

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

Кафедра обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Теоретичні основи і методичні аспекти аудиту виплат працівникам
(за матеріалами Товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський
гранітний кар'єр», м. Гнівань, Вінницька область)

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

Віктора ПОЗИЧАНЮКА

Науковий керівник
канд. екон. наук, доцент

Олена КУДИРКО

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

Ганна ДАЦЕНКО

Вінниця 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 Науково-теоретичні засади організації виплат працівникам на підприємстві.....	6
1.1. Економічна сутність поняття виплат працівникам.....	6
1.2. Організаційно-економічна характеристика товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр» та його діяльності.....	12
РОЗДІЛ 2 Організаційно-інформаційні основи аудиту виплат працівникам...	18
2.1. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційне забезпечення операцій, що пов'язані із виплатами працівникам на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр».....	18
2.2. Організація та планування аудиту виплат працівникам на прикладі товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр»..	28
РОЗДІЛ 3 Аналіз виплат працівникам на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр».....	40
3.1. Аналіз операцій, що пов'язані із виплатами працівникам на товаристві з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр».....	40
3.2. Процедури та прийоми у процесі проведення аудиту виплат працівникам	45
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	51
ДОДАТКИ.....	56

ВСТУП

Більшість підприємств у процесі своєї діяльності залучають працівників, які у свою чергу виконують ряд важливих функцій для забезпечення роботи: здійснюють виробництво продукції, надають послуги іншим особам, управляють іншими працівниками, забезпечують справну роботу електрики, води та інших комунікацій, проводять розрахунки з іншими контрагентами, здійснюють поставку сировини й відвантаження товару, підтримують справний стан обладнання та чистоту на підприємстві. Цей перелік можна й продовжувати й надалі: усі процеси, що виконуються на підприємстві – проводяться його працівниками.

У свою чергу працівники за виконану роботу повинні отримувати певну матеріальну винагороду – заробітну плату. Проте, окрім цієї основної виплати, працівники також мають отримувати інше соціальне забезпечення яке може бути обов'язковим згідно чинного законодавства: оплата основної відпустки, оплата лікарняних; або добровільним з боку підприємства, таке як: оплата додаткової відпустки, одноразова матеріальна допомога, премії доплати та інші.

Виходячи із вищеописаного стає зрозуміло, що обрана тема є актуальною та потребує особливої уваги для опрацювання. Вивчивши її стане зрозуміло, які є проблемні питання щодо виплат працівникам на підприємствах, як здійснювати аудит цієї ділянки обліку для виявлення помилок і т. д.

Для практичного дослідження аудиту виплат працівникам було обрано підприємство видобувної промисловості ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр», яке має понад 500 штатних працівників.

Написання кваліфікаційної роботи має на меті отримати теоретичні й практичні навички з аудиту виплат працівникам на підприємстві, навчитись відрізняти різні виплати та правильно їх обліковувати у бухгалтерському обліку, а також контролювати правильність заповнення первинних документів щодо операцій з виплатами працівникам.

Мета кваліфікаційної роботи може бути виконана у разі реалізації наступних завдань:

- розкрити економічну сутність операцій, що пов'язані із виплатами працівникам на підприємстві;
- охарактеризувати організаційно-економічну характеристика товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр» та його діяльності;
- оцінити систему бухгалтерського обліку операцій, що пов'язані із виплатами працівникам на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»;
- провести організацію та планування аудиту виплат працівникам на товаристві з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр»;
- здійснити аналіз операцій, що пов'язані із виплатами працівникам на товаристві з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр»;
- навести основні процедури та прийоми у процесі проведення аудиту виплат працівникам.

Предметом дослідження під час написання цієї кваліфікаційної роботи є наявні види виплат працівникам на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр», операції, що відображені в бухгалтерському обліку підприємства, а також первинна та зведена документація, що стосується виплат працівникам.

Об'єктами дослідження є рахунки обліку виплат працівникам, уся документація, що стосується кадрової політики та нарахувань працівникам, податкова, фінансова й статистична звітність у частині виплат працівникам.

Під час написання кваліфікаційної роботи використовувались наступні джерела інформації: Конституція України, Податковий кодекс України, Кодекс законів про працю, П(С)БО 26 «Виплати працівникам», інші положення, що стосуються цієї теми, Закони та Інструкції у частині виплат працівникам.

Дослідження проводилось шляхом використання різних методів: інвентаризація, перерахунок, порівняння, опитування, арифметична й формальна перевірка документів та перевірка документів по суті.

Аудит виплат працівникам висвітлений у працях таких дослідників та вчених економічної галузі знань як: Колісник Г. М., Слюсаренко В. Є. – навчальний

посібник «Аудит» [22], Брадул О.М., Шепелюк В.А. – підручник «Аудит» [6], Утенкова К. О. – навчальний посібник «Аудит» [47], Давидюк Т. В., Манойленко О. В. – навчальний посібник «Бухгалтерський облік» [11], Бруханський Р. Ф. – підручник «Бухгалтерський облік» [7], Макаренко А. П., Боюк І. В. – стаття «Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємстві» [28], Кравчук Д. І. – стаття «Аудит розрахунків з оплати праці: огляд типових порушень обліку та шляхи їх вирішення» [24] та інші.

У ході написання кваліфікаційної роботи з теми «Теоретичні основи і методичні аспекти аудиту виплат працівникам» було подано дві статті на різні конференції: XII Всеукраїнська студентська науково-практична конференція «Актуальні проблеми ефективного соціально-економічного розвитку України: пошук молодих», яка відбулась 20 квітня 2023 року – опублікувала статтю «Методика проведення аудиту виплат працівникам»; XI Всеукраїнська науково-практична Інтернет-конференція «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю», що відбувалась 22 березня 2023 року – опублікувала статтю «Особливості бухгалтерського обліку виплат працівникам».

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Економічна сутність поняття виплат працівникам

На кожному підприємстві, де використовується робоча сила, є поняття виплат працівникам, які слугують винагородою за здійснену роботу, додатковим забезпеченням працівників, допомогою та іншими розрахунками.

Виплати працівникам є однією з суттєвих складових сукупних витрат будь-якого підприємства та одним із складних об'єктів бухгалтерського обліку, які включають у себе досить значний перелік виплат, кожен з яких має свої особливості відображення як у бухгалтерському обліку, так і у зовнішній звітності підприємства. Рівень виплат працівникам та їх структура мають також велике соціальне значення і впливають не лише на поточні, а й на майбутні показники діяльності підприємства. У зв'язку з цим питання розуміння суті виплат працівникам, їх структури та обліку є актуальним [26].

Одним із основних нормативних документів, що регулює виплати працівникам, є положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». Саме він визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності підприємства [41].

Жидєєва Л. І. та Стародуб І. В. у статті «Облік виплат працівникам: проблеми теорії та практика використання ПСБО 26 та МСБО 19» наводить наступне визначення поняття «виплати працівникам»: це всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно із законодавством та внутрішньою практикою в обмін на поточні, минулі та майбутні послуги у зв'язку з фактом минулих чи поточних трудових відносин [12].

Згідно П(С)БО 26 «Виплати працівникам», можна навести наступну структуру таких виплат (рисунок 1.1).

Види виплат працівникам згідно П(С)БО 26	
Поточні виплати працівнику	виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом 12 місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.
Виплати при звільненні	виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку.
Виплати по закінченні трудової діяльності	виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.
Виплати інструментами власного капіталу підприємства	виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством.
Інші довгострокові виплати працівнику	виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Рисунок 1.1 – Види виплат працівникам згідно П(С)БО 26 [41]

Проаналізувавши міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» та положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» видно, що МСБО надає більш розгалужену класифікацію виплат працівникам.

Поточні виплати працівникам мають ключове значення у процесі здійснення діяльності підприємства, їх частка у структурі виплат становлять найбільшу питому вагу. Вони є основним видом винагороди за зроблену роботу та стимулом для працівників надалі якісно працювати, соціальним забезпеченням певних життєвих обставин, що можуть виникнути.

На рисунку 1.2 зображено структуру поточних виплат згідно ПСБО 26.

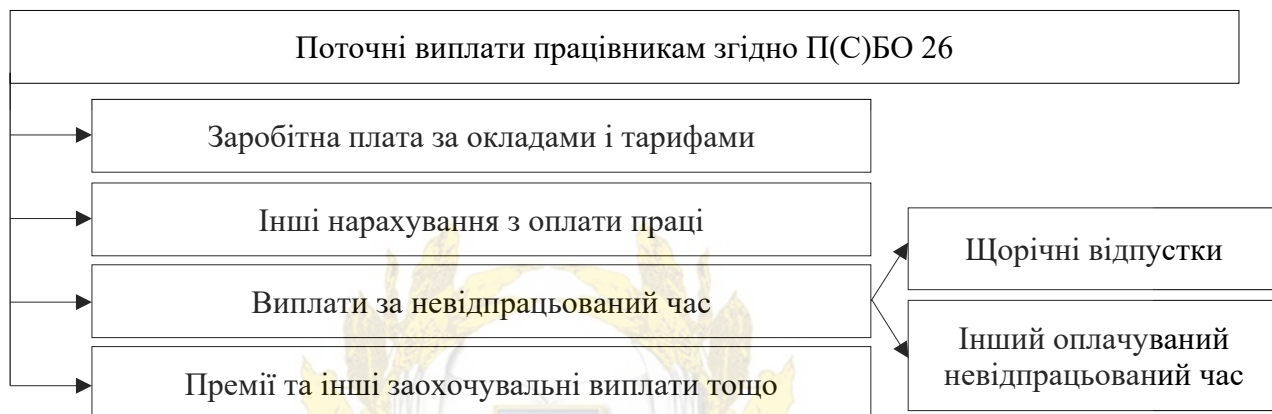


Рисунок 1.2 – Структура поточних виплат згідно ПСБО 26 [41]

Поточні виплати працівникам у МСБО 16 мають назву короткострокові виплати працівникам. Класифікація цих виплат згідно міжнародних стандартів наведена на рисунку 1.3.



Рисунок 1.3 – Структура короткострокових виплат згідно МСБО 16 [32]

Виплати при звільненні не структуровані згідно П(С)БО 26 та МСБО 16. Однак, види виплат при звільненні наведені у Кодексі законів про працю України.

Варто відзначити, що виплати при звільненні є важливим засобом забезпечення справедливого та відповідного завершення робочих відносин між роботодавцем та працівником, а також допомагають зменшити негативні наслідки для працівників, які втратили свою роботу.

Відповідно до статті 47 КЗпП виплати при звільненні передбачені цього ж дня і включають низку складових:

- компенсація за період відпустки, яку не було використано протягом встановленого періоду;

- зарплатна частина з урахуванням надбавок, компенсацій та преміальних;
- будь-які види заборгованостей із платежів, включаючи договірні;
- вихідна допомога за її наявності [45].

Ще одним видом виплат працівникам є виплати по закінченні трудової діяльності. Вони важливі для забезпечення фінансової стабільності, підтримки та відшкодування за втрату роботи після завершення кар'єри або виходу на пенсію.

Згідно МСБО 16 виплати по закінченні трудової діяльності мають наступну структуру, що представлена на рисунку 1.4.

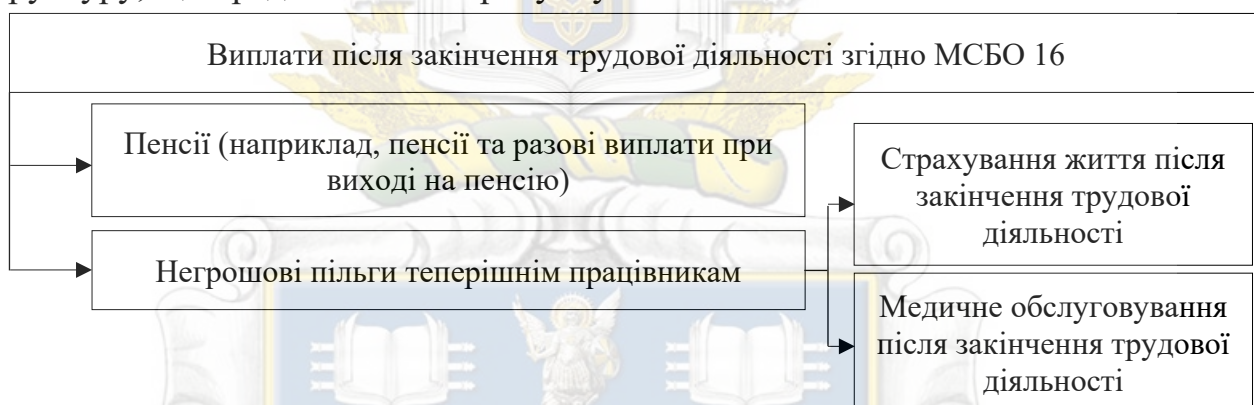


Рисунок 1.4 – Структура виплат працівникам після закінчення трудової діяльності згідно МСБО 16 [32]

Інші види виплат працівнику займають значно меншу частку в загальній сумі виплат, вони структурно не виділені, проте їх характеристика наведена у П(С)БО 26, згідно якого визначаються засади віднесення здійснених виплат до певного виду.

Особливої уваги потребує розгляд поняття «заробітна плата», адже саме ця стаття витрат підприємства займає найбільшу частку у всій структурі виплат працівникам.

Оплата праці (заробітна плата) – це грошове вираження вартості та ціни робочої сили, яка виступає в ролі заробітку, виплаченого власником підприємства працівнику за виконану роботу [34].

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [14]. Види заробітної плати наведено на рисунку 1.5.



Рисунок 1.5 – Структура заробітної плати [35]

У загальній структурі заробітної плати основна заробітна плата становить 70-80% загальної величини заробітної плати, на додаткову заробітну плату, заохочувальні та компенсаційні виплати припадає 20 – 30% [35].

Розміри заробітної плати працівника залежать від складності та умов виконуваної роботи, його професійно-ділових якостей, результатів його праці та кінцевих результатів господарської діяльності підприємства, регулюються податками і максимальною величиною не обмежені [35].

Не менш важливою виплатою працівникам є надання щорічної відпустки. Згідно із чинним законодавством така відпустка має складати не менш ніж 24 календарні дні.

Відпустка - це час відпочинку, який обчислюється в календарних днях і надається працівникам із збереженням місця роботи і заробітної плати [36].

Відпустки є важливою складовою частиною робочого життя, і вони мають ряд цілей та функцій, спрямованих на забезпечення фізичного, психологічного та емоційного благополуччя працівників.

Право на відпустки мають громадяни України, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи. Іноземні громадяни та особи без громадянства, які працюють в Україні мають право на відпустки нарівні з громадянами України [36].

Основним законом, що регулює правовідносини у сфері надання відпусток працівникам, є Закон України «Про відпуски» [13]. Згідно із статтею 4 цього Закону є певна структура видів відпусток, що можуть бути на підприємстві. На рисунку 1.6 представлено усі види відпусток, передбачені Законом «Про відпуски».

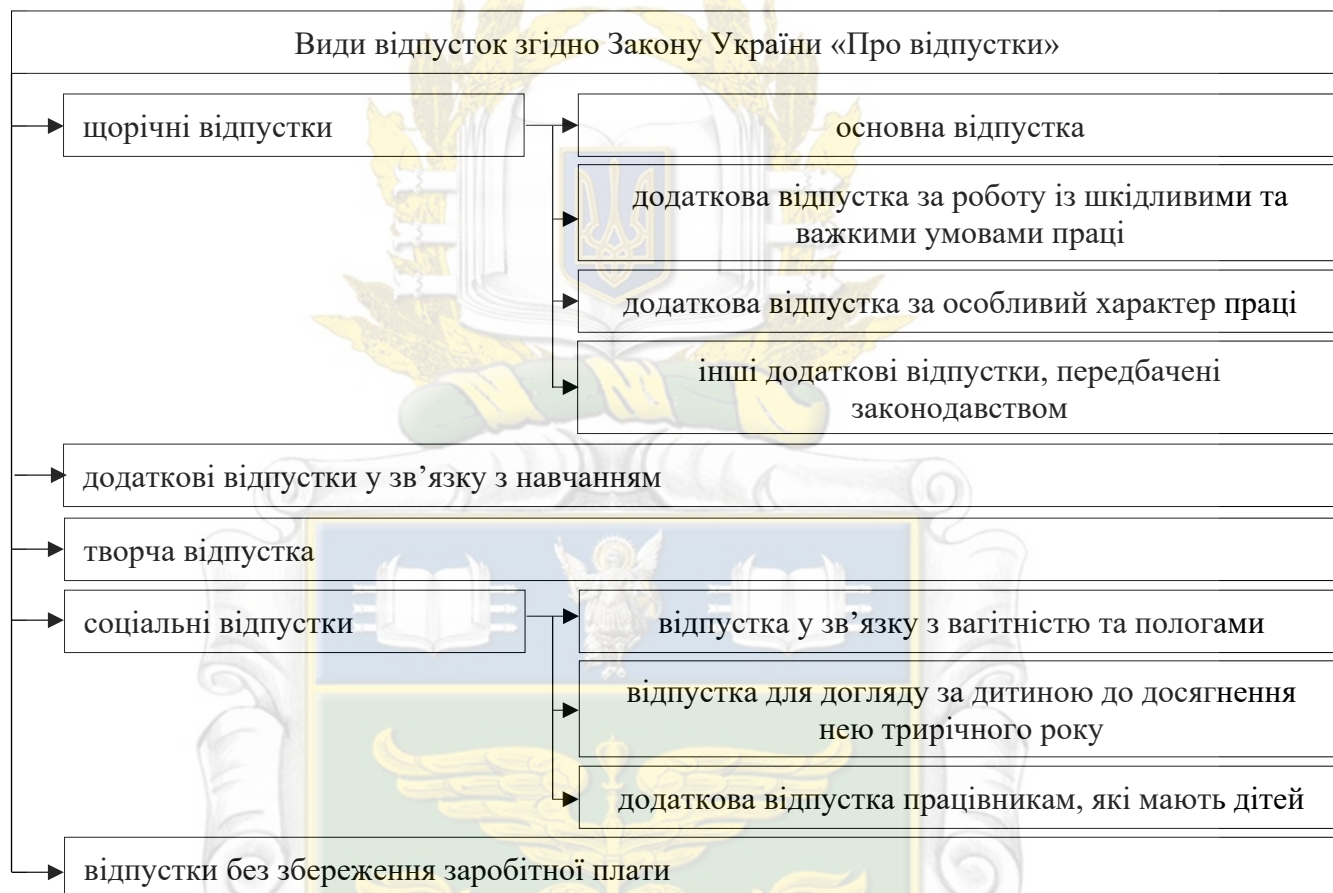


Рисунок 1.6 – Структура відпусток згідно Закону України «Про відпуски» [13]

Усі види відпусток, які застосовуються на підприємстві, мають мати відображення в обліковій політиці підприємства, колективному договорі, трудових договорах та інших документах конкретного підприємства.

Отже, поняття виплат працівникам є ваговою складовою діяльності підприємства. Виплати виступають як стимул до продуктивності працівників, адже коли вони отримують справедливу та конкурентоспроможну оплату за свою працю, вони мають мотивацію до більш високої продуктивності та якісної виконаної роботи. Окрім оплати праці, необхідно здійснювати різні заохочення, які також допоможуть покращити роботу. Виплати працівникам регулюються Кодексами, рядом Положень, Законів та інструкцій, які є обов'язковими до виконання, оскільки недотримання їх вимог призведе до штрафування й кримінальної відповідальності.

1.2. Організаційно-економічна характеристика товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр» та його діяльності

Для дослідження теми виплат працівникам необхідно вибрати велике підприємство, на якому більше ста осіб, оскільки саме за такої умови можна буде різносторонньо здійснити аудит й аналіз цих параметрів обліку.

Робота виконана на основі представленої документації товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр», яке налічує 556 працівників особового складу згідно із звітністю за 2022 рік. За останні роки створено більше 100 робочих місць, їхня кількість з кожним роком зростає і поповнюється молодими спеціалістами, за власні кошти проводиться підготовка молодих кадрів та навчання персоналу суміжних професій [46]. На сьогоднішній день існує проблема кількості штатних працівників у зв'язку із масовим виїздом за кордон через вторгнення російської федерації.

На підприємстві є такі операції, що пов'язані із виплатами працівникам: нарахування та виплата заробітної плати, премій, надання основних й додаткових відпусток, допомога при непрацевдатності, матеріальна допомога працівникам та інші.

ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» – одне з найбільших підприємств з виробництва щебеневої продукції в Україні. На базі сучасних технологій ним проводиться переробка гірничої маси в щебінь різних фракцій, таких як: 5-20 мм; 5-10 мм; 10-20 мм; 20-40 мм; 40-70 мм; відсіву 0-5 мм. А також фракцій кубовидного митого щебеню: 2-5 мм, 5-8 мм, 8-11 мм, 11-16 мм та відсіву 0-2 мм. Основна спеціалізація – забезпечення поставок залізобетонним, будівельним, дорожньо-будівельним підприємствам. Продукція підприємства користується попитом вже багато років як на національному, так і на ринках інших країн [46].

Щоб бути успішним на ринку збуту освоєні сучасні технології, це стосується вибухових робіт та технологічних ліній для випуску щебеневої продукції заводу. Особлива увага приділяється якості щебеню, підвищений контроль якості випуску

продукції, застосовуються нові види вибухових речовин поліпшуючих якість початкової гірничої маси. Продукція кар'єру сертифікована, на підприємстві функціонує сучасна атестована лабораторія, яка забезпечена всім необхідним обладнанням для проведення ретельного контролю якості продукції [46].

ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» створене відповідно до законодавства України та рішення учасників від 01.02.2008 року згідно протоколу зборів №1.

Місцезнаходження Товариства: Україна, 23310, Вінницька область, Тиврівський район, місто Гнівань, вулиця Соборна, будинок 85.

Основна інформація про підприємство згідно Статуту [Додаток А] наведена у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»

Ознака	Характеристика
Повне найменування юридичної особи	Товариство з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр»
Код ЄДРПОУ	35558713
Дата реєстрації	07.02.2008 (15 років 6 місяців)
Уповноважені особи	Берещук Олена Павлівна, Берещук Михайло Вікторович
Розмір статутного капіталу	510 500,00 грн.
Організаційно-правова форма	Товариство з обмеженою відповідальністю
Форма власності	Недержавна власність
Види діяльності	08.12 Добування піску, гравію, глини і каоліну (основний). 31.09 Виробництво інших меблів. 08.11 Добування декоративного та будівельного каменю, вапняку, гіпсу, крейди та глинистого сланцю.
Сайт	https://karer.biz/
Поштова адреса	23310 Вінницька обл., Тиврівський р-н, м. Гнівань, вул. Соборна, 85
Телефон	+38 (04355) 33263

Інформація про підприємство відображена у наступних додатках до кваліфікаційної роботи:

- додаток А: Статут (містить усю інформацію про підприємство, є основним юридичним документом, який закріплює основні положення про діяльність);

- додаток Б: Штатний розпис (систематизує та організовує структуру професійного складу підприємства наводячи інформацію про відділи, назви професій, їх кількість, оклади та іншу інформацію);

- додаток В: Табель обліку робочого часу (зазначає працівників та їх кількість відпрацьованого часу або неявок за звітний місяць);

- додаток Г, Д, Е, Ж, З: Фінансова звітність за 2018-2022 роки (відображає усі фінансову інформацію щодо проведених операцій на підприємстві за певний період часу або станом на певну дату);

Ринок по видобуванню щебню, піску, гравію, глин і каоліну досить розвинений, підприємства конкурують по всій території України. У таблиці 1.2 наведено основних конкурентів ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр».

Таблиця 1.2 – Основні конкурентні підприємства ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»

Назва підприємства	Місцезнаходження	Код ЄДРПОУ	Статутний капітал	Дата реєстрації
ТОВ «Мало-Кохнівський кар'єр»	Ярмаркова вулиця, 15, Кременчук, Полтавська область, Україна, 39600	38952905	13 518 756,86 грн.	28.10.2013
ТОВ «Демидівський граніт»	с. Могилівка, Жмеринський р-н., Вінницька обл., Україна, 23141	38324809	10 000 000,00 грн.	21.11.2012
ТОВ «Омелянівський кар'єр»	Житомирська обл., Коростенський район, село Горщик, 11560	00292400	30 000 000,00 грн.	04.10.2004
ПрАТ «ТНК «Граніт»	11570, Житомирська область, Коростенський район, с. Білошиці, вул. Броварська, 40	32805271	13 500 000,00 грн.	31.03.2004
АТ «Кременчуцьке кар'єроуправління «Кварц»	39631, Полтавська обл, м. Кременчук, вул. Київська, 85	35328439	778 750,00 грн.	11.08.2007

Провівши аналіз основних конкурентів, видно, що вони на ринку існують вже достатньо довго, мають великий статутний капітал та постійних покупців. ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» має основну перевагу між ними: використовується найсучасніше обладнання, яке постійно оновлюється та модернізується.

Для визначення фінансового стану та стійкості досліджуваного підприємства необхідно здійснити аналіз динаміки основних показників фінансово-господарської діяльності ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» за останні 5 років (2018-2022 роки). У Додатку И наведено розрахунок вказаного вище аналізу. Варто відзначити, що такі показники як: чистий дохід (виручка) від реалізації продукції

та послуг, собівартість реалізованої продукції та послуг, валовий прибуток (збиток), інші операційні доходи, операційні витрати, фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток), інші доходи, інші витрати, фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток), чистий прибуток (збиток) наявні у формі 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», середньоспискова чисельність підприємства – у верхній частині форми 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)». Інші показники розраховуються згідно формул, що наведено нижче.

Рентабельність підприємства (збитковість) – поняття, що характеризує економічну ефективність виробництва, за якої підприємство за рахунок грошової виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) повністю відшкодовує витрати на її виробництво й одержує прибуток як головне джерело розширеного відтворення [2]. Для розрахунку даного показника використовується формула 1.1.

$$P = \frac{ЧД}{C_{pp}} \cdot 100\%, \quad (1.1)$$

де ЧД – чистий дохід від реалізації продукції;

C_{pp} – собівартість реалізованої продукції.

Рентабельність підприємства є нерівномірною. У 2022 році вона зазнала краху та становила 106,73 %, що на 46,60 % менше порівняно із 2021 роком та на 38,31 % порівняно із 2018 роком. Тенденція до зниження є негативною для підприємства. Це сталося під впливом вторгнення росії на територію України, через що необхідність виробленої продукції знизилась.

Середньорічна вартість основних засобів підприємства – середньозважена повна вартість основних фондів за рік [8], розраховується за формулою 1.2.

$$OЗ_{сер} = \frac{OЗ_{поч} + OЗ_{к}}{2}, \quad (1.2)$$

де $OЗ_{поч}$ – вартість основних засобів на початок року;

$OЗ_{к}$ – вартість основних засобів на кінець року.

Основні засоби відіграють ключову роль на підприємстві видобування корисних копалин, тому їх вартість щороку збільшується, що означає покращення та збільшення діяльності ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр».

Отож, розрахувавши середньорічну вартість основних засобів, видно що у 2022 році вона становила 10480,50 тис. грн., що на 736,00 тис. грн. більше за 2021 рік, та на 4074,50 тис. грн більше, порівняно із 2018 роком.

Фондовіддача показник ділової активності компанії, який демонструє ефективність використання основних засобів підприємства. Значення показника говорить про те, скільки продукції вироблено та скільки надано послуг на кожную гривню фінансових ресурсів вкладену в основні засоби [21]. Розрахунок здійснюється за допомогою формули 1.3.

$$\Phi = \frac{\text{ЧД}}{\text{ОЗ}_{\text{сер}}}, \quad (1.3)$$

де ЧД – чистий дохід від реалізації продукції;

ОЗ_{сер} – середньорічна вартість основних засобів.

Позитивною динамікою значень показника фондівіддачі є її підвищення. Провівши аналіз даного показника за 2018 – 2022 роки на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» видно, що значення показника дедалі знижується. У 2018 році показник становив 40,84, а у 2022 році – 9,75. Причиною такого зниження може бути зайво придбані основні засоби, які не мають явної необхідності, або ж надто дорога їх вартість, а також зменшення обсягів продукції.

Продуктивність праці – це показник, який, з одного боку, характеризує ефективність використання персоналу підприємства, а, з іншого боку, показує здатність працівника випускати певну кількість продукції за одиницю часу [34]. Розрахунок проводиться за формулою 1.4.

$$P_{\text{пр}} = \frac{\text{ЧД}}{\text{Ч}_c}, \quad (1.4)$$

де ЧД – чистий дохід від реалізації продукції;

Ч_c – середньоспискова чисельність працівників.

На ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» продуктивність праці знижується, що є негативним для підприємства. Це відбувається під впливом зменшення чисельності працівників, яке у свою чергу зумовлено масовим виїздом людей закордон через вторгнення росії. Таким чином, у 2022 році показник

продуктивності праці становив 183,86, що на 210,94 нижче попереднього року, та на 208,41 нижче за 2018 рік.

Отже, аналіз динаміки основних показників фінансово-господарської діяльності підприємства є важливим інструментом для оцінки його фінансового стану, ефективності та стійкості. Цей аналіз надає інформацію про те, як підприємство працює в часовому вимірі, допомагаючи виявити тенденції, прогнозувати можливі ризики та приймати обґрунтовані рішення для подальшої діяльності.

Провівши аналіз на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» видно, що у 2022 році відбулось різке зниження більшості показників. Це було пов'язано насамперед із військовим вторгненням росії на територію України, адже це призвело до значних коливань на фінансовому ринку. Валютний курс різко виріс, українська гривня різко здешевіла, що вплинуло на імпорт необхідного обладнання, сировини та матеріалів; на експорт та продаж продукції на території України, оскільки знизився попит. Багато експортних операцій, які були на стадії підписання Контрактів, були скасовані, через невизначеність української долі підприємств.

Окрім цього, закордон виїхало багато висококваліфікованих працівників ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр», що призвело до зменшення кількості вироблення продукції, оскільки швидко знайти та навчити нових людей є важким процесом, тим більше під час війни.

Проте, не зважаючи на складну ситуацію в Україні, підприємство й надалі функціонує, шукає шляхи покращення ефективності діяльності та здійснює пошук нових клієнтів як на території країни так і за її межами для подальшого розвитку.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

2.1. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційне забезпечення операцій, що пов'язані із виплатами працівникам на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр» відноситься до великих підприємств, однією з ознак яких є чисельність працівників більше 250 осіб.

На досліджуваному підприємстві особовий штат складає понад 550 працівників. Оскільки вони є ключовими об'єктами, що здійснюють діяльність, підприємство повинне мати ефективне управління та сприяння їхньому розвитку.

Взамін на проведену роботу працівник заслуговує на певні види виплат, більшість з яких є обов'язковими до виконання.

Бухгалтерський облік відіграє важливу роль під час проведення виплат працівникам, оскільки він забезпечує точність їх розрахунку і відповідність виплат щодо чинного законодавства. Окрім цього, із більшості видів виплат здійснюються відрахування податків та зборів до загального та місцевих бюджетів, тому від правильного розрахунку залежить правильність сплати коштів до бюджету [39].

Потреба виплат працівникам полягає в тому, щоб забезпечити їх життєві потреби і покрити витрати на їх працю. Працівники продають свій трудовий потенціал підприємству, і відповідно до умов договору мають право на отримання винагороди за свою працю. Виплати заробітної плати можуть бути здійснені у формі грошових виплат, а також інших видів компенсації, таких як лікарняні, відпустки, медичне страхування та інше [39].

Бухгалтерський облік виплат працівникам передбачає велику кількість господарських операцій, які відображаються на рахунках обліку на підставі різних первинних документів або бухгалтерських довідок.

Окрім цього, облік виплат працівникам повинен проводитись із дотриманням чинного законодавства України. Основні документи наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Характеристика основної чинної нормативно-правової бази з обліку виплат працівникам на підприємстві [39]

№ з/п	Нормативний документ	Короткий зміст	Використання в обліковому процесі
1	Податковий кодекс України [37]	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів	Містить інформацію про порядок здійснення обліку, заповнення звітності у частині обліку виплат працівникам, нарахування та сплати податків із цих виплат.
2	Цивільний кодекс України [48]	Регулює особисті немайнові та майнові відносини, засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників.	Встановлює порядок виплат у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю, каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я особи, яка працювала за трудовим договором та інше.
3	Кодекс законів про працю України [20]	Регулює трудові відносини всіх працівників, сприяючи зростанню продуктивності праці, поліпшенню якості роботи, встановлює рівень умов праці, охорону трудових прав працівників.	Містить норми щодо умов оплати праці, розміру заробітної плати, порядку встановлення її розміру тощо.
4	Закон України «Про оплату праці» [14]	Визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах.	Встановлює порядок оплати праці, зокрема ставки заробітної плати, надбавки, премії тощо.
5	ПС(Б)О 16 «Витрати» [40]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.	Дозволяє визначити порядок списання витрат на заробітну плату в обліку підприємства, враховуючи відділ, у якому працює робітник.
6	ПС(Б)О 26 «Виплати працівникам» [41]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.	Дозволяє забезпечити правильність та точність обліку витрат на оплату праці, нарахування та сплати податків з заробітної плати та інших виплат працівникам.

Згідно із Планом рахунків облік виплат працівникам ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Рахунок є пасивним, збільшення відображається за кредитом рахунку. На ньому ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до

необлікового складу підприємства, – з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за не одержані в установлений строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами [18].

На рисунку 2.1 наведено інформацію про субрахунки, які має рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».



Рисунок 2.1 – Субрахунки рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» [18]

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; 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, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам. Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань [18].

Кожне підприємство повинне вести кадровий облік своїх працівників згідно із трудовим законодавством України. Обов'язковими документами є:

- штатний розпис (Додаток Б) – документ, який відображає структуру компанії за кількістю та типами посад, а також визначає відповідальності та

обов'язки працівників на цих посадах. Він має наступні обов'язкові реквізити: «шапку», де вказується назва документу, ким затверджений, дату затвердження. Далі у табличній частині наводиться інформація про назви підрозділів підприємства із зазначенням найменувань структурних посад до кожного із них, код професії, кількість штатних осіб та посадовий оклад. У кінці документу зазначається загальна кількість штатних одиниць та місячний фонд оплати праці;

- інструкція з охорони праці – нормативний акт підприємства, яка містить обов'язкові для дотримання працівниками вимоги з охорони праці при виконанні робіт певного виду або за певною професією на всіх робочих місцях, у виробничих приміщеннях, на території підприємства, будівельних майданчиках або в інших місцях, де за дорученням роботодавця чи уповноваженого ним органу виконуються ці роботи, трудові чи службові обов'язки [50];

- таблиць обліку робочого часу (Додаток В) – внутрішній документ, за допомогою якого здійснюється контроль годин, які працівники проводять на роботі, а також їхнє прибуття та відхід. Інформація, зібрана з таблицею обліку робочого часу, використовується для розрахунку заробітної плати. Це включає в себе обчислення оплати за фактично відпрацьований час, понаднормові години, відпустки та інші виплати;

- договори, накази, заяви про прийняття на роботу та звільнення, преміювання та інші операції (Додаток К) – є документами тривалого зберігання (75 років), які містять всю інформацію про прийняття, звільнення та інші дії з певним працівником в межах підприємства. Документи повинні містити наступні обов'язкові реквізити: назва й номер документу, дата й місце складання, тема й зміст документу, підписи керівника, головного бухгалтера та особи, до якої відноситься даний документ щодо ознайомлення;

- графік відпусток (Додаток Л) – надання відпусток є обов'язковим елементом діяльності підприємства та взаємовідносин із працівниками. Кожен працівник на законодавчому рівні має право на відпустку строком 24 календарні дні, тому згідно із цим документом створюється індивідуальний графік

працівникам, згідно із яким, як правило, буде у подальшому створюватись заява та наказ на відпустку, а також проводиться розрахунок виплат;

- накази про відпустку (Додаток М) – документи, на підставі яких працівник йде у відпустку. В залежності від її виду – у подальшому повинен буде проведений розрахунок виплат за цей період;

- звіт відрахувань у фонди (Додаток Н) – документ, у якому проводиться розрахунок нарахувань працівникам та відрахувань у різні фонди.

Варто відзначити, що це лише невелика частка усіх документів, що повинні бути оформлені на підприємстві для правильного кадрового обліку. Узагальнюваним документом, де відображаються суми, що належать до нарахувань та виплат працівникам є – оборотно-сальдова відомість (Додаток П).

Отже, основним видом операцій щодо виплат працівникам, що є на кожному підприємстві, є – нарахування та виплата основної заробітної плати. В залежності від відділу, в якому він працює, буде залежати кореспонденція рахунків. Слід пам'ятати, що під час нарахування заробітної плати, як і більшості інших виплат, здійснюється відрахування податку на доходи фізичних осіб та військовий збір, а також нарахування ЄСВ. У таблиці 2.2 наведено типову кореспонденцію з обліку нарахування та виплати заробітної плати працівникам різних відділів [39]

Таблиця 2.2 – Облік нарахування і виплати заробітної плати працівникам

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату працівникам виробничого відділу	23	661
2	Нараховано заробітну плату працівникам адміністративного відділу	92	661
3	Нараховано заробітну плату працівникам відділу збуту	93	661
4	Нараховано ЄСВ на фонд оплати праці виробничого відділу	23	651
5	Нараховано ЄСВ на фонд оплати праці адміністративного відділу	92	651
6	Нараховано ЄСВ на фонд оплати праці відділу збуту	93	651
7	Утримано ПДФО із заробітної плати	661	641.ПДФО
8	Утримано військовий збір із заробітної плати	661	642.ВЗ
9	Сплачено ПДФО до бюджету	641.ПДФО	311
10	Сплачено військовий збір до бюджету	642.ВЗ	311
11	Виплачено заробітну плату з розрахункового рахунку	661	311
12	Виплачено заробітну плату працівникам з каси	661	301

Основним документом, на підставі якого здійснюються дані розрахунки, є таблиць обліку робочого часу та розрахунково-платіжна відомість.

Окрім основної заробітної плати, яка встановлюється згідно із штатним розписом за посадою, на яку був прийнятий працівник, існує й додаткова заробітна плата – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій [9].

При цьому кореспонденція рахунків під час обліку додаткової заробітної плати, премій та інших заохочувальних виплат буде мати такий ж вигляд, що і основної заробітної плати, згідно таблиці 2.2. Усі такі виплати будуть здійснені на підставі наказів та розпоряджень.

Ще одним основним видом поточних виплат є надання працівникам відпустки. Особливістю цього виду виплат є створення на підприємстві резерву відпусток, за рахунок якого в подальшому і будуть виплачуватись щорічні основні та додаткові відпустки [39]. Під час виплат відпусток обов'язковим є також нарахування й сплата ЄСВ, а також утримання й сплата податку з доходів фізичних осіб та військового збору (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3 – Облік нарахування і виплати відпусток працівникам

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано забезпечення на виплату відпусток працівникам виробничого відділу	23	471
2	Нараховано забезпечення на виплату відпусток працівникам адміністративного відділу	92	471
3	Нараховано забезпечення на виплату відпусток працівникам відділу збуту	93	471
4	Нараховано відпускні працівникам	471	661
5	Нараховано ЄСВ виробничого відділу	23	651
6	Нараховано ЄСВ адміністративного відділу	92	651
7	Нараховано ЄСВ на суму відпускних відділу збуту	93	651
8	Утримано ПДФО із суми відпускних	661	641.ПДФО
9	Утримано військовий збір із суми відпускних	661	642.ВЗ
10	Сплачено ПДФО до бюджету	641.ПДФО	311
11	Сплачено військовий збір до бюджету	642.ВЗ	311
12	Виплачено відпускні працівникам з рахунку	661	311
13	Виплачено відпускні працівникам з каси	661	301

Жоден працівник не застрахований від хвороби чи хвороби члена своєї родини. І коли це трапляється, йому оплачують усі календарні дні хвороби. Перші п'ять днів тимчасової непрацездатності оплачує установа-роботодавець, інші оплачуються за рахунок страхових коштів від Пенсійного фонду України, який з 01 січня 2023 року виконує функції ліквідованого Фонду соціального страхування [27].

Під час бухгалтерського обліку лікарняних існують деякі особливості:

- використовується спецрахунок у банку. Його спочатку слід відкрити, щоб Пенсійний фонд України міг туди за заявкою перерахувати кошти;
- лікарняні складаються з 2-х частин. Перша – за рахунок підприємства (перші 5 кал. днів), друга – за рахунок ПФУ (наступні дні);
- від моменту подачі заявки до надходження коштів з ПФУ існує дебіторська заборгованість з боку фонду. За законодавством це 10 днів, але цей період на практиці може тривати довше;
- з лікарняних сплачується ПДФО та військовий збір, у тому числі й за кошти, що отримуються з ПФУ;
- лікарняні для цілей оподаткування прирівняні до зарплати, а з точки зору трудового законодавства – це не зарплата [33].

У загальному вигляді, та на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр», використовується рахунок 663 «Розрахунки за іншими виплатами», проте деколи на практиці застосовується й основний рахунок – 661. У таблиці 2.4 наведено типову кореспонденцію операцій щодо нарахування та виплат лікарняних працівникам.

Таблиця 2.4 – Облік нарахування і виплати лікарняних працівникам

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано лікарняні по тимчасовій непрацездатності за перші 5 днів (за рахунок підприємства-роботодавця)	949	663
2	Нараховано лікарняні по тимчасовій непрацездатності за інші дні (за рахунок Фонду соціального страхування)	378	663
3	Нараховано ЄСВ по лікарняних	949	651
4	Утримано ПДФО із суми лікарняних	663	641.ПДФО

Кінець таблиці 2.4

5	Утримано військовий збір із суми лікарняних	663	642.ВЗ
6	Отримано кошти із Фонду соціального страхування	313	378
7	Сплачено ПДФО до бюджету за перші 5 днів (за рахунок підприємства-роботодавця)	641.ПДФО	311
8	Сплачено ПДФО до бюджету за інші дні (за рахунок Фонду соціального страхування)	641.ПДФО	313
9	Сплачено військовий збір до бюджету за перші 5 днів (за рахунок підприємства-роботодавця)	642.ВЗ	311
10	Сплачено військовий збір до бюджету за інші дні (за рахунок Фонду соціального страхування)	642.ВЗ	313
11	Виплачено лікарняні працівнику	663	311

Лікарняний оформляє лікар, до якого ви звернулися на прийом. Це може бути як сімейний лікар, так і вузькопрофільний фахівець. Після огляду доктор створює електронний висновок в системі E-health. Якщо людина працевлаштована офіційно, то лікарняний лист з'явиться в електронному реєстрі листків непрацездатності. Доступ до нього матиме сам співробітник і його роботодавець [49]. При цьому, слід пам'ятати, що у випадку відкриття лікарняного під час відпустки працівника – остання переноситься на інший період або подовжується.

Також існує поняття «одноразова матеріальна допомога», яка передбачає надання певної суми грошових коштів на прохання працівника, що висвітлено у його заяві. До них відносяться певні сімейні обставини: на лікування, одруження, народження дітей, поховання, допомога по виходу на пенсію та інші. Бухгалтерський облік буде передбачати нарахування одноразової матеріальної допомоги на витратний рахунок 949 «Інші операційні витрати». Особливістю обліку одноразових матеріальних допомог є розділення на цільові та нецільові. Від виду допомоги та її розміру буде залежати необхідність оподаткування податком з доходів фізичних осіб та військовим збором.

Окрім цього, особливістю є те, що не потрібно здійснювати нарахування та сплату єдиного соціального внеску, оскільки така виплата не відноситься до фонду оплати праці, а також вона значиться у переліку видів виплат, на які не наховується ЄСВ (Перелік затверджений Постановою Кабміну від 22.12.2010 р. № 1170). На рисунку 2.2 наведено види одноразових матеріальних допомог та їх розміри для визначення необхідності оподаткування.

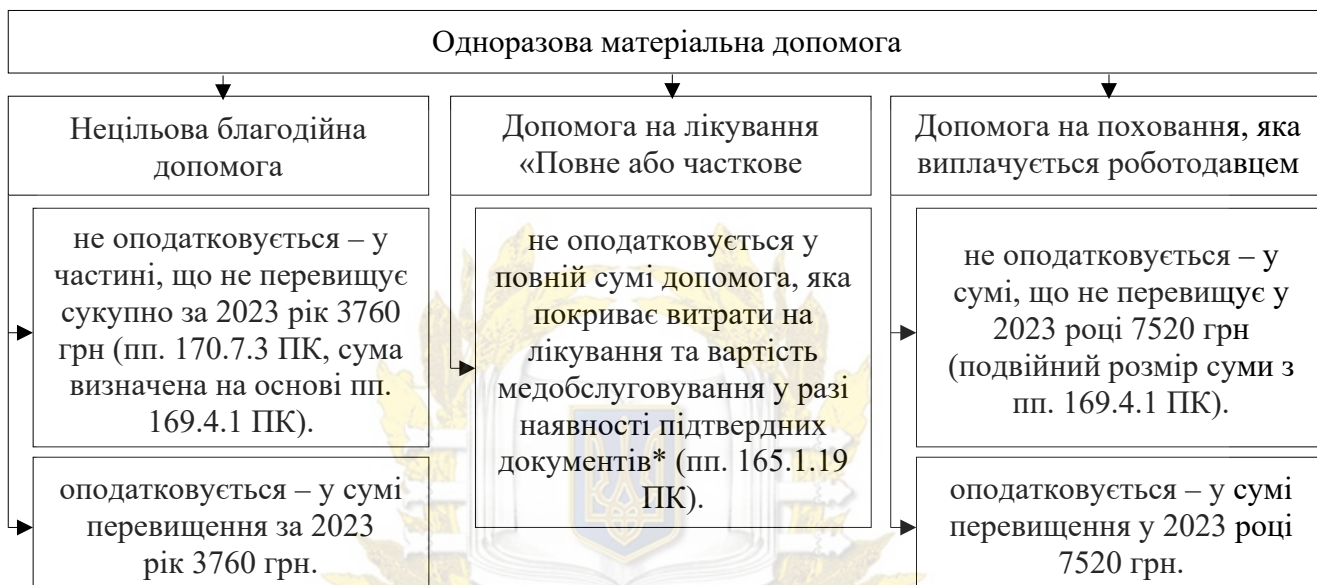


Рисунок 2.2 – Характеристика видів одноразової матеріальної допомоги [29]

Кореспонденція рахунків з обліку неоподаткованої одноразової матеріальної допомоги наведена у таблиці 2.5. Будь-якій виплаті матеріальної допомоги передуює написання заяви працівника з проханням та метою надання такої допомоги та видача наказу на виплату допомоги працівнику.

Таблиця 2.5 – Облік надання неоподаткованої матеріальної допомоги

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано матеріальну допомогу у зв'язку із сімейними обставинами сумою 2000,00 грн.	949	663
2	Виплачено неоподатковану матеріальну допомогу у зв'язку із сімейними обставинами працівнику сумою 2000,00 грн.	663	311

Облік надання оподаткованої матеріальної допомоги буде мати вигляд, що наведено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Облік надання оподаткованої матеріальної допомоги

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано матеріальну допомогу у зв'язку із сімейними обставинами сумою 6000,00 грн.	949	663
2	Утримано ПДФО із суми матеріальної допомоги сумою 403,20 грн.	663	641.ПДФО
3	Утримано військовий збір із суми матеріальної допомоги сумою 33,60 грн.	663	642.ВЗ
4	Виплачено оподатковану матеріальну допомогу у зв'язку із сімейними обставинами працівнику сумою 5563,20 грн.	663	311

Ще одним поширеним видом виплат працівнику є виплати працівнику при звільненні. Вони передбачають розрахунок заробітної плати за останній місяць роботи, а також виплату компенсації за невикористані дні відпустки.

Безпосередньо перед звільненням необхідно провести наступні дії:

- нарахувати заробітну плату за останній місяць роботи, включаючи і день звільнення;
- нарахувати компенсацію невикористаних днів відпустки, у т.ч. й відпустки «на дітей». Попередньо треба розрахувати ці невикористані дні відпустки. Оплачуються дні невикористаних відпусток як за поточний, так і за минулі роки;
- утримати зайве нараховані відпускні, якщо працівник використовував до звільнення щорічну відпустку та йому були оплачені дні відпустки, які він ще «не відпрацював»;
- нарахувати відпускні, якщо працівник вирішив перед звільнення піти у відпустку та вихідну допомогу, якщо така має місце;
- утримати з працівника борги, які він має перед підприємством [42].

Кореспонденція рахунків буде така ж, як при виплаті основної заробітної плати (таблиця 2.2) та виплаті відпускних (таблиця 2.3), проте будуть здійснені певні розрахунки для правильності величини виплат.

Виплати по закінченні трудової діяльності працівника, до яких відносяться пенсії, разові виплати при виході на пенсію, страхування життя та медичне обслуговування після припинення трудової діяльності на певному підприємстві, є важливою частиною управління персоналом. Основною метою таких виплат є компенсація звільненим працівникам за те, що вони зробили раніше свій внесок у розвиток підприємства, а також підтримка їх фінансової стабільності після закінчення трудової діяльності. Усі нетипові операції з виплатами працівникам повинні бути відображені у Наказі про облікову політику, підкріплюватись наказами, положеннями та заявами працівників [39].

Отже, облік виплат працівникам є громіздким процесом, який потребує чіткого розуміння проведення записів, розрахунків та заповнення документів, на підставі яких будуть здійснюватися нарахування та виплати працівникам.

2.2. Організація та планування аудиту виплат працівникам на прикладі товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр»

Визначивши об'єм бухгалтерського обліку виплат працівникам та його значимість постає питання проведення контрольних заходів для забезпечення правильності обліку, достовірності інформації, законності, дотримання термінів проведення розрахунків та інше.

Оскільки ця частина обліку включає велику кількість індивідуальних розрахунків щодо кожного працівника окремо існує ймовірність допущення арифметичних помилок, неправильного заповнення документів, на підставі яких мають бути здійснені господарські операції.

Перед початком визначення особливостей аудиту операцій щодо виплат працівникам необхідно розглянути законодавчу базу, яка представлена низкою Кодексів, Законів, Положень та Інструкцій, основні з яких були зазначені у таблиці 2.1, а після цього опрацювати літературну базу, де вчені та дослідники наводили своє бачення щодо проведення аудиту виплат працівникам.

Аудит виплат працівникам висвітлений у працях таких дослідників та вчених економічної галузі знань, що наведено у таблиці 2.7. Важливо зазначити, що інформацію про аудит виплат працівникам можна знайти не лише в підручниках з аудиту, але і в спеціалізованих книгах з бухгалтерського обліку та оподаткування, адже ці дисципліни тісно переплітаються між собою [38].

Таблиця 2.7 – Аналіз літературних джерел з аудиту виплат працівникам [38]

№ з/п	Автор(и) та назва роботи	Характеристика з аудиту виплат працівникам
1	Колісник Г. М., Слюсаренко В. Є. – навчальний посібник «Аудит» [22]	Наведено список частин обліку, що повинні перевірятись під час аудиту виплат працівникам. Описано, які документи і як саме необхідно перевіряти у ході аудиту.
2	Брадул О.М., Шепелюк В.А. – підручник «Аудит» [6]	Схематично наведено етапи проведення аудиту виплат працівникам, помилки, що можуть виникнути у процесі обліку виплат працівникам.
3	Утенкова К. О. – навчальний посібник «Аудит» [47]	Описано необхідність проведення аудиту виплат працівникам, сформовано мету, основні завдання, об'єкти й джерела інформації з аудиту виплат працівникам.

Кінець таблиці 2.7

4	Давидюк Т. В., Манойленко О. В. – навчальний посібник «Бухгалтерський облік» [11]	Наведено інформацію по складу виплат працівникам та їх характеристику. Сформовано таблиці з типової кореспонденції рахунків обліку виплат працівникам. Охарактеризовано первинні документи, що використовуються під час обліку виплат працівникам.
5	Бруханський Р. Ф. – підручник «Бухгалтерський облік» [7]	Наведено інформацію про завдання обліку праці і розрахунків по її оплаті. Описано правила первинного обліку, кореспонденцію рахунків, представлено схему первинної документації по обліку виплат працівникам.
6	Макаренко А. П., Боюк І. В. – стаття «Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємстві» [28]	Проаналізовано роль оплати праці працівників. Схематично зображено дослідження і розробки щодо аудиту операцій, що пов'язані із виплатами працівникам. Наведено план перевірки виплат працівникам в обліку.
7	Кравчук Д. І. – стаття «Аудит розрахунків з оплати праці: огляд типових порушень обліку та шляхи їх вирішення» [24]	Висвітлено суть аудиту виплат працівникам. Сформульовано типові порушення, що виникають в обліку розрахунків з працівниками. Наведено можливі шляхи вирішення порушень, що можуть бути присутні в обліку підприємства.

Метою аудиту виплат працівникам є встановлення достовірності інформації, відображеної у фінансовій звітності, обліку та первинних документах з питань дотримання законодавства порядку розрахунків за виплатами працівникам [15].

Об'єкти аудиту виплат працівникам включають широкий спектр аспектів, які підлягають перевірці та оцінці, основні із них наведено на рисунку 2.3.

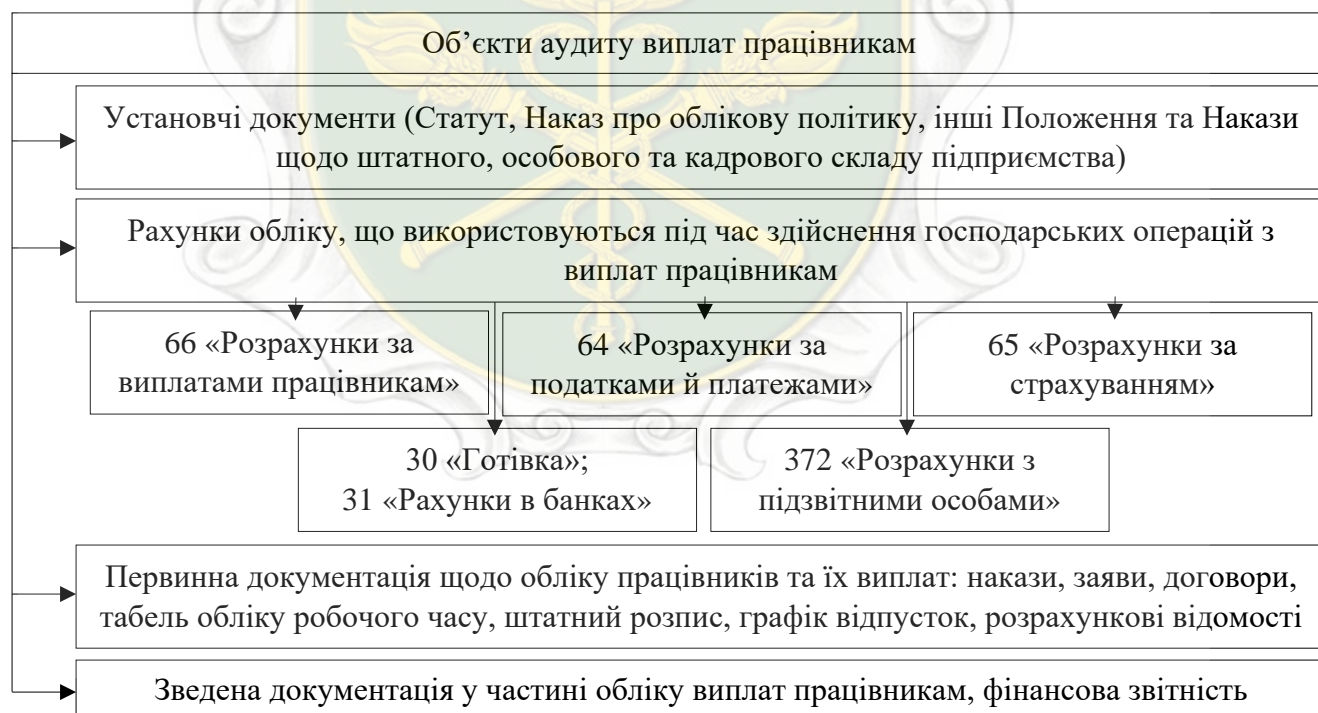


Рисунок 2.3 – Об'єкти аудиту виплат працівникам

Під час аудиту виплат працівникам необхідно виконати такі завдання:

- встановити факт дотримання законодавчої бази України: перевірити, чи дотримується підприємство усіх вимог щодо виплат основної та додаткової заробітної плати, відпусток, лікарняних, компенсаційних виплат, премій та інших виплат, чи враховує підприємство усі зазначені у законодавчій базі права та привілеї працівників: доплати у нічний час, праця у вихідні та святкові дні, понаднормова робота, доплата за важкий труд та інші;
- проаналізувати, наскільки правильно й точно проводяться на підприємстві розрахунки з оплати праці та інших виплат працівникам;
- перевірити усю первинну документацію на предмет законності здійснення тої чи іншої операції, використання правильної форми, заповнення усіх обов'язкових реквізитів, наявності договорів про працевлаштування, накази про прийняття на роботу, відпустки, премії та інші види виплат;
- провести аудит сплати податків, інших відрахувань та нарахування єдиного соціального внеску за видами виплат, за якими передбачено здійснювати такі відрахування;
- перевірити терміни розрахунків із працівниками за усіма видами виплат;
- оцінити ефективність системи управління у частині виплат працівникам провівши аналіз цієї ділянки обліку, можливості виділення слабких та сильних сторін, що у подальшому допоможе підвищити ефективність діяльності підприємства;
- виділити знайдені помилки у бухгалтерському обліку підприємства, назвати причини їх наявності та можливі варіанти їх усунення;
- навести рекомендації щодо покращення діяльності у частині виплат працівникам [38].

Під час здійснення аудиту виплат працівникам залучається велика кількість джерел інформації, які представлені наказами, заявами, штатним розписом, розрахунково-платіжними відомостями, виписками банку та іншими документами, що відносяться до частини обліку виплат працівникам. Для полегшення їх сортування на рисунку 2.4 наведено їх угруповання за підрозділами обліку.

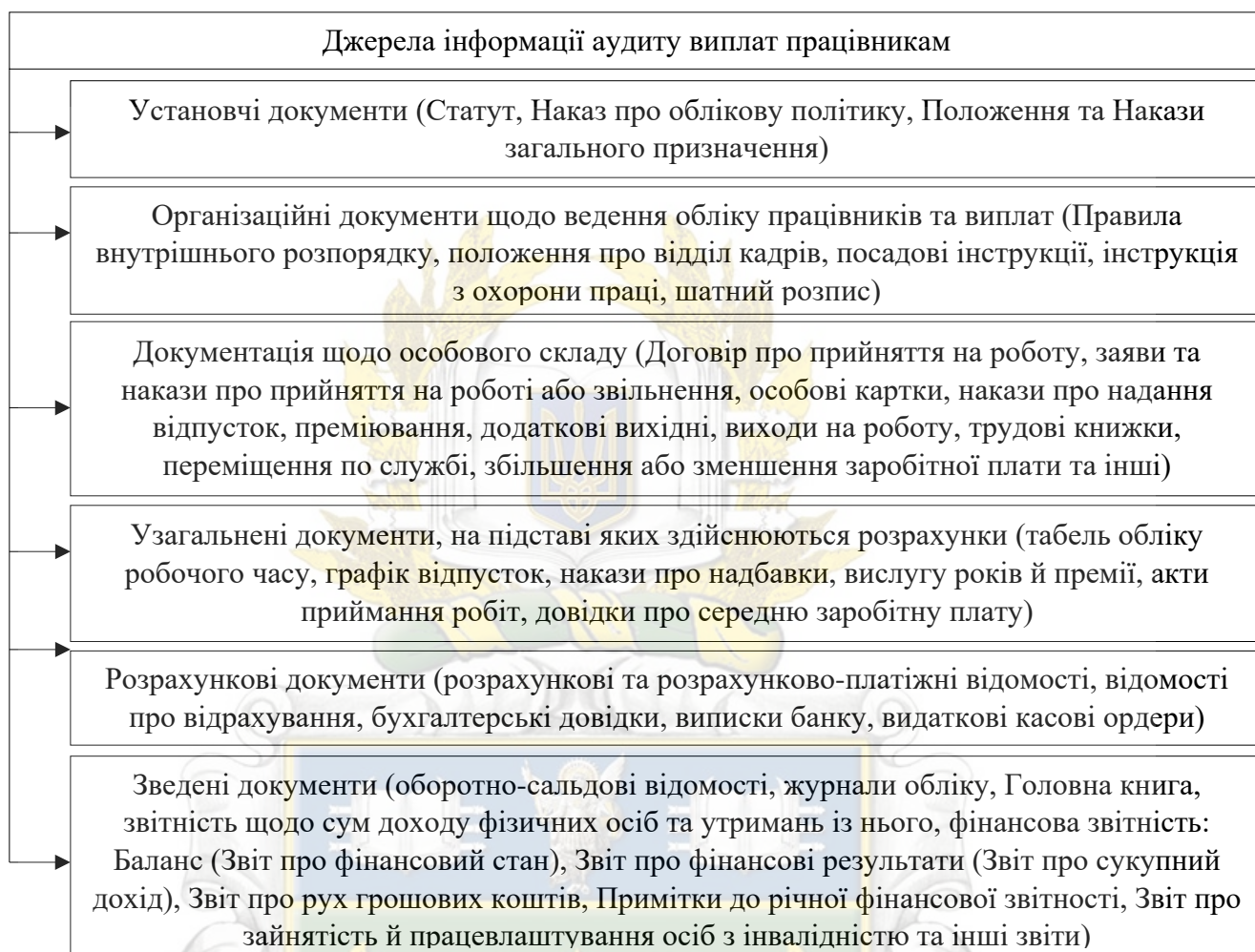


Рисунок 2.4 – Джерела інформації аудиту виплат працівникам

Загальний план аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам має бути досить детальним для того, щоб бути інструкцією для розробки програми аудиту, його точна форма і зміст залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які застосовуються аудитором [28]. Загальний план аудиту виплат працівникам подано у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Загальний план аудиту виплат працівникам [38]

Етапи	Характеристика етапу
Підготовчий	Ознайомлення із підприємством, що досліджується. Робота із установчими документами, наказом про облікову політику у частині виплат працівникам.
Основний	Проведення перевірки різними методами дослідження: інвентаризація, обрахунок, документальна перевірка та інші. Аналіз понесених витрат. Перевірка правильності кореспонденцій рахунків та первинної документації. Зіставлення даних первинного обліку із регістрами та фінансовою звітністю.
Завершальний	Складання робочих документів аудитора, написання висновку та надання рекомендацій керівництву з подальшої діяльності та шляхів усунення виявлених помилок.

Основний етап проведення аудиту виплат працівникам передбачає різносторонню перевірку цієї ділянки обліку. Необхідно перевірити, чи правильно було здійснено розрахунки виплат й утримань, чи правильно оформлені документи, на підставі яких й здійснюються господарські операції, чи вчасно були здійснені розрахунки та виплати різних видів виплати та інше.

Для полегшення проведення такого громіздкого етапу аудиту варто поділити його на підпункти, що забезпечить різностороннє та якісне дослідження усіх об'єктів аудиту. Схему основного етапу аудиту виплат працівникам наведено на рисунку 2.5.



Рисунок 2.5 – Проведення основного етапу аудиту виплат працівникам

Аудит виплат працівникам було проведено на товаристві з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр». Це підприємство є гарним прикладом, адже чисельність працівників складає понад 550 осіб, тому на підприємстві є різні види господарських операцій: прийняття на роботу, звільнення, надання відпусток, компенсації при звільненні, нарахування премій, матеріальні допомоги, лікарняні та інші виплати. Всі вони потребують поглибленої

перевірки, адже усі розрахунки та документи, які мають бути заповнені – є індивідуальними та мають певні специфічні особливості.

Перед безпосереднім проведенням аудиту підприємство-замовник здійснює аналіз та пошук підходящої аудиторської компанії, якій надсилає запит на проведення аудиту (Додаток Р).

У цьому документі обов'язковими реквізитами є: реквізити підприємства-замовника, дата й номер листа, мета звернення, період, який пропонується до розгляду, підписи директора та головного бухгалтера, а також печатку у разі її використання.

Після того, як запит було надіслано на аудиторську фірму, вона приймає пропозицію до розгляду. Тепер аудиторська фірма направляє листа підприємству-замовнику щодо прохання про надання додаткової інформації про діяльність підприємства для її розгляду аби у подальшому прийняти рішення про прийняття завдання або його відмову (Додаток С).

ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» надіслало запрошені документи (Статут, наказ про облікову політику, фінансову звітність за останні 3 роки) та отримав відповідь про прийняття завдання.

Тепер необхідно укласти й підписати договір про надання аудиторських послуг з обох сторін (Додаток Т).

Договір документально засвідчує, що сторони дійшли згоди з усіх пунктів, обумовлених у ньому. Для того, щоб уникнути неправильного розуміння сторонами взятих на себе обов'язків, умов їх виконання та меж відповідальності, у договорі необхідно максимально чітко обумовити всі суттєві аспекти взаємовідносин, які виникають у зв'язку з його укладанням [5].

Після укладання договору зазначається дата початку проведення перевірки та розпочинається перший етап аудиту.

Отже, на першому підготовчому етапі було ознайомлено із діяльністю товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр», вивчено установчі документи підприємства (Додаток А), основні характеристики, сформовано основні питання, які потребують поглибленого вивчення.

Аудитор повинен документально оформити інформацією, яка є важливою з огляду формування аудиторських доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторська перевірка виконується у відповідності до МСА [44].

Згідно із МСА 230 «Документація» термін «документація» означає матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора), або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки та зберігаються в нього [44].

На початковому етапі аудитором заповнюються наступні робочі документи у процесі перевірки підприємства-замовника:

- анкета нового клієнта (Додаток У) – проведення тестування, під час якого йде ознайомлення аудитора із замовником, надання основної інформації, такої як: ідентифікаційний код, юридична і фактична адреси, банківські реквізити, хто посідає керівні посади, форма власності, дата початку функціонування, деякі фінансові показники та інша інформація;

- програма вивчення бізнесу клієнта (Додаток Ф) – план дій, які аудитор планує виконати для отримання докладної інформації про діяльність клієнта та його здійснені операції. Під час заповнення даного робочого документу обов'язково слід вказувати мету документу й проведення роботи, перелік аудиторських процедур, що заплановані у ході перевірки, вказати виконавця та індекс робочого документу;

- план аудиту (Додаток Х) – документ, за яким аудитор послідовно буде здійснювати аудит фінансової звітності підприємства-замовника. У документі вказується період, що підлягає перевірці, розділи аудиту, період проведення, виконавець та інша інформація, що необхідна аудитору для полегшення сприймання інформації.

Далі аудитор переходить до основного етапу аудиту, де перевіряються усі частини обліку.

Аудит виплат працівникам передбачає заповнення наступних робочих документів, на підставі яких у подальшому буде здійснюватися написання аудиторського висновку:

- Тест внутрішнього контролю (Додаток Ц) – допомагає виявити проблемні частини діяльності під час здійснення виплат працівникам, зрозуміти специфіку роботи, наявних видів господарських операцій в частині виплат працівникам, необхідність перевірки усіх розрахунків та документів, і т. д. У таблиці 2.9 зазначено назви колонок, які повинні бути під час заповнення такого робочого документу. За необхідності – колонки можна добавляти.

Таблиця 2.9 – Назви колонок робочого документу «Тест внутрішнього контролю»

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітка
		Так	Ні	Немає інформації	

На ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» не було виявлено помилок у заповненні документів, проведенні розрахунків, документи усі в наявності, складаються вчасно, виплати працівникам розраховані правильно та виплачені вчасно.

- Реєстр працівників (Додаток Ш) – заповнюється для виявлення усіх працівників підприємства з метою індивідуальної вибіркової перевірки певних із них. Вказується повний опис працівника: ПІБ, дата народження, дата прийняття на роботу, номер наказу, займана посада, оклад, дата останньої відпустки, наявність та кількість дітей, наявність податкової соціальної пільги та інші питання. У таблиці 2.10 наведено заголовну частину робочого документу.

Таблиця 2.10 – Назви колонок робочого документу «Реєстр працівників»

№	ПІБ	Дата народження	Дата прийняття, № і дата наказу	Посада	Оклад	Дата останньої відпустки	Наявність, к-ть дітей	ПСП	Примітка

Під час заповнення реєстру працівників було виявлено порушення термінів надання відпусток деяким працівникам, оскільки вони не були у відпустці понад рік, що є протизаконним згідно чинного законодавства України.

- Перелік виявлених помилок у розрахунках щодо нарахувань працівникам (Додаток Щ) – зазначаються розрахунки нарахувань згідно табеля обліку робочого часу: основний робочий час, додатковий, нічні зміни, відпустки, неявки та інші моменти. Перевірка проводиться вибірково, а у випадку виявлення помилки – перевірці підлягають усі подібні операції. Основні назви колонок робочого документу наведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Назви колонок робочого документу «Перелік виявлених помилок у розрахунках щодо нарахувань працівникам»

№	ПІБ	Помилка			Примітки
		Сума з/п до нарахування	Сума відпускних	Сума податків, аліментів і т.д.	

На ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» було виявлено ряд помилок, які не повторювались надалі у періоді, що перевіряється. Деякі з них були виправлені посадовими особами у наступному місяці, що передує звітному. Інші виявились лише під час здійснення аудиту, тому надано рекомендації щодо їх усунення.

- Перелік виявлених невчасних виплат працівникам (Додаток Ю) – складається список, у якому зазначаються виплати працівникам із порушенням терміном виплат. У таблиці 2.12 зазначено назви колонок, які повинні бути під час заповнення такого робочого документу.

Таблиця 2.12 – Назви колонок робочого документу «Перелік виявлених невчасних виплат працівникам»

№	Вид виплати	Місяць нарахування	Фактична дата виплати	Правильна дата виплати	Примітка

На ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» деякі виплати заробітної плати проводились із запізненням: згідно законодавства України заробітна плата має бути виплачена до 07 числа наступного місяця за звітним. Надано пропозицію про введення точного графіку виплат.

- Перелік виявлених помилок в бухгалтерському обліку щодо нарахувань та виплат працівникам (Додаток Я) – документ, у якому вказуються виявлені помилки у процесі перевірки кореспонденцій рахунків щодо різних господарських операцій з нарахування та виплат працівникам. Робочий документ буде мати вигляд як зображено у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – Назви колонок робочого документу «Перелік виявлених помилок в бухгалтерському обліку щодо нарахувань та виплат працівникам»

№	Зміст господарської операції	Фактична кореспонденція		Правильна кореспонденція		Примітка
		Дт	Кт	Дт	Кт	

На ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» не було виявлено помилок під час записів на бухгалтерських рахунках.

Після проведення перевірки первинної документації та поточного бухгалтерського обліку слід зіставити дані бухгалтерських реєстрів та Головної книги із даними фінансової звітності. Необхідно провести паралель між наступними рядками звітності: код рядка 1630 (Баланс «Звіт про фінансовий стан»); 2505 (Звіт про фінансові результати «Звіт про сукупний дохід»); 3105 (Звіт про рух грошових коштів); примітки до річної фінансової звітності.

На ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» не було виявлено розбіжностей між даними поточного бухгалтерського обліку та даними фінансової звітності. Отже, можна вважати її суттєво невикривленою.

Було виявлено неточності під час розрахунків, проте вони були усунені у тому ж році, тому на фінансовий стан впливу не мають. Документи заповнені точно та правильно. Виплати проводились майже усі вчасно, проте ті, які були здійснені із запізненням – підлягають стягненню штрафів з боку органів нагляду.

У 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 інших порушень та помилок допущених керівництвом, адміністрацією чи бухгалтером [24]. Типові порушення в обліку виплат працівникам наведено у таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – Типові порушення з аудиту виплат працівникам [38]

Порушення	Характеристика
Відсутність договорів про працевлаштування, особових карток працівників, наказів про прийняття на роботу, інших наказів та заяв	Сприяє ухиленню від офіційного працевлаштування, сплати податків та інших відрахувань до бюджету України. Ці документи є важливими джерелами інформації про працівників, їхні умови праці, ставки заробітної плати, виплати за додаткові робочі години та інші виплати, у разі їх відсутності – працівники стають незахищеними особами.
Відсутність табелів обліку робочого часу	У зв'язку із відсутністю документу можлива недооцінка кількості робочих годин працівників, неможливість правильного визначення розрахунку заробітної плати, відпускних, оплати за нічні години, вихідні та святкові дні, лікарняні.
Неправильний розрахунок заробітної плати, податків, премій, відпусток та інших видав виплат	Поширена помилка, яка може тягнути за собою незаконне зменшення сплати податків та відрахувань до бюджету України, а тому у разі податкової перевірки – підприємству будуть пред'явлені штрафні санкції.
Здійснення виплат працівникам у пізніші терміни, ніж встановлено законодавством	Дане порушення не підлягає виправленню у минулих періодах, відповідальність за нього лягає на керівництво підприємства.

Після опрацювання усіх аспектів діяльності досліджуваного підприємства та заповнення ряду робочих документів аудитора складається аудиторський висновок.

Аудиторський звіт про результати аудиторської перевірки – це документальне відображення аудитором виявлених порушень, помилок та відхилень від чинного законодавства та встановлених стандартів здійснення господарської діяльності, ведення обліку та складання звітності, а також проведена аудитором оцінка стану бухгалтерського обліку та достовірності звітності на певну дату [5].

Аудиторський звіт складається в довільній формі, призначений для замовника, і його зміст не підлягає оприлюдненню [5].

Загальна структура аудиторського висновку представлена на рисунку 2.6.

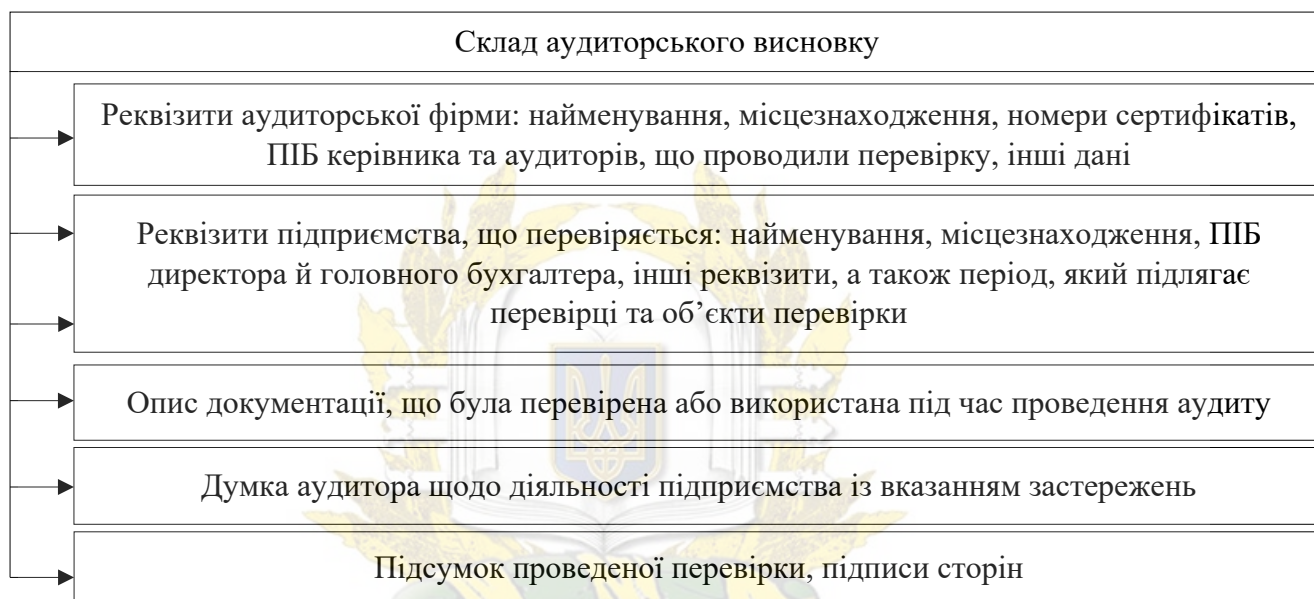


Рисунок 2.6 – Загальна схема аудиторського висновку

В залежності від отриманих доказів, знайдених помилок та інших показників буде відрізнятися висновок аудитора. У загальному є чотири види аудиторських висновків: позитивний (аудитор отримав достатню кількість доказів, що підтверджують правдивість фінансової звітності в усіх аспектах обліку), умовно-позитивний (наявні певні невідкриті питання, зауваження або неточності, які не впливають на фінансову звітність), негативний (фінансова звітність не відповідає вимогам чинного законодавства, є недостовірною, виявлено багато помилок та порушень), відмовний (відмова від надання інформації представниками підприємства, неможливість проведення аудиту та інші дії, при яких аудитору неможливо надати достовірний висновок про підприємство).

Отже, провівши аудит виплат працівникам на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» видно, що підприємство дотримується вимог чинного законодавства, суттєвих помилок в обліку та фінансовій звітності виявлено не було. Аудиторські робочі документи дозволили чітко і всебічно провести перевірку, за допомогою яких досліджуваному підприємству надано умовно-позитивний висновок. Також висловлено рекомендації щодо заповнення первинних документів, правил та строків їх зберігання.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ НА ТОВ «ГНІВАНСЬКИЙ ГРАНІТНИЙ КАР'ЄР»

3.1. Аналіз операцій, що пов'язані із виплатами працівникам на товаристві з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр»

Під час здійснення аудиту виплат працівникам слід проводити аналіз цих операцій, адже він забезпечить достовірність проведених розрахунків, дозволить виявити помилки. За допомогою аналізу можна провести прогностичний аудит щодо подальших дій у частині виплат працівникам на підприємстві.

Основним напрямом проведення аналізу є витрати на оплату праці, тобто основна й додаткова заробітна плата, оскільки саме вони займають найбільшу частку у виплатах працівникам та проводяться систематично щомісяця.

Метою проведення аналізу витрат на оплату праці на підприємстві є оцінка доцільності застосування форм та систем оплати праці; активності запровадженої системи матеріального стимулювання; виявлення нераціональних витрат на оплату праці, що потребують удосконалення або ліквідації [17].

Аналіз виплат працівникам розв'язує такі завдання:

- перевірка правильності визначення планового річного фонду заробітної плати;
- визначення впливу на використання фонду оплати праці змін у середній заробітній платі та чисельності персоналу;
- дослідження причин, які сприяли зміні середньої зарплати й структури фонду оплати праці працівників;
- визначення обґрунтованості преміювальних систем, що використовуються на підприємстві [1].

Першим етапом аналізу є розрахунок динаміки змін сум витрат на оплату праці та соціальні заходи у розрізі років, та порівняння їх із звітним роком. Це допоможе виявити ріст або зниження витрат для подальшого пошуку причини

таких змін, а також спрогнозувати подальші вірогідні зміни цих витрат. Слід відзначити, що показник «Відрахування на соціальні заходи» є залежним від показника «Витрати на оплату праці», оскільки саме на доходи працівників здійснюються відрахування єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду у передбачених для цього розмірах: 8,41% – для людей з інвалідністю та 22 % – загальна ставка для інших працівників. Знаючи кількість працівників з інвалідністю можна провести перевірку нарахованої суми ЄСВ впродовж досліджуваного періоду, здійснивши наступну дію: (витрати на оплату праці * 22% * кількість працівників без інвалідності) + (витрати на оплату праці * 8,41% * кількість працівників з інвалідністю). У таблиці 3.1 наведено розрахунок динаміки витрат на оплату праці.

Таблиця 3.1 – Динаміка витрат на оплату праці на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» впродовж 2018-2022 років

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	Відхилення 2022 р. від			
						2018	2019	2020	2021
Витрати на оплату праці	56206	66781	67471	81812	47132	-9074	-19649	-20339	-34680
Відрахування на соціальні заходи	12155	14488	14808	17862	10993	-1162	-3495	-3815	-6869

Динаміку змін цих двох показників можна відобразити на графіку, що представлено на рисунку 3.1.

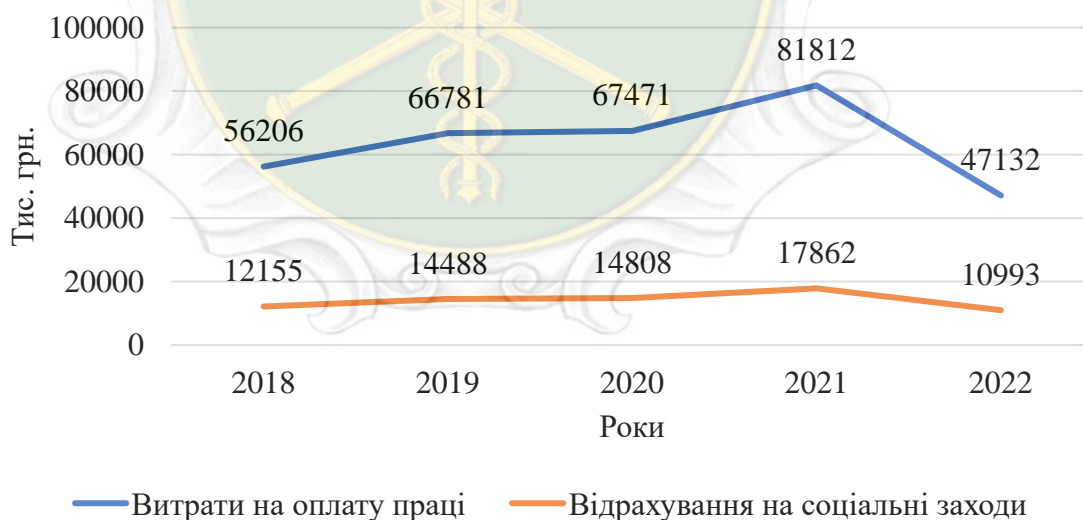


Рисунок 3.1 – Динаміка витрат на оплату праці та соціальних заходів на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»

Отже, згідно таблиці та рисунку видно, що упродовж 2018-2021 років суми витрат, що стосуються оплати праці збільшувались, оскільки збільшувалась кількість працівників, був гарний розвиток підприємства. У 2022 році у зв'язку із вторгненням російської федерації на територію України, що призвело до зменшення кількості працівників та об'єму роботи – витрати на оплату праці також знизились.

Ще одним етапом аналізу виплат працівникам є визначення показників ефективності використання фонду оплати праці. Це допоможе оцінити та проконтролювати, наскільки ефективно підприємство використовує свої ресурси на оплату праці. У таблиці 3.2 наведено розрахунок основних показників, що можуть включатись у цей аналіз.

Таблиця 3.2 – Аналіз показників ефективності використання фонду оплати праці на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» впродовж 2018-2022 років

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	Відхилення 2022 р. від			
						2018	2019	2020	2021
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Собівартість продукції, тис. грн.	180392	164604	150320	175083	95779	-84613	-68825	-54541	-79304
Чистий дохід від реалізації	261643	241068	234825	268468	102228	-159415	-138840	-132597	-166240
Валовий прибуток	81251	76464	84505	93385	6449	-74802	-70015	-78056	-86936
Прибуток/збиток від операційної діяльності	265	80	-4445	-20381	-50990	-51255	-51070	-46545	-30609
Чистий фінансовий результат	219	69	-4563	-20581	-51203	-51422	-51272	-46640	-30622
Витрати на оплату праці	56206	66781	67471	81812	47132	-9074	-19649	-20339	-34680
Обсяг собівартості продукції на 1 грн з/п	3,21	2,46	2,23	2,14	2,03	-1,18	-0,43	-0,20	-0,11
Чистий дохід від реалізації на 1 грн з/п	4,66	3,61	3,48	3,28	2,17	-2,49	-1,44	-1,31	-1,11
Валовий прибуток на 1 грн з/п	1,45	1,14	1,25	1,14	0,14	-1,31	-1,01	-1,12	-1,00

Кінець таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Прибуток від операційної діяльності на 1 грн з/п	0,005	0,001	-0,066	-0,249	-1,082	-1,09	-1,08	-1,02	-0,83
Чистий фінансовий результат на 1 грн з/п	0,004	0,001	-0,068	-0,252	-1,086	-1,09	-1,09	-1,02	-0,83

Із розрахованих показників видно, що у 2022 році відбулось погіршення фінансового результату, тому разом із цим зменшились обсяги витрат на оплату праці. Усі показники, що розраховані у таблиці 3.2 мають тенденцію до зниження та прогнозують дедалі більший занепад у разі подальшого зниження ефективності діяльності підприємства та зменшення обсягів виробництва та продажу. Працівники не задіяні у повному обсязі на виробництві, що є негативним для підприємства.

Узагальненим показником на будь-якому підприємстві щодо фонду оплати праці є середньомісячна заробітна плата працівника. Вона розраховується за допомогою середнього арифметичного, за яким загальна сума фонду оплати праці за рік ділиться на загальну кількість працівників та на кількість місяців у році. У таблиці 3.3 наведено розрахунок цього показника упродовж 2018-2022 років для оцінки динаміки зміни величини середньої статистичної заробітної плати на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр».

Таблиця 3.3 – Аналіз динаміки середньомісячної заробітної плати на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» впродовж 2018-2022 років

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	Відхилення 2022 р. від			
						2018	2019	2020	2021
Витрати на оплату праці, тис. грн.	56206	66781	67471	81812	47132	-9074	-19649	-20339	-34680
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	667	646	690	680	556	-111,00	-90,00	-134,00	-124,00
Середньорічна заробітна плата працівника, тис. грн.	84,27	103,38	97,78	120,31	84,77	0,50	-18,61	-13,01	-35,54
Середньомісячна заробітна плата працівника, тис. грн.	7,02	8,61	8,15	10,03	7,06	0,04	-1,55	-1,08	-2,96

На рисунку 3.2 графічно показано зміну величини показника середньомісячної заробітної плати на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр».



Рисунок 3.2 – Динаміка середньомісячної заробітної плати на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»

Отже, із проведених розрахунків середньомісячної заробітної плати на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» впродовж 2018-2022 років видно, що у 2022 році порівняно із минулими роками заробітна плата знизилась, це було спричинено недостатньою кількістю роботою та неповною завантаженістю, оскільки в умовах війни підприємство не має змогу працювати на повну потужність.

За допомогою штатного розпису також можна провести аналіз виплат працівникам у розрізі підрозділів. Розрахунки часток виплат кожного підрозділу наведено у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Структура виплат працівникам у розрізі підрозділів ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»

Підрозділ	Загальна сума фонду оплати праці	Частка у загальній сумі фонду оплати праці
1	2	3
Апарат управління	66795	10,34
Відділ маркетингу і збуту	42220	6,54
Виробничо-технічний відділ	20000	3,10
Планово-економічний відділ	17320	2,68
Юридичний відділ	11000	1,70
Відділ головного механіка і енергетика	40530	6,28
Бухгалтерія	95665	14,81
Дільниця буровибухівних робіт	20000	3,10
Гірничий цех	42650	6,60

Кінець таблиці 3.4

1	2	3
ДСЗ №2	71500	11,07
ЦРМ	15000	2,32
Транспортний цех	66000	10,22
Автотранспортний цех	72000	11,15
Цех по виробництві тротуарної плитки і обробці каменю	15500	2,40
Цех по виробництву щебню	27500	4,26
Медичний пункт	6500	1,01
АЗС	15700	2,43
Загальний фонд оплати праці	645880	100

Отже, загальний фонд оплати праці на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» згідно із штатним розписом, що був затверджений 01.07.2022 року (Додаток Б), складає 645880,00 грн. Найбільшу частку займають витрати на оплату праці наступним підрозділам: бухгалтерія, автотранспортний цех, ДСЗ №2, апарат управління та транспортний цех. Найменша частка припадає на медичний пункт та юридичний відділ.

Отже, провівши різносторонній аналіз виплат працівникам на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» можна зрозуміти, що вторгнення росії на територію України вкрай негативно відобразилось на діяльності досліджуваного підприємства. Кількість працівників знизилась, а фактична діяльність не забезпечувала усіх працівників роботою у достатній кількості, через що скоротились виплати.

3.2 Процедури та прийоми у процесі проведення аудиту виплат працівникам

Під час здійснення аудиту виплат працівникам мають бути задіяні різні процедури та прийоми, які представляють собою конкретні кроки, методи та дії, які аудитор виконує під час аудиторського обстеження певних об'єктів дослідження на підприємстві. Процедури аудиту допомагають аудиторам зібрати

достатню кількість аудиторських доказів для підтвердження чи спростування різних стверджень в фінансовій звітності.

Аудит передбачає різні види процедур під час перевірки. Класифікація аудиторських процедур та їх характеристика наведені у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Види аудиторських процедур [43]

Аудиторська процедура	Характеристика	Приклад застосування
Організаційна	вибір спеціалістів для виконання аудиту	видача наказу аудитору на проведення аудиту певного підприємства
Моделююча	побудова організаційних та інформаційних моделей об'єктів контролю	створення моделі проведення аудиту виплат працівникам
Нормативно-правова	перевірка відповідності функціонування об'єкта контролю правилам, додержання трудового законодавства	аналіз нормативно-правових актів, які стосуються теми дослідження
Аналітична	розчленування об'єкта контролю на складові елементи і дослідження їх із застосуванням спеціальних методик	аналіз господарських операцій в розрізі працівників
Розрахункова	перевірка достовірності кількісних і вартісних вимірників господарських операцій, розрахунок узагальнюючих показників	перевірка правильності визначення величини нарахування ЄСВ
Лічильно-обчислювальна	перевірка кількісної характеристики об'єктів контролю	проведення розрахунку нарахування відпускних працівнику
Логічна	застосування прийомів логіки у процесі аудиту	зіставлення даних таблицею обліку робочого часу та первинної документації щодо факту роботи працівника
Порівняльно-зіставна	порівняння і зіставлення об'єкта з його аналогом, затвердженими зразками, нормативно-правовими актами для виявлення відхилень від них	порівняння величини заробітної плати на підприємстві із встановленими вимогами чинного законодавства

Будь-які процедури аудиту застосовуються за допомогою прийомів, які являють собою сукупність способів вивчення законності, доцільності та ефективності операцій, процесів, явищ (об'єктів аудиту) для оцінювання діяльності підприємства та підтвердження достовірності відображення у фінансовій та інших видах звітності [23].

Усі прийоми аудиту умовно можна поділити на три групи, що наведено на рисунку 3.3.



Рисунок 3.3 – Прийоми аудиту [23]

Іншою класифікаційною ознакою прийомів аудиту є їх розділ на загальнонаукові та специфічні. Перші базуються на методах філософії, інші, у свою чергу, вироблені практикою контрольно-ревізійної роботи на основі досягнень економічної науки [10].

Загальнонаукові методичні прийоми і способи фінансового контролю включають у себе аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз та інші [10].

Специфічні методичні прийоми можна також розділити на підгрупи для полегшення сприймання: органолептичні (ті, які застосовуються аудитором за допомогою органів чуття), розрахунково-аналітичні (за допомогою них аудитор здійснює розрахунки показників для виявлення помилок та порушень, а також проводить аналіз динаміки змін показників впродовж певного часу та прогнозний аналіз), документальні (аудитор перевіряє документи, що відносяться до досліджуваних об'єктів обліку), узагальнення й реалізація (групування результатів перевірки для подальшого написання аудиторського висновку).

Під час аудиту операцій щодо виплат працівникам застосовується безліч прийомів аудиту. Основні із них наведено у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Характеристика основних прийомів аудиту виплат працівникам [16, 23, 30, 31]

Назва прийому	Характеристика	Приклад застосування
Спостереження	Візуальний огляд задля отримання загальної характеристики Можливостей клієнта.	Перебування аудитора під час нарахування бухгалтером заробітної плати працівникам.
Службове розслідування	З'ясування фактів, встановлення обставин, ідентифікація можливих порушень.	Пошук працівників, які не рахуються на підприємстві офіційно.
Економічний аналіз	Дослідження, які застосовуються для обробки економічної інформації про діяльність підприємства.	Аналіз динаміки змін показників, прогностичний аналіз, аналіз трудомісткості.
Статистичний розрахунок	Розрахунок даних для загальної оцінки діяльності підприємства.	Розрахунок середньостатистичної кількості працівників та середньої заробітної плати за певний період часу.
Дослідження документів	Перевірка документів щодо правильності та повноти заповнення, а також проведених розрахунків.	Перевірка документів, що стосуються нарахувань та виплат, наказів та заяв на дотримання вимог чинного законодавства та наявності усіх обов'язкових реквізитів.
Камеральна перевірка	дослідження обґрунтованості показників звітності та балансів даними бухгалтерського аналітичного і синтетичного чи податкового обліку.	Перевірка надісланої звітності до органів державної служби.
Нормативно-правове регулювання	З'ясування факту дотримання усіх вимог чинного нормативно-правового законодавства.	Перевірка відповідності застосовуваних значень на підприємстві на законність.
Групування недоліків	Систематизація і узагальнення недоліків і порушень у процесі господарської діяльності за економічною однорідністю, часом проведення і важливістю.	Здійснення запису виявлених порушень до робочих документів аудитора.
Документування результатів аудиту	Спосіб оформлення результатів на завершальному етапі аудиту.	Написання висновків до кожного робочого документу.
Систематизація фактів у висновку аудитора	Комплекс прийомів узагальнення результатів проведеного контролю.	Написання аудиторського висновку.

Отже, процедури та прийоми відіграють ключову роль під час проведення аудиту, адже саме завдяки ним відбувається дослідження, пошук та аналіз можливих порушень у процесі здійснення діяльності досліджуваного підприємства. Вони допомагають провести аудит надійно, достовірно та всесторонньо, що забезпечить написання правдивого аудиторського висновку.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Написана робота на тему «Теоретичні основи і методичні аспекти аудиту виплат працівникам» показує, наскільки ця тема є актуальною на сьогоднішній день у процесі проведення діяльності будь-якого підприємства, оскільки працівники відіграють ключову роль у здійсненні різних операцій, що відбуваються.

Робота була написана за матеріалами Товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр», яке знаходиться у м. Гнівань, Вінницької області. Головним видом діяльності ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» є добування піску, гравію, глини і каоліну. Обране підприємство є гарним прикладом дослідження виплат працівникам, тому що має у своєму підпорядкуванні більше 500 осіб.

Дослідження показало, що головною виплатою на підприємстві є заробітна плата, яка являє собою винагороду за здійснену діяльність. Також на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» присутні наступні виплати: відпускні, лікарняні, декретні, премії та надбавки, матеріальні допомоги. Усі ці виплати відрізняються способом нарахування та підтверджуючими документами, тому їх потрібно розглядати у розрізі.

Аудит виплат працівникам передбачає вивчення великої кількості різних об'єктів, таких як: рахунки обліку: 661, 651, 641, 642, 311, рахунки витрат та інші; первинна документація у частині обліку таких нарахувань та виплат: виписки банку, видаткові касові ордери, таблиці обліку робочого часу, заяви, накази, розрахунково-платіжні відомості та інші документи; зведена документація та фінансова звітність.

Для проведення якісного усестороннього аудиту виплат працівникам, слід поділити його на певні етапи та створити графік, згідно якого буде здійснено подальшу перевірку. Аудит повинен передбачати вивчення усіх рахунків, документів, фінансової звітності, а також спостереження за працівниками

підприємства для можливого встановлення факту неофіційного працевлаштування. На рисунку 2.3 наведено схему об'єктів, які повинні досліджуватись у процесі проведення аудиту виплат працівникам.

Допомогти провести аудит виплат працівникам зможе використання різних прийомів та процедур. За допомогою них аудитор проводить опитування, тестування, огляд документів, контрольні розрахунки нарахувань працівникам, зіставлення даних обліку на підприємстві із даними чинного законодавства та інше. Види процедур та прийомів, що були застосовані під час написання цієї роботи наведено у таблицях 3.5 та 3.6.

Висновки щодо кожного із етапу проведеного аудиту наводяться у робочих документах аудитора, які слугують допоміжним інструментом під час перевірки. У них робляться записи щодо знайдених помилок, систематизуються, наводяться рекомендації щодо усунення неточностей.

Приклади робочих документів аудитора наведено у додатках до цієї кваліфікаційної роботи. Після проведення аудиту працівник аудиторської фірми робить на підставі цих робочих документів узагальнення та надає підприємству-замовнику аудиторський висновок.

Провівши аудит виплат працівникам на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» видно, що підприємство працює й надалі розвивається, однак у 2022 році у зв'язку із агресією та вторгненням росії на територію України відбулись певні зміни у виробництві: зменшився попит на продукцію, що призвело до зменшення рівня випуску продукції, достатньо велика кількість працівників виїхали за кордон, що призвело до зменшення сплати податків до бюджетів, обсяг виробництва не покривав повне забезпечення роботою працівників, тому заробітна плата виплачувалась не в повному обсязі. Разом із тим підприємство підтримує свою репутацію й надалі працює, тому можна прогнозувати покращення економічної ситуації на підприємстві.

Отже, аудит виплат працівникам є важливим елементом перевірки, адже він покаже усі проблемні частини обліку на підприємстві та виявить здійснені помилки, які управлінський персонал зможе у подальшому виправити.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз фонду заробітної плати : URL: https://elib.lntu.edu.ua/sites/default/files/elib_upload/%D0%9A%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B8%D0%B9/page16.html (дата звернення: 11.08.2023).
2. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств: підручник. КНЕУ, 2013. 779 с.
3. Аудиторська перевірка розрахунків з оплати праці : URL : <https://audit-invest.com.ua/ua/payment-of-wages> (дата звернення: 12.08.2023).
4. Аудиторський висновок та його види : URL: <https://library.if.ua/book/78/5613.html> (дата звернення: 11.08.2023).
5. Бондар М. І. Аудит в АПК: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2003. 188 с.
6. Брадул О. М., Шепелюк В. А, Ільїна С. Б., Юнацький М. О, Хорошенюк А. П., Брадул Т. В. Аудит: підручник. 4-те вид., доповн., перероб. Київ: Вид. Ліра-К, 2019. 324 с.
7. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 479 с.
8. Величко В.В. Економіка підприємства: конспект лекцій. Харків: ХНАМГ, 2014. 120 с.
9. Воронна Н., Білова Н., Чернишова Н. Облік заробітної плати : URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18976.html> (дата звернення: 10.08.2023).
10. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
11. Давидюк Т. В., Манойленко О. В., Ломаченко Т. І., Резніченко А. В. Бухгалтерський облік: навч. пос. Харків, 2016. 391 с.

12. Жидеєва Л. І., Стародуб І. В. Облік виплат працівникам: проблеми теорії та практика використання ПСБО 26 та МСБО 19. *Економіка і суспільство*, випуск № 9, 2017. С. 1122-1126.

13. Закон України «Про відпустки». *Верховна Рада України* : URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 06.08.2023)

14. Закон України «Про оплату праці». *Верховна Рада України* : URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 06.08.2023)

15. Зіненко І. А. Аудит розрахунків за виплатами працівникам. *Економіка інноваційної діяльності підприємств*. 2019. С. 127-128.

16. Зозуляк М. М., Сочка Л. І. Економічний аналіз в системі управління підприємством. *Modern science, practice, society*. С. 294-296.

17. Ляш О. І., Гринкевич С. С. Економіка праці та соціально-трудова відносини: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 328 с.

18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. *Міністерство фінансів України*, 2019 : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 10.08.2023).

19. Ковальчук В. Облік зарплати та розрахунків із працівниками. Онлайн-школа бухгалтерії AVS, 07.10.2021 : URL : <https://avstudy.com.ua/oblik-zarplati-ta-rozrahunkiv-iz-pratsivnikami/> (дата звернення: 12.08.2023).

20. Кодекс законів про працю України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text> (дата звернення: 20.08.2023).

21. Коефіцієнт фондоддачі. Онлайн-журнал «Financial Analysis online» : URL: <https://analizua.com/slovnik-ekonomichnikh-terminiv/345-pokaznik-fondoviddachi> (дата звернення: 07.08.2023).

22. Колісник Г. .М, Слюсаренко В. Є. Аудит: навч. пос. Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2015. 296 с.

23. Коцеруба Н. В. Методичні прийоми та способи аудиту фінансової стійкості та платоспроможності підприємства. *Причорноморські економічні студії: Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. Випуск № 35, 2018. С. 135-141.

24. Кравчук Д. І. Аудит розрахунків з оплати праці: огляд типових порушень обліку та шляхи їх вирішення. *Міжнародний науковий електронний журнал Логос-онлайн*. Випуск №16, 2020.

25. Кравчук Д. І., Артюх О. В. Аудит розрахунків з оплати праці: огляд типових порушень обліку та шляхи їх вирішення : URL : <https://www.ukrlogos.in.ua/10.11232-2663-4139.16.39.html> (дата звернення: 12.08.2023).

26. Лень В. С., Штупун М. П. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. Інтернет-конференція «Проблеми і перспективи економіки та управління», випуск №2 (2), 2015. С. 266-274.

27. Лікарняні 2023: нарахування та оплата. Бухгалтерія: платформа Бюджет та ОМС, 23.06.2023 : URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/316-lkarnyan-2022-narahuvannya-ta-oplata> (дата звернення: 10.08.2023).

28. Макаренко А. П., Боюк І. В. Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємстві. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. Випуск № 1(13), 2011. С.112-118.

29. Матеріальна допомога 2023: як заощадити на податках. Платформа Бухгалтерія: Головбух, 11.05.2023 : URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7622-materalna-dopomoga-yak-zaoshchaditi-na-podatkah> (дата звернення: 10.08.2023).

30. Метод аудиторського контролю як сукупність методичних прийомів контролю : URL : <https://osvita.ua/vnz/reports/accountant/15582/> (дата звернення: 12.08.2023).

31. Методичні прийоми фінансового контролю : URL : <https://studfile.net/preview/7292558/page:3/> (дата звернення: 12.08.2023).

32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19). Виплати працівникам : URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text (дата звернення: 05.08.2023)

33. Нарахування лікарняних проводки. Платформа Бухгалтерія: Головбух, 11.04.2023 : URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7321-narahuvannya-lkarnyanih-provodki> (дата звернення: 10.08.2023).

34. Нестеренко В. Ю., Токар І. І. Економіка виробництва: конспект лекцій, Харків, 2012. 154 с.

35. Оплата праці. Національний університет корабелебудівництва ім. адм. Макарова : URL : <https://studfile.net/preview/9276576/> (дата звернення: 06.08.2023)

36. Перунова О. М., Селезень С. В. Трудове право: конспект лекцій, Харків, ХНАДУ, 2009. 150 с.

37. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 20.08.2023).

38. Позичанюк В. О. Методика проведення аудиту виплат працівникам. Вісник студентського наукового товариства «Ватра», випуск №169, 2023. С. 387-393.

39. Позичанюк В. О. Особливості бухгалтерського обліку виплат працівникам Збірник наукових праць «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю». 22 березня 2023 р. Вінниця : Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ. С. 184-190.

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Міністерство фінансів України : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 20.08.2023).

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». Міністерство фінансів України : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> (дата звернення: 05.08.2023)

42. Порядок звільнення працівника. Платформа Бухгалтерія: Головбух, 14.06.2023 : URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7406-zvlnennya-pratsvnika> (дата звернення: 10.08.2023).

43. Процедури аудиту: визначення та види. : URL : <https://osvita.ua/vnz/reports/accountant/17275/> (дата звернення: 11.08.2023).

44. Робочі документи аудитора : URL: https://pidru4niki.com/19310710/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/robochi_dokumenti_auditora (дата звернення: 11.08.2023).
45. Розрахунок при звільненні. Електронний журнал Головбух, 27.02.2023.
46. ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр». Офіційний сайт : URL : <https://karer.biz/> (дата звернення: 06.08.2023).
47. Утенкова К. О. Аудит: нач.пос. Алерта: Київ, 2011. 406 с.
48. Цивільний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 20.08.2023).
49. Як оформити лікарняний під час війни і який розмір виплат. Інформаційне агентство Уніан, 15.06.2022 : URL: <https://www.unian.ua/insurance/yak-oformiti-likarnyaniy-v-ukrajini-onlayn-ta-u-simeynogo-likarya-novini-ukrajini-ta-svitu-11867175.html> (дата звернення: 10.08.2023).
50. Як правильно скласти інструкцію з охорони праці? *Управління інспекційної діяльності у Тернопільській області Південно-Західного міжрегіонального управління Державної служби з питань праці.*, 23.01.2019 : URL: <http://surl.li/kzblo> (дата звернення: 10.08.2023).

ДОДАТКИ