел або із застосуванням законодавчих інформаційних систем. А розробка стабільної законодавчої бази є одним із перспективних напрямків для вдосконалення цього обліку.

Наступним проблемним питанням обліку оплати праці можна виділити таку складову первинного обліку, як оформлення листків непрацевдатності. Даний документ має підвищені вимоги щодо точності заповнення, тому бухгалтерам необхідно його ретельно перевіряти та, за наявності помилок, відправляти

працівника в його лікарню для їх виправлення. Це значно затримує процес обліку та виплати лікарняних. Фондом соціального страхування України спільно з представниками Міністерства охорони здоров'я України, Міністерства соціальної політики України розроблено та запроваджено електронний реєстр листків непрацездатності. Використання даного реєстру бухгалтерами підприємства спростить і прискорить процес обробки документа та нарахування лікарняних (Додаток К) [10].

Покращення обліку також може базуватися на тому, що кожне підприємство має право розробляти власні форми первинних документів відповідно до специфіки діяльності та обсягу облікових робіт. При цьому це може надати можливість спростити етапи обробки первинної інформації та сформувати найбільш раціональну систему документообігу на підприємстві. Розроблені форми первинних документів обов'язково повинні бути розкриті та перелічені в наказі про облікову політику підприємства [6]. Також процес документообігу можна спростити шляхом впровадження багаторазових і накопичувальних документів як письмового, так і електронного формату [8].

Загалом великий обсяг первинної документації та ведення аналітики по кожному працівнику характеризує трудомісткість обліку оплати праці. Тому майже всі підприємства перейшли на автоматизовану систему обліку, яка значно спрощує роботу бухгалтера: автоматична виплата заробітної плати як гарантія своєчасності даного процесу, деталізація інформації за обраними критеріями, автоматичний розрахунок та формування проведення та інше [18]. Але вона все ще потребує постійного вдосконалення та оновлення відповідно до змін законодавства, тому джерелами покращення ведення такого обліку є:

- здійснення оновлення програмного забезпечення, зокрема використання вітчизняних програмних продуктів, що орієнтовані на українську законодавчу базу;
- використання більш сучасної техніки, правильний підбір спеціалізованих програм для кожної галузі чи виду облікових робіт;
- введення технічних новинок, що можуть покращити роботу тощо.

Наступним недоліком обліку оплати праці на багатьох підприємствах є недостатній рівень контролю за виконанням операцій, складовими якого можуть бути:

- 1) контроль за використанням робочого часу та забезпечення зростання продуктивності праці;
- 2) контроль за своєчасним і правильним визначенням сум нарахованої заробітної плати й відрахувань органам соціального страхування та віднесення їх на собівартість продукції (робіт, послуг);
- 3) контроль за здійсненням у встановлені терміни всіх розрахунків з працівниками та службовцями із заробітної плати та інших виплат;
- 4) контроль за використанням фонду заробітної плати та іншими грошовими коштами, які виділяють для оплати праці працівників підприємства;
- 5) перевірка правильності розрахунку виплат за надурочні роботи, роботи у святкові дні, у нічний час тощо;
- 6) контроль за правильністю, своєчасністю та повнотою здійснених операцій бухгалтерською службою [34].

Проведення даних заходів забезпечить ефективність та якість роботи облікового апарату на підприємстві. Функції контролю можуть бути покладені на окрему посадову особу, внесені до посадових обов'язків працівників облікового й управлінського персоналу, забезпечуватись і здійснюватись відділом внутрішнього аудиту, контролю тощо.

Вищерозглянуті фактори не є вичерпним переліком, адже на даний час Україна вважається країною з перехідною економікою і постійно зазнає змін у всіх сферах діяльності держави.

З розвитком ринкових відносин відбувається й ускладнення господарських процесів, як наслідок - підвищуються вимоги до аудиторських послуг. Тому наступним, на що необхідно звернути увагу, є поліпшення вже існуючого аудиту та огляд можливостей нововведень до методики його проведення.

Таблиця 2.1 - Інформаційне забезпечення аудиту оплати праці

НАЙМЕНУВАННЯ ОБ'ЄКТУ	НОМЕР РАХУНКУ	ФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА П(С)БО
Розрахунки за заробітною платою	66	Рядок 1630 Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства)
Розрахунки з податку на доходи фізичних осіб	64	Рядок 1620 Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства)
Розрахунки за страхуванням	65	Рядок 1625 Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства)
Витрати з оплати праці	23,91,92,93,94	Рядки 2050, 2130, 2150,2180,2505 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)
Відрахування на соціальні заходи	23,91,92,93,94	Рядки 2050, 2130, 2150,2180,2510 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

В таблиці 2.2. наведені бухгалтерські проводки по нарахуванню сум виплат різним категоріям працівників підприємства.

Таблиця 2.2 – Кореспонденція рахунків з нарахування сум, пов'язаних з оплатою праці

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахована заробітна плата та інші виплати, пов'язані з оплатою праці: працівникам основного виробництва	23	661
2	Нарахована заробітна плата та інші виплати, пов'язані з підготовчими роботами в сезонних галузях виробництва; освоєнням нових виробництв та агрегатів	39	661
3	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим організацією виробництва та управлінням цехами, ділянками, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва; обслуговуючим виробничі машини та устаткування	91	661
4	Нарахована заробітна плата працівникам, що відносяться до адміністративно-управлінського персоналу	92	661
5	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим збутом продукції, товарів, робіт, послуг (продавцям; торгівельним агентам; працівникам відділу збуту, рекламної та маркетингової служб; працівникам, обслуговуючим основні засоби, які використовуються для забезпечення збуту)	93	661

Кінець таблиці 2.2

1	2	3	4
6	Повернення працівником в касу надмірно виплачених йому грошових коштів у зв'язку з оплатою праці	30	661
7	Нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності (читайте добірку за рахунок фонду соцстрахування)	65	661
8	Нарахована сума матеріальної допомоги	949	661

Відображення в бухгалтерському обліку утримань наведено в таблиці 2.3

Таблиця 2.3 – Кореспонденція рахунків по здійсненню утриманням із зарплати

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Утримання із зарплати працівника суми ПДФО	661	641
2	Утримання із зарплати працівника сумми військового збору	661	642
3	Утримана із зарплати працівника сума в погашення нестачі або у відшкодування збитку від псування матеріальних цінностей	661	375
4	Утримані з зарплати працівника аліменти	661	685
5	Утримана із зарплати працівника його заборгованість перед підприємством за не повністю витрачену отриману підзвітну суму	661	372
6	Утримана із зарплати працівника сума (частина суми) грошових коштів, перерахованих підприємством: 01) за навчання працівника (або дитини працівника) в учбовому закладі; 02) за лікування працівника в медичній установі; 03) за мешкання в гуртожитку підприємства; 04) за перебування на базі відпочинку (у пансіонаті), що належить підприємству (без оформлення путівки); 05) за перебування дитини в дитячому садку або дитячому таборі (без оформлення путівки)	661	685

Основними завданнями аудиту розрахунків з оплати праці є:

- перевірка дотримання підприємством положень законодавства про працю по операціях, пов'язаних з розрахунками з оплати праці, наявності та відповідності законодавству первинних документів з обліку робочого часу, обсягу виконаних робіт,
- перевірка дотримання підприємством положень законодавства про працю по операціях, пов'язаних з розрахунками з оплати праці, наявності та відповідності законодавству первинних документів з обліку робочого часу, обсягу виконаних робіт, послуг, випущеної продукції;

- перевірка обліку та нарахування заробітної плати, інших видів оплат, які відносяться до фонду оплати праці;
- перевірка дотримання встановлених штатним розписом посадових окладів працівників підприємства;
- перевірка своєчасності індексації окладів з урахуванням зростання цін в умовах інфляції;
- перевірка правильності виплати премій працівникам підприємства;
- перевірка правильності нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності;
- перевірка правильності нарахування щорічних, додаткових відпусток, компенсацій за невикористану відпустку тощо;
- перевірка правильності розрахунків по депонованій заробітній платі;
- перевірка дотримання встановлених термінів розрахунків з персоналом підприємства по оплаті праці;
- перевірка правильності утримань із заробітної плати податків та обов'язкових платежів;
- перевірка правильності нарахувань обов'язкових платежів, які здійснюються за рахунок підприємства;
- перевірка повноти та своєчасності перерахувань утриманих та нарахованих податків і зборів;
- перевірка своєчасності і правильності включення до собівартості продукції суми нарахованої заробітної плати та обов'язкових відрахувань у позабюджетні фонди;
- оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку операцій з оплати праці;
- оцінка повноти відображення здійснених операцій у бухгалтерському обліку;
- перевірка правильності класифікації операцій з оплати праці (віднесення за рахунками витрат);
- відповідність даних, відображених у фінансовій звітності, стану розрахунків по операціях з оплати праці;
- оцінка стану внутрішнього контролю підприємства у трудових відносинах [47].

2.2. Організація та планування аудиту оплати праці

Аудит розрахунків з оплати праці, як правило, займає об'ємну частину аудиторської перевірки, оскільки ця ділянка обліку досить специфічна та вимагає від перевіряючих особливої уваги і зосередженості [2].

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

Під час перевірки розрахунків з оплати праці аудитором, з одного боку, важливо переконатися в дотриманні підприємством чинного законодавства про оплату праці, відсутності порушень умов оплати праці працівників, а з іншого боку - перевірити правильність здійснених відрахувань податків і зборів із заробітної плати працівників, а також відповідність відображення операцій в бухгалтерському обліку і достовірність їх висвітлення у фінансовій звітності підприємства.

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

Так, метою аудиту розрахунків з оплати праці є встановлення відповідності застосовуваної на підприємстві методики обліку операцій з оплати праці чинному законодавству України, для того щоб виявити наявні помилки або порушення, ступінь їх впливу на достовірність фінансової звітності для висловлення незалежної аудиторської думки про достовірність порядку ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці [4].

Під час проведення перевірки розрахунків з оплати праці, аудитором можуть використовуватись наступні аудиторські процедури:

- тестування засобів внутрішнього контролю;
- перевірка (інспектування) документів;
- спостереження (відстеження) за відображенням фінансово-господарських операцій в бухгалтерській документації;

- перерахунок;
- одержання роз'яснень всередині підприємства;
- отримання роз'яснень від третіх осіб;
- аналітичні процедури [10].

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

Підтвердження використовується для отримання інформації про реальність залишків на рахунках розрахунків з оплати праці, з бюджетом і позабюджетними фондами.

Усне опитування використовується в процесі отримання відповідей на запити аудитора при попередній оцінці стану обліку розрахунків з оплати праці, а також у процесі їх перевірки, при уточненні у фахівців окремих здійснених господарських операцій, що викликають сумніви. Перевірка документів дає змогу аудитору переконатися в реальності кожного окремого документа. Рекомендується обрати певні записи в бухгалтерському обліку і простежити відображення операцій в обліку до того первинного документа, який повинен підтверджувати реальність і доцільність виконання цієї операції [17].

Спостереження використовується під час вивчення кредитових оборотів за аналітичними рахунками, відомостями, звітами, синтетичними рахунками, відбитими у Головній книзі, при цьому треба звертати увагу на нетипові кореспонденції рахунків.

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

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

- аудит оформлення первинних документів;

- аудит системи нарахувань заробітної плати;
- аудит обґрунтованості утримань із заробітної плати та застосовуваних пільг;
- аудит тотожності показників бухгалтерської звітності та реєстрів бухгалтерського обліку;
- аудит розрахунків з утриманих та нарахованих податків і зборів [22].

Робочий документ Програми аудиту розрахунків з оплати праці може виглядати наступним чином (табл. 2.4):

Таблиця 2.4 - Програма аудиту розрахунків з оплати праці

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	індекс РД	примітки
1	2	3	4	5
1	Проведення тесту внутрішнього контролю			
2	Наявність колективного договору, положення про оплату праці, положення про відпустки, положення про преміювання, правил внутрішнього розпорядку, посадових інструкцій, тощо			
3	Наявність кадрових документів:			
	- наказів про прийом, звільнення, надання відпустки			
	- табелів робочого часу			
	- штатного розпису (при погодинній оплаті)			
	- нарядів та розцінок (при відрядній оплаті)			
	- договорів цивільно-правового характеру			
4	Перевірка наявності трудових книжок, книги обліку трудових книжок			
5	Перевірка правильності нарахування заробітної плати за посадовими окладами, перевірка фактичних нарахувань відповідно до наказів, табелів обліку робочого часу та інших документів			
6	Перевірка графіку відпусток, наказів на відпустки, правильності розрахунку днів належної відпустки та нарахування відпускних, компенсацій за невикористану відпустку. Перевірка правомірності надання додаткових відпусток. Створення резерву на оплату відпусток			
7	Перевірка наявності лікарняних листків та відповідності їх заповнення, розрахунку допомоги за тимчасовою непрацездатністю, допомоги по вагітності			
8	Перевірка правильності проведення індексації заробітної плати			
9	Перевірка обґрунтованості надання премій та наявності наказів щодо їх надання			
10	Перевірка договорів з наданих позик працівникам			

Кінець таблиці 2.4

1	2	3	4	5
11	За умови надання матеріальної допомоги працівникам – перевірка відповідності такого надання чинному законодавству			
12	Перевірка правильності утримання за виконавчими листами			
13	Перевірка відповідності діючому законодавству зарахувань та утримань, внесків до пенсійного фонду та ПДФО			
14	Перевірка повноти та своєчасності перерахування внесків до пенсійного фонду та ПДФО			
15	Перевірка своєчасності виплати заробітної плати працівникам			
16	Зіставлення сум, відображених у фінансовій звітності, із залишками у регістрах бухгалтерського обліку			
17	Перевірка правомірності віднесення до складу витрат з податку на прибуток виплат на оплату праці та на соціальні внески			
18	Складання переліку виявлених помилок та порушень			

У даній програмі перелічені лише основні аудиторські процедури з перевірки розрахунків з оплати праці для середньостатистичного підприємства, але специфіка обліку оплати праці на кожному з підприємств відрізняється, тому в процесі здійснення аудиту програма завжди доопрацьовується для кожного підприємства окремо.

Джерелами аудиторської перевірки обліку розрахунків із заробітної плати можуть бути:

- Загально-організаційні документи (колективний договір; положення про оплату праці, про відпустки, преміювання; правила внутрішнього розпорядку; посадові інструкції; штатні розписи.

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

- Бухгалтерські документи (табелі обліку робочого часу (Додаток І); розрахункові відомості по заробітній платі; платіжні відомості по заробітній

платі; касові документи (прибуткові та видаткові касові ордери); особові рахунки; журнали-ордери, картки-рахунки, оборотно-сальдові відомості по рахунках обліку заробітної плати; акти виконаних робіт за договорами ЦПХ) [27].

Розглянемо кожну з перелічених в Програмі аудиторських процедур окремо.

Стосовно проведення тесту внутрішнього контролю, аудитору необхідно встановити, що конкретні засоби контролю ефективно запобігають, виявляють і усувають суттєві викривлення на рівні підготовки фінансової звітності в групах однотипних операцій, залишки за рахунками бухгалтерського обліку або у випадках розкриття інформації.

При визначенні ефективності систем внутрішнього контролю мають значення наступні фактори:

- коло працівників, що беруть участь у формуванні інформації на підприємстві, і наявність у них відповідальності за доручену справу;
- наявність впорядкованих взаємовідносин між ними щодо ведення справ і формування інформації;
- наявність технічних засобів контролю;
- наявність технології контролю;
- здійснення контролю щодо запобігання помилок під час розрахунку заробітної плати [35].

Система внутрішнього контролю на підприємстві передбачає наявність компетентного персоналу з чітко визначеними правами і обов'язками, дотримання необхідних процедур при здійсненні господарських операцій, наявність контролю за збереженням документації про виконану роботу і нараховану заробітну плату, а також належну перевірку виконання обов'язків працівниками підприємства тощо.

Для здійснення тестування внутрішнього контролю аудиторською групою використовуються відповідні робочі документи, в яких фіксуються встановлені факти під час перевірки. Для прикладу надаємо робочий документ – Тест внутрішнього контролю (Додаток М).

Під час перевірки колективного договору, положення про оплату праці, положення про відпустки, положення про преміювання, правил внутрішнього розпорядку, посадових інструкцій, аудитор повинен встановити відповідність даних документів чинному законодавству, з'ясувати, чи всі реквізити дотримані при складанні документів, якими особами вони затверджені, чи не погіршують ці документи умови праці та становище працівників порівняно з

положеннями, встановленими КЗпП [40].

Слід пам'ятати, що Колективний договір є актом, який регулює виробничі, трудові і соціально-економічні відносини між Власником (уповноваженим ним органом) та трудовим колективом. Умови колективного договору є обов'язковими для сторін, які його підписали, а у випадку будь-яких суперечок і розбіжностей не можуть трактуватися як такі, що погіршують, порівняно з чинним законодавством України, становище працівників, інакше відповідні умови визнаються недійсними. Правила внутрішнього розпорядку є регулятором організації праці на кожному підприємстві, в установі або організації. Внутрішній трудовий розпорядок затверджується колективом підприємства за поданням власника або уповноваженого ним органу і профспілкового комітету на основі типових правил. У цьому документі конкретизуються вимоги законодавства щодо обов'язків працівників (прийом і звільнення з роботи, використання робочого часу, адміністративний вплив на порушників, форми заохочення за сумлінну працю).

Під час перевірки штатних розписів аудитору необхідно переконатися у їх наявності, відповідності дат затвердження та набуття чинності, а також відповідності посад працівників чинному Класифікатору професій.

Під час перевірки заяв, наказів, табелів обліку робочого часу, штатного розпису та договорів ЦІХ, аудитор повинен звернути увагу на правильність складання цих документів, відповідність дат, номерів, прізвищ, посад працівників, наявність всіх документів, а також умов, які встановлюють дані документи. Наприклад, у наказі на прийом «водія - механіка» (за штатним розписом може бути зазначена просто посада «водій»), дата прийому в наказі

може не відповідати даті, яка міститься у заяві. Перевіряється наявність всіх заяв на прийом, відпустку, звільнення, переведення тощо. Перевіряючи договори ЦХ, аудитор встановлює правильність їх оформлення, економічну доцільність їх укладення, реальність отриманих за ними результатів і вигод для підприємства, правильність розрахунків за договорами, оподаткування та відображення в обліку. Перевіркою табелів обліку робочого часу аудитор встановлює кількість відпрацьованих робочих днів для кожного працівника. Якщо за якісь дні робочий час для працівника не проставлено, встановлюється, якими документами підтверджений або оформлений невихід на роботу (листки тимчасової непрацездатності, пояснювальні записки тощо).

Під час перевірки наявних трудових книжок та книги їх обліку аудитором встановлюється правильність заповнення цих документів, відповідність порядкових номерів, дат, номерів наказів та здійснених записів у трудових книжках. У книзі обліку руху трудових книжок та вкладишів до них перевіряється правильність записів, а також наявність підписів звільнених осіб. Аудитор звертає увагу на наявність помарок, підчисток та виправлень у даних документах [48].

Перевіркою розрахункових відомостей по заробітній платі аудитор визначає, чи відповідають дані відомості встановленим окладам, чи правильно зроблений розрахунок у випадках, коли звітний період відпрацьований працівником не повністю, а також чи вірно розраховані утримання із заробітної плати працівника. При цьому, необхідно звернути увагу на те, чи не включені у розрахункові відомості «мертві душі» (тобто особи, які фактично не працюють на підприємстві, але отримують заробітну плату). Також аудитор повинен перевірити правильність нарахування заробітної плати за суміщення посад, за сумісництво, під час роботи у нічний час, у вихідні та святкові дні згідно з чинним законодавством. Перевіряється також дотримання на підприємстві нарахування заробітної плати не менше затвердженого законодавчо мінімального розміру.

Перевірка графіку відпусток, наказів на відпустку, розрахунку днів наданої відпустки та середньої заробітної плати (Додаток Л), дає змогу аудитору встановити, чи відповідають накази інформації, зазначеній у табелях обліку робочого часу, чи правильно зроблено розрахунок відпускних та компенсацій за невикористану відпустку, чи не допускались випадки одночасного нарахування заробітної плати та відпускних за одні й ті самі дні. Також слід перевірити, чи нараховувались взагалі компенсації за невикористану відпустку під час звільнення працівників, чи створений на підприємстві резерв на оплату відпусток, якщо так, то чи правильно він нараховується і використовується [18].

Під час перевірки правильності нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності, а також допомоги по вагітності та пологах, аудитору слід перевірити правомірність надання цих видів допомог (наявність та правильність заповнення відповідних документів - лікарняних листків (Додаток К), правильність розрахунку днів, що підлягають оплаті за період знаходження на лікарняному, визначення загального трудового стажу, а також середньої заробітної плати, яка повинна розраховуватись згідно діючого законодавства. Необхідно звернути увагу на випадки одночасного нарахування заробітної плати та допомоги з тимчасової непрацездатності одному й тому самому працівнику за один і той самий період.

Перевірка проведення індексації заробітної плати дає змогу аудитору встановити, чи проводиться індексація грошових виплат у вигляді оплати праці на підприємстві, чи вірно визначаються базові періоди, як розраховується коефіцієнт індексації, чи правильно він застосовується до нарахованих доходів.

Під час перевірки обґрунтованості наданих премій аудитором встановлюються підстави щодо їх надання, чи вірно розраховані суми премій у разі зазначення у наказах відсотків до окладу, чи правильно віднесені нараховані премії до фонду оплати праці. Аудитору слід пам'ятати, що відповідно до норм КЗпП, протягом дії дисциплінарного стягнення заходи заохочення до працівника не застосовуються [9].

За виданими працівникам позиками аудитору необхідно пересвідчитися у наявності первинних документів щодо такого надання, визначити основні умови та обов'язки сторін, а також суми, що підлягають утриманню із заробітної плати. Необхідно також перевірити дотримання термінів повернення позик, відповідність утримань за позиками КЗпП.

Щодо виданої матеріальної допомоги, аудитору потрібно перевірити підстави такого надання, класифікувати відповідний вид допомоги, визначити правомірність та правильність здійснених утримань та нарахувань щодо виданої матеріальної допомоги.

Щодо утримань із заробітної плати за виконавчими листами, аудитор повинен переконатись у правомірності таких утримань, у відповідності розміру утримань згідно із встановленими нормами КЗпП та наявності відповідних первинних документів.

Перевіркою здійснених утримань ПДФО та ЄСВ з сум нарахованої заробітної плати та нарахувань на ФОП аудитору необхідно встановити, чи правильно зроблені розрахунки цих утримань, чи вірно визначений об'єкт оподаткування та застосовані ставки податків і зборів. Якщо були застосовані податкові соціальні пільги з ПДФО, слід перевірити правомірність такого застосування та наявність відповідних документів, які є підставою для їх застосування. Під час перевірки утримань та нарахувань із заробітної плати аудитором також перевіряється звітність підприємства у податкові органи та у Пенсійний фонд, співставляються дані, відображені у звітності з даними бухгалтерського обліку [26].

Перевіряючи повноту та своєчасність перерахування ПДФО та ЄСВ, аудитор проводить співставлення дат, коли фактично були здійснені перерахування підприємством, на підставі банківських виписок із датами граничних строків, встановлених законодавством щодо сплати таких податків та зборів [26].

Перевіряючи своєчасність строків виплати заробітної плати, відпускних, аудитор встановлює, чи не порушені норми чинного законодавства в частині

своєчасності виплати заробітної плати, а у разі такого порушення з'ясовує, чи була нарахована та виплачена компенсація за таку затримку згідно з КЗп.

Під час зіставлення сум, відображених у фінансовій звітності, із залишками у регістрах бухгалтерського обліку, аудитором перевіряється кредит рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», на якому відображаються суми:

- нарахованої працівникам підприємства основної та додаткової заробітної плати,
- премії, допомога по тимчасовій непрацездатності,
- інші належні до нарахування працівникам виплати.

За дебетом рахунку 66 перевіряється:

- виплата основної та додаткової заробітної плати, премій;
- допомоги по тимчасовій непрацездатності;
- вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами);
- утримання податку з доходів фізичних осіб;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- платежі за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

Крім того, аудитором перевіряються залишки на субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» та субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами», на яких ведеться облік депонованої заробітної плати та облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці відповідно. Щодо перевірки обліку депонованої заробітної плати, перевіряється правильність оформлення, достовірність документів, які є підставою для виплати депонентів (заяви, довіреності), грошові перекази депонованих сум поштою особам, яким вони належать. Також встановлюється чи ведеться Книга або Реєстр обліку депонованої заробітної плати.

Перевіркою правомірності віднесення до складу витрат з податку на прибуток виплат на оплату праці та на соціальні внески аудитор встановлює зв'язок таких витрат з господарською діяльністю підприємства та перевіряє

повноту і відповідність їх віднесення до певного виду витрат згідно з нормами Податкового Кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 р.

На заключному етапі аудиторською групою проводиться формування пакету робочих документів щодо проведеної перевірки, а також складання звіту аудитора і надання його разом з робочою документацією керівнику групи. Виявлені зауваження, запитання, які з погляду аудитора підлягають подальшому аналізу та обробці, формуються у вигляді робочого документу за встановленою формою. У звітних документах наводяться висновки та рекомендації щодо виявлених порушень та зауважень з обов'язковим зазначенням посилання на відповідний нормативний документ. Робочі та звітні документи аудитора, підшиті в окрему папку за встановленою формою, надаються керівнику групи для включення результатів у звіт [28].

Аудитор має складати, як робочу, так і підсумкову документацію. В робочі документи аудитор вносить всю отриману інформацію, на основі якої потім формує аудиторський висновок. Тому рекомендуємо аудитору використовувати наступний розроблений робочий документ при аудиті нарахування заробітної плати працівникам на підприємстві (Таблиця Н.1 додатка Н). Розроблений робочий документ дозволить перевіряти суми виплат працівникам підприємства.

Також для перевірки прізвища і суми у розрахункових і платіжних відомостях на підприємстві рекомендуємо наступний робочий документ (Таблиця Н.2 додатка Н).

Для встановлення повноти і правильності наведених в первинних документах реквізитів рекомендуємо наступний робочий документ (Таблиця Н.3 додатка Н).

Для перевірки синтетичного обліку заробітної плати рекомендуємо наступний робочий документ (Таблиця Н.4 додатка Н).

Розроблені робочі документи дозволять аудитору перевіряти правильність розрахунку заробітної плати, її документального оформлення, синтетичного обліку.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

3.1. Методика аудиту оплати праці

Мета аудиту розрахунків з оплати праці - встановити дотримання підприємством чинного законодавства з оплати праці та правильність відображення господарських операцій в обліку; отримання достатніх доказів упевненості в ефективності їх використання, достовірності відображення та розкриття інформації відповідно до діючих принципів та тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності та оцінка здатності підприємства забезпечувати відтворювальну, стимулюючу, регулюючу та соціальну функції заробітної плати для забезпечення подальшої безперервної діяльності підприємства [2].

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

Для підвищення якості аудиту розрахунків з оплати праці необхідно враховувати специфіку господарської діяльності кожного окремого замовника, адже на даному етапі функціонування економіки України існує багато різновидів підприємницької діяльності.

Джерелами інформації, які використовуються в процесі аудиту, є аналітичні та синтетичні дані по рахункам № 661 «Розрахунки по заробітній платі», № 662 «Розрахунки з депонентами», рахунок № 441 «Прибуток нерозподілений», первинна документація з бухгалтерського обліку виробітку, нарахувань і

розрахунків з оплати праці (табелі робочого часу, маршрутний лист тощо), листок з тимчасової непрацездатності, нормативно-правові документи [4].



Рисунок 3.1 - Порядок аудиторської перевірки оплати праці на підприємстві

Розпочинають аудит розрахунків з оплати праці з встановлення відповідності даних аналітичного обліку з оплати праці показникам синтетичного обліку по субрахунку № 661 в Головній книзі і бухгалтерського балансу на одну дату. Для цього звіряють залишок субрахунку № 661 на перше число місяця в Головній книзі і балансі підприємства з підсумковими сумами (сумами до видачі) розрахункових та платіжних відомостей.

Якщо, при аудиті виявлені розбіжностей між даними аналітичного та синтетичного обліку, встановлюють причини їх виникнення.

Після цього перевіряють вірність проведення тарифікації працівників.

Для цього порівнюють записи в штатному розписі із записами в трудових книжках та копіях дипломів. У випадках, коли тарифікація проведена не на підставі оригіналу диплому, атестату або свідоцтва, а на підставі копій, довідок та інших документів, рекомендується вимагати оригінал документу від їх власників. Якщо, оригінал відсутній то в навчальні заклади, які зазначені в документах направляються запити. Співставляють чисельність фактично

заміщених штатних посад із затвердженим штатним розписом, перевіряється законність наданих допла та надбавок [40].

Далі проводять аудит достовірність первинного обліку, порядки і послідовності заповнень. Особливо перевіряють такі документи, як табель обліку робочого часу і графіки роботи.

На наступному етапі аудиту розрахунків з оплати праці вибірково перевіряють вірність розрахунку суми оплати праці працівникам: окремо з погодинними і відрядними формами оплати праці. Насамперед за табелями встановлюється вірність розрахунку заробітної плати працівникам по погодинній оплаті праці, перевіряється відповідність її тарифним розрядам, тарифним ставкам і посадовим окладам, далі - працівникам по відрядній оплаті праці. В тому числі виявляють, чи проводився внутрішній аудит щодо відповідності фактичних обсягів робіт, що вказані у відповідних первинних документах. Аудит цього співставлення допускає виявити приписки в обсязі виконуваних робіт і надлишкові розрахунки заробітної плати [5].

Таблиця 3.1 - Внутрішній контроль оплати праці

Об'єкт контролю	Порядок і спосіб контролю	Строк проведення контролю	Суб'єкт контролю
Законність включення працівників у табель	Зіставлення записів у табелях з наказами відділу кадрів	Щомісячно	Економіст, інспектор відділу кадрів
Фактично відпрацьований час	Зіставлення записів у табелях з графіком роботи і журналом реєстрації виходів на роботу	При опрацюванні табеля	Бухгалтер розрахункового відділу
Нічні чергування, робота у святкові та вихідні дні	Зіставлення даних табеля з наказами щодо роботи в святкові та вихідні дні з графіком роботи	Щомісячно	Керівник відділу обліку праці і заробітної плати
Законність документів і правильність оформлення	Суцільна перевірка первинних документів	У момент прийняття	Економіст, бухгалтер розрахункового відділу

Особливу увагу приділяють перевірці вірності розрахунку виплат, що передбачено законодавчими актами про працю, по невідпрацьованому на

виробництві (неявочному) часу, одним з основних видів якого є оплата відпусток. В процесі аудиту необхідно встановити повноту включення у нарахування сум при розрахунку середньої заробітної плати, вірність розрахунку середньомісячної і середньоденної суми оплати праці, сум сплати відпускних [13].

Окрім цього, перевіряють вірність розрахунку та оплату заробітної плати за сумісництвом. У процесі аудиту визначають чи не траплялись зайві виплати у зв'язку з завищенням посадового окладу та невідпрацьований час; чи не має випадків сплати заробітної плати за один і той же проміжок часу роботи за основним місцем роботи та за сумісництвом; чи не мало місце оформлення на роботу за сумісництвом вигаданих або підставних осіб.

Таблиця 3.2 - Методика аудиту використання фонду оплати праці

Об'єкт контролю	Порядок і спосіб контролю	Строк проведення контролю	Суб'єкт контролю
Правильність встановлення ставок	Порівняння даних карток-довідок з тарифікаційними списками	Щомісячно	Бухгалтер відділу обліку праці і заробітної плати
Законність документів і правильність оформлення	Суцільна перевірка первинних документів	У момент прийняття	Економіст, бухгалтер розрахункового відділу
Законність доплат	Вибіркова перевірка	Один раз на місяць	Керівник розрахункового відділу
Правильність оформлення розрахунково-платіжних документів	Суцільна перевірка	Перед виплатою заробітної плати	Заступник головного бухгалтера
Нарахована сума заробітної плати в розрізі категорій працівників	Зіставлення з плановим фондом заробітної плати	Щомісячно	Головний бухгалтер

Перевіряють вірність здійснених сум утримання з зарплати. При цьому встановлюють документальну обґрунтованість утримань, своєчасність сплати,

утриманих сум за призначенням. Особливо ретельно перевіряється вірність здійснених утримань у осіб звільнених за період, що перевіряється.

При перевірці вірності обчислення податку з доходів фізичних осіб перевіряється:

- 1) законність і розміри надання пільг по податку з доходів фізичних осіб;
- 2) вірність обчислення сум податку з доходів фізичних осіб помісячно;
- 3) вірність перерахунку податку з доходів фізичних осіб податку за рік, який проводиться в січні-лютому місяці кожному працівникові [2].

Також проводиться аудит вірності розрахунків та перерахувань 22 відсотка від загальної суми нарахованої заробітної плати в цілому по підприємству єдиного соціального внеску. При цьому звертають увагу на те, що у випадках, коли на підприємстві заробітна плата нараховувалась, але не виплачувалась, або не нараховувалась і не виплачувалась, підприємство все рівно повинно щомісячно перераховувати внески.

Слід зазначити, що єдиний соціальний внесок оплачується при одержанні грошей в комерційних банках для оплати праці. В разі недостатньої суми коштів на рахунках в установі банку, видача їх на виплату заробітної плати і перерахування зборів здійснюються в пропорційно. При отриманні грошей для оплати праці з доходів від продажу товарів або виконання послуг, а також натурою на наступний день після кожної зазначеної виплати платники зобов'язані перераховувати відповідні суми зборів.

При аудиті розрахунків з оплати праці перевіряють також витрати грошей Фонду соціального страхування України. Проводиться аудит цільового використання грошей вищезазначених фондів, присутність документального підтвердження права призначити ці виплати.

При перевірці коштів Фонду соціального страхування України, насамперед, перевіряють витрати на виплату допомог з тимчасової непрацездатності. Ця допомога нараховується на підставі листків непрацездатності, які видані лікувальними установами. Від додержання порядку їх оформлення залежить вірність розрахунку і виплати допомоги. В процесі аудиту встановлюють

наявність в листках підписів лікарів, печаток лікувальних установ, наскільки точно визначено безперервний стаж роботи [8].

Аналогічно перевіряють заповнення інших документів, що надають права для отримань допомог за рахунок грошей Фонду соціального страхування України (допомоги по вагітності та пологах, одноразову допомогу при народженні дитини, організація санаторно-курортного лікування та відпочинку працівників і членів їх сімей, на поховання).

Також в процесі аудиту розрахунків з оплати праці потрібно впевнитися в обґрунтованості фактів, які виступають підставою для перерахування депонованих сум в комерційні банки на особові рахунки окремих депонентів.

Роботу бухгалтера підприємства перевіряють чимало контролюючих органів, зокрема Державна служба України з питань праці. Інспектори Державної служби України з питань праці можуть перевіряти підприємство з будь-яких питань трудового законодавства та законодавства про охорону праці, тоді як інспектори виконавчих органів міських рад міст обласного значення та сільських, селищних, міських рад об'єднаних територіальних громад уповноважені проводити перевірки виключно з питань оплати праці та оформлення трудових відносин.

При виявленні порушень чинного законодавства по оплаті праці можуть застосовуватись штрафні санкції.

Суми зайвих допомог, виплачених по тимчасовій непрацездатності можна утримати з одержувача у тому випадку, коли переплата утворилася в результаті арифметичної помилки і не пізніше трьох місяців з дня її розрахунку.

Підприємство щоквартально у встановлені терміни подає звіти у двох примірниках. Один примірник передається до уповноваженої установи за місцем реєстрації платника внесків, другий - лишається на підприємстві. У звітах відображаються проведені розрахунку у звітному періоді наростаючим підсумком з початку року окремо по тарифу та обов'язкових внесків із заробітної плати кожного працівника, суми перерахованих внесків, а також використання коштів на підприємстві [50].

3.2. Аудиторський ризик та основні види порушень, виявлених при аудиті оплати праці

Одним із завдань, вирішення яких сприяє забезпеченню належної якості аудиторських послуг, є оцінювання аудиторського ризику - саме від нього залежить імовірність виникнення обставин, через які аудитор може висловити неадекватну думку щодо достовірності інформації, яка може бути використана для обґрунтування та прийняття управлінських рішень [52].

Як відомо, аудиторській діяльності притаманний відповідний ризик, тобто існує ймовірність того, що у звіті аудитора може міститись недостовірна інформація. Загальний аудиторський ризик включає три складові, а саме властивий ризик (не залежить від аудитора, виникає в результаті впливу внутрішніх та зовнішніх факторів на діяльність суб'єкта господарювання), ризик контролю (полягає в тому, що недостовірна інформація не буде вчасно виявлена або попереджена системою внутрішнього контролю клієнта) та ризик невиявлення (полягає в допущенні самим аудитором певної помилки під час проведення перевірки).

Оцінка аудиторського ризику здійснюється на кожному етапі виконання завдань із надання впевненості (зокрема аудиторської перевірки). При цьому попередня оцінка ризику може бути скоригована внаслідок виявлення аудитором додаткової інформації про особливості функціонування підприємства та підготовки його звітності. Наявність адекватної оцінки аудиторського ризику сприяє об'єктивному ставленню користувачів інформації до роботи аудитора та її результатів, узагальнених у звітах [52].

У табл. 3.3 наведено основні фактори, які впливають на кожен складову ризику в аудиті розрахунків з оплати праці. З 1 жовтня 2018 року введено в дію Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [41], яким норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності приводяться у відповідність із законодавством ЄС. Згідно з цим Законом усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду.

Відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Цей Орган складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості. Він забезпечує здійснення нагляду та несе відповідальність за реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; впровадження міжнародних стандартів аудиту; контроль за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів; контроль за якістю аудиторських послуг, а також за дотримання дисциплінарних проваджень щодо аудиторів та застосування стягнень.

Таблиця 3.3 - Фактори впливу на складові аудиторського ризику під час аудиту розрахунків з оплати праці

Вид ризику	Фактори впливу
Властивий ризик	Зміна законодавства у сфері оплати праці; організаційна структура підприємства; кадрова політика; кваліфікація працівників та належне виконання ними своїх обов'язків; освіта й досвід за фахом керівників; вид діяльності підприємства
Ризик невиявлення	Досвід роботи аудитора; знання щодо обліку розрахунків з оплати праці; строки й обсяг аудиторських процедур, термін аудиту
Ризик контролю	Виявлення під час попередньої перевірки помилок у веденні бухгалтерського обліку; періодичність ведення табеля обліку робочого часу; затвердження графіку відпусток; укладання колективного договору; наявність у працівників всіх необхідних документів з оплати праці; здійснення контролю за складанням платіжних відомостей.

Наявність впливу зовнішніх і внутрішніх обставин, як і характер такого впливу на процес підготовки аудиторського висновку, є предметом професійного судження аудитора. Професійне судження аудитора, як і будь-яке судження, має суб'єктивний характер, тобто визначається особистим ставленням людини до інформації, процедур її обробки та результатів оцінювання. Зважаючи на це, аудиторський ризик залежить від адекватності суджень аудитора, що

формулюються на кожному з етапів виконання завдань з надання упевненості, зокрема - аудиторської перевірки [38]. Зміст таких суджень наведений у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 - Судження аудитора, що можуть вплинути на аудиторський ризик

Етап виконання завдання	Зміст суджень
Прийняття рішення щодо співпраці з клієнтом або відмови від неї	Наявність чи відсутність загроз незалежності аудитора. Наявність чи відсутність ресурсів, необхідних для виконання завдання
Планування виконання завдання	Оцінка систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю клієнта. Визначення межі суттєвості інформації. Оцінка необхідності використання роботи системи внутрішнього аудиту, інших аудиторів та залучення експертів до виконання завдання. Визначення змісту та обсягу процедур, необхідних для виконання завдання. Обґрунтування необхідності внесення змін до плану і програм аудиту
Застосування аудиторських процедур	Визначення послідовності виконання процедур. Визначення ефективності виконаних процедур. Оцінка необхідності застосування альтернативних процедур. Оцінка якості виконаних процедур
Оцінка отриманих аудиторських доказів	Визначення факту наявності чи відсутності відхилень. Оцінка суттєвості відхилень. Ідентифікація причин відхилень
Оцінка додаткових обставин, що можуть вплинути на інформацію	Дотримання концептуальних основ підготовки інформації. Оцінка ставлення управлінського персоналу до факту виявлення відхилень
Формування аудиторського звіту (висновку)	Ідентифікація фактів, що можуть вплинути на думку користувачів перевіреної інформації. Ідентифікація фактів, що можуть вплинути на думку аудитора. Визначення підстав для модифікації аудиторського звіту

Аудиторський ризик визначається кількісними і якісними характеристиками інформації, яка перевіряється аудитором, його суб'єктивним ставленням до інформації та процедур її обробки, а також обставинами її формування.

Оскільки оцінка аудиторського ризику безпосередньо пов'язана з якістю роботи аудитора, врахування наведених умов надасть можливість забезпечити відповідний рівень упевненості користувачів у можливості використання під час прийняття управлінських рішень перевіреної аудитором інформації. Для цього необхідно розробити рекомендації щодо уніфікації процедур оцінювання аудиторського ризику, що дозволить певним чином мінімізувати ризики, які є наслідком суб'єктивності аудиторського судження. Також під час розробки політики якості надання послуг суб'єктами аудиторської діяльності доцільно визначати межі прийняттого рівня ризику формування інформації та ризику змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки залежно від виду послуги, що дозволить мінімізувати загальний рівень аудиторського ризику в процесі виконання аудиторських процедур [3].

В результаті перевірки стану організації бухгалтерського обліку та ефективності внутрішньогосподарського контролю на підприємстві, чисельності працівників та відображення їх кількості у звітності, відповідності даних аналітичного обліку щодо оплати праці показникам синтетичного обліку, нарахування оплати праці, оформлення розрахунково-платіжних відомостей, табелів обліку робочого часу можна натрапити на ряд порушень та помилок допущених керівництвом, адміністрацією чи бухгалтером.

Слід зазначити, що найпоширенішими помилками даного розділу обліку можуть бути:

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

- відсутність обліку наданої працівникам матеріальної вигоди;
- помилки в розрахунках лікарняних, відпускних;
- помилки у проведенні утримань та нарахувань податків і зборів.

Перелічимо основні порушення в обліку оплати праці, які можуть виникнути, та зазначимо їх можливий вплив на достовірність фінансової звітності [1] (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 - Основні порушення в обліку оплати праці

№	ТИП ПОРУШЕННЯ	ВПЛИВ ПОРУШЕННЯ НА ДОСТОВІРНІСТЬ ФІНАНСОВОЇ
1	2	3
1	Відсутність колективного договору	Не врегульовані виробничі та економічні відносини трудового колективу та адміністрації підприємства
2	Умови колективного договору погіршують умови праці працівника	Даний колективний договір є недійсним
3	Сума нарахованої заробітної плати за даними первинних документів не відповідає даним облікових реєстрів (журналам – ордерам, головній книзі, карткам-рахункам)	Викривлення оборотів та залишків за рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Недійсність рядка «Кредиторська заборгованість з оплати праці» Балансу
4	Суми утриманих та нарахованих податків і зборів із заробітної плати за даними розрахункових відомостей не відповідають даним облікових реєстрів	Невідповідність даних синтетичного та аналітичного обліку
5	Залишок на рахунках 65 та 64 за даними обліку не відповідає даним Балансу	Недостовірність даних рядків «Кредиторська заборгованість за соціальним страхуванням» та «Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»
6	Заниження (завищення) сум нарахованих податків та зборів у зв'язку з невірним розрахунком оподатковуваних баз та ставок	Викривлення рядка «Кредиторська заборгованість за соціальним страхуванням» та «Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»
7	Порушення строків перерахування ЄСВ та ПДФО	Застосування до підприємства штрафних санкцій
8	Використання коштів в ФССТВП не за призначенням або за непідтвердженими документами	Викривлення розрахунків з ФССТВП, недостовірність рядка «Кредиторська заборгованість за соціальним страхуванням»
9	Невірний розрахунок допомоги з тимчасової непрацездатності або допомоги по вагітності та пологам	Викривлення розрахунків з ФССТВП, недостовірність рядка «Кредиторська заборгованість за соціальним страхуванням»
10	У загальній місячній оподатковуваний дохід ПДФО не включені виплати, які підлягають оподаткуванню	Заниження суми ПДФО, що підлягає перерахуванню до бюджету, недостовірність рядка «Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»

Кінець таблиці 3.5

11	Невірний розрахунок ПДФО	Недостовірність розрахунку ПДФО та викривлення розрахунків з бюджетом. Недостовірність рядка «Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»
12	Відсутність резерву з оплати відпусток	Невідповідність чинному законодавству бухгалтерського обліку на підприємстві

Варто відмітити, що за недотримання законодавства, порушника можуть притягнути до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної та навіть кримінальної відповідальності, зафіксованих строків - до штрафу, за допущені помилки у звітності - до фінансових санкцій чи адміністративної відповідальності тощо.

Таблиця 3.6 - Рекомендації щодо усунення порушень, які можуть бути виявлені під час аудиту розрахунків з оплати праці [11]

Порушення	Рекомендації
Примусова відпустка за власний рахунок більше 15 календарних днів на рік	Необхідно перевіряти табелі обліку робочого часу, накази, що стосуються персоналу підприємства, повідомляти про ці порушення адміністрації та власникам
Переведення працівників на неповний робочий день	Необхідно ретельно перевіряти законність і доцільність таких дій, а також правильність складання первинних документів щодо переведення працівників на неповний робочий день.
Звільнення працівників згідно з чинним законодавством	Аудитор перевіряє первинні документи щодо звільнення працівників та правильність нарахування внесків до Пенсійного фонду і фондів обов'язкового соціального страхування у зв'язку з таким звільненням, правильність розрахунку вихідної допомоги та компенсації за невикористану відпустку працівника.
Звільнення працівників за порушення чинного законодавства	Аудитор доводить до відома власників та адміністрації підприємства інформацію про незаконні звільнення працівників згідно з КЗпП. При цьому він також перевіряє правильність усіх розрахунків, пов'язаних зі звільненням працівників підприємства.
Затримка виплати заробітної плати	Аудитору необхідно з'ясувати причини невиконання заробітної плати, попередити адміністрацію та власників про наслідки затримки таких виплат

Законодавство з питань розрахунків з оплати праці в Україні постійно зазнає певних змін і для того, щоб уникнути порушень, бухгалтеру постійно слід проводити моніторинг нормативно-правових актів не тільки з питань розподілу

заробітної плати, а й прав працевдатних громадян. Вони можуть в процесі перевірки використовувати конкретні джерела, а також офіційні інформаційні системи.

На вдосконалення проведення аудиту розрахунків з оплати праці також сприяє формування особливого набору первинних документів, які будуть відповідати специфіці роботи та обсягу облікових робіт конкретного підприємства. Також для спрощення та вдосконалення документообігу можна запропонувати раціональну систему, яка буде виступати у вигляді електронного формату, та впровадити накопичувальні документи [11].

Ведення великої кількості документації завжди сприяє допущенню великої кількості помилок, тому майже всі підприємства перейшли на автоматизовану систему, яка значно спрощує і покращує якість проведення обліку. Однак, вона також потребує постійних вдосконалень, а саме: використання вітчизняного програмного забезпечення, яке зорієнтовано на українське законодавство, введення нових технологічних продуктів та новинок, закупівлю нового устаткування та ін.

До того ж ця ділянка обліку дуже часто стає середовищем порушень. Ці порушення можуть значно ускладнювати діяльність підприємства та негативно впливати на роботу самих працівників. У зв'язку з тим, що на сучасному етапі Україна прагне стати членом європейського співтовариства, аудит розрахунків з оплати праці також повинен відповідати європейським стандартам та вимогам. Для цього необхідно вжити низку заходів у сфері обліку оплати праці, які були б спрямовані на зменшення можливих порушень, як навмисних, так і ненавмисних. Проблема виникнення ненавмисних порушень (помилки) може бути вирішена шляхом удосконалення інформаційних технологій у бухгалтерському обліку. Щодо навмисних порушень, то можна запропонувати вдосконалити систему внутрішнього контролю на підприємствах. Окрім цього, можна значно покращити аудит розрахунків з оплати праці та аудит загалом за допомогою створення Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, що також дасть можливість Україні наблизитись до європейських стандартів та вимог у сфері аудиту.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Таким чином, аудит оплати праці є складовою ділянкою облікового процесу, яка потребує достовірної, чіткої, раціональної методики їх здійснення, щоб забезпечити ефективне управління трудовими ресурсами підприємства.

Отримані в ході дослідження результати вирішують важливе науково-практичне завдання щодо обґрунтування теоретичних засад та практичних рекомендацій з удосконалення обліку та аудиту операцій з оплати праці. За результатами теоретичних, методичних та прикладних напрацювань в кваліфікаційній роботі можна зробити такі основні висновки:

1. Обґрунтовано, що форми і системи заробітної плати - це механізм встановлення розміру заробітку залежно від кількості та якості праці та її результатів. Обираючи певну форму заробітної плати і конкретну систему формування заробітку, роботодавець управляє інтенсивністю та якістю праці конкретних працівників. Встановлено, що на практиці використовують чотири форми оплати праці: відрядну, погодинну, комбіновану (погодинно-відрядну), комісійну, кожна з яких має свої системи оплати Праці та свої переваги та недоліки, які окреслено в роботі. Визначено, що структура заробітної плати - це співвідношення окремих складників заробітної плати в загальному її обсязі. Встановлено, що Інструкція зі статистики заробітної плати, яка містить основні методологічні положення щодо визначення показників оплати праці у формах державних статистичних спостережень, метою одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати найманих працівників, визначас, що фонд оплати праці має таку структуру: фонд основної та додаткової зарплати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати та доходи, дивіденди, відсотки.

2. Встановлено, що виходячи з мети аудиту, його основними завданнями є збір та обробка достовірної інформації (аудиторських доказів) про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання та достовірності показників

фінансової звітності для формування думки аудитора при і відображені в звіті аудитора, іншими словами - безпосередньо здійснення аудиторської перевірки (аудиту) ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності клієнтом.

3. В процесі дослідження інформаційного забезпечення аудиту операцій з оплати праці зроблено акцент на нормативно-правову та фактографічну інформацію. Встановлено, що фактографічна (облікова) інформація є джерелом для контролю операцій щодо оплати праці, а, в свою чергу, нормативно-законодавчу інформацію аудитор використовує для того, щоб обґрунтувати законність операцій, пов'язаних з нарахуванням, документальним забезпеченням і обліком цих операцій.

4. Встановлено, що узагальнення інформації про розрахунки з персоналом, який відноситься як до облікового так і до необлікового складу підприємства, - з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також розрахунки за неодержану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами) на підприємстві ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». На ТОВ АГРОФІРМА «ВКВ» облік розрахунків за виплатами працівникам в первинних документах та нарахування суми заробітної плати ведеться вручну, а розрахунок нарахувань та утримань і суми до виплати працівникам та синтетичний і аналітичний облік в програмі «1С-Бухгалтерія 8.3». Обліково-аналітичний процес на будь-якому підприємстві завершується складанням звітності. За видами звітність підприємства по розрахунках за поточними виплатами працівникам поділяють на бухгалтерську, статистичну і податкову.

5. Визначено, що удосконалення організаційних аспектів аудиту операцій з оплати праці пов'язано з поглибленням практики виконання аналітичних процедур на усіх етапах аудиту та визначення стандартизованих підходів до певних методів дослідження. В умовах реформування економіки України найчастіше змінюється нормативно-правова база з питань оплати праці, тому аудитор повинен постійно слідкувати за цими змінами і враховувати їх у ході

аудиторської перевірки. Встановлено, що план аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці та інших виплат робітникам має бути досить детальним для того, щоб бути інструкцією для розробки програми аудиту, а його точна форма і зміст залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій. Запропоновано модель аудиту операцій щодо оплати праці та її розрахунків.

6. На основі дослідження теоретико-методичних, а також прикладних засад бухгалтерського обліку операцій з оплати праці встановлено основні елементи облікової політики досліджуваного підприємства, які потребують розробки. Встановлено, що елементами облікової політики в частині оплати праці та виплат працівникам повинні бути лише ті, що визначають альтернативні варіанти системи обліку та формування звітності: рахунки, субрахунки, рахунки другого та третього порядку; перелік власно розроблених форм первинних документів для формування управлінської звітності; графік документообороту; створення резерву для відшкодування витрат на виплату відпусток. Усі приведені елементи можна відобразити по змісту розпорядчого документу про облікову політику або ж виносити як додатки до нього.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ангеловська О.В., Синяєва Л.В. Аудит розрахунків з оплати праці та типові помилки і порушення, що можуть бути виявлені при його проведенні. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2014. № 1(25). С. 14-18.
2. Богдан, І.Ю., Фальченко, О.О. Актуальні питання щодо організації і методики аудиту оплати праці бюджетних установ. *Економічні науки*. 2016. № 27. С. 43-46.
3. Галань О. А., Чубай В.М. Методики оцінювання аудиторського ризику: суть, недоліки та заходи їх усунення. *Науковий вісник НЛТУ України* : зб. наук.-техн. пр. 2011. Вип. 21.5. С. 196-202.
4. Делібороніди, А.Ю., Панченко, О.М. Проблеми організації внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці. *Гуманітарний вісник ЗДІА*. 2010. № 41. С. 222-228.
5. Дорош О. Б. Бухгалтерський облік та аудит фінансової діяльності підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец.08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)". ННЦ "Інститут аграрної економіки". К., 2011. 20 с.
6. Жогова О.Б. Аудит розрахунків з оплати праці. *Незалежний аудитор*. 2013. № 7 (18). С. 10-15.
7. Каткова Н. В., Маслова К. В. Особливості обліку оплати праці в сучасних умовах та шляхи його вдосконалення. *Економіка і суспільство*. 2017. № 8. С.762-767. URL: [http:// www.economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/126.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/126.pdf)
8. Кашперська А. І. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економіка і суспільство*. 2018. № 19. С. 1272-1281. URL: <http://economyandsociety.in.ua/journal/19ukr/190.pdf>
9. Кінебас І. Ю. Проблеми обліку розрахунків з оплати праці та шляхи їх вирішення // Збірник матеріалів I Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення

економічної стійкості підприємств», (м. Дніпро, 10-11 травня 2018 р.). Дніпро : Дніпровський державний аграрно- економічний університет, 2018. С. 59-61.

10. Кінебас, І.Ю., Чепець, О.Г. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. *Бізнесінформ*. 2019. № 7. С. 225-230.

11. Кононова І.В., Хлинїна Н.Б. Аудит розрахунків з оплати праці та типові порушення, виявлені при його проведенні. *Економіка. Управління. Інновації*. 2013. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2013_1_30

12. Короп Б.І. Методика аудиту операцій з оплати праці. *Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту ДТЕУ*. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ, 2023. Вип.169. С. 237-243

13. Короп Б.І. Теоретичні основи аудиту операцій з оплати праці. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. XI всеукр. наук.-практ. інтернет-конф.*, м. Вінниця, 23 берез. 2023 р. Ч. 2. Вінниця : Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ, 2023. С. 302-308.

14. Коротаєва, І.Р., Рябчук, О. Г. Особливості та проблеми аудиту з розрахунків з оплати праці. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2018. № 4(62). С. 123-128.

15. Кравчук Д.І. Аудит розрахунків з оплати праці: огляд типових порушень обліку та шляхи їх вирішення. *International scientific e-journal. ЛОГОΣ. ONLINE*. 2020. № 16. URL: <https://www.ukrlogos.in.ua/10.11232-2663-4139.16.39.html>

16. Макаренко А.П., Панченко О.М., Безкоста Г.М. Фінансовий облік 1: Навч. посібн. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 400 с.

17. Макаренко А.П., І.В. Боюк. Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємстві. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. Вип 1 (13). С. 112-119.

18. Макаренко А.П., Кацай К.О. Удосконалення аудиту нарахування заробітної плати на підприємстві. *Економіка та держава*. 2020. № 1. С.40-45.

19. Макаренко А.П., Козлова Д.П. Облік виплати заробітної плати в бюджетних установах. Матеріали XXI Науково-технічної конференції студентів,

аспірантів і викладачів в ЗДА. Проблеми економічного розвитку у сучасних умовах. Т. IV. Запоріжжя, ЗДІА, 2016. 21 с.

20. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Організація і методика аудиту: Навч.-метод. посібн. Запоріжжя: ЗДІА, 2014. 288 с.

21. Макаренко А.П, Ющенко В.Д. Облік розрахунків за заробітною платою на підприємстві. Матеріали X Науково-технічної конференції студентів, аспірантів і викладачів в ЗДА. Проблеми економічного розвитку у сучасних умовах. Т. IV. Запоріжжя, ЗДІА, 2014. 65 с.

22. Меліхова Т.О. Єременко М.Р. Програма аудиту оподаткування заробітної плати підприємства. Матеріали XIX Науково-технічної конференції сучасних умовах" (м. Запоріжжя, 2014 р.). URL: <http://zgia.zp.ua>

23. Меліхова Т.О. Організація документування обліку. Інновації та трансфер технології: від ідеї до прибутку: Матер. I міжнар. наук.-практ. конф. Д.: Нац. гірничий ун-т, 2011. С. 90- 91

24. Меліхова Т.О. Податковий аудит у системі державного податкового контролю. Проблеми та перспективи розвитку регіональної ринкової економіки: матер. VI Міжнар. наук.-практ. конф. Кременчук: КІ ДУЕП ім. Альфреда Нобеля, 2011. С. 181- 183.

25. Меліхова Т.О., Віговська Т. Удосконалення методичних підходів до проведення аудиту нарахування та утримання єдиного соціального внеску підвищення ефективності контролю. Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. 2013. № 5 (194). Ч. 1. С. 126-130.

26. Меліхова Т.О., Єременко М.Р. Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства. *Економічний вісник Донбасу: наук. журнал*. 2012. Вип. 1 (27). С. 150-155.

27. Меліхова Т.О. Петренко А.Е. Удосконалення методики внутрішнього аудиту нарахування заробітної плати. *Агросвіт*. 2019. № 3. С. 38-47.

28. Мельник, Ю.В., Пирожок, О.С. Особливості проведення аудиту розрахунків з оплати праці. *Наука й економіка*, 2016. № 1(41). С. 23-27.

29. Миронова ЮЮ. Ю., Панасенко в. А: Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємств. *Економіка і регіон*. 2016. №1. С. 121-126.
30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929.011>
31. Морозова Є. П. Павленко к. А. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці та шляхи їх вирішення. *Економіка і суспільство*. 2016. №3. С. 522-526. URL : http://www.economyandsociety.in.ua/journal/3_ukr/89.pdf
32. Немодрук Н.М. Удосконалення обліку, аналіз і аудит розрахунків з оплати праці. *Економіка та держава*. 2009. № 8. С. 36-38.
33. Новік К. П. Проблеми підвищення якості аудиторської діяльності. Збірник матеріалів III Всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти» (м. Дніпро, 28-29 березня 2019 р.). Дніпро : Національна металургійна академія України, 2019. С. 616-619.
34. Олійник О. О. Аудит: навч.-метод. посіб. Донецьк : Юго-Восток, 2011. 179 с.
35. Подмешальська Ю.В., Бескоста Г.М., Стафійчук К.В. Аудит розрахунків з оплати праці. *Ефективна економіка*. 2017. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5975>
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» затв. наказом МФУ від 31.01.2000 р. № 20. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085\\$00](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085$00)
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: затв. наказом МФУ від. 28.10.2003 р. № 601. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025\\$03](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025$03)
38. Пономаренко О. Г. Аудиторська діяльність в аграрному секторі АПК: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)».

ННЦ "Інститут аграрної економіки" Української академії аграрних наук. К. 2007. 23 с.

39. Потриваєва Н. В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект. *Економічний форум*. 2014. № 1. С. 243-249.

40. Пристемський О. С., Мулярчук І. В. Методологія аудиту та проблеми підвищення якості аудиторської діяльності // Збірник матеріалів Г Міжнародної науково-практичної конференції «Модернізація економіки: сучасні реалії, прогнозні сценарії та перспективи розвитку», (м. Херсон, 25-26 квітня 2019 р.). Херсон : Херсонський національний технічний університет, 2019. С. 572-575.

41. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.17 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

42. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

43. Про облікову політику : лист Мінфіну України від 21.12.2005 р. № 531-34000-10-5/27793. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2779201-05/sp:java: :max20>

44. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. №108/95-ВР. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show>

45. Радіонова Н. Й., Штронда і. А. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. *Міжнародний науковий журнал. Серія «Економічні науки»*. 2016. № 11. Т. 2. С. 104-106. URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/8543/1/20171213_205.pdf

46. Радіонова, Н.Й., Штронда, І.О. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. *Міжнародний науковий журнал*. 2016. № 11(21). С. 104-106.

47. Редько О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09. Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. К., 2009. 453 с.

48. Сахно Л. А., Кондратюк О.В. Аудит з розрахунків оплати праці. *Молодіжний економічний дайджест: наук, електр. журн.* Київ : КНЕУ, 2015. № 4. С. 103-108.
49. Сіменко І.В., Косова Т.Д. Аналіз господарської діяльності: навч. посібник. К.: «Центр учбової літератури», 2013. 384 с.
50. Сушко Д. С. Аудит бухгалтерського балансу: теорія і методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. К., 2008.24 с.
51. Теорія і практика документування в обліку і аудиті: навч, метод. посібник Ч 2/А.П. Макаренко, О.М. Панченко, Л. В. Таратута, Т.О. Меліхова, Л.А. Птіцина; ЗДІА. Запоріжжя: ЗДІА, 2011. 127 с.
52. Шерстюк О. Діагностика аудиторського ризику. *Вісник КНТЕУ.* 2013. №1 с. 117-127.
53. Шокот О. А. Аудит розрахунків з оплати праці з використанням комп'ютерних технологій. *Міжнародний науковий журнал. Серія « Економічні науки».* 2016. № 1. С. 122-124.

ДОДАТКИ