

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

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

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Аудит виплат працівникам як інструмент підтвердження
дотримання трудового та податкового законодавства»

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

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Валерій РЕШЕТОВ
« 30 » травня 2024 р.

Рецензент
к.е.н., доцент,
завідувач кафедри менеджменту
авіаційної діяльності Льотної
академії НАУ
Юлія БОНДАР

м. Кропивницький

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

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

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

Магопець Михайло Сергійович

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Аудит виплат працівникам як інструмент підтвердження дотримання трудового та податкового законодавства

2. Керівник роботи (проекту)

Решетов Валерій Олександрович, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

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

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту) є дослідження теоретичних, організаційних та методичних підходів щодо аудиту виплат працівникам як інструменту підтвердження дотримання трудового та податкового законодавства та розробка рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності та якості аудиту

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	04.03.2024 р. – 08.03.2024 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	11.03.2024 р. – 17.03.2024 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	18.03.2024 р. – 06.05.2024 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	07.05.2024 р. – 20.05.2024 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	21.05.2024 р. – 28.05.2024 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	30.05.2024 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 02 » лютого 2024 р.

Підпис керівника

_____ (прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 05 » лютого 2024 р.

Підпис здобувача

_____ (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Магопець М.С. Аудит виплат працівникам як інструмент підтвердження дотримання трудового та податкового законодавства. – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2024.

У першому розділі розкриваються наявні підходи у науковій літературі та нормативних актах щодо визначення сутності поняття «виплати працівникам», як об'єкту аудиту, визначається їх нормативно-правове регулювання, висвітлюються питання інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам, теоретичні засади організації і методики аудиту виплат працівникам.

В другому розділі висвітлюється порядок організації діяльності досліджуваного господарства, здійснюється оцінка досягнутих фінансово-економічних показників діяльності, описується порядок організації аудиту виплат працівникам, розкриваються практичні аспекти аудиту дотримання трудового законодавства під час нарахування та здійснення виплат працівникам та аудиту відповідності податковому законодавству утримань податків і зборів із здійснюваних виплат працівникам на матеріалах ФГ «Фефелов», описуються отримані результати аудиту.

Третій розділ, містить рекомендації спрямовані на підвищення ефективності та якості аудиту виплат працівникам та заходи, спрямовані на удосконалення інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам.

Ключові слова: аудит, виплати працівникам, інформаційне забезпечення, облік, оподаткування, роботодавець, найманий працівник.

ANNOTATION

Mahopets M.S. Audit of employee benefits as a tool for confirming compliance with labor and tax legislation. - Graduation qualification work at the second (master's) level of higher education in specialty 071 "Accounting and taxation" of the educational and professional program "Audit, state financial control and expertise". - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2024.

The first chapter reveals the available approaches in the scientific literature and regulatory acts regarding the definition of the essence of the concept of "employee benefits" as an audit object, defines their legal regulation, highlights the issue of information support for the audit of employee benefits, the theoretical foundations of the organization and methods of the audit of employee benefits .

In the second section, the procedure for organizing the activities of the researched farm is highlighted, the achieved financial and economic performance indicators are evaluated, the procedure for organizing the audit of employee benefits is described, the practical aspects of the audit of compliance with labor legislation during the calculation and implementation of employee benefits and the audit of compliance with the tax legislation of tax withholdings and fees are revealed. of payments made to employees on the materials of FG "Fefelov", the results of the audit are described.

The third section contains recommendations aimed at improving the efficiency and quality of the audit of employee benefits and measures aimed at improving the information support of the audit of employee benefits.

Keywords: audit, employee benefits, information support, accounting, taxation, employer, employee.

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ТА ЙОГО ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	12
1.1. Підходи щодо трактування сутності поняття «виплати працівникам» як об'єкту аудиту, їх нормативно-правове регулювання	12
1.2. Інформаційне забезпечення аудиту виплат працівникам	24
1.3. Мета, завдання та порядок проведення аудиту виплат працівникам	43
Висновки до розділу 1	54
РОЗДІЛ 2. АУДИТ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПІДТВЕРДЖЕННЯ ДОТРИМАННЯ ТРУДОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА НА МАТЕРІАЛАХ ФГ «ФЕФЕЛОВ»	56
2.1. Організація діяльності фермерського господарства «Фефелов» та оцінка основних фінансово-економічних показників	56
2.2. Порядок організації аудиту виплат працівникам на матеріалах ФГ «Фефелов»	78
2.3. Аудит дотримання трудового законодавства під час нарахування та здійснення виплат працівникам на матеріалах ФГ «Фефелов»	87
2.4. Аудит відповідності податковому законодавству утримань податків і зборів із здійснюваних виплат працівникам на матеріалах ФГ «Фефелов»	105
Висновки до розділу 2	116
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ТА ЙОГО ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	119
3.1. Шляхи підвищення ефективності та якості аудиту виплат працівникам	119
3.2. Підходи щодо удосконалення інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам	128
Висновки до розділу 3	135
ВИСНОВКИ	137
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	141
ДОДАТКИ	151

ВСТУП

Актуальність теми. У кожній сфері економічної діяльності є свої характерні особливості нарахування виплат працівникам, які для найманих працівників виступають основним джерелом доходів, для суб'єктів господарювання – елементом витрат, а для держави – об'єктом державного регулювання та об'єктом оподаткування. Оптимальне співвідношення інтересів зазначених суб'єктів можна забезпечити на основі раціональної організації облікового процесу, починаючи з фіксації фактів затраченої праці та нарахованих за це виплат й закінчуючи нарахуванням та сплатою податків і зборів із сум нарахованих працівникам виплат. Однак, зважаючи на обсяги облікової інформації, яку доводиться опрацювати бухгалтерській службі підприємства щодо питань розрахунків за виплатами працівникам та їх оподаткування, нерідко допускаються помилки та зустрічаються випадки учинення порушень як трудового, так і податкового законодавства. Загострює проблему ще й той факт, що чинне трудове та податкове законодавство досить об'ємне та складне, що впливає як на систему організації та методики здійснення обліку виплат працівникам, так і на правильність визначення розмірів таких виплат та суми утриманих з них податків та зборів. Допомогти підприємствам вирішити такі проблеми та мінімізувати ризики нарахування штрафів можливо шляхом проведення аудиту виплат працівникам.

Роль аудиту виплат працівникам будь-якого суб'єкта господарювання - це забезпечення впевненості власника та управлінського персоналу у відповідності обліку підприємства вимогам трудового та податкового законодавства. Зважаючи на це, дослідження питань аудиту виплат працівникам має надзвичайну актуальність.

У наукових колах інтерес до дослідження питань аудиту виплат працівникам та їх оподаткування виявляють чимало науковців, серед яких Ф. Бутинець, Г. Давидов, О. Клименко, М. Кравченко, А. Макаренко, Т. Меліхова, В. Максимова, Ю. Подмешальська, В. Сопко, Н. Ткаченко, Н.

Шалімова та інші. Проте чимало питань теоретичного, організаційного та методичного характеру аудиту виплат працівникам та їх оподаткування залишаються дискусійними, що потребує проведення подальших досліджень.

Мета дослідження. Метою випускної роботи є дослідження теоретичних, організаційних та методичних підходів щодо аудиту виплат працівникам як інструменту підтвердження дотримання трудового та податкового законодавства, обґрунтовано рекомендації, спрямовані на підвищення ефективності та якості аудиту.

Задачі дослідження. Для досягнення поставленої мети були визначені та виконані такі завдання:

- дослідити сутність та підходи до трактування поняття «виплати працівникам», вивчити питання їх нормативно-правового регулювання;

- дослідити систему інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам;

- з'ясувати мету, завдання та порядок проведення аудиту виплат працівникам;

- дослідити особливості організації діяльності досліджуваного господарства та оцінити досягнуті показники його фінансово-господарської діяльності;

- розкрити порядок організації аудиту виплат працівникам у досліджуваному господарстві та оцінити систему його інформаційного забезпечення;

- провести аудит дотримання трудового законодавства під час нарахування та здійснення виплат працівникам на матеріалах досліджуваного господарства;

- провести аудит відповідності податковому законодавству утримань податків і зборів із здійснюваних виплат працівникам на матеріалах досліджуваного господарства;

- обґрунтувати напрями підвищення ефективності та якості аудиту виплат працівникам;

- запропонувати підходи щодо удосконалення інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам в аграрній сфері.

Об'єкт дослідження. Об'єктом даного дослідження є процеси аудиту виплат працівникам в аграрній сфері.

Предмет дослідження. Предметом дослідження виступають теоретичні, організаційні, методичні та прикладні питання аудиту виплат працівникам в аграрній сфері.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Інформаційним базисом даного дослідження виступають: Закони України та підзаконні нормативно-правові акти; Міжнародні стандарти аудиту; дані первинного обліку, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, звітність досліджуваного господарства; наукові публікації вітчизняних та зарубіжних вчених з питань теорії, організації та методики аудиту виплат працівникам, довідкові видання, ресурси мережі Інтернет.

Методи дослідження. При написанні кваліфікаційної роботи було використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: методи спостереження, узагальнення, системний та комплексний підхід – під час з'ясування сутності поняття «виплати працівникам» та дослідження чинних нормативно-правових актів, які їх регулюють порядок їх нарахування та оподаткування; економіко-математичні та статистичні методи – під час дослідження та оцінювання досягнутих фінансово-економічних показників діяльності досліджуваного господарства; методи спостереження, аналіз та синтез – в процесі проведення аудиту виплат працівникам на матеріалах досліджуваного господарства; методи моделювання та синтезу – під час визначення підходів щодо удосконалення аудиту виплат працівникам в аспекті підвищення ефективності та якості аудиту; метод узагальнення – в процесі формулювання висновків за результатами даного дослідження.

Теоретична та практична значимість отриманих результатів полягає у наступному:

- запропоновано авторське визначення сутності поняття «виплати працівникам», під якими розуміємо всі види фінансових винагород та компенсацій, які роботодавець надає своїм працівникам за виконану ними роботу або надані послуги;

- обґрунтовано підходи щодо формування системи інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам, яка являє собою сукупність процесів, технологій та документів, що забезпечують збір, обробку, зберігання та передачу інформації, необхідної для нарахування та виплати заробітної плати, премій, доплат та інших винагород працівникам;

- рекомендовано до використання розроблений комплекс робочих документів аудитора, спрямований на систематизацію інформаційного забезпечення аудиту щодо обліку виплат працівникам, що забезпечить можливість зібрати всі наявні докази, правильно оцінити процеси, явища, які виникають під час здійснення розрахунків за виплатами працівникам та їх оподаткування, вчасно виявити недоліки та порушення, провести якісний аудит;

- розроблено підходи щодо удосконалення інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам, що аргументовано потребою приведення у відповідність усіх елементів системи обліку (первинних документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку) до вимог чинних нормативно-правових актів, зокрема Плану рахунків, НП(С)БО тощо, що дозволить суттєво підвищити аналітичність обліку, усунути наявні недоліки в організації обліку виплат працівникам.

Прикладна значущість результатів кваліфікаційної роботи полягає у тому, що основні висновки та пропозиції, які знайшли висвітлені у даній роботі забезпечать можливість формування ефективної системи інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам, сприятимуть підвищенню ефективності та якості аудиту, що в цілому підвищить впевненість користувачів результатів аудиту у відповідності обліку підприємства трудовому та податковому законодавству.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Основні положення й результати дослідження випускної роботи оприлюднені на XI Всеукраїнській науковій конференції «Актуальні питання сучасної економіки» (м. Умань, 20 грудня 2019 року) доповідь на тему: «Оцінка соціальної спрямованості оподаткування» та опубліковані у збірнику матеріалів конференції; Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі» (м. Тернопіль, 20 травня 2020 р.) доповідь на тему: «Оподаткування як фактор соціального регулювання рівня і якості життя населення» та опубліковані у збірнику матеріалів конференції; Міжнародній науково-практичній Інтернет – конференції «Сорок восьмі економіко-правові дискусії» (м. Львів, 24 червня 2020 р.) доповідь на тему: «Податкові агенти в системі справляння податків та зборів в Україні» та опубліковані у збірнику матеріалів конференції; Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Глобальна безпека та асиметричність світового господарства в умовах нестабільного розвитку економічних систем» (м. Кропивницький, 12 травня 2021 р.), з доповіддю на тему: «Податкові ризики та їх вплив на забезпечення податкової безпеки держави» та опубліковані у збірнику матеріалів конференції; III Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді «Облік, оподаткування і контроль в управлінні» (м. Кропивницький, 17 квітня 2024 року), доповідь на тему: «Порядок організації аудиторської перевірки виплат працівникам» та опубліковані у збірнику матеріалів конференції.

Структура роботи. Робота складається із анотації, вступу, трьох основних розділів, висновків до розділів, загальних висновків, списку використаних джерел та додатків.

У першому розділі «**Теоретико-методичні засади аудиту виплат працівникам та його інформаційне забезпечення**» розкриваються наявні підходи у науковій літературі та нормативних актах щодо визначення сутності поняття «виплати працівникам», як об'єкту аудиту, визначається їх нормативно-правове регулювання, висвітлюються питання інформаційного

забезпечення аудиту виплат працівникам, теоретичні засади організації і методики аудиту виплат працівникам.

В другому розділі «Аудит виплат працівникам як інструмент підтвердження дотримання трудового та податкового законодавства на матеріалах ФГ «Фефелов», висвітлюється порядок організації діяльності досліджуваного господарства, здійснюється оцінка досягнутих фінансово-економічних показників діяльності, описується порядок організації аудиту виплат працівникам, розкриваються практичні аспекти аудиту дотримання трудового законодавства під час нарахування та здійснення виплат працівникам та аудиту відповідності податковому законодавству утримань податків і зборів із здійснюваних виплат працівникам на матеріалах ФГ «Фефелов», описуються отримані результати аудиту.

Третій розділ «**Напрями удосконалення аудиту виплат працівникам та його інформаційного забезпечення**», містить рекомендації спрямовані на підвищення ефективності та якості аудиту виплат працівникам та заходи, спрямовані на удосконалення інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам.

Обсяг роботи. Робота викладена на 151 сторінці, містить 14 рисунків, 41 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 89 найменувань та викладений на 10 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ТА ЙОГО ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

1.1. Підходи щодо трактування сутності поняття «виплати працівникам» як об'єкту аудиту, їх нормативно-правове регламентування

Питання, що пов'язані із видами, характеристикою та складом виплат працівникам регламентуються Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [6], за виключенням компенсаційних виплат інструментами власного капіталу, які регламентуються окремим стандартом – МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій» [54]. В системі національного законодавства питання виплат працівникам регламентує Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі НП(С)БО) 26 «Виплати працівникам» [46], при цьому, виплати працівникам фінансовими інструментами регулює НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» [43], а виплати пов'язаним особам здійснюються відповідно до та НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [45].

Слід зазначити, що під час здійснення виплат працівникам необхідно враховувати норми НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [41], НП(С)БО 11 «Зобов'язання» [42], НП(С)БО 16 «Витрати» [44], та НП(С)БО 34 «Платіж на основі акцій» [47].

Досліджуючи сутність поняття «виплати працівникам», можемо констатувати, що в жодному з вітчизняних нормативно-правових актів воно не наведено. Проте, згідно МСБО 19 «Виплати працівникам», сутність досліджуваної категорії трактується так: «виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані

працівниками [6]. Майже відсутні й наукові дослідження вітчизняних науковців, присвячені обґрунтуванню сутності поняття «виплати працівникам», однак поодинокі дослідження в цьому напрямі все ж таки проводяться. Так, Ярмолук О.Ф. трактує виплати працівникам як «компенсаційні платежі за надані послуги працівниками, що акумулюються у складі довгострокових і поточних зобов'язань та забезпечень підприємства» [87]. Узагальнюючи наукові дослідження Орлова І.В., досліджувана категорія «виплати працівникам» являє собою «сукупність оплати праці і доходів працівників» [52].

Відповідно до НП(С)БО 26 та МСБО 19 виплати працівникам класифікуються за відповідними групами (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Класифікація виплат працівникам за НП(С)БО 26 та МСБО 19

<i>Виплати працівникам регламентовані НП(С)БО 26</i>	<i>Виплати працівникам регламентовані МСБО 19</i>
Поточні виплати працівникам Виплати при звільненні Виплати по закінченні трудової діяльності Виплати інструментами власного капіталу Інші довгострокові виплати	Короткострокові виплати працівникам Виплати по закінченні трудової діяльності Інші довгострокові виплати працівникам Виплати при звільненні

Джерело: складено на основі [46; 6]

Структура виплат працівникам, відповідно до норм НП(С)БО 26, складається із п'яти категорій виплат (рис. 1.1), найбільша частка з яких належить поточним виплатам [46], які мають бути сплачені впродовж 12 місяців від дати балансу [46].

Розглянемо більш детально кожен із складових виплат працівникам.

Поточні виплати працівнику – це виплати, які нараховуються працівнику (за винятком виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства) і повинні бути виплачені в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення місяця, в якому працівником було виконано відповідну роботу. При цьому «робота, виконана працівником, – це виконання обов'язків працівником згідно з угодою з підприємством» [46].

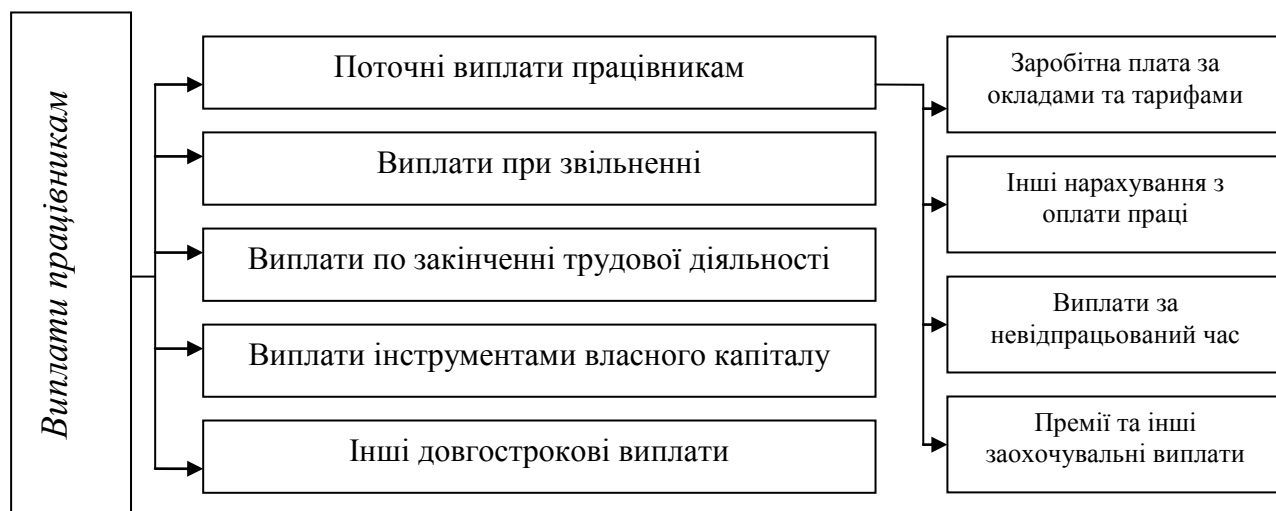


Рис. 1.1. Структура складових виплат працівникам відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам»

Джерело: побудовано на основі [46]

До складу поточних виплат працівникам належать:

- заробітна плата за окладами та тарифами;
- інші нарахування з оплати праці;
- виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час);
- премії та інші заохочувальні виплати, що мають бути сплачені протягом дванадцяти місяців після завершення періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, та інші виплати.

Виплати при звільненні - це виплати працівнику, які здійснюються за рішенням підприємства про його звільнення до досягнення працівником пенсійного віку або за рішенням самого працівника про звільнення до досягнення ним пенсійного віку.

Виплати по закінченні трудової діяльності - це виплати працівнику (за винятком виплат інструментами власного капіталу підприємства та виплат при звільненні), які здійснюються після завершення трудової діяльності працівника.

Виплати інструментами власного капіталу підприємства - це виплати працівнику, які надають йому право на отримання фінансових інструментів

власного капіталу, що емітовані підприємством (або його материнською компанією), або сума зобов'язань підприємства перед працівником залежить від майбутньої ціни таких фінансових інструментів.

Інші довгострокові виплати працівнику - це виплати працівнику (за винятком виплат після закінчення трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають виплаті в повному обсязі впродовж 12 місяців після завершення місяця, в якому працівником виконана відповідна робота.

Наведене вище дозволяє визначити характерні ознаки виплат працівникам, які наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Характерні ознаки виплат працівникам

Ознака	Характеристика ознаки
Час виникнення виплат	З дати укладення трудового договору / контракту
Джерело виплат	Роботодавець
За що здійснюються виплати	За майбутні, поточні та минулі послуги, що надані працівником роботодавцю
Суб'єкт виплат	Роботодавець або третя особа
Одержувач доходу за виплатами працівникам	Безпосередньо працівник та/або члени його сім'ї, інші утриманці
Періоди здійснення виплат	Поточні та майбутні
Порядок визначення нормативів виплат працівникам	Нормативно-правовими актами та внутрішніми положеннями роботодавця
Види виплат	Заробітна плата та додаткові блага
Форма виплат	Грошова, матеріальна, нематеріальна (послуги), фінансові інструменти

Підсумовуючи наведене вище та узагальнюючи наявні підходи щодо визначення сутності поняття «виплати працівникам» пропонуємо досліджувану категорію трактувати так: виплати працівникам – це всі види фінансових винагород та компенсацій, які роботодавець надає своїм працівникам за виконану ними роботу або надані послуги. Виплати працівникам включають: основну заробітну плату, премії, бонуси, доплати за понаднормову роботу, компенсації за невикористану відпустку, соціальні виплати та інші форми фінансового та матеріального заохочення (різні додаткові вигоди, такі як: оплата навчання, медичного страхування, надання житла чи транспорту).

Всі ці виплати регулюються трудовим законодавством і мають бути відображені у відповідних документах та контрактах між працівником і роботодавцем.

Враховуючи, що найбільша питома вага виплат працівникам, які здійснюються підприємствами відноситься до поточних виплат, зосередимо свою увагу у даному дослідженні саме на них.

Заробітна плата є не лише джерелом, що дозволяє забезпечити потреби життєдіяльності працівників. Її величиною безпосередньо визначаються показники продуктивності праці і прибутку підприємства й сприяє здійсненню державою соціальних та регулюючих функцій в суспільстві.

Отже, величина заробітної плати виступає як засіб заохочення до розширення обсягів виробництва.

За результатами дослідження сутності терміну «заробітна плата» було визначено і проаналізовано літературні джерела та нормативно-правові акти, які стосуються трудового законодавства, а також бухгалтерського й податкового законодавств.

Відповідно до тематичної економічної літератури, підходи науковців у трактуванні терміну «заробітна плата» суттєво відрізняються, у першу чергу через визначення цього терміну на макро-, мезо-, макрорівні, а також особистісному рівні.

Як макроекономічну категорію заробітну плату досліджують в своїх працях І. Грузіна і В. Гриньова, трактуючи її як «частину сукупного суспільного продукту в грошовому виразі, яку одержує робітник у результаті реалізації своїх здібностей до праці, відповідно до кількості та якості витрачених ним зусиль, що є основною формою задоволення потреб і потужним спонукальним стимулом до високопродуктивної діяльності» [10].

На мезорівні заробітну плату трактує А. М. Колот в поєднанні із особистісним рівнем працівника й визначає як «елемент ринку праці, що є ціною, за якою найменший працівник продає послуги робочої сили» [14].

А. В. Калина, надає перевагу сприйняттю заробітної плати із позицій підприємства і працівника (розглядаючи досліджуваний термін на мікрорівні в поєднанні із особистісним рівнем працівника) й зазначає, що «заробітна плата є елементом витрат виробництва і водночас головним чинником забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці» [23].

Також І. Л. Петрова у своєму визначенні терміну «заробітна плата» виходить з позиції мікрорівня та особистісного рівня й трактує досліджуване поняття як «винагороду, що обчислена, здебільшого, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [79].

Схоже визначення терміну заробітної плати можна знайти і у роботах Грішнєвої О. А.: «заробітна плата – це винагорода, обчислена, зазвичай, у грошовому вираженні, яку згідно з трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу» [11], Мочерного С. В.: «заробітна плата – це грошове вираження вартості і ціни товару «робоча сила», а також часткової оплати результатів праці з урахуванням виконуваних заробітною платою основних функцій» [40] й інших джерелах [17; 2; 5; 69].

Тоді як розглядають лише на особистісному рівні (рівні робітника), термін заробітної плати Дробишева О. О., котра рахує заробітну плату «винагородою, зазвичай, у грошовому вираженні, яка виплачується працівникові за виконану роботу, необхідна для подальшого існування людини і спроможності надалі працювати» [13] й Толуб'як В. С., який заробітну плату оцінює як «плату робітникам за виконану роботу, яка дає йому можливість забезпечувати себе і свою сім'ю потрібними засобами до життя, а також заощаджувати на майбутнє, у тому числі здійснювати страхування на пенсійне забезпечення» [78].

Всі підходи щодо трактування терміну «заробітна плата» в економічній літературі узагальнено та наведено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3.

Визначення сутності економічної категорії «заробітна плата» у
вітчизняних наукових джерелах

Автор	Визначення сутності категорії «заробітна плата»
Бутинець Ф.Ф. [4]	«форма розподілу особистого споживання між працівниками відповідно до частки їх участі у сукупній суспільній праці, кількості та якості затраченої ними праці» [4]
Грішнова О. А. [11]	«винагорода, обчислена, зазвичай, у грошовому вираженні, яку згідно з трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу» [11]
Калина А. В. [23]	«елемент витрат виробництва і головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці» [23]
Колот А. М. [14]	«елемент ринку праці, що є ціною, за якою найменший працівник продає послуги робочої сили» [14]
Мочерний С. В. [40]	«грошове вираження вартості і ціни товару «робоча сила», а також часткової оплати результатів праці з урахуванням виконуваних заробітною платою основних функцій» [40]
Петрова І. Л. [79]	«винагорода, що обчислена, здебільшого, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [79]
Швець Л. П. [85]	«елемент витрат виробництва та чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці» [85]

За результатами вивчених сучасних літературних джерел, можна зробити висновок про відсутність єдиного підходу у розумінні та визначеннях сутності терміну «заробітна плата», однак варто зазначити, що переважна більшість дослідників схильні до думки, що праця є фактором виробництва, тоді як заробітна плата є ціною, яка еквівалентна виконаній праці відповідного робітника.

Наступним кроком проаналізуємо термінологію поняття «заробітна плата», котру містять діючі нормативно-правові акти (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Визначення сутності категорії «заробітна плата» в нормативних актах
України

Джерело	Визначення сутності категорії «заробітна плата»
Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII	Винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку власник або вповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу

Джерело	Визначення сутності категорії «заробітна плата»
Закон України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР	Винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу
Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI	Основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом
Конвенція Міжнародної організації праці (МОП) № 95	Будь-яка винагорода або будь-який заробіток, який обчислюється у грошовому вираженні та визначається угодою або національним законодавством, який в силу письмового або усного договору про найм підприємця виплачує працівнику за виконану ним працю, або працю, яка має бути виконаною, або за послуги, які надано чи мають бути надані

Кожному громадянину «гарантується право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він добровільно обирає або на яку добровільно погоджується. Держава створює умови для здійснення громадянами права на працю, гарантує рівні можливості у виборі професії та роду трудової діяльності, реалізує програми професійно-трудового навчання, підготовки і перепідготовки кадрів відповідно до суспільних потреб. Використання примусової праці суворо забороняється» [27] за статтею 43 Конституції України.

Норми діючого трудового законодавства, такі як надають подібні визначення поняття «заробітна плата», зокрема це стосується Кодексу законів про працю України й Закону України «Про оплату праці»:

- «винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [26];

- «винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [70].

Згідно з Конвенцією № 95 «Про захист заробітної плати» Міжнародної організації праці (МОП), котра була введена в дію в 1949 р., термін «заробітна плата» трактується як «будь-яка винагорода або будь-який заробіток, який обчислюється у грошовому вираженні та визначається угодою або національним законодавством, який в силу письмового або усного договору

про найм підприємець виплачує працівнику за виконану ним працю, або працю, яка має бути виконаною, або за послуги, які надано чи мають бути надані» [27].

Наведена вище інформація свідчить, що визначення поняття «заробітна плата» в національному трудовому законодавстві є схожим на визначення, котре надано в Конвенції МОП.

Згідно з національним податковим законодавством, а саме ст. 14, п. 14.1.48 Податкового кодексу України, зазначено, що під поняттям «заробітна плата» розуміється «основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом» [56]. Відповідне трактування свідчить лише про факт одержання робітником винагороди за здійснену ним роботу у відповідності з умовами його працевлаштування.

Вітчизняне трудове законодавство регламентує й провадження державного регулювання оплати праці робітників підприємств всіх форм власності і господарювання на основі визначення величини мінімальної заробітної плати й інших державних норм та гарантій, і в свою чергу передбачає використання механізму державного регулювання шляхом оподаткування доходів працівників. Зокрема, «розмір заробітної плати на конкретному підприємстві залежить від складності й умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності суб'єкта господарювання і максимальним розміром не обмежається» [56].

Згідно із Законом України «Про оплату праці» заробітна плата поділена на такі види: основна й додаткова, а також інші заохочувальні виплати (рис. 1.2).

Деталізований склад та види виплат, які відносяться до основної, додаткової заробітної плати та до інших заохочувальних і компенсаційних виплат визначено у Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженій наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. №5 [21].

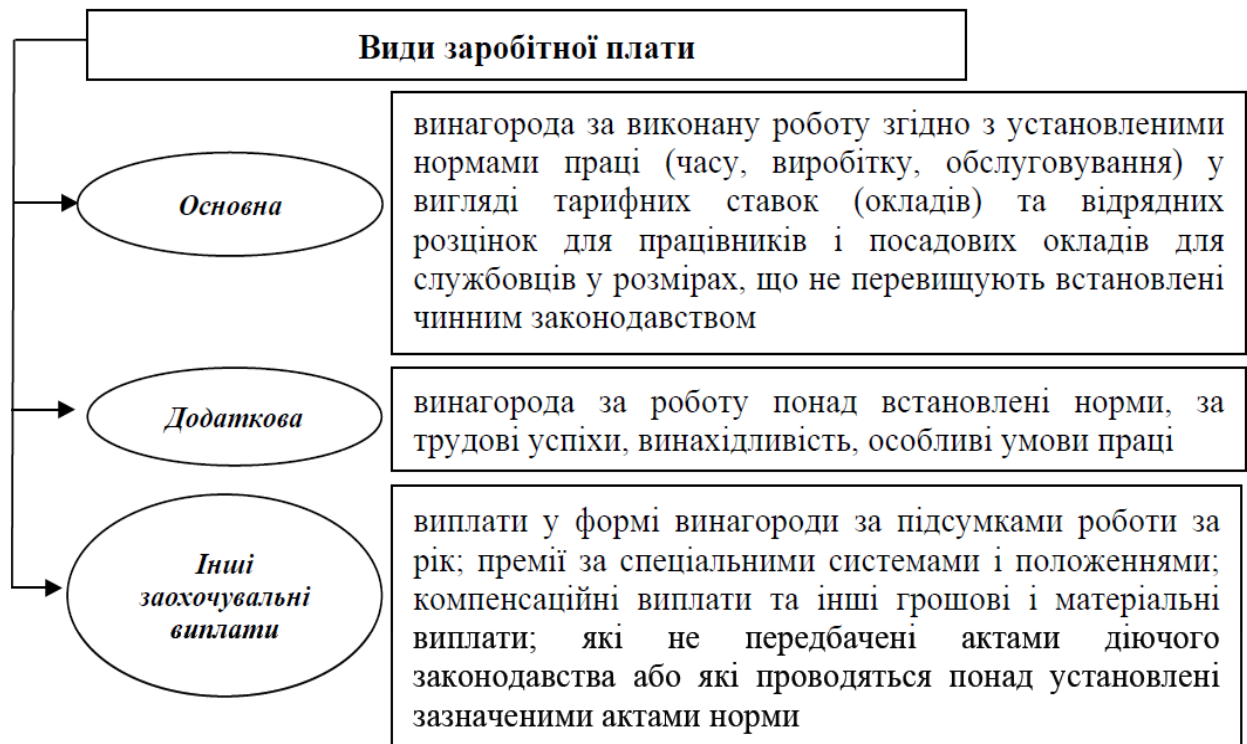


Рис. 1.2. Структура заробітної плати

Джерело: побудовано автором на основі [21]

В сучасних умовах підприємства використовують різні форми та системи оплати праці. Форми оплати праці поділяють на відрядну й погодинну. Якщо використовувати відрядну форму оплати праці, то заробітна плата визначатиметься на основі відрядних розцінок відповідно обсягу виконаних робіт чи за одиницю виробленої продукції. За використання погодинної форми оплати заробітна плата розраховується на основі відпрацьованого часу. При цьому враховується кваліфікація працівника та якість праці. Зазначені форми оплати праці поділяються на системи.

Під терміном «система оплати праці» розуміють «певні способи комбінування основної й додаткової оплати праці та премії, це сприяє втіленню найбільш оптимального співвідношення кількості і якості витраченої праці та відповідно її оплатою, що таким чином спонукає робітників до збільшення продуктивності праці» [53]. Характеристика форм та систем оплати праці, котрі використовуються сьогодні підприємствами сфери аграрного бізнесу, висвітлено в табл. 1.5, табл. 1.6.

Таблиця 1.5.

Характеристика форм і систем оплати праці

<i>Форми оплати праці</i>	<i>Погодинна</i>	<i>Відрядна</i>
		Основою погодинної оплати праці виступає фактично відпрацьований час
<i>Системи оплати праці</i>	<i>Прості системи оплати праці</i>	
	<i>Проста погодинна</i>	<i>Пряма відрядна</i>
	Встановлюється оклад (або погодинна чи денна ставка) за відпрацьований час	Встановлюється розцінка за кожну одиницю виготовленої продукції
	<i>Погодинно-преміальна</i>	<i>Відрядно-преміальна</i>
	Встановлюється оклад (або погодинна чи денна ставка) за відпрацьований час + премія	Встановлюється розцінка за кожну одиницю виготовленої продукції + премія за виконання (перевиконання) плану по випуску продукції
	<i>Складні системи оплати праці</i>	
	<i>Погодинна, поєднана із системою мотивації</i>	<i>Відрядно-прогресивна</i>
Заробітна плата поділяється на декілька частин: 1. постійна, формується на основі встановленого окладу (або погодинної чи денної ставки); 2. змінна частина (регулярні премії), яка базується на складній системі преміювання (мотивації), наприклад на основі використання КРІ* (ключових показників ефективності); 3. нерегулярні премії, які надаються працівнику за певні ініціативи чи досягнення, які неможливо передбачити наперед та запланувати	Розцінки за виготовлену продукцію збільшуються пропорційно обсягу виконання плану	
	<i>Непряма відрядна</i>	
	Оплата працівника (як правило з числа допоміжного персоналу) безпосередньо залежить від результатів роботи основних працівників	
	<i>Акордна</i>	
	Оплата здійснюється за певний етап (акорд), або комплекс робіт	
*КРІ (від англ. «Key Performance Indicators») (ключові показники ефективності) – здебільшого відсоток виконання плану		

Таблиця 1.6.

Види погодинної оплати праці

Види погодинної оплати праці	Механізм визначення
Погодинна	Заробітна плата розраховується множенням годинної тарифної ставки на кількість відпрацьованих годин за місяць
Денна	Заробітна плата розраховується множенням денної тарифної ставки на кількість відпрацьованих днів за місяць
Місячна (на основі посадового окладу)	Заробітна плата розраховується множенням встановленого окладу за місяць на коефіцієнт фактично відпрацьованих днів (годин) за місяць. Якщо працівником відпрацьовано повну кількість робочих днів у місяці, то коефіцієнт прирівнюється до одиниці.

Згідно з ст. 3 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95 – ВР, встановлено, що величина заробітної плати працівника, який повною мірою виконав місячну (годинну) норму праці має бути не нижчою, за величину мінімальної заробітної плати, яку встановлено відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України» на відповідний рік. Водночас під мінімальною заробітною платою слід розуміти «встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці» [26].

У випадку, якщо працівником виконано визначену місячну норму праці, а заробітна плата, що нарахована йому, виявилася меншою за встановлений законодавством мінімальний розмір заробітної плати, то роботодавець має здійснити доплату до рівня, що становить величину мінімальної заробітної плати.

Впродовж поточного календарного року та до моменту набрання чинності Закону України «Про Державний бюджет України» на наступний рік усі роботодавці повинні застосовувати такі розміри мінімальної заробітної плати, які діяли відповідно до Закону про держбюджет у грудні місяці попереднього року.

Розміри та тенденції зміни величини мінімальної заробітної плати в Україні впродовж 2020-2024 рр. наведено у табл. 1.7.

Таблиця 1.7.

Величина мінімальної заробітної плати в Україні у 2020-2024 рр., та динаміка її зміни

Період	Величина мінімальної заробітної плати та динаміка її зміни					
	Місячна, грн.	Збільшення, грн.	Збільшення, %	Погодинна, грн.	Збільшення, грн.	Збільшення, %
<i>2020 рік</i>						
з 01.01. по 31.08	4723,00	550,00	13,18%	28,31	3,18	12,70%
з 01.09. по 31.12	5000,00	277,00	5,90%	29,2	0,89	3,10
<i>2021 рік</i>						
з 01.01. по 30.11	6000,00	1000,00	20,00%	36,11	6,91	23,66%

Період	Величина мінімальної заробітної плати та динаміка її зміни					
	Місячна, грн.	Збільшення, грн.	Збільшення, %	Погодинна, грн.	Збільшення, грн.	Збільшенн я, %
з 01.12. по 31.12	6500,00	500,00	8,30%	39,12	3,01	8,34%
<i>2022 рік</i>						
з 01.01. по 30.09	6500,00	0	0	39,26	0,14	0,31%
з 01.10. по 31.12	6700,00	200,00	3,08%	40,046	1,2	3,06%
<i>2023 рік</i>						
з 01.01. по 31.12	6700,00	0	0	40,046	0	0
<i>2024 рік</i>						
з 01.01. по 31.03	7100,00	400,00	5,97%	42,60	2,14	5,29%
з 01.04. по 31.12	8000,00	900,00	12,68%	48,00	5,40	12,68%

Слід зазначити, що вибір тих чи інших форм і систем заробітної плати належить до виключної компетенції роботодавця, який відповідно до мети, завдань та специфіки функціонування підприємства їх визначає, вносить у колективний договір та роз'яснює і доводить до відома працівників. При цьому критерієм доцільності вибору відповідної системи заробітної плати є її економічна ефективність, яка проявляється у можливості впливу на зростання показників продуктивності праці та зменшення собівартості продукції.

1.2. Інформаційне забезпечення аудиту виплат працівникам

Вагому роль у системі інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам відіграють дані, сформовані у бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання. Досліджуючи порядок відображення операцій з виплат працівникам у бухгалтерському обліку, аудитор має можливість охопити всі можливі зони ризику з точки зору дотримання чинного законодавства з оплати праці, відсутності порушення умов оплати праці, правильності нарахування та утримання податків та зборів із заробітної плати.

Організація обліку заробітної плати ґрунтується на основі вибору й впровадження у практичну діяльність підприємств способів, методів і прийомів збирання, обробки й узагальнення інформації та застосування технічних засобів обліку і програмного забезпечення, що найкраще відповідають умовам й специфіці його діяльності.

Серед основних завдань обліку заробітної плати на підприємствах, що відносяться до сфери аграрного бізнесу є:

- точне, достовірне і своєчасне оформлення документації щодо обсягів виконаних робіт, а також виробленої продукції й нарахованої заробітної плати, відповідно до кількісних і якісних показників затраченої праці;

- належний контроль дотримання кількісного складу працівників, а також за використанням робочого часу та дотриманням трудової дисципліни, за правильними та точними вимірюваннями обсягів продукції, що вироблена, й за виконанням установлених норм виробітку;

- коректне визначення розмірів нарахованої заробітної плати й відповідних утримань з неї у кожного працівника, відповідно до норм діючого законодавства і внутрішніх нормативних документів;

- дотримання порядку розподілів заробітної плати за відповідними об'єктами бухгалтерського обліку;

- забезпечення своєчасного та повного розрахунку по заробітній платі із працівниками;

- належний контроль витрат фонду оплати праці;

- вчасне складання і подача звітності, що пов'язана із нарахуваннями заробітної плати й проведених з неї утримань.

Згідно з чинними нормами законодавчих і підзаконних нормативно-правових актів, котрими унормовується організація оплати праці на підприємствах, що належать до сфери аграрного бізнесу і облік розрахунків за заробітною платою підприємство самостійно розробляє й приймає внутрішні нормативні документи, котрі регламентують трудову дисципліну й порядок оплати праці. Серед основних таких документів відносять: колективний

договір, штатний розпис, положення про оплату праці та правила внутрішнього трудового розпорядку.

Колективний договір покликаний регулювати взаємовідносини трудового колективу підприємства та його адміністрації за усіма питаннями, що стосуються організації трудових відносин й соціальних питань.

Положення про оплату праці може існувати або у вигляді додатку до колективного договору, або бути самостійним документом, котрий визначає: загальні підходи та методи, що стосуються організації оплати праці; структуру заробітної плати; систему оплати праці; вичерпний перелік доплат і надбавок, котрі можуть призначатись до заробітної плати; порядок оплати відпусток; порядок проведення оплати праці в наднормовий час, в святкові, вихідні і неробочі дні; порядок індексування заробітної плати й терміни в які проводиться виплата заробітної плати; порядок й умови для надання матеріальної допомоги.

Штатний розпис містить інформацію про кількість штатних одиниць певних посад або професій на підприємстві та визначає розподіл праці між робітниками, конкретизує величину посадових окладів у розрізі відповідних посад і професій, величину надбавок, норм виробітку й розцінок та містить інформацію щодо розмірів місячного фонду заробітної плати.

Правилами внутрішнього трудового розпорядку визначається загальна організація роботи підприємства і режим його роботи, визначається робочий час й час на відпочинок, порядок прийняття й звільнення працівників, а також обов'язки роботодавця і працівників, відповідальність за порушення, що стосуються трудової дисципліни тощо. Кодекс законів про працю України передбачає необхідність наявності такого документу на підприємстві.

У сфері аграрного бізнесу створення систем інформаційного забезпечення обліку заробітної платні впроваджується поетапно.

Етап 1: виконується облік особового складу працівників й облік використань робочого часу.

Етап 2: організація процесу обліку відпрацьованого часу (за умови використання погодинної оплати праці) й вироблення продукції (при застосуванні відрядної оплати праці) і виконується нарахування заробітної плати та інших виплат, що передбачені нормативними документами та документальне оформлення цих виплат;

Етап 3. Виконується оподаткування заробітної плати і його обліково-документальне оформлення.

Як правило, на підприємстві функції обліку особового складу працівників покладено на відділ кадрів. Такий облік виконується у розрізі працівників всіх структурних підрозділів підприємства та незалежно від видів робіт, які вони виконують і які посади займають.

До переліку основних документів, що використовують на підприємстві під час здійснення розрахунку по заробітній платі, належать:

- кадрові документи (накази про прийом й звільнення працівника, штатний розпис, накази на відпустки, накази про відрядження, про доплати за працю у святкові і вихідні дні, про виплату заохочень і премій, накази на виплати компенсацій за невикористані відпустки тощо);

- таблиць обліку використання робочого часу;

- документація, на основі якої здійснюють облік виробітку (наряди на відрядну роботу та відомості обліку виробітку, маршрутні листи, рапорти про виробіток тощо);

- розрахункові, платіжні та/або розрахунково-платіжні відомості.

Залежно від того, який вид системи оплати праці застосовується (погодинна або відрядна), використовується різний інформаційний масив даних в обліковому процесі при розрахунку заробітної плати.

Для нарахування заробітної плати працівникам, які знаходяться на системі погодинної оплати праці, використовується інформація щодо фактично відпрацьованого часу, інформація про понаднормові години роботи та у нічний час, у святкові і вихідні дні. Основним документом фіксації відпрацьованого часу слугує таблиць обліку робочого часу (при цьому підприємство може

використовувати як типову форму № П-5, що затверджена Наказом Державного комітету статистики України №489 [54], так й самостійно розроблену підприємством форму табеля). Ведеться облік використаного робочого часу у табелі на основі реєстрацій явок та неявок працівника на роботу чи реєстрацій наявного відхилення від нормального режиму роботи. Відомості про наявність відхилень різних видів вносять до табеля на базі кадрової документації (наказів щодо надання відпусток, наказів на відрядження, наказів про переведення на роботу на умовах неповного робочого дня, лікарняних листів тощо).

Для нарахування заробітних плат працівникам, які належать відрядній системі оплати праці використовують інформацію щодо обсягів виробленої продукції чи інформацію щодо обсягів виконаних робіт, що містяться в такій документації: наряді на відрядну роботу, маршрутному листі (маршрутній карті), рапорті (відомісті) про виробіток, акордному завданні-наряді, нормованих завданнях тощо. Наряд на відрядну роботу включає в себе інформацію щодо місця проведення робіт, описів видів робіт, дати проведення робіт й виконавця робіт (прізвище й ініціали працівника, табельний номер працівника, професія та розряд), одиниці виміру робіт, обсяги робіт, норму виробітку й відрядні розцінки. Головною інформацією, що має міститись у наряді на відрядну роботу й подібних документах по заробітній платі є сума заробітку, що нарахована працівнику за здійснення відповідних видів робіт. Дані із таких нарядів можуть бути узагальнені в накопичувальних нарядах чи відомостях.

Для висвітлення інформації про нараховану працівникам заробітну плату, підприємством може бути використано типові форми документації для нарахування заробітної плати, що затверджено наказом Державного комітету статистики України від 05.12.2008 р. №489 [67], такі як: форма № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника» та форма № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)» чи може бути використано форми документів, розробленими підприємством самостійно. У разі, якщо підприємство користується формами документів, що розроблені ним

самостійно, виникає необхідність дотримуватися вимог, котрі встановлені законодавством, а саме у частині 2, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [64] й п. 2.7 Положення № 88 [60], що стосується наявності у таких документах певного списку обов'язкових реквізитів. До цих реквізитів відносять: назву документа, дата та місце складання документа, найменування підприємства та зміст господарської операції, одиниці виміру господарської операції, посади й підписи осіб, які відповідальні за виконання господарської операції.

Типову форму розрахунково-платіжної відомості працівника - форму № П-6, використовують для відображення даних щодо нарахувань кожному конкретному працівнику різних видів виплат, котрі складають фонд оплати праці, а саме основна заробітна плата, додаткова заробітна плати та інших заохочувальні й компенсаційні виплати, так й тих виплат, що не є складовими фонду оплати праці. У цій відомості теж відображаються різноманітні утримання, що здійснюються з нарахованої заробітної плати й інших виплат за місяць: аванс, який був виданий працівникові за першу половину місяця, податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, профспілкові внески (за умови, що працівник є членом профспілки), аліменти тощо.

Призначення типової форми розрахунково-платіжної відомості (зведена) (форма № П-7) - це узагальнення всієї інформації, що відображена в розрахунково-платіжних відомостях робітників в загальному по підприємству. Тобто у ній зводять усі показники, котрі були відображені в розрахунково-платіжних відомостях працівників підприємства.

Виплати заробітної плати здійснюються на базі відомості на виплату. Інакше кажучи, первинним документом, що слугує для фіксації господарської операції із виплат заробітної плати являється відомість на виплату грошей, за умови, що виплати заробітної плати здійснюються в готівковій формі в національній валюті. Типову форму відомості на виплату коштів встановлено додатком 1 до Положення № 637 [47]. З огляду на те, що це є первинним документом, котрий передбачений для здійснення касових операцій, згідно з

п. 2.8 Положення №88 [60], форма документа «Відомість на виплату грошей» повинна точно відповідати формі, що затверджена додатком 1 Положення №637. Усі касові операції, в тому числі ті, котрі пов'язані з виплатами заробітної плати в готівковій формі, мають оформлюватись касовими документами, що можуть підтвердити видачу готівкових коштів із каси.

Використання форми, що відрізняється від встановленої нормативною документацією типової форми «Відомості на виплату грошей» в гривнях, може призвести до ситуації, коли при перевірці касових операцій податківцями, не буде доведено факт здійснення операції із виплат заробітної плати. Таким чином, це призведе до збільшення залишку готівки у касі та збільшує ймовірність перевищення фіксованого ліміту залишку готівки у касі. Тоді як перевищення встановленого ліміту залишку готівки у касі підприємством, тягне за собою накладення на таке підприємство штраф в двократному розмірі суми коштів, що виявлена як понадлімітний залишок готівки у касі за кожен день (відповідні штрафні санкції зафіксовані Указом №436) [66].

Узагальнені результати огляду первинних документів, що використовуються підприємством при обліку операцій із заробітної плати й слугують основою для висвітлення відповідних господарських операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку висвітлено в табл. 1.8.

Таблиця 1.8.

Висвітлення господарських операцій із нарахування й виплат заробітної плати у первинних облікових документах

<i>Господарські операції</i>	<i>Первинні документи</i>
Нарахування заробітної плати	Розрахунково-платіжна відомість працівника (форма П-6), Розрахунково-платіжна відомість (зведена) (форма П-7)
Виплата заробітної плати з каси підприємства	Відомість на виплату грошей, видатковий касовий ордер
Виплата заробітної плати з поточного рахунку у банку підприємства	Платіжне доручення, відомість на виплату грошей
Відображення депонованої заробітної плати	Відомість на виплату грошей
Надходження боргу по заробітній платі у касу підприємства	Прибутковий касовий ордер

Для висвітлення господарських операцій, що пов'язані з нарахуванням заробітної плати, відповідно до «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [22] передбачає синтетичний рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», котрий поділяється в свою чергу на три субрахунки, на основі котрих узагальнюється інформація, в залежності від видів виплат: 661 – «Розрахунки за заробітною платою»; 662 – «Розрахунки з депонентами»; 663 – «Розрахунки за іншими виплатами» [22].

Задля відображення розрахунків із персоналом підприємства по заробітній платі, яка належить кожному працівнику за працю, що вкладена у діяльність підприємства передбачається застосування субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою». За кредитом даного рахунку проводиться облік нарахованих працівникам підприємства основної й додаткової заробітних плат, премій та допомоги за тимчасовою непрацездатністю й інших нарахувань. До дебету рахунку належать суми виплачених заробітних плат, премій, допомог й інших виплат, котрі пов'язані з виконанням працівниками трудових обов'язків та суми утримуваних податків (податок на доходи фізичних осіб та військовий збір), інших платежів, котрі відраховуються за виконавчими документами й інші утримання з заробітної плати, що нарахована працівникам.

У випадках, коли робітникові було нараховано заробітну плату, але не виплачено у визначений термін в зв'язку з неявкою такого працівника, тоді сума такої заробітної плати перераховується на субрахунок 662 «Розрахунки з депонентами». За цього випадку, здійснюються записи за кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» та дебетом субрахунку 661 «Розрахунки по заробітній платі». Депонована заробітна плата в аналітичному обліку відображається в реєстрі депонованих сум. За умови виплати депонованої заробітної плати у синтетичному обліку виконуються записи за дебетом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» й кредитом субрахунку 301 «Готівка в національній валюті».

Найтипівіша кореспонденція рахунків із обліку заробітної плати відображена у таблиці 1.9.

Таблиця 1.9.

Типова кореспонденція рахунків із обліку заробітної плати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<i>Операції, які відображаються за кредитом рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою»</i>			
1	Нараховано заробітну плату працівникам, які зайняті на капітальному будівництві, яке ведеться для власних потреб підприємства	151	661
2	Нараховано заробітну плату працівникам, які зайняті в основній виробничій діяльності	23	661
3	Нарахована заробітна плата працівникам, які здійснюють виправлення виробничого браку	24	661
4	Повернення надлишку виданої заробітної плати у випадку, коли працівник, який отримав аванс звільнився протягом місяця	301/311	661
5	Нарахована сума заробітної плати, яка підлягає виплаті у поточному місяці, а визнається витратами в наступних періодах	39	661
6	Нарахована сума відпускних, за умови, що раніше був сформований резерв задля забезпечення виплат відпусток	471	661
7	Нарахована заробітна плата всім категоріям працівників за звітний період (за умови використання 8 класу рахунків)	811-816	661
8	Нарахована заробітна плата управлінському та технічному персоналу виробничих підрозділів підприємства	91	661
9	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу підприємства	92	661
10	Нарахована заробітна плата працівникам, які займаються збутом продукції	93	661
11	Нарахована заробітна плата працівникам, які здійснюють роботи, що пов'язані із демонтажем та розбиранням об'єктів основних засобів, які підлягають вибуттю	972	661
12	Нарахована заробітна плата працівникам, які зайняті на роботах, що пов'язані із ліквідацією наслідків надзвичайних подій	99	661
<i>Операції, які відображаються за дебетом рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою»</i>			
1	Нараховано відшкодування втрат від браку до утримання із заробітної плати винних осіб	661	24
2	Виплата заробітної плати персоналу підприємства (таким же записом відображають всі інші виплати працівникам, які здійснюються до фонду оплати праці)	661	301
3	Виплата заробітної плати персоналу підприємства шляхом перерахування коштів на особові карткові рахунки працівників	661	311
4	Нарахування утримань з винних осіб за рахунок належної їм до виплати заробітної плати	661	375

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
5	Утримання податку з доходів фізичних осіб при нарахуванні заробітної плати працівникам	661	641
6	Утримання військового збору при нарахуванні заробітної плати працівникам	661	642
7	Депонування не виплаченої у строк заробітної плати	661	662
8	Нарахування утримань із заробітної плати працівників підприємства на користь інших осіб на підставі виконавчих листів та постанов суду	661	685
9	Видача заробітної плати працівникам готовою продукцією підприємства	661	701
10	Виданча заробітної плати працівникам підприємства товарами	661	702
11	Списання не отриманої працівниками заробітної плати (за наявності законних підстав для її невиплати, або за наявності достовірних відомостей про відмову від її отримання)	661	717

Аналітичний облік розрахунків із працівниками за заробітною платою проводиться окремо за кожним працівником, у розрізі різних видів виплат й утримань.

У системі бухгалтерського обліку підприємства переважно уся інформація, про облік заробітної плати створюється на основі даних якого складається фінансова та податкова звітність, у котрих також відображається деяка інформація, що стосується нарахувань заробітної плати й утримань з неї (рис. 1.4).

Таким чином, у формах фінансової звітності відбиваються узагальнені показники за розрахунками що стосуються оплати праці, а в податковій звітності відображаються нарахування й сплата податку із доходів фізичних осіб і військового збору.

Відповідно до чинного податкового законодавства, а саме Податкового кодексу України [56], суб'єкти господарювання, до яких відносяться й підприємства сфери аграрного бізнесу в Україні, які нараховують та виплачують доходи особам, що перебувають з такими суб'єктами у трудових або цивільно-правових відносинах, виступають у ролі податкових агентів та зобов'язані здійснювати нарахування, утримання та сплату податку до бюджету, що передбачено розділом IV Податкового кодексу України (надалі –

ПКУ), зі змінами і доповненнями [56], від імені та за рахунок фізичної особи, якій нараховуються та виплачуються такі доходи. Таким чином, з процесом нарахування і виплати доходів найманим працівникам (основною формою яких є заробітна плата), пов'язана необхідність здійснення їх оподаткування.

Оподаткування заробітної плати передбачає здійснення таких обов'язкових утримань:

1. Податку з доходів фізичних осіб (надалі - ПДФО);
2. Військового збору (надалі - ВЗ).

При цьому підприємствами, як податковими агентами, має бути забезпечено належне ведення бухгалтерського обліку нарахування та сплати ПДФО і ВЗ, дотримання строків їх сплати, подання податкової звітності податковим органам, а також на податкових агентів покладається відповідальність за порушення чинних норм і правил оподаткування. Основні обов'язки податкових агентів в частині оподаткування доходів найманих працівників у вигляді заробітної плати наведено на рис. 1.3.

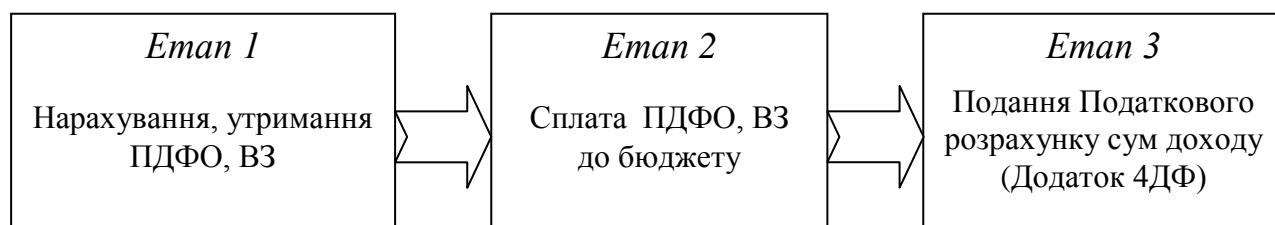


Рис. 1.3. Обов'язки податкових агентів в частині оподаткування доходів найманих працівників у вигляді заробітної плати

Ставлячи за мету правильне оподаткування заробітної плати для найманих працівників, підприємств України, що відносяться до сфери аграрного бізнесу, потрібно встановити, що включає в себе термін «заробітна плата» у контексті оподаткування, так як згідно з ПКУ: «об'єктом оподаткування є загальний місячний оподатковуваний дохід до складу якого включають доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати та винагороди виплачені (нараховані) платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору» [56].

Отже, формування об'єкту оподаткування базується, насамперед, на основі числа доходів, що отримані у вигляді заробітної плати. Відповідно до ПКУ, «заробітна плата – це основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму» [56].

Враховуючи це, варто зазначити – заробітна плата для оподаткування містить усі види як основної заробітної плати, так і додаткової заробітної плати та інші заохочувальні і компенсаційні виплати, повний перелік котрих висвітлюється в Законі «Про оплату праці» [70] й Інструкції зі статистики заробітної плати № 5[21].

Однак є деякі види виплат, котрі відповідно до Інструкції з статистики заробітної плати не включені до складу заробітної плати, проте відповідно до ПКУ є такими. Так, згідно абзацу 3 пп. 169.4.1 ПКУ «з метою оподаткування, а також з метою визначення граничного розміру доходу, що дає право на застосування податкової соціальної пільги, доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження, зокрема лікарняні та відпускні, що припадають на декілька місяців, розподіляються за місяцями, за які вони нараховані» [56]. Це надає підґрунтя стверджувати, що відпускні й лікарняні також є заробітною платою згідно з ПКУ.

Окрім цього, підприємство може надавати своїм найманим працівникам доходи, котрі згідно з ПКУ визнаються як додаткові блага й будуть включені до загального доходу, який оподатковується. Для найманого працівника додатковим благом є доходи, що надає йому роботодавець у формі:

- вартості житла, що використовується або іншого матеріального чи нематеріального майна, котре знаходиться у власності роботодавця й надається платникові податку в користування безоплатно або виконується компенсація вартості за використання житла й іншого майна, яке не знаходиться у власності роботодавця;

- вартості безкоштовного використаних послуг персоналу з домашнього обслуговування;

- вартості безкоштовно отриманого майна і харчових послуг;
- суми грошового чи майнового відшкодування витрат будь-яких та витрат, що поніс платник податку (крім тих, котрі згідно із законодавством підлягають відшкодуванню в обов'язковому порядку із бюджету або взагалі мають бути звільнені від оподаткування);
- кошти, котрі виплачують як безповоротну фінансову допомогу;
- вартості товарів, робіт чи послуг, котрі отримані безкоштовно й визначені відповідно до правил звичайної ціни й суми знижок звичайної ціни товарів, робіт та послуг, які було надано платникові податків.

Також до доходу, що оподатковується платника ПДФО додається сума витрачених понад норми коштів, котрі були одержані ним на відрядження чи під звітність, при умові їх несвоєчасного повернення у встановлених законодавством строках.

Існують деякі види виплат, що виконуються роботодавцем своїм найманим робітникам, котрі не входять до їх доходу, що оподатковується. Повний перелік таких виплат висвітлено в ст. 165 ПКУ [56], найпоширенішими серед них є: кошти, котрі видані на відрядження чи під звітність; кошти, що виплачені у вигляді компенсації затрат, що понесено через підвищення кваліфікації (перепідготовку); відшкодування вартості путівки на оздоровлення, а також відпочинок чи лікування; надання державної і соціальної матеріальної допомоги та страхові виплати із бюджетів і фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (наприклад допомога на вагітність та пологи, допомога на поховання тощо); вартість дарунків, яка становить не більше 25% від однієї мінімальної заробітної плати із розрахунку на місяць і певних видів благодійної допомоги [56].

База оподаткування доходів, що отримані у вигляді заробітної плати представлена як: «нарахована заробітна плата, зменшена на суму страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, - обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які

відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги (ПСП) за її наявності» [56].

ПСП – це величина, на котру законодавство дозволяє зменшувати базу оподаткування ПДФО за нарахування доходів виключно у формі заробітної плати й лише за єдиним місцем її нарахування (виплати).

Відповідно до пп. 169.1.1 ПКУ, ПСП встановлюють в розмірі, що дорівнює половині величини прожиткового мінімуму, визначеному для працездатної особи (в розрахунку на місяць), який встановлюється на кожний рік Законом «Про Державний бюджет України» станом на 01.01. відповідного року. Такий вид ПСП має назву «загальна» чи «базова». Із врахуванням, що прожитковий мінімум станом на 01.01.2024 р для працездатних осіб визначено 3028,00 грн, ПСП в 2024 році складає 1514.00 грн. ($3028,00 \text{ грн.} \times 50\% = 1514,00 \text{ грн.}$). Підвищення прожиткового мінімуму упродовж звітного року не впливатиме на величину ПСП.

У кожного працівника є право на зменшення бази оподаткування доходу у формі заробітної плати на величину, що дорівнює загальній податковій соціальній пільзі, за умови, що величина місячної заробітної плати «не перевищує граничного розміру доходу, який дорівнює місячному прожитковому мінімуму, діючому для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженому на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень» [44]. В 2024 р. розмір такого граничного розміру доходу встановлено на рівні 4240,00 грн. ($3028,00 \text{ грн.} \times 1,4 = 4239,20 \text{ грн.} \approx 4240,00 \text{ грн.}$).

Окрім «загальної» ПСП, також ПКУ передбачає «підвищені» ПСП, котрі надаються в розмірах, що становлять 100%, 150% чи 200% від загальної ПСП (табл. 1.10).

ПКУ передбачено можливість застосувань ПСП «на дітей», зміст якої полягає у тому, що за наявності дітей, максимальна величина заробітної плати, яка надає можливість застосувати ПСП зростає кратно кількості неповнолітніх дітей, а сам розмір ПСП також зростає шляхом множення на кількість неповнолітніх дітей (пп. 169.1.2 ПКУ) (табл. 1.11).

Процедура отримання ПСП вимагає необхідність оформлення заяви працівником, відповідно до затвердженої форми й подання разом з заявою всієї документації, котра надає право працівнику отримати ПСП підвищеного розміру.

Якщо в працівника з'являється право на отримання ПСП за декількома підставами, тоді застосовується та ПСП, величина котрої є найбільшою.

Таблиця 1.10.

Види, розміри й умови надання ПСП

Величина ПСП	Граничний розмір заробітної плати (ГРЗ), який дає право на застосування податкової соціальної пільги	Умови надання
<i>Податкова соціальна пільга (ПСП) «звичайна» у 2024 р. (пп. 169.1.1 ПКУ)</i>		
1514,00 грн	4240,00 грн	1. Наявність заяви про надання ПСП 2. Дотримання встановлених меж ГРЗ (заробітна плата + лікарняні \leq ГРЗ)
<i>Підвищенна ПСП у розмірі 150% від «загальної» у 2024 р. (пп. 169.1.3 ПКУ)</i>		
2271,00 грн	4240,00 грн	1. Наявність заяви про надання ПСП 2. Документи, що підтверджують відповідний «статус» працівника (ординока мати (батько), «чорнобилець» 1 та 2 категорії; працюючі учні, студенти, аспіранти, ординатори, за умови відсутності виплати стипендії з державного бюджету, інваліди I або II групи тощо згідно пп. 169.1.3). 3. Дотримання встановлених меж ГРЗ (заробітна плата + лікарняні \leq ГРЗ)
<i>Підвищенна ПСП у розмірі 200% від «загальної» у 2024 р. (пп. 169.1.4 ПКУ)</i>		
3028,00 грн	4240,00 грн	1. Наявність заяви про надання ПСП 2. Документи, що підтверджують відповідний «статус» працівника (Герої України, афганці тощо згідно пп. 169.1.4). 3. Дотримання встановлених меж ГРЗ (заробітна плата + лікарняні \leq ГРЗ)

Призупинення надання ПСП платнику ПДФО починається із податкового місяця, у котрому він завершив трудові відносини із роботодавцем.

Таким чином, база оподаткування ПДФО при оподаткуванні заробітної плати розраховується за формулами:

$$BO_{\text{ПДФО}} = ЗП, \text{ або} \quad (1.1)$$

$$BO_{\text{ПДФО}} = ЗП - ПСП \quad (1.2)$$

де, БО_{ПДФО} – база оподаткування ПДФО;

ЗП – заробітна плата, яка нараховується працівнику (платникові податку);

ПСП – податкова соціальна пільга.

Таблиця 1.11.

Порядок застосування ПСП «на дітей»

<i>Кількість дітей</i>	<i>Граничний розмір заробітної плати (ГРЗ), який дає право на застосування податкової соціальної пільги</i>	<i>Величина ПСП</i>
1	4240,00 грн. (4240,00 × 1 = 4240,00 грн.)	1514,00 грн. (1514,00 грн. × 1 = 1514,00 грн.)
2	8480,00 грн. (4240,00 × 2 = 8480,00 грн.)	3028,00 грн. (1514,00 грн. × 2 = 3028,00 грн.)
3	12720,00 грн. (4240,00 × 3 = 12720,00 грн.)	4542,00 грн. (1514,00 грн. × 3 = 4542,00 грн.)
4	16960,00 грн. (4240,00 × 4 = 16960,00 грн.)	6056,00 грн. (1514,00 грн. × 4 = 6056,00 грн.)

Ставка ПДФО становить 18% від бази оподаткування щодо доходів, котрі нараховані у вигляді заробітної плати, заохочувальних і компенсаційних виплат чи інших виплат та винагород, що нараховуються платнику податку у зв'язку з виконанням останнім трудових обов'язків (п. 167.1 ПКУ).

Сума ПДФО розраховується за формулою:

$$\text{ПДФО} = \text{ЗП} \times 18\% \quad (1.3)$$

При умові, що працівник матиме право на ПСП, тоді сума ПДФО визначатиметься за формулою:

$$\text{ПДФО} = (\text{ЗП} - \text{ПСП}) \times 18\% \quad (1.4)$$

Існують випадки нарахувань заробітної плати в натуральній формі, величина котрої, згідно із законодавством, не може бути більше 30% від величини заробітної плати, що нарахована за місяць. Заробітну плату переважно в натуральній формі нараховують працівникам тих галузей й сфер економічної діяльності, в яких така оплата еквівалентна величній заробітної плати у грошовій формі і є звичайною чи бажаною для працівника, за виключенням продукції й товарів, котрі не можуть надаватись у вигляді оплати праці (перелік відповідних товарів визначається Кабінетом Міністрів України

(ч. 3 ст. 23 Закону № 108) [70]. Підприємства, що відносяться до сфери аграрного бізнесу іноді практикують виплату заробітних плат своїм працівникам в натуральній формі.

Оподаткування заробітних плат й інших доходів, що нараховуються в натуральній формі працівникам, що надаються в негрошовій формі, здійснюють із врахуванням «натурального» коефіцієнта, котрий розраховується за формулою:

$$K = 100 \div (100 - Sp) \quad (1.5),$$

де K – натуральний коефіцієнт;

Sp – ставка податку, яку встановлено для доходів такого виду на момент їх нараховування.

З огляду на ставку ПДФО, яка становить 18%, значення натурального коефіцієнту дорівнює 1,21951.

$$K = 100 \div (100 - 18) = 1,21951 \quad (1.6),$$

Згідно з п. 164.5 ПКУ, база оподаткування ПДФО для доходів, нарахованих не у грошовій формі, визначатиметься у вигляді добутку вартості такого доходу й натурального коефіцієнта.

В Україні, відповідно до ПКУ, з серпня 2014 року впроваджено стягнення військового збору (ВЗ).

Об'єктом оподаткування військового збору є доходи, які нараховані платнику (найманому працівнику) у формі заробітної плати чи інших заохочувальних й компенсаційних виплат, а також інших виплат та винагород, котрі виплачуються платнику через трудові відносини і на базі укладених цивільно-правових договорів.

До Базы оподаткування ВЗ відносять всі виплати, котрі підлягають оподаткуванню ПДФО.

Ставка ВЗ становить 1,5% від об'єкта оподаткування.

ВЗ оподатковує загальну величину нарахованої заробітної плати без вирахувань ПСП і ПДФО.

Сума військового збору розраховується за формулою:

$$ВЗ = ЗП \times 1,5\% \quad (1.7)$$

Не підлягають оподаткуванню військовим збором такі ж види виплат працівникам, які не оподатковуються і ПДФО (наприклад, винагороди й страхові виплати, котрі виплачуються працівникам із бюджетів і фондів державного соціального страхування, допомога на вагітність та пологи, грошові та негрошові виплати, котрі надаються як допомога на лікування чи медичне обслуговування, на поховання, у розмірах, що визначено ПКУ, вартість оздоровчих путівок, а також на лікування чи відпочинок тощо) [56].

ПДФО й ВЗ нараховуються, утримуються і сплачуються за кожною виплатою доходу у вигляді заробітної плати, із якого він утримується. Дані процеси на обов'язковій основі реєструються у системі бухгалтерського обліку будь-якого підприємства.

Облік розрахунків, що пов'язані з нарахуванням, утриманням і сплатою ПДФО ведеться на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунку 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «ПДФО»), а облік розрахунків за ВЗ – на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» (аналітичний рахунок «Військовий збір»). За кредитом зазначених субрахунків 641 й 642 висвітлюються нараховані ПДФО й ВЗ, котрі підлягають утриманню з працівників (платників даного податку та збору), а за дебетом – перерахування ПДФО і ВЗ до бюджету (табл. 1.12).

Таблиця 1.12.

Порядок відображення нарахування й сплати ПДФО і ВЗ на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Утримано ПДФО із заробітної плати працівника	661	641
2	Утримано ВЗ із заробітної плати працівника	661	642
3	Сплачено ПДФО до бюджету	641	311
4	Сплачено ВЗ до бюджету	642	311

ПДФО і ВЗ сплачуються підприємством, яке виступає податковим агентом від імені працівників (які є платниками ПДФО і ВЗ) й за рахунок їх заробітної плати, одночасно з виплатою їм заробітної плати. Водночас,

банківські установи, в котрих відкриті поточні рахунки підприємства, мають зобов'язання контролювати сплату ПДФО і ВЗ: банки мають виконувати контроль суми, що іде на сплату ПДФО і ВЗ. А саме, сума податків, котрі сплачує підприємство із заробітної плати працівника не може становити менше 25% від виплачуваних коштів на картки працівників. У тому випадку, якщо ця сума є меншою, банківська установа зобов'язана не пропускати транзакцію виплати заробітної плати.

ПКУ також передбачено порядок сплати ПДФО та ВЗ за умови, коли податковий агент нараховує заробітну платню працівникам, проте не виплачує її (пп. 168.1.2, пп. 168.1.5) [56]. За такої ситуації ПДФО та ВЗ мають бути перераховані до бюджету протягом 30-ти календарних днів, після закінчення останнього дня місяця, в котрому здійснено нарахування оподатковуваних виплат працівникам [56].

У випадку, якщо надання оподаткованого доходу здійснено не в грошовій формі, чи виплати заробітної плати робітникам готівковими коштами із каси підприємства, ПДФО та ВЗ сплачуються податковим агентом у бюджет протягом наступного банківського дня після дня такої виплати (пп. 168.1.4 ПКУ) [56].

Нарахування й утримання із заробітної платні ПДФО і ВЗ відображають в Податковому розрахунку сум доходу, що нарахований (сплачений) на користь платників податку – фізичних осіб, а також сум утриманого із них податку й сум Єдиного внеску, що нараховано. Податковий розрахунок складається з основної частини, в котрій відображено «нарахування доходу найманим працівникам та єдиного внеску за найманих працівників в розрізі місяців звітного кварталу» [68] й шести додатків. Так, призначення Додатку № 4 відобразити відомості про «суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору» [68].

Підприємство, як податковий агент подає Податковий розрахунок протягом 40 календарних днів після закінчення звітного податкового кварталу.

За неподання чи подання із порушенням строків, які встановлені ПКУ, подання не у повному обсязі, або подання із недостовірними даними, помилками, у випадках коли такі недостовірні дані або помилки спричинили зменшення чи збільшення податкових зобов'язань для платника податку - такому підприємству, загрожує штраф:

- в розмірі 510 грн. – у випадку такого порушення вперше протягом звітного податкового року;

- у розмірі 1020 грн. – у випадку повторного такого порушення податкового агента протягом звітного податкового року.

За умови виявлення помилок в Податковому розрахунку, в період після завершення граничного строку подачі звітності з ПДФО й ВЗ, помилки підприємство має виправити шляхом подання уточнюючого розрахунку.

Отже, інформаційне забезпечення аудиту виплат працівникам являє собою систему, до складу якої входять сукупність процесів, технологій та документів, що забезпечують збір, обробку, зберігання та передачу інформації, необхідної для нарахування та виплати заробітної плати, премій, доплат та інших винагород найманим працівникам.

1.3. Мета, завдання та порядок проведення аудиту виплат працівникам

Аудит виплат працівникам є незалежною перевіркою первинних, синтетичних і аналітичних документів щодо того, чи правильно нараховується основна, додаткова заробітна плата, премії, заохочення та інші види виплат, їхнє належне документальне оформлення, здійснення з них утримань податку з доходів фізичних осіб й інших утримань, котрі відповідають діючому законодавству, а також контроль за правильністю відображення інформації про виплати працівникам у звітній документації.

Проведення аудиту виплат працівникам надає власникові і бухгалтеру впевненість, у тому, що облік підприємства відповідає трудовому і

податковому законодавству. Результати аудиту використовуються для запобігання можливим штрафам клієнтів й повністю нівелюють ризики непередбачених витрат підприємства.

Метою аудиту виплат працівникам є «встановлення об'єктивної істини щодо інформації, відображеної в фінансовій звітності, бухгалтерському обліку і первинних документах, що стосуються повноти, достовірності, об'єктивності та законності в контексті дотримання трудового та податкового законодавства в частині здійснюваних розрахунків з виплат працівникам» [32].

Аудитору треба виконати ряд завдань задля реалізації вказаної мети (рис. 1.4).

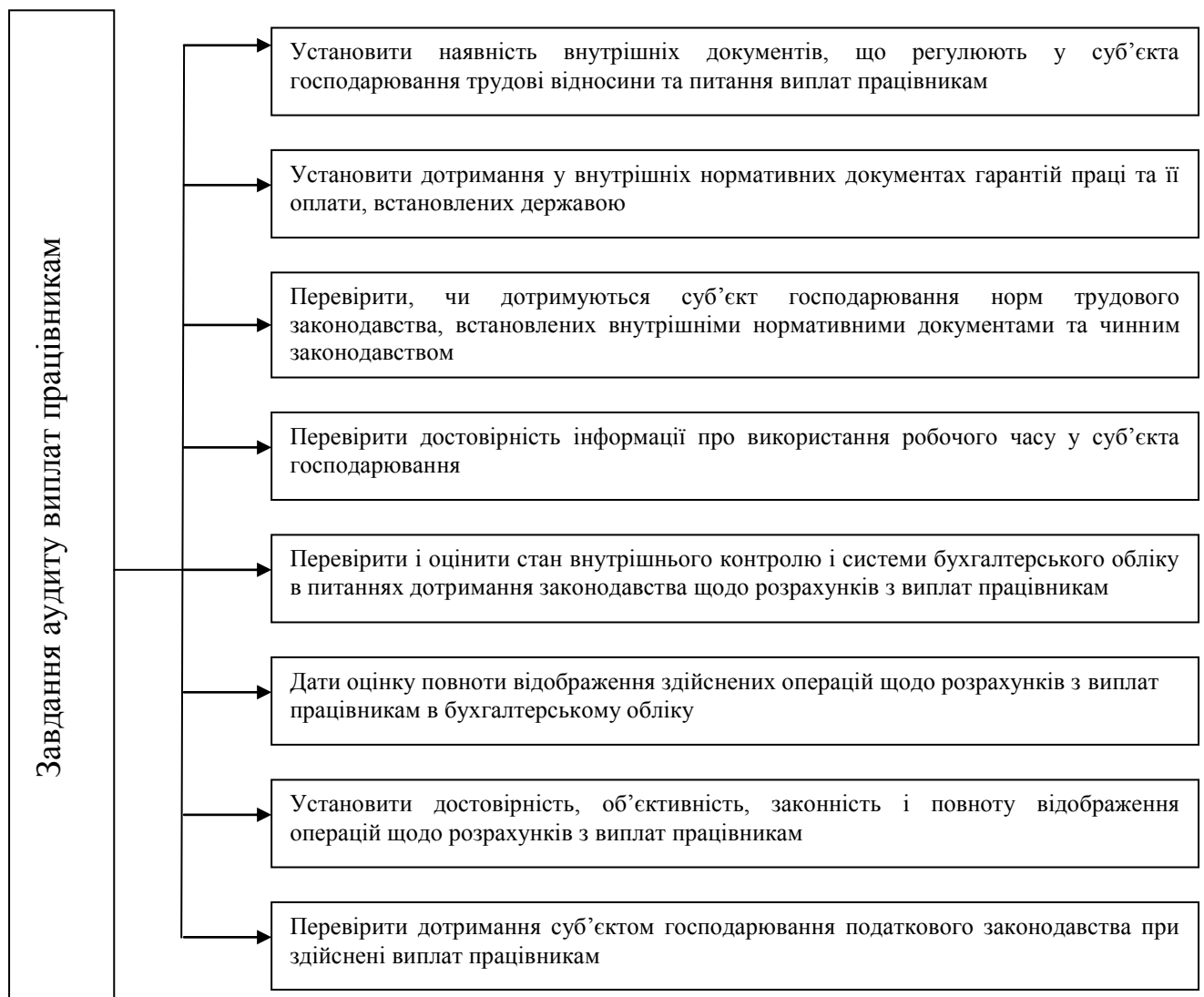


Рис. 1.4. Завдання аудиту виплат працівникам

Кожна аудиторська перевірка, у тому числі й аудит виплат працівникам, включають в себе певні етапи й стадії, котрі поділяються на: «дослідницьку, підготовчо-узгоджувальну, основну та завершальну стадії» [33].

Аудитор складає робочий план та програму перевірки (незалежно від способів організації перевірки), в котрих встановлює перелік аудиторських процедур, котрі надади б можливість вирішити усі поставлені завдання.

Для здійснення аудиторської перевірки виплат працівникам джерелами інформації слугують:

- 1) вимоги нормативних документів, котрі визначають порядок нарахування виплат працівникам та особливості їх оподаткування;
- 2) положення про робочий час; про оплату праці; про преміювання;
- 3) колективний договір;
- 4) контрольні журнали робочого часу;
- 5) наказ про облікову політику;
- 6) посадові інструкції;
- 7) інші накази по підприємству;
- 8) трудові договори та контракти;
- 9) виробничо-фінансові плани, бізнес-плани;
- 10) форми з обліку особового складу.

Також, для здійснення аудиторської перевірки виплат, здійснюваних працівникам, аудитор досліджує наступні документи: заяви про прийом на роботу, звільнення з роботи, трудові угоди, акти виконаних робіт, накази керівника: про звільнення з роботи, про прийняття на роботу, про направлення у відрядження, про відпустки, про преміювання, про роботу у вихідні і святкові дні, про надання доплат, на здійснення утримань із заробітної плати (в основному тих, що є необов'язковими та здійснюються за заявою працівника, або за виконавчими листами), збільшення заробітної плати, наряди і розцінки; особисті картки у відділі кадрів, таблиці обліку робочого часу, особові рахунки працівника, лікарняні листи, штатний розклад, записки про надання відпустки, розрахунково-платіжні відомості, положення про преміювання, зведені

реєстри, а саме: оборотні відомості по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», Головна книга, баланс тощо.

Вивчаючи нормативну базу, аудитор має пам'ятати, що у питаннях дотримання трудового законодавства та розрахунків по заробітній платі, потрібно користуватися не лише зовнішніми нормативними документами, але й внутрішніми.

При вивченні внутрішніх нормативних документів (колективного договору, статуту, Положення про оплату праці, Положення про преміювання, Правил внутрішнього трудового розпорядку тощо), потрібно встановити, чи немає норм внутрішніх нормативних документів, що суперечать чинному законодавству.

Під час перевірки правильності утримання ПДФО треба послуговуватись нормами Податкового кодексу України й іншими нормативними документами, котрі відносяться до сфери податкового законодавства.

Аудитору, під час вивчення розрахунків за виплатами працівникам, потребують перевірки:

- наявність колективного договору, положень Про оплату праці та Про премії;
- наявність наказів про прийом на роботу, про звільнення з роботи, про переведення працівника на іншу роботу або посаду; наявність штатного розкладу (за погодинної оплати праці); наявність табелів обліку робочого часу;
- наявність нарядів й розцінок (за відрядної оплати праці);
- наявність договорів цивільно-правового характеру (трудових угод та контрактів);
- таксування розрахункових відомостей;
- наявність фактів видач заробітної плати в натуральній формі (зазначити для перевірки зарахування до доходів, обчислення податку на додану вартість, застосування звичайної ціни);
- перевірка відповідності фактичних виплат наказам;

- за наявності випадків видачі позик необхідно перевірити договори та суттєві умови в них (зворотність й терміни);

- за відрядної оплати праці потрібно перевірити відповідність обсягів виконаних робіт та бази нарахування відрядних виплат конкретним працівникам;

- перевірка правомірності надання додаткових відпусток;

- за умови роботи неповний місяць - перевіряють правильність нарахування заробітної плати за відповідними посадовими окладами;

- перевірка правильності нарахування відпускних та компенсацій за невикористану відпустку;

- перевірка правильності нарахування виплат за листами непрацездатності;

- перевірка правильності утримання по виконавчих листах;

- перевірка відповідності утримань ПДФО діючому законодавству;

- перевірка повноти й своєчасності перерахувань ПДФО;

- створення Переліку виявлених помилок і порушень;

- зіставлення сум, що відображені в фінансовій звітності, із залишками у регістрах бухгалтерського обліку та в Головній книзі.

Під час вивчення колективного договору, аудитор має з'ясувати, чи передбачені в ньому та чи дотримуються наступних взаємних обов'язків сторони щодо регулювання трудових, виробничих та соціально-економічних відносин, а саме:

- зміни організації виробництва та праці;

- нормування та виплати працівникам, встановлення форм і систем, величини заробітної плати, а також інших видів трудових виплат (надбавок, доплат, премій тощо);

- участь трудового колективу в процесах формування, розподілу і використання прибутку підприємства (якщо статут це передбачає);

- встановлення гарантій, пільг та компенсацій;

- режим роботи, тривалість роботи та відпочинку;

- умови охорони праці;
- забезпечення житлово-побутовим, культурним, медичним обслуговуванням, організація оздоровлення та відпочинку працівників;
- наявності профспілкової організації або інших представницьких організацій;
- порядок регулювання фондів виплат працівникам;
- механізм надання відпусток у випадку простою підприємства, установи, організації через незалежні від працівників причини, без збереження заробітної плати чи із частковим її збереженням;
- список посад, робіт й професій, котрі мають ненормований характер роботи для права віднесення відповідної суми відпускних на витрати підприємства;
- право підприємства надавати своїм працівникам позики;
- право підприємства надавати працівникам матеріальну допомогу, зокрема на оздоровлення.

Під час перевірки дотримання трудового законодавства на підприємстві, аудитор може встановити, яким чином виконується оформлення працівників при їх прийманні на роботу та звільненні, становище обліку робочого часу працівників, особливості побудови системи виплат працівникам.

Потрібно встановити відсутність повторних нарахувань сум по раніше виплаченим первинним документам (табелям, нарядам, накопичувальними облікових листах і разових документах). Особливо слід ретельно перевірити й виконати арифметичні підрахунки в нарядах, що виписані на осіб, котрі відсутні в штаті підприємства й тих, які працювали протягом короткого проміжку часу, нарядах на перевиконання неякісно виконаних робіт та розрахункових відомостях.

Особливе значення має встановлення фактів включення у витрати виробництва (обіг) виплат працівникам, що зайняті в інших видах діяльності (у сфері обслуговування і соціально-культурній сфері) й визначення розмірів витрат, пов'язаних з виплатами працівникам, що відображені у складі

виробничих витрат або витрат обігу, а також правильності віднесення цих витрат у фонд оплати праці. Також потрібно провести аналіз правильності утримання із заробітних плат ПДФО, аліментів та обґрунтованість розрахунків із депонентами, перевіряючи платіжні відомості, дати виникнення та суми депонентської заборгованості тощо.

Подальшими кроком є проведення перевірки обґрунтованості й правильності нарахувань премій, надбавок і доплат (через відхилення від нормальних умов праці, у зв'язку з роботою понаднормово, за простої, через роботу в тяжких і шкідливих умовах), виплат за тимчасову непрацездатність і відпусток, а також винагородження за підсумками праці за годину тощо.

Під час процесу перевірки розрахунків по нарахуванню відпускних необхідно встановити повноту включення у розрахунок здійснюваних виплат задля визначення величини середнього заробітку, а також правильність розрахунку середньомісячної, середньоденної заробітних плат та суми оплати на час відпустки. Потребує перевірки коректність проведених розрахунків, що стосуються заробітної плати з використанням поправочних коефіцієнтів, які нараховані пропорційно збільшенню тарифної ставки (окладу), котра встановлена в місяці, за котрий здійснюються такі виплати, по відповідній професійно-кваліфікаційній групі.

Аудитор в процесі дослідження має зіставити суми, що мають бути виплачені виконавцям робіт відповідно до нарядів і табелів-розрахунків, із сумами, що вказані в розрахунково-платіжних відомостях. За умови виявлення розходження в цих документах їх потрібно вилучити, і в осіб, котрі є одержувачами коштів, отримати пояснення щодо фактично одержаних сум та обставин, при яких виплачувались кошти.

При перевірці організації обліку і контролю виробітку й нарахувань заробітної плати працівникам-відрядникам аудитор повинен звертати увагу на оформлення первинних документів (нарядів, маршрутних листів тощо), правильність використання норм й розцінок, коректність заповнення

відповідних реквізитів та наявність підписів посадових осіб, а також відсутність виправлень.

Окрему увагу слід звернути на перевірку правильності роботи працівників за сумісництвом, адже трапляються факти, коли співробітники працюють за сумісництвом у час своєї основної роботи - відповідно одержують заробітну плату за невідпрацьований час. Зіставивши час роботи сумісника на підприємстві із його часом роботи за іншими місцями роботи, аудитор може встановити, чи працював такий сумісник у декількох підприємствах одночасно й визначити кількість невідпрацьованих годин.

Під час перевірки рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» необхідно встановити:

- особливості виплат працівникам, які використовуються підприємством (погодинна, погодинно-преміальна, відрядна, відрядно-преміальна тощо);

- порядок застосування тарифних ставок чи умов договору за погодинної оплати праці, а також норм й розцінок за відрядної;

- коректність оформлення трудових угод працівниками, які залучені зі сторони (назва документу, місце й дата його складання, назва підприємства, посада, прізвище, ім'я, по батькові залученого працівника, зміст угоди із зазначенням зобов'язань з боку підприємства й працівника, термін здачі виконаних робіт, форма оплати, вимоги щодо якості роботи, термін і порядок виплат працівникам працівника, адреса сторін і підписи, печатка підприємства);

- доплати за сумісництво, виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника, надбавки за роботу з відхиленням від нормальних умов праці, за понаднормову роботу, у тяжких й шкідливих умовах;

- правильність оплати:

- а) простою без вини працівника (за умови попередження адміністрації про початок простою - не нижче $2/3$ від тарифної ставки);

- б) браку, що спричинено не через вину працівника ($2/3$ тарифної ставки);

- в) роботи у нічний час (згідно з договором);

г) роботи в понаднормовий час (в перші дві години - полуторний розмір; наступні години - подвійний розмір заробітної плати);

д) роботи у святкові дні (не менше подвійної ставки відрядних розцінок (погодинної ставки));

- коректність оплати відпусток;

- нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності (на підставах листка тимчасової непрацездатності закладу охорони здоров'я);

- правильність утримання із заробітної плати: ПДФО, погашення заборгованості за раніше виданими авансами, утримань по виконавчих листах, за товари, що продані в кредит, плати на утримання дитини у дитячих дошкільних закладах, відшкодування матеріальних збитків тощо;

- утримання із ініціативи адміністрації підприємства (за брак, матеріальний збиток, непогашені підзвітні суми чи безвідсоткові позики тощо);

- порядок арифметичних підрахунків;

- наявність договору щодо повної матеріальної відповідальності у випадку утримання з працівника матеріального збитку у повному розмірі;

- відповідність показників балансу, Головної книги і аналітичного обліку по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» на одну і ту ж саму дату.

Загальний порядок проведення аудиторської перевірки виплат працівникам представлено на рис. 1.5.

Під час проведення аудиту розрахунків по виплатам працівникам досить частими є помилки і порушення в нарахуванні заробітної плати та в ПДФО, найбільш типові серед них представлені в табл. 1.13.

Таким чином, проводячи аудит важливо враховувати: всі господарські операції з розрахунків по виплатам працівникам мають підтверджуватись великою кількістю кадрових документів і бухгалтерських первинних документів. Ці документи мають містити однакову інформацію і, коли на підприємстві відсутня автоматизація процесу оплати праці, дуже частим є

виникнення невідповідностей, що призводять до помилок та ризиків нарахування штрафних санкцій.



Рис. 1.5. Порядок проведення аудиторської перевірки розрахунків за виплатами працівникам

Найбільш поширені штрафи, з якими зіштовхується багато підприємств:

- виплата зарплати в розмірі менше розміру мінімальної заробітної плати;
- виплата заробітної плати без нарахування податків;
- виплата зарплати із порушенням строків.

Підсумовуючи питання організації аудиту розрахунків по виплатам працівникам, варто відзначити його ключові напрями:

- перевірка відповідності трудовому й податковому законодавству виплат працівникам і відображення їх в обліку;
- перевірка правильності нарахувань заробітної плати, лікарняних, відпусток та інших виплат, які входять до оплати праці;

- перевірка правильності, своєчасності нарахування та утримання податків, зборів і їх сплати у бюджет;
- перевірка коректності відображення виплат співробітникам у витратах підприємства;
- перевірка законності оформлених трудових взаємовідносин з працівниками.

Таблиця 1.13.

Найпоширеніші помилки, які зустрічаються при розрахунках за виплатами працівникам

Групи типових помилок за їх видами	Види помилок
Помилки, які виникають при нарахуванні заробітної плати та інших виплат працівникам	Відсутність документів, які підтверджують законність здійснених виплат працівникам (положень, наказів, розпоряджень, договорів тощо)
	Недотримання норм Кодексу Законів про працю при звільненні з роботи, переведенні на іншу роботу, щодо тривалості робочого часу і, відповідно, виплат працівникам
	Нарахування виплат працівникам не по середньому заробітку, як це передбачено Кодексом Законів про працю, а виходячи із посадового окладу (наприклад, при службових відрядженнях, при виконанні громадських обов'язків)
	Неналежна організація внутрішнього контролю на підприємстві, про свідчать випадки виплати премії працівникам, які допускають порушення трудової дисципліни, неправомірного списання втрат від псування цінностей зверх норм природного убутку на витрати підприємства, а не на винних осіб
Помилки, які виникають при обчисленні та сплаті ПДФО	Неправильне визначення бази оподаткування
	Неправильне застосування ставки податку до відповідних виплат
	Відсутність документів, що підтверджують право на пільги з податку
	Помилки при розрахунку податку за окремими видами виплат
	Невчасне подання або взагалі неподання до ДПС довідки про виплачені доходи за цивільно-правовими договорами
	Неутримання податку з доходів, що виплачуються фізичним особам за продані товари (виконані роботи, послуги) за цивільно-правовими договорами без наявності обґрунтованих підстав
Неправильне визначення бази оподаткування	

При аудиті виплат працівникам аудитор проводить ретельний аналіз, щоб переконатись чи дотримується підприємство усіх діючих законодавчих норм та

щоб пересвідчитись у відсутності порушень умов оплати праці працівників й правильності відображення оподаткування заробітних плат в обліку та звітності. При виявленні помилок, аудитором пропонуються рішення, що спрямовані на усунення таких помилок і недопущення нарахування штрафних санкцій з боку державних контролюючих органів.

Таким чином, аудит виплат працівникам дозволяє: власникові підприємства пересвідчитись у відсутності вчинення зловмисних дій співробітниками; бухгалтеру – можливість виявити механічні помилки перед поданням звітності; контролюючим органам й співвласникам бізнесу – пересвідчитись у правильності і достовірності ведення обліку.

Висновки до розділу 1

На основі дослідження теоретико-методичних засад аудиту виплат працівникам та його інформаційного забезпечення можемо зробити наступні висновки:

1. Досліджуючи економічну сутність поняття «виплати працівникам» та підходи щодо його визначення у нормативно-правових актах та літературних джерелах, слід сказати про недостатню вивченість даного поняття. Жоден із вітчизняних нормативно-правових актів не містить визначення сутності поняття «виплати працівникам», у тому числі й НП(С)БО 26 з однойменною назвою. Базуючи на наявних підходах щодо розкриття сутності досліджуваного поняття та його трактування у МСБО 19, нами було запропоновано авторське визначення сутності поняття «виплати працівникам».

2. Досліджуючи теоретичні засади формування системи інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам було досліджено нормативно-правові акти, які регламентують організацію обліку виплат працівникам, порядок ведення первинного, аналітичного та синтетичного обліку, формування регістрів зведеного бухгалтерського та податкового обліку і звітності.

3. На основі вивчення положень Податкового кодексу України, вивчено порядок оподаткування виплат працівникам, з'ясовано обов'язки податкових агентів в частині оподаткування виплат працівникам, нарахованих у вигляді заробітної плати, досліджено порядок визначення бази оподаткування виплат працівникам у вигляді заробітної плати, особливості застосування податкової соціальної пільги та відображення процесів оподаткування виплат працівникам в облікових регістрах та звітності.

4. В процесі дослідження теоретичних засад аудиту виплат працівникам, з'ясовано, що його основним спрямуванням є встановлення об'єктивної істини щодо інформації, яка відображена у фінансовій звітності, бухгалтерському обіку і первинних документах, яка стосується повноти, достовірності, об'єктивності та законності здійснюваних операцій щодо виплат працівникам в контексті дотримання трудового і податкового законодавства. Встановлено основні завдання аудиту виплат працівника, джерела інформації, які використовуються для отримання аудиторських доказів, перелік аудиторських процедур та послідовність їх здійснення.

РОЗДІЛ 2
АУДИТ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ЯК ІНСТРУМЕНТ
ПІДТВЕРДЖЕННЯ ДОТРИМАННЯ ТРУДОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО
ЗАКОНОДАВСТВА

2.1. Організація діяльності фермерського господарства «Фефелов» та оцінка основних фінансово-економічних показників

Фермерське господарство «Фефелов» (індивідуальний податковий номер 31717178) було зареєстроване 04 грудня 2001 року розпорядженням голови Новоукраїнської районної державної адміністрації № 899-р, провадить свою діяльність на підставі Статуту (додаток А), Закону України «Про фермерське господарство», Господарського, Цивільного кодексів України та інших нормативно-правових актів, які пов'язані із регламентацією діяльності фермерських господарств.

Засновниками фермерського господарства є Фефелов Володимир Миколайович (голова фермерського господарства) й Фефелова Оксана Володимирівна.

Фермерське господарство «Фефелов» (скорочена назва ФГ «Фефелов») це юридична особа, що створена і функціонує у відповідності до чинного законодавства України та розташована за адресою: 27126, Україна, Кіровоградська область, Новоукраїнський район, с. Воронівка.

ФГ «Фефелов» має власний баланс, розрахунковий та валютний рахунки в банківських установах, власну печатку з найменуванням господарства, штампи, фірмові бланки, знак для товарів і послуг, а також інші реквізити, які необхідні для його функціонування.

За статутом, фермерське господарство «Фефелов» як юридична особа має право:

- укладати будь-які угоди, що не заборонені законодавством України, придбавати та відчужувати, здавати чи брати в оренду рухоме та нерухоме майно, включно з правом на оренду й на придбання ділянок землі;

- набувати майнових й немайнових прав, а також забезпечувати захист своїх прав й інтересів;

- відкривати рахунки в Україні та за її межами у національній валюті України й іноземній валюті;

- ФГ самостійно встановлює напрями власної діяльності й обирає партнерів;

- ФГ має право провадити будь-яку підприємницьку діяльність, що не суперечитиме чинному законодавству, а також відповідатиме цілям, які передбачені статутом;

- ФГ має право створювати в Україні та за кордоном філії, представництва й інші відокремлені підрозділи, що діють відповідно до затверджених положень, що їх стосуються і виданих доручень;

- ФГ може бути засновником чи співзасновником інших підприємств, вступати до об'єднань підприємств;

- ФГ може займатись зовнішньоекономічною діяльністю, в порядку, що передбачений статутом і відповідно до діючого законодавства України та міжнародних актів;

- ФГ має право на комерційну таємницю та на визначення змісту й обсягу відомостей які становлять його комерційну таємницю, на правовий захист своєї комерційної таємниці;

- ФГ самостійно та у повній мірі несе майнову відповідальність за своїми зобов'язаннями щодо всього, що належить йому на правах власності або закріпленим за ним майном.

Метою діяльності ФГ є виробництво, переробка й продаж товарної сільськогосподарської продукції, покриття та задоволення потреб населення в сільськогосподарській продукції і продуктах її переробки, раціональне й ефективне використання земель, а також інших природних ресурсів, надавання

сервісних послуг, одержання прибутку від ведення господарської діяльності в інтересах ФГ.

Предметом діяльності ФГ є:

- обробка власних й орендованих земель;
- вирощування зернових і технічних культур;
- вирощування однорічних і дворічних сільськогосподарських культур;
- вирощування багаторічних культур;
- переробка сільськогосподарських культур;
- овочівництво, декоративне садівництво й культивування продукції розсадників;
- виробництво, переробка й реалізація сільськогосподарської продукції;
- провадження тваринництва;
- комерційна, торговельна, торгівельно-закупівельна, постачальницько-збутова і посередницька діяльність всіх видів;
- оптова та роздрібна торгівля продовольчими і непродовольчими товарами власного чи невідомого виробництва;
- комісійна торгівля, в тому числі через мережі магазинів, торговельних точок, складів та баз тощо.

Фермерське господарство «Фефелов» має майно, що відокремлене від майна засновників (членів) ФГ. Майно утворюється шляхом внеску кожного з членів господарства. До майна ФГ можуть входити споруди, будинки, устаткування, товарно-матеріальні цінності, цінні папери та готова продукція, яка вироблена господарством за час ведення господарської діяльності, доходи, що одержані за результатами господарської діяльності та інше майно, яке набуто на підставах, що не суперечать закону, правам на користування земельними ділянками, водними й іншими природними ресурсами та інші майнові права (у тому числі права на інтелектуальну власність) і грошові кошти, що передаються членами ФГ до його складеного капіталу.

ФГ має право на відчуження й набуття майна на підставах цивільно-правових угод.

Землі фермерського господарства можуть складатись з:

- земельної ділянки, яка належить за правом власності фермерському господарству, як юридичній особі;
- земельних ділянок, які належать громадянам, котрі є членами фермерського господарства на правах приватної власності;
- земельної ділянки, яка перебуває в користуванні господарства на орендних умовах.

Право на володіння та користування земельними ділянками, що знаходяться у власності членів фермерського господарства, має фермерське господарство.

Річний прибуток, який залишився після оплати податків та зборів й інших обов'язкових платежів до державного/місцевого бюджету, оплати праці робітників й інших належних відрахувань і сплат, може бути розподіленим між членами ФГ у повному обсязі чи взагалі не підлягати розподілу. Чистий прибуток, що отриманий після зазначених розрахунків залишається у повному розпорядженні членів ФГ, які й визначають напрямки його подальшого використання.

Частина прибутку направляється на виплату дивідендів членам ФГ у обсязі, що визначений зборами засновників та розподіляється відповідно до належних їм часток у зареєстрованому (пайовому) капіталі господарства.

Порядок компенсації збитків за рахунок чистого прибутку встановлюється відповідно до чинного законодавства України.

Членами ФГ можуть бути подружжя та їх батьки, діти, котрі досягли 14-річного віку, а також інші члени сім'ї, родичі, котрі об'єдналися для спільного провадження діяльності господарства і визнають та дотримуються положень статуту ФГ.

Члени ФГ мають право:

- долучатись до керування діяльністю господарства;

- отримувати інформацію що стосується діяльності господарства, у тому числі про доходи й витрати, ознайомлюватись із документами бухгалтерської звітності чи іншими документами;

- брати участь в розподілі прибутку, що отриманий фермерським господарством;

- отримувати частину від прибутку ФГ, у порядку, що встановлено законодавством та статутом;

- отримувати винагороду за працю в грошових одиницях і/або в натуральній формі;

- мати щоденний і щотижневий відпочинок, відпустки (трудові та соціальні), відповідно до чинного законодавства про працю;

- продати або іншим шляхом передати свою частку, або її частину в зареєстрованому (пайовому) капіталі фермерського господарства;

- вийти зі складу членів ФГ незалежно від згод інших його членів в порядку, що встановлений законодавством України;

- отримати у випадку ліквідації господарства частину від майна, що залишилось після здійснення розрахунків з кредиторами, чи його вартості пропорційно до своєї частки у зареєстрованому (пайовому) капіталі фермерського господарства.

Члени фермерського господарства та особи, котрі працюють в ньому на підставах трудового договору (контракту) підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню та пенсійному забезпеченню в порядку, передбаченому чинним законодавством.

Члени фермерського господарства зобов'язані:

- утворити зареєстрований (пайовий) капітал ФГ в порядку та строки, що передбачені законодавством;

- не розголошувати інформації, яка являє собою комерційну таємницю;

- дотримуватися вимог статуту фермерського господарства та виконувати рішення його керівних органів.

Зміна складу членів фермерського господарства може здійснюватись за таких підстав: прийняття нового члена ФГ, у тому числі в результатах відступлення частки у пайовому капіталі, її частини члену фермерського господарства чи через вихід члена фермерського господарства зі складу фермерського господарства.

Органами управління фермерським господарством є:

- Загальні збори членів ФГ;
- Голова ФГ.

Вищий орган управління фермерського господарства - Загальні збори членів господарства.

Голова господарства виступає виконавчим органом фермерського господарства.

До виключної компетенції загальних зборів членів ФГ відносяться:

- доповнення, корегування або внесення змін до статуту;
- зміна розмірів зареєстрованого (пайового) капіталу;
- прийняття осіб до складу членів ФГ й виключення зі складу господарства членів ФГ;
- обрання на посаду голови ФГ і його звільнення із цієї посади, а також призначення директора господарства і його звільнення із цієї посади, у випадках, що передбачені законодавством;
- визначення порядку розподілу прибутку ФГ;
- прийняття рішень про реорганізацію чи ліквідацію фермерського господарства.

Рішення, що приймаються на загальних зборах ФГ затверджуються більшістю голосів. Кожен член ФГ має один голос. За умови рівності голосів, ухвалюється рішення, за яке голосував Голова ФГ. Рішення загальних зборів ФГ оформлюються протоколами, котрі підписують усі присутні на зборах члени фермерського господарства.

Голова ФГ має право:

- провадити фінансово-господарську діяльність господарства;

- діяти від імені ФГ без доручення, представляти його у всіх установах і підприємствах, організаціях й закладах України та за кордоном;
- укладати і розривати трудові договори із найманими робітниками ФГ;
- укладати цивільно-правові (господарські) угоди від імені ФГ;
- видавати доручення і відкривати в банківських установах розрахункові та інші рахунки;
- розпоряджатись коштами ФГ;
- видавати накази, розпорядження та інші письмові й усні вказівки, що є обов'язковими для виконання всіма робітниками фермерського господарства.

Голова фермерського господарства повинен звітувати про свою діяльність на Загальних зборах фермерського господарства.

ФГ провадить діяльність на умовах самоокупності. Усі понесені витрати покриваються господарством за рахунок власного доходу й інших джерел, що не заборонені законодавством. Господарство самостійно встановлює напрямки своєї діяльності та спеціалізацію, засновує виробництво сільськогосподарської товарної продукції й забезпечує її переробку і реалізацію, а також на власний розсуд може обирати ділових партнерів з економічних зв'язків.

ФГ може вступати в договірні відносини як з юридичними, так і з фізичними особами, а також з органами державної влади і місцевого самоврядування. Суперечки, що виникають в ході виконання договірних відносин, вирішуються відповідно до законодавства.

У ФГ проводиться як оперативний, так і бухгалтерський облік результатів своєї діяльності відповідно до норм чинного законодавства та здійснюється формування статистичної звітності, яка подається в установленому порядку й обсязі органам Державної статистики.

Повна документація ведеться за місцем розташування ФГ. Баланс, Звіт про фінансові результати складаються в національній валюті. Фінансові результати діяльності ФГ визначаються на основі даних бухгалтерського обліку які є підставою для формування фінансової звітності за рік. ФГ «Фефелов» складає та

подає фінансову звітність малого підприємства, відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» (додаток Б)

Для проведення оцінки ефективності фінансової діяльності ФГ «Фефелов» дослідимо показники, які характеризують фінансові результати діяльності господарства, склад, структуру та динаміку його майна, джерел фінансування, показників ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості, ділової активності та рентабельності.

За результатами діяльності досліджуваного господарства у 2021-2023 рр., чистий фінансовий результат мав позитивне значення, тобто був отриманий прибуток. При цьому динаміка чистого прибутку демонструвала суттєве зростання у 2022 р. та 2023 р. порівняно із показником 2021 р. Так, чистий прибуток ФГ «Фефелов» у 2023 р. зріс на 3440,6 тис. грн., а у 2022 р. на 1920,7 тис. грн. порівняно із його значенням у 2021 р. (табл. 2.1). Проте, слід відзначити, що у 2023 р. порівняно із 2022 р. відбулося зниження чистого прибутку на 1519,9 тис. грн., або на 43,7%. Розглянемо фактори, які сприяли розвитку таких тенденцій. Насамперед, слід зазначити суттєве зростання обсягів діяльності досліджуваного господарства у 2022 р. порівняно із 2021 р. Відповідно, це позначилося і на зростанні собівартості реалізованої продукції (на 2800,9 тис. грн, або на 135,11%) та зростанні чистого доходу від реалізації продукції (на 6055,1 тис. грн., або на 287,11%). Як негативний факт, слід визнати суттєве зростання витрат у 2023 р. порівняно із 2022 р., які в абсолютному значенні збільшилися на 964,8 тис. грн, а у відносному на 19,8%, при одночасному зниженні обсягів виробництва. Проте, зростання доходів господарства більш стрімкими темпами, порівняно із зростанням витрат, а також отримання прибутку за підсумками діяльності впродовж усього періоду дослідження свідчить про її ефективність.

Забезпечення успішної діяльності господарства у майбутньому залежить від наявності, складу та структури майна, яким воно володіє. Наявність майна у ФГ «Фефелов», його вартість та динаміка змін впродовж 2021 - 2023 рр. представлена у табл. 2.2.

Таблиця 2.1

Динаміка фінансових результатів ФГ «Фефелов» в 2021 - 2023 рр., тис. грн.

Показники	Рік			Абсолютний приріст (відхилення), +,-		Відносний приріст (відхилення), %		
	2021	2022	2023	2022 / 2021	2023 / 2022	2022 / 2021	2023 / 2022	2023 / 2021
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2 109	8 164,1	7 750,1	6 055,1	-414	287,11	-5,07	267,48
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2 073	4 873,9	4 143,4	2 800,9	-730,5	135,11	-14,99	99,87
Інші операційні витрати	0	0	1 648,3	0	1 648,3	-	-	-
Інші доходи	1,7	188,1	47	186,4	-141,1	10 964,71	-75,01	2 664,71
Інші витрати	0	0	47	0	47	-	-	-
Разом доходи	2 110,7	8 352,2	7 797,1	6 241,5	-555,1	295,71	-6,65	269,41
Разом витрати	2 073	4 873,9	5 838,7	2 800,9	964,8	135,11	19,8	181,65
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)	37,7	3 478,3	1 958,4	3 440,6	-1 519,9	9 126,26	-43,7	5 094,69
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)	37,7	3 478,3	1 958,4	3 440,6	-1 519,9	9 126,26	-43,7	5 094,69

Таблиця 2.2.

Наявність, складові елементи та динаміка змін майна ФГ «Фефелов» у 2021 - 2023 рр., тис. грн.

Показники	Рік			Абсолютний приріст (відхилення), +,-		Відносний приріст (відхилення), %		
	2021	2022	2023	2022 / 2021	2023 / 2022	2022 / 2021	2023 / 2022	2023 / 2021
НЕОБОРОТНІ АКТИВИ, у т. числі:	5 398,7	6 434,5	7 751,8	1 035,8	1 317,3	19,19	20,47	43,59
Основні засоби	5 398,7	6 434,5	7 751,8	1 035,8	1 317,3	19,19	20,47	43,59
ОБОРОТНІ АКТИВИ, у т. числі:	2 688,8	4 447,2	4 960,8	1 758,4	513,6	65,4	11,55	84,5
Запаси	2 559	2 917,4	3 767,9	358,4	850,5	14,01	29,15	47,24
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	0	948,1	0	948,1	-948,1	-	-100	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	0	0	387	0	387	-	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	100,8	0	0	-100,8	0	-100	-	-100
Гроші та їх еквіваленти	29	164,5	805,9	135,5	641,4	467,24	389,91	2 678,97
Витрати майбутніх періодів	0	417,2	0	417,2	-417,2	-	-100	-
ЗАГАЛЬНА ВАРТІСТЬ МАЙНА	8 087,5	10 881,7	12 712,6	2 794,2	1 830,9	34,55	16,83	57,19

Як свідчать результати аналізу, щорічно відбувається нарощення вартості майна господарства. Так, у 2022 р. порівняно із 2021 р. вартість майна ФГ

«Фефелов» зросла на 2794,2 тис. грн., або на 34,55%. При цьому, у 2023 р. порівняно із 2021 р. такий приріст становив 57,19%. Досліджуючи складові майна, слід відмітити, що більш швидкими темпами відбувається зростання вартості оборотних активів, яка впродовж 2023-2021 рр. зросла на 84,5%, в той час, як вартість необоротних активів збільшилася на 43,59%. Найбільший приріст у складі оборотних активів господарства демонструє така їх складова як «Гроші та їх еквіваленти», яка зросла впродовж досліджуваного періоду на 776,9 тис. грн., або більше ніж у 2600 разів, що свідчить про зростання ліквідності активів. Динаміка зміни вартості майна ФГ «Фефелов» проілюстрована на рис. 2.1.

В структурі майна досліджуваного господарства переважають необоротні активи, питома вага яких у 2022 р. та 2023 р. порівняно із 2021 дещо знизилася : з 66,75% у 2021 р. до 59,13% - у 2022 р. та 60,98% - у 2023 р. (рис. 2.2).

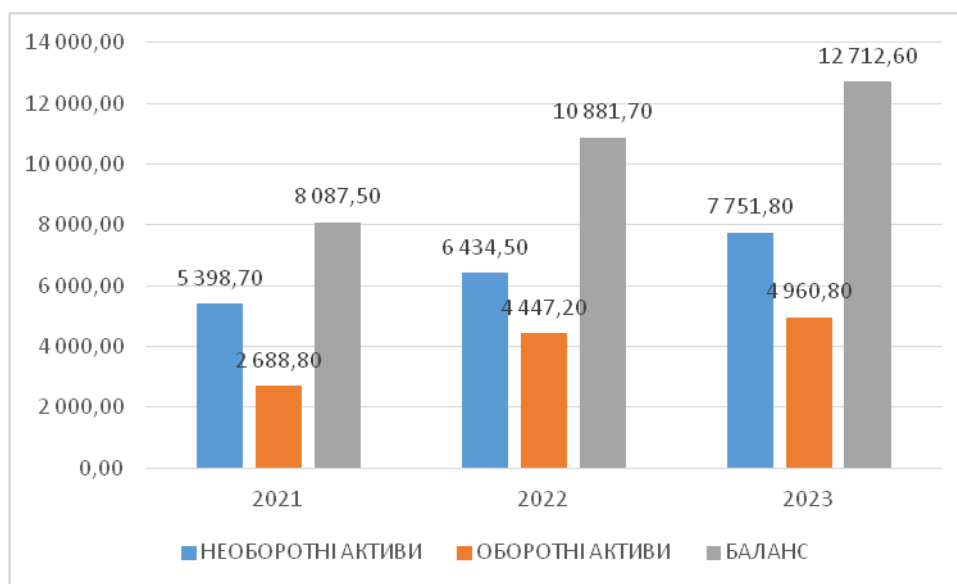


Рис. 2.1. Динаміка активів ФГ «Фефелов» в 2021 - 2023 рр., тис. грн.

Враховуючи, що ФГ «Фефелов» здійснює виробничу діяльність та спеціалізується на виробництві продукції рослинництва, наявність необоротних активів у обсязі, який перевищує 60% наявного майна можна вважати достатнім для провадження ефективної виробничої діяльності.

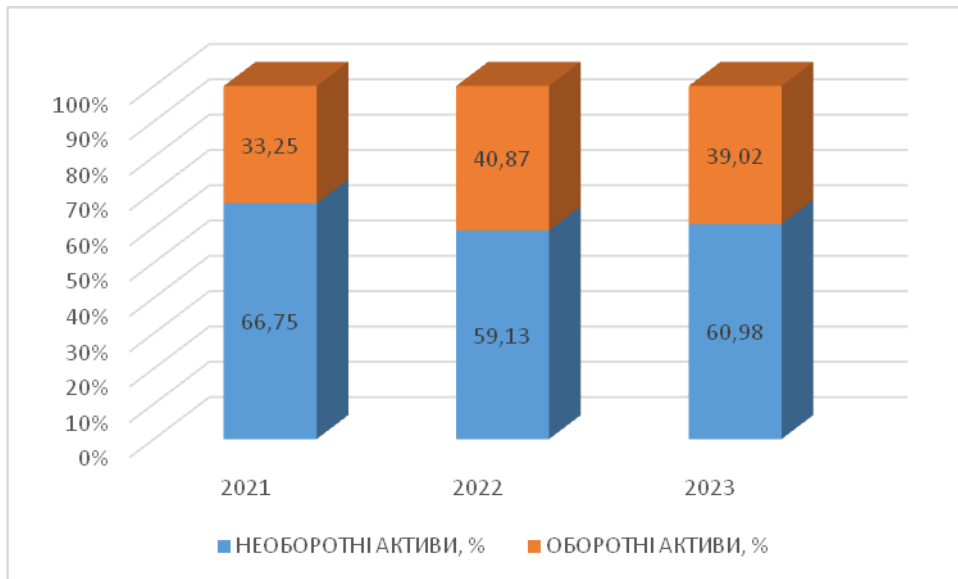


Рис. 2.2. Структура активів ФГ «Фефелов» в 2021 - 2023 рр., %

Усі необоротні активи підприємства представлені виключно основними засобами.

Що стосується оборотних активів, то їх структура впродовж досліджуваного періоду постійно змінювалася. Так, у 2021 р. склад оборотних активів ФГ «Фефелов» був представлений: запасами, які становили 95,0% оборотних активів; іншою поточною дебіторською заборгованістю – 4,0% оборотних активів; грошовими коштами та їх еквівалентами – 1,0% оборотних активів (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Структура оборотних активів ФГ «Фефелов» в 2021 р., %

У 2022 р. склад оборотних активів доповнився витратами майбутніх періодів та змінився склад дебіторської заборгованості (замість іншої поточної дебіторської заборгованості виникла дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги), що свідчить про активізацію взаємовідносин господарства із покупцями продукції (рис. 2.4). Найбільшу частку в оборотних активах складають запаси – 66,0%, на другому місці дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги – 21,0%, на третьому – витрати майбутніх періодів – 9,0% й найменша частка оборотних активів припадає на гроші та їх еквіваленти – 4,0%.



Рис. 2.4. Структура оборотних активів ФГ «Фефелов» у 2022 р., %

Суттєві зміни, в сторону зростання ліквідності активів, відбулися в структурі оборотних активів у 2023 р., оскільки гроші та їх еквіваленти з 1,0% у 2021 р. та 4,0% у 2022 р. зросли до 16,0% у 2023 р. (рис. 2.5). Не залишилися без змін складові дебіторської заборгованості, частка якої впродовж досліджуваного періоду коливалася в межах 4,0% - 21,0% та запасів, частка яких знаходилася в діапазоні 95,0% - 66,0%.

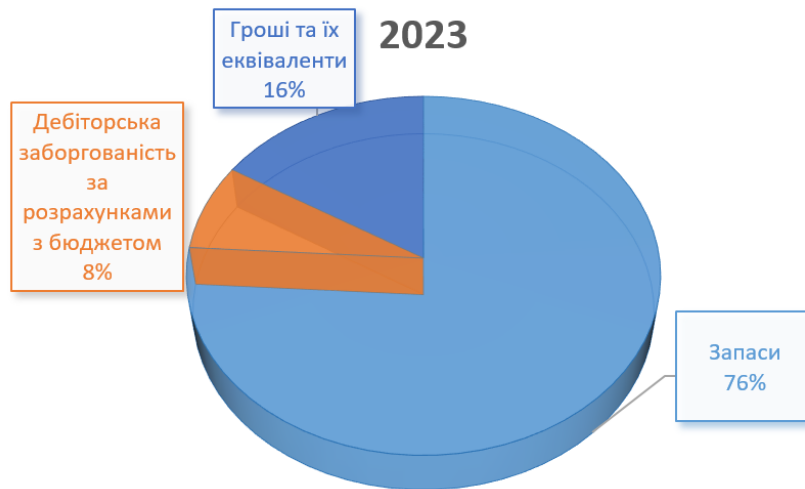


Рис. 2.5. Структура оборотних активів ФГ «Фефелов» у 2023 р., %

Досліджуючи джерела формування майна ФГ «Фефелов», було з'ясовано, що до їх складу входить власний капітал та поточні зобов'язання і забезпечення (рис. 2.6), сукупна вартість яких з 8087,50 тис. грн у 2021 р. зросла до 12712,60 тис. грн у 2023 р.

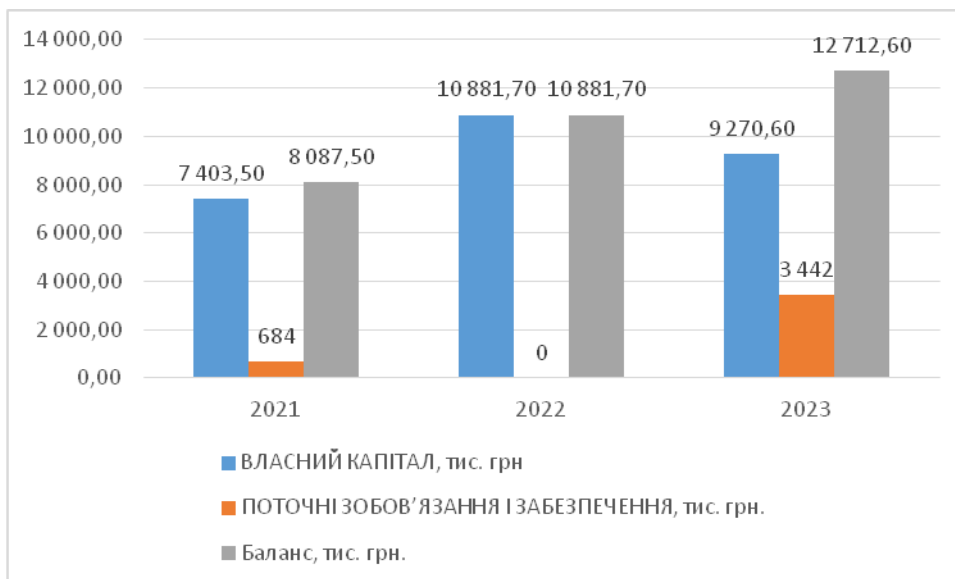


Рис. 2.6. Динаміка джерел формування майна ФГ «Фефелов» у 2021 - 2023 рр., %

При цьому, до складових власного капіталу ФГ «Фефелов» входять: зареєстрований (пайовий) капітал; додатковий капітал та нерозподілений прибуток. Саме за рахунок нерозподіленого прибутку та його зростання впродовж досліджуваного періоду (з 3881,0 тис. грн у 2021 р. до 7359,2 тис.

грн. у 2022 р. та до 8908,3 тис. грн. у 2023 р.) відбувається щорічний приріст власного капіталу (табл. 2.3).

Таблиця 2.3.

Наявність, складові та динаміка змін джерел фінансування ФГ «Фефелов» в 2021 - 2023 рр., тис. грн.

Показники	Рік			Абсолютний приріст (відхилення), +,-		Відносний приріст (відхилення), %		
	2021	2022	2023	2022 / 2021	2023 / 2022	2022 / 2021	2023 / 2022	2023 / 2021
Зареєстрований (пайовий) капітал	362,3	362,3	362,3	0	0	0	0	0
Додатковий капітал	3 160,2	3 160,2	0	0	-3 160,2	0	-100	-100
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	3 881	7 359,2	8 908,3	3 478,2	1 549,1	89,62	21,05	129,54
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ	7 403,5	10 881,7	9 270,6	3 478,2	-1 611,1	46,98	-14,81	25,22
Короткострокові кредити банків	300	0	0	-300	0	-100	-	-100
Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	0	0	2 507	0	2 507	-	-	-
Доходи майбутніх періодів	384	0	0	-384	0	-100	-	-100
Інші поточні зобов'язання	0	0	935	0	935	-	-	-
ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ І ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	684	0	3 442	-684	3 442	-100	-	403,22
ЗАГАЛЬНА СУМА ДЖЕРЕЛ ФІНАНСУВАННЯ	8 087,5	10 881,7	12 712,6	2 794,2	1 830,9	34,55	16,83	57,19

Залучений капітал ФГ «Фефелов» представлений виключно поточними зобов'язаннями та забезпеченнями, до складу яких входять: короткострокові кредити банків; поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; доходи майбутніх періодів та інші поточні зобов'язання (табл. 2.3).

Як свідчить інформація, наведена на рис. 2.7, провідну роль у фінансуванні активів відіграє власний капітал, який впродовж досліджуваного періоду коливається в межах 72,92% - 100,00%, що свідчить про орієнтацію господарства, при придбанні активів, здебільшого на власні кошти.

Досліджуючи структуру складових власного капіталу (табл. 2.4), слід зазначити, що найбільшу питому вагу займає нерозподілений прибуток, який у 2021 р. становив 47,99% наявних джерел фінансування, у 2022 р. – 67,63%, у 2023 р. – 70,07%. Друге місце у структурі, як власного капіталу, так і сукупних джерел фінансування досліджуваного господарства займає додатковий капітал, питома вага якого у 2021 р. становила 39,08%, у 2022 р. – 29,04%.

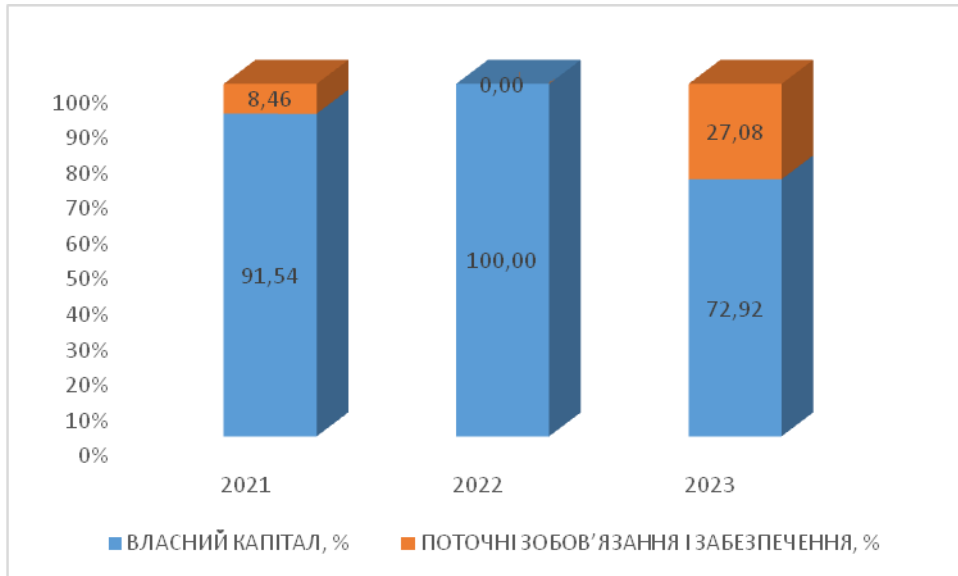


Рис. 2.7. Структура джерел фінансування активів ФГ «Фефелов» в 2021 - 2023 рр., %

Проведені дослідження свідчать про превалюючу роль власного капіталу у фінансуванні активів, серед яких більшу питому вагу займають необоротні активи.

Таблиця 2.4
Структура джерел фінансування ФГ «Фефелов» в 2021 - 2023 рр., %

Показники	Рік			Абсолютний приріст (відхилення), +,-		
	2021	2022	2023	2022 / 2021	2023 / 2022	2023 / 2021
Зареєстрований (пайовий) капітал	4,48	3,33	2,85	-1,15	-0,48	-1,63
Додатковий капітал	39,08	29,04	0	-10,04	-29,04	-39,08
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	47,99	67,63	70,07	19,64	2,44	22,08
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ	91,54	100	72,92	8,46	-27,08	-18,62
Короткострокові кредити банків	3,71	0	0	-3,71	0	-3,71
Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	0	0	19,72	0	19,72	19,72
Доходи майбутніх періодів	4,75	0	0	-4,75	0	-4,75
Інші поточні зобов'язання	0	0	7,35	0	7,35	7,35
ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ І ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	8,46	0	27,08	-8,46	27,08	18,62
ВСЬОГО ДЖЕРЕЛ ФІНАНСУВАННЯ	100	100	100	0	0	0

Задля оцінки можливостей господарства здійснювати своєчасну сплату короткострокової заборгованості розраховуємо показники поточної ліквідності, швидкої ліквідності та абсолютної ліквідності.

На основі визначення коефіцієнта поточної ліквідності (покриття) можемо оцінити достатність оборотних засобів господарства для сплати поточних зобов'язань. Даний коефіцієнт показує яка величина оборотних активів припадає на кожну одиницю поточних зобов'язань. Нормативне значення даного коефіцієнта становить 1,0. Розрахунки даного показника на ФГ «Фефелов» свідчать про те, що його значення у 2021 році становило 3,93, а у 2023 р. 1,44 процентних пункти (табл. 2.5). Отже, на 1 грн. поточних зобов'язань у 2021 р. припадало 3,93 грн. оборотних активів, а у 2023 р. – 1,44 грн., що на 2,49 грн. менше ніж у 2021 р., проте обидва показники знаходилися в межах визначених норм. Це означає, що досліджуване господарство як у 2021 р., так і у 2023 р. мало можливості сплачувати наявні поточні зобов'язання за рахунок власних оборотних коштів. Враховуючи, що у 2022 р. у ФГ «Фефелов» поточних зобов'язань не було, показник поточної ліквідності не розраховувався.

Коефіцієнт швидкої ліквідності дозволяє визначити частку поточних зобов'язань, яку підприємство здатне погасити, використовуючи свої найбільш ліквідні оборотні активи: грошові кошти та їх еквіваленти, поточні фінансові інвестиції та дебіторську заборгованість. Даний показник характеризує платіжну спроможність господарства щодо погашення поточних зобов'язань враховуючи своєчасність погашення дебіторами їхньої заборгованості перед господарством. Нормативний рівень коефіцієнта швидкої ліквідності має бути більше за 0,6.

Таблиця 2.5.

Динаміка показників ліквідності ФГ «Фефелов» в 2021 - 2023 рр.

Показники	Рік			Абсолютний приріст (відхилення), +,-		
	2021	2022	2023	2022 / 2021	2023 / 2022	2023 / 2021
Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	3,93	-	1,44	-	-	-2,49
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,19	-	0,35	-	-	0,16
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,04	-	0,23	-	-	0,19
Співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості	-	-	0,15	-	-	-

У ФГ «Фефелов» величина коефіцієнту швидкої ліквідності у 2021 р. дорівнювала 0,19 процентних пункти, що менше визначеного нормативу. У 2023 р. його величина дещо підвищилася до рівня 0,35 процентних пункти, що пов'язано із суттєвим зростанням абсолютної величини грошових коштів та їх еквівалентів у балансі господарства на кінець 2023 р., однак величина досліджуваного показника, все ще менше нормативного рівня. Таким чином, можемо визнати той факт, що ФГ «Фефелов» має певні складнощі щодо можливості сплати своїх поточних зобов'язань за рахунок наявних високоліквідних активів.

На основі розрахунку коефіцієнту абсолютної ліквідності можна визначити, яка частка короткострокової заборгованості може бути сплачена господарством у найбільш термінові строки. Нормативне значення коефіцієнту абсолютної ліквідності встановлено на рівні 0,25-0,5 процентних пункти (при значенні меншому на 0,25 – підприємство має брак коштів для термінового погашення зобов'язань, а при значенні більшому за 0,5 – підприємство має надмірний залишок коштів, що свідчить про їх неефективне використання в процесі провадження діяльності). Наведені у табл. 2.5 дані свідчать, що у ФГ «Фефелов» величина коефіцієнту абсолютної ліквідності у 2021 р. дорівнювала 0,04 процентних пункти, що засвідчує брак грошових коштів достатніх для розрахунків за поточними зобов'язаннями. У 2023 р. коефіцієнт абсолютної ліквідності дорівнював 0,23 процентних пункти, що майже відповідає нормативному рівню даного показника та в цілому свідчить про спроможність господарства здійснити сплату термінових зобов'язань за рахунок наявної готівки. Збільшення величини коефіцієнту абсолютної ліквідності впродовж досліджуваного періоду до нормативного рівня свідчить про покращення ліквідності балансу та платоспроможність підприємства.

Можливості подальшого ефективного функціонування господарства залежать від його фінансової стійкості, яка характеризує здатність суб'єкта господарювання протистояти негативним змінам зовнішнього та внутрішнього середовища та визначає його довгострокову платоспроможність.

З метою оцінювання фінансової стійкості ФГ «Фефелов» нами було розраховано комплекс показників (табл. 2.6), які забезпечують всебічний аналіз діяльності господарства за критеріями фінансової стабільності.

Таблиця 2.6.

Динаміка показників фінансової стійкості ФГ «Фефелов» в 2021 - 2023 рр.

Показники	Рік			Абсолютний приріст (відхилення), +,-		
	2021	2022	2023	2022 / 2021	2023 / 2022	2023 / 2021
Власні обігові кошти, тис. грн.	2 004,8	4 447,2	1 518,8	2 442,4	-2 928,4	-486
Коефіцієнт забезпечення оборотних активів власними коштами	0,75	1	0,31	0,25	-0,69	-0,44
Маневреність власних оборотних коштів	0,01	0,04	0,53	0,03	0,49	0,52
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами запасів	0,78	1,52	0,4	0,74	-1,12	-0,38
Коефіцієнт фінансової автономії	0,92	1	0,73	0,08	-0,27	-0,19
Коефіцієнт фінансової залежності	1,09	1	1,37	-0,09	0,37	0,28
Коефіцієнт фінансового левериджу	0,09	0	0,37	-0,09	0,37	0,28
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,27	0,41	0,16	0,14	-0,25	-0,11
Коефіцієнт короткострокової заборгованості	1	-	1	-	-	0
Коефіцієнт фінансової стійкості (покриття інвестицій)	0,92	1	0,73	0,08	-0,27	-0,19
Коефіцієнт мобільності активів	0,5	0,69	0,64	0,19	-0,05	0,14

Величина власних обігових коштів характеризує частину оборотних активів господарства, яка може фінансуватися за рахунок власних фінансових ресурсів. Як свідчать розрахунки величина власних обігових коштів ФГ «Фефелов» щорічно змінювалася. У 2022 р. їх величина, порівняно із значенням 2021 р. зросла на 2442,4 тис. грн., що є позитивним, проте у 2023 р. сума власних обігових коштів зменшилася порівняно із значенням 2022 р. на 2928,4 тис. грн., та порівняно із значенням 2021 р. на 486,0 тис. грн., що свідчить про зменшення частини оборотних активів господарства, які фінансуються за рахунок своїх фінансових ресурсів.

Спроможність господарства здійснювати фінансування оборотних активів за рахунок власних коштів можна визначити на основі розрахунку коефіцієнту забезпечення оборотних активів власними коштами. Нормативний рівень даного показника становить 0,1 та вище. При нижчому рівні показника слід здійснювати залучення додаткових коштів для покриття наявних розривів у платіжному календарі. Слід зазначити, що у ФГ «Фефелов» рівень забезпечення оборотних активів власними коштами знаходиться на досить високому рівні (у

2021 р. значення досліджуваного показника становить 0,75, у 2022 р. – 1,0, у 2023 р. – 0,31), оскільки основним джерелом фінансування активів впродовж усього досліджуваного періоду виступає власний капітал.

Для оцінювання рівня мобільності власних коштів ФГ «Фефелов» нами був розрахований коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів, який характеризує частку власних коштів, що були вкладені господарством в оборотні активи. Оптимальним вважається рівень показника не нижче 0,2, що забезпечує гнучкість відносно використання власного капіталу. В межах досліджуваного періоду коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів господарства не завжди знаходився на необхідному рівні. Так, у 2021-2022 рр. даний показник був значно нижче від нормативного значення й становив 0,01 та 0,04 процентних пункти відповідно. Лише у 2023 р. коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів ФГ «Фефелов» досяг значення 0,53 та перевищив нормативний рівень на 0,33 процентних пункти, що свідчить про підвищення ефективності організації розрахунків із контрагентами.

Задля визначення частки власних коштів господарства у загальній сумі його зобов'язань нами було розраховано коефіцієнт фінансової автономії. За встановленим нормативним значенням даного показника його рівень не повинен бути менше 0,5. Згідно даних ФГ «Фефелов» впродовж 2021-2023 рр. значення даного показника коливалося в межах 0,73 – 1,0, що свідчить про достатню фінансову незалежність господарства. Отже, усі наявні зобов'язання досліджуване господарство може повністю погасити за рахунок власних коштів, що підвищує імідж господарства в очах кредиторів.

Частка власного капіталу господарства, яка спрямовується на фінансування його оборотних активів розраховується на основі коефіцієнту маневреності власного капіталу. Нормативне значення даного показника встановлено на рівні 0,1 і вище. Коефіцієнт маневреності власного капіталу у ФГ «Фефелов» становив: 0,27 – у 2021 р.; 0,41 – у 2022 р.; 0,16 – у 2023 р., що засвідчує достатність власних фінансових ресурсів господарства для здійснення фінансування необоротних та частини оборотних активів.

Ще одним з важливих показників, які використовуються для оцінювання фінансової стійкості господарства є коефіцієнт фінансової стабільності, який характеризує співвідношення наявних у господарства власних і позикових коштів. Нормативним є значення коефіцієнта на рівні 0,7–0,9 процентних пункти. Рівень даного коефіцієнта у 2021-2023 рр. у ФГ «Фефелов» становив 0,92 – у 2021 р., 1,0 – у 2022 р., та 0,73 – у 2023 р., тобто значення коефіцієнту фінансової стабільності знаходиться в межах нормативного рівня і є достатньо високим. Все це засвідчує відсутність ризиків втрати платоспроможності та гарні перспективи подальшого функціонування господарства.

Узагальнюючими показниками успішності діяльності господарства є показники рентабельності, які дозволяють оцінити якість управління та ефективність управлінських рішень в аспекті операційної, фінансової та інвестиційної діяльності господарства. Задля оцінювання рентабельності підприємства нами були розраховані такі показники: рентабельності активів/пасивів, рентабельності власного капіталу, рентабельності виробничих фондів, рентабельності продажів та інші (табл. 2.7).

Як свідчить інформація, наведена у табл. 2.7, впродовж усього періоду дослідження діяльність ФГ «Фефелов» слід визнати ефективною, оскільки всі розраховані нами показники рентабельності мали позитивне значення. Розглянемо їх більш детально.

Таблиця 2.7.

Динаміка показників рентабельності ФГ «Фефелов» у 2021-2023 рр.

Показники	Рік		Абсолютний приріст (відхилення), +,-
	2022	2023	2023 / 2022
Рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності	36,67	16,6	-20,07
Рентабельність капіталу (активів) за чистим прибутком	36,67	16,6	-20,07
Рентабельність власного капіталу	38,04	19,44	-18,6
Рентабельність виробничих фондів	58,79	27,61	-31,18
Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від реалізації	42,6	25,27	-17,33
Коефіцієнт реінвестування	100	79,1	-20,9
Коефіцієнт стійкості економічного зростання	31,96	16,71	-15,25
Період окупності капіталу, рік	2,73	6,02	3,29
Період окупності власного капіталу, рік	2,63	5,15	2,52

Рентабельність активів у ФГ «Фефелов» за результатами діяльності у 2022 р. становила 36,97%, тобто на кожна вкладена в активи господарства гривня принесла 36,97 копійок чистого прибутку. В 2023 р. кожна вкладена в активи господарства гривня принесла 16,6 копійок чистого прибутку, що нижче досягнутого показника у попередньому році на 20,07 коп.

Що стосується коефіцієнта рентабельності власного капіталу, то в 2021 р. кожна гривня, вкладена власниками в діяльність господарства принесла їм 38,04 копійок чистого прибутку. В 2023 р. кожна вкладена власниками фермерського господарства гривня забезпечила 19,44 копійок чистого прибутку, що свідчить про зниження ефективності діяльності у 2023 р. порівняно із 2022 р.

Коефіцієнт рентабельності виробничих фондів у 2022 р. дорівнював 58,79%, тобто на кожна гривня, що була вкладена у виробничі фонди господарства принесла 0,59 грн. чистого прибутку. В 2023 р. значення даного коефіцієнта знизилося до рівня 27,61%, що менше рівня попереднього року на 31,18%.

Коефіцієнт рентабельності реалізованої продукції за прибутком від реалізації дозволяє визначити величину прибутку від реалізації, яка припадає на одиницю виручки. В 2022 р. значення даного показника знаходилося на рівні 42,6%, а впродовж 2023 р. знизилося до рівня 25,27%, тобто розмір прибутку від реалізації, який забезпечувала кожна гривня виручки знизився на 17,33 коп.

Чистий прибуток, що отриманий господарством за підсумками діяльності звітного року залишається у вигляді нерозподіленого прибутку та спрямовується на фінансування необоротних та оборотних активів. Нерозподілений прибуток це власність засновників господарства, яка збільшує величину власного капіталу. У 2022 р. засновниками ФГ «Фефелов» 100,00% чистого прибутку було спрямовано на збільшення нерозподіленого прибутку. В 2023 р. значення коефіцієнта реінвестування знизилося на 20,9%, що пов'язано із зменшенням суми отриманого чистого прибутку за підсумками діяльності у 2023 р.

Коефіцієнт стійкості економічного зростання дозволяє визначити темпи росту величини власного капіталу за рахунок чистого прибутку. В 2022 р. 31,96% власного капіталу господарства було збільшено за рахунок отриманого чистого прибутку. В 2023 р. цей показник суттєво знизився, й лише 16,71% власного капіталу було збільшено за рахунок чистого прибутку господарства.

Період окупності капіталу характеризує час, впродовж якого можуть окупитися кошти вкладені в його активи. Так, за умови, якщо б ФГ «Фефелов» діяло б на рівні 2022 р. його активи могли б окупитися протягом 2,73 років. За результатами діяльності 2023 р. для того, щоб окупитися кошти, вкладені в активи необхідно 6,02 років.

Період окупності власного капіталу характеризує час, який необхідний господарству для того, щоб окупитися кошти, які були вкладені засновниками в діяльність господарства у вигляді власного капіталу. За умови діяльності господарства на рівні досягнутих показників у 2022 р. для окупності власного капіталу йому необхідно було б працювати 2,63 роки, проте вже у 2023 р. цей час збільшився й для окупності власного капіталу господарству вже необхідно 5,15 років, що свідчить про погіршення ефективності діяльності ФГ «Фефелов» у 2023 р. порівняно із 2022 р.

В цілому, оцінюючи досягнуті результати фінансово-економічної діяльності ФГ «Фефелов» впродовж досліджуваного періоду, слід відзначити її ефективність, про що свідчить зростання обсягів майна та джерел їхнього фінансування, підтримання належного рівня ліквідності та платоспроможності, фінансової стійкості господарства, відсутності залежності від позикового капіталу, дотримання позитивного значення показників рентабельності. Проте, в розрізі окремих звітних періодів спостерігається відсутність усталеної тенденції щодо зростання рівня ключових фінансових показників, що свідчить про необхідність детального аналізу факторів, які спричиняють виникнення таких негативних тенденцій.

2.2. Порядок організації аудиту виплат працівникам на матеріалах ФГ «Фефелов»

Для проведення аудиту виплат працівникам, здійснюваних ФГ «Фефелов» між аудиторською фірмою «Фактор» та ФГ «Фефелов» було укладено договір на проведення ініціативного аудиту за блоком господарської діяльності, що пов'язана із розрахунками за виплатами працівникам та спрямована на надання засновнику ФГ «Фефелов» впевненості у відповідності обліку господарства трудовому і податковому законодавству. Обов'язком аудиторської фірми «Фактор» є встановлення відповідності методики здійснення виплат працівникам та обліку операцій, пов'язаних із виплатами працівникам, яка застосовується у ФГ чинному законодавству України, виявлення ймовірних помилок або порушень, встановлення ступеня їх впливу на достовірність показників фінансової звітності та висловлення незалежної думки аудитора щодо достовірності порядку ведення бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Аудиторська перевірка виплат працівникам на ФГ «Фефелов» була спланована та підготовлена з достатнім рівнем впевненості щодо того, що облік розрахунків за виплатами працівникам, податкова та фінансова звітність господарства не містять суттєвих помилок та викривлення інформації, а також з урахуванням чинних положень Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [63], Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [52], Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [64], Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку тощо. Згідно зазначених нормативних документів процеси планування та проведення аудиту мають бути спрямовані на одержання виважених та обґрунтованих доказів відносно відсутності в бухгалтерському обліку розрахунків за виплатами працівникам суттєвих помилок, а також правдивість відображення інформації у податковій та фінансовій звітності.

Отже, з метою повного усунення ризику непередбачуваних витрат для ФГ «Фефелов» у вигляді штрафів за порушення трудового та податкового законодавства під час нарахування та здійснення виплат працівникам, нами були визначені такі основні завдання аудиту:

- перевірка дотримання положень чинного законодавства про працю за операціями, що пов'язані із розрахунками за виплатами працівникам господарства, наявності та відповідності нормативно-правовим актам первинних документів, які використовуються для обліку робочого часу, обліку обсягів виконаних робіт, наданих послуг, виготовленої продукції;

- оцінка існуючої у ФГ «Фефелов» системи розрахунків з працівниками щодо здійснюваних їм виплат та її ефективності;

- перевірка чинного порядку ведення обліку та нарахування різних видів виплат працівникам, які входять до фонду оплати праці;

- перевірка наявності штатного розпису та дотримання встановлених відповідно до штатного розпису посадових окладів працівників фермерського господарства;

- перевірка правильності нарахування та виплати премій працівникам фермерського господарства;

- перевірка правильності нарахування та виплати допомоги з тимчасової непрацездатності працівникам фермерського господарства;

- перевірка правильності нарахування та виплати відпусток працівникам фермерського господарства, компенсацій за невикористану відпустку тощо;

- перевірка правильності здійснюваних розрахунків та обліку депонованої заробітної плати;

- перевірка дотримання визначених строків розрахунків з персоналом фермерського господарства за нарахованими їм виплатами;

- перевірка правильності здійснюваних утримань із нарахованих виплат працівникам та їх відповідності чинному податковому законодавству;

- перевірка своєчасності та повноти перерахування нарахованих та утриманих податків і зборів з відповідних видів виплат працівникам;

- перевірка правильності та своєчасності включення до собівартості продукції суми нарахованих виплат працівникам господарства;
- проведення оцінки стану синтетичного та аналітичного обліку операцій по розрахункам за виплатами працівникам;
- оцінка повноти відображення у бухгалтерському обліку здійснених операцій по розрахункам за виплатами працівникам;
- перевірка правильності здійсненої класифікації операцій по розрахункам за виплатами працівникам (віднесення на відповідні рахунки витрат);
- перевірка відповідності даних, що відображені у фінансовій звітності господарства, стану розрахунків по операціях за виплатами працівникам;
- оцінка стану внутрішнього контролю фермерського господарства щодо питань трудових відносин.

На основі визначених завдань аудиту виплат працівникам, нами були розроблені План та Програма аудиту розрахунків за виплатами працівникам.

До загального Плану аудиту операцій по розрахункам за виплатами працівникам нами були включені такі питання:

- аудит чинного порядку оформлення первинних документів;
- аудит системи нарахування виплат працівникам в розрізі їх видів;
- аудит правомірності та обґрунтованості здійснюваних утримань із нарахованих виплат працівникам та порядок застосування пільг;
- аудит відповідності показників бухгалтерської звітності та даних реєстрів бухгалтерського обліку в яких акумулюється інформація щодо нарахування та здійснення виплат працівникам;
- аудит правильності здійснених розрахунків по утриманню податків і зборів з нарахованих виплат працівникам, своєчасності їх сплати та правильності формування і подання податкової звітності.

Задля зниження ступеня аудиторського ризику під час проведення аудиту виплат працівникам нами була розроблена програма аудиту в якій передбачено оптимальну кількість аудиторських процедур, які забезпечують отримання необхідних аудиторських доказів (додаток В).

Для отримання інформації, що слугує джерелом аудиторських доказів передбачається, під час проведення аудиту виплат працівникам, використовувати такі аудиторські процедури:

- тестування та оцінювання системи внутрішнього контролю;
- інспектування (перевірку) організаційних, кадрових та бухгалтерських документів;
- спостереження за порядком відображення операцій по розрахункам за виплатами працівникам в бухгалтерській документації;
- перерахунок сум в первинних документах, регістрах аналітичного та синтетичного обліку (перевірка правильності арифметичних розрахунків);
- отримання пояснень від посадових осіб ФГ;
- отримання підтверджень (пояснень) від третіх осіб;
- здійснення аналітичних процедур.

З метою прийняття рішення щодо методики здійснення аудиту виплат працівникам, обсягу вибірки та виконання необхідного обсягу аудиторських процедур задля врахування та охоплення усіх можливих ризиків, нами було здійснено тестування та оцінювання системи внутрішнього контролю й стану бухгалтерського обліку ФГ «Фефелов» в контексті розрахунків за виплатами працівникам.

Під час визначення рівня ефективності системи внутрішнього контролю виплат працівника ми брали до уваги наступні фактори:

- визначено та закріплено наказами по господарству коло працівників, які залучені до процесів формування кадрової та облікової інформації, передбачено відповідальність цих працівників за доручену їм справу;
- наявність впорядкованих взаємовідносин між цими працівниками щодо ведення кадрових та облікових документів, формування інформації та відсутність дублювання повноважень;
- наявність у господарстві технічних засобів контролю;
- наявність визначеної та упорядкованої технології контролю;

- здійснення контролю в аспекті запобігання помилок під час здійснення розрахунків за виплатами працівникам.

На ефективність системи внутрішнього контролю виплат працівникам впливає: наявність компетентного персоналу, який наділений відповідними правами та обов'язками в частині ведення кадрового та бухгалтерського обліку; дотримання передбачених нормативно-правовими актами процедур під час здійснення господарських операцій; здійснення контролю за збереженням документації щодо виконаних робіт та нарахованих виплат, а також належна перевірка виконання посадових обов'язків всіма працівниками господарства тощо.

Проведення тестування системи внутрішнього контролю виплат працівникам нами здійснюється з метою:

- встановлення наявності внутрішніх нормативних документів, які регламентують трудові відносини між господарством та найманими працівниками;

- встановлення фактів розподілення несумісних обов'язків;

- з'ясування питання яким чином санкціонуються та схвалюються нарахування виплат працівникам, які здійснюються не за рахунок фонду заробітної плати, як здійснюється призначення допомоги за соціальним страхуванням тощо;

- встановлення відповідності ведення документів з кадрового діловодства, з обліку праці, обліку виплат працівникам нормам чинного законодавства.

Задля здійснення тестування системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам нами було розроблено робочий документ, який призначено для фіксації встановлених фактів під час здійснення відповідного етапу аудиторської перевірки – Тест внутрішнього контролю виплат працівникам (табл. 2.8).

Враховуючи результати тестування, ефективність системи внутрішнього контролю нами була оцінена як задовільна.

Крім тестування системи внутрішнього контролю, під час аудиту виплат працівникам вважаємо за доцільне використання наступних аудиторських процедур.

Таблиця 2.8.

Тест внутрішнього контролю виплат працівникам

Клієнт	ФГ «Фефелов»
Завдання	Оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю та організації бухгалтерського обліку виплат працівникам
Період аудиту	з 01.01.2022 р. по 31.12.2022 р.

№ з/п	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		так	ні	інформація відсутня	
1	Чи наявний Колективний договір?	+			
2	Чи затверджено Штатний розпис?	+			
3	Чи є у наявності затверджене Положення про оплату праці?	+			
4	Чи є у наявності затверджене Положення про стимулювання праці?	+			
5	Чи затверджений Графік відпусток?		+		
6	Які системи оплати праці застосовуються господарством: - погодинна - відрядна	+			
7	Чи затверджені наказом розцінки при застосуванні відрядної системи оплати праці?	+			
8	Чи наймає господарство працівників на виконання тимчасових робіт?			+	
9	Накази про прийняття, надання відпусток, преміювання, звільнення ведуться: - кадровою службою - бухгалтером - секретарем - керівником?	+	+	+	
10	Чи розроблено посадові інструкції працівників, які здійснюють нарахування виплат працівникам?		+		
11	Особи, які здійснюють нарахування виплат працівникам, не виконують функції з обліку праці та обліку кадрів		+		
12	Нарахування виплат працівникам та здійснення з них утримань відбувається автоматизовано		+		
13	Розрахунок податків та зборів з виплат працівникам здійснюється автоматизовано		+		
14	Доступ до комп'ютерної системи обліку виплат працівникам мають тільки особи, яким надано такий доступ у межах посадових обов'язків		+		
15	Господарство застосовує типові форми первинних документів для обліку особового складу		+		
16	Господарство застосовує типові форми первинних документів для обліку та нарахування виплат працівникам		+		
17	Табелі обліку робочого часу ведуться		+		

№ з/п	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		так	ні	інформація відсутня	
	щомісячно				
18	Відрядна оплата праці нараховується на основі нарядів		+		
19	Виплати працівникам здійснюються шляхом: - перерахування коштів на картковий рахунок у банку; - готівкою з каси?	+			
20	Чи здійснюються виплати працівникам у натуральній формі оплати?			+	
21	Чи виплачує господарство премії?	+			
22	Чи оплачуються господарством понаднормові?	+			
23	Чи здійснюються добровільні утримання із заробітної плати?			+	
24	Чи виплачується матеріальна допомога працівникам господарства?	+			
25	Чи здійснюються утримання із виплат працівникам за виконавчими листами?			+	
26	Чи надаються позики працівникам господарства?		+		

Інспектування організаційних, кадрових та бухгалтерських документів вважаємо за доцільне здійснювати для того, щоб переконатися в їх наявності та реальності кожного конкретного документа.

Перевірка дотримання вимог та правил обліку окремих операцій щодо виплат працівникам дає можливість аудитору здійснювати контроль за процесами обліку, що ведуться в межах окремих структурних підрозділів господарства, які стосуються питань праці та її оплати та безпосередньо бухгалтерією, за правильністю кореспонденції рахунків з обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Перевірку правильності арифметичних розрахунків будемо здійснювати для підтвердження достовірності підрахунків сум за виплатами працівникам і точності відображення таких сум в облікових регістрах.

На основі застосування вибіркового методу спостереження для підтвердження правильності нарахування виплат конкретним працівникам плануємо обирати відповідні записи по операціям за виплатами працівникам в бухгалтерському обліку та прослідкувати відображення таких операцій в обліку послідовно аж до того первинного документа, яким підтверджується реальність та законність виконання відповідної операції.

Процедури спостереження також будемо використовувати під час вивчення кредитових оборотів в розрізі аналітичних рахунків рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», відомостей, звітів, синтетичних рахунків, відображених у Головній книзі. Окрема увага буде зосереджуватися на наявності нетипової кореспонденції рахунків.

Отримання підтверджень та пояснень (в усній або письмовій формі) є доцільним для отримання відповідей на ті питання, які можуть виникати під час попередньої оцінки стану обліку розрахунків за виплатами працівникам, а також безпосередньо під час їх перевірки; для уточнення у фахівців господарства окремих питань щодо здійснених господарських операцій, відносно яких виникають сумніви.

Задля отримання відповідної інформації щодо реальності залишків на окремих рахунках розрахунків за виплатами працівникам, розрахунків за податками і зборами вважаємо за доцільне використовувати процедури підтвердження.

Аналітичні процедури також є доцільними й необхідними задля здійснення зіставлення величини нарахованого фонду оплати праці у звітному періоді та у попередніх періодах.

Джерелами отримання аудиторських доказів під час аудиту виплат працівникам можуть бути документи загального та організаційного характеру, які приймаються на рівні господарства, документи кадрового обліку та документи бухгалтерського обліку.

До складу загальних документів організаційного характеру, які становлять інтерес для аудитора під час аудиту виплат працівникам слід віднести:

- колективний договір;
- положення про оплату праці, преміювання, про відпустки тощо;
- правила внутрішнього розпорядку;
- штатний розпис;
- посадові інструкції.

До складу документів кадрового обліку, які є джерелами аудиту виплат працівникам доцільно віднести:

- накази щодо прийому на роботу, надання відпустки, преміювання, доплати, винагороди, компенсації, переведення на іншу роботу, звільнення тощо;

- особові справи працівників господарства: заяви, трудові договори/контракти, особові картки та інші обов'язкові документи;

- акти виконаних робіт;

- договори цивільно-правового характеру тощо.

Значно ширший перелік документів, які підлягатимуть перевірці містять документи бухгалтерського обліку, серед яких слід виділити:

- табелі обліку робочого часу;

- первинні бухгалтерські документи, які підтверджують обсяг виконаних робіт, виробленої продукції, виконаних послуг та підписані обліковцем

- розрахунково-платіжні відомості (форми П-6; П-7);

- особові рахунки працівників;

- оборотно-сальдові відомості по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», журнали-ордери, Головна книга;

- інші документи.

Задля виконання усіх аудиторських процедур, які були передбачені програмою аудиту виплат працівникам, розділимо їх на два змістовні блоки: 1) аудит дотримання трудового законодавства під час нарахування та здійснення виплат працівникам та 2) аудит відповідності податковому законодавству утримань податків і зборів із здійснюваних виплат працівникам, які будуть висвітлені у наступних пунктах даного розділу.

2.3. Аудит дотримання трудового законодавства під час нарахування та здійснення виплат працівникам

Згідно з програмою аудиту виплат працівникам, перевірі підлягають процеси організації обліку виплат працівникам ФГ «Фефелов», які включають:

- організацію кадрового обліку (ведення документації, що пов'язана із прийманням на роботу, звільненням працівників господарства, наданням відпусток, оформленням наказів на направлення працівників у відрядження, надання доплат, премій, виплати винагород, компенсацій);

- ведення первинного обліку використання робочого часу та обліку виконаних відрядних робіт;

- ведення обліку операцій, пов'язаних із нарахуванням виплат працівникам (нарахування основної, додаткової зарплати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат);

- ведення обліку операцій, пов'язаних із оподаткуванням здійснюваних виплат працівникам;

- порядок здійснення виплат працівникам, їх документальне оформлення та відображення в обліку.

Під час перевірки документів, які пов'язані із регламентуванням та організацією взаємовідносин між ФГ «Фефелов» та найманими працівниками, встановлено, що основним нормативним документом яким визначається порядок організації процесів виробництва та праці, здійснення виплат працівникам, встановлення форм та систем оплати праці, визначення розмірів трудових виплат, надання компенсацій, визначення режиму роботи, встановлення тривалості робочого часу і часу відпочинку працівників, участі працівників господарства у вирішенні питань, які зачіпають їх інтереси є колективний договір (додаток Д).

У ФГ «Фефелов» колективний договір змістовно складається із одинадцяти розділів, кожен із яких регламентує окремі питання організації праці та здійснення виплат працівникам.

У розділі 1 - «Загальні положення» визначаються загальні положення відносно визначення сторін колективного договору, порядку його підписання та набуття чинності.

Розділ 2 - «Організація виробництва, праці, забезпечення продуктивної зайнятості» включає положення, що висвітлюють особливості організації виробництва у ФГ, особливості організації праці, визначає зобов'язання адміністрації відносно попередження працівників щодо істотних змін в організації виробництва та умов праці, визначає права і обов'язки працівників та адміністрації відносно забезпечення продуктивної зайнятості.

Розділ 3 «Гарантії, компенсації та пільги» встановлює зобов'язання адміністрації щодо попередження й зменшення захворювань, пов'язаних із виробництвом, недопущення виробничого травматизму, звільнення працівників від роботи для проходження періодичних медичних оглядів, для отримання, за необхідності, медичної допомоги тощо.

У розділі 4 «Режим роботи, робочий час та відпочинок» визначено режим роботи у ФГ (початок робочого дня: о 8.00, закінчення робочого дня: о 17.00, обідня перерва: з 12.00 до 14.00), передбачено можливості збільшення тривалості робочого дня (більше 40 годин на тиждень) у періоди посівної кампанії та під час збору урожаю, визначено тривалість щорічних відпусток для різних категорій працівників господарства та умови відкликання з відпустки.

У розділі 5 «Прийом на роботу та звільнення працівників» висвітлено порядок прийому працівників на роботу у ФГ та порядок звільнення працівників, визначено права і обов'язки сторін колективного договору, що пов'язані із процесами прийому на роботу та звільнення працівників.

Розділ 6 «Умови праці та охорона праці» висвітлює зобов'язання ФГ щодо забезпечення працівників належними умовами праці на робочому місці, безпечності технологічних процесів, обладнання, машин, механізмів, інших засобів виробництва, відповідність санітарно-побутових умов діючим стандартам, а також визначає відповідальність адміністрації у випадках недотримання належних умов праці. Також у розділі 6 колективного договору

передбачено відповідальність працівників ФГ за недотримання встановлених правил охорони праці.

У розділі 7 «Соціальні пільги і гарантії» визначено перелік соціальних пільг та гарантій, на які можуть розраховувати працівники за певних умов.

Розділ 8 колективного договору «Регулювання фонду оплати праці, міжпосадових відносин в оплаті праці» регламентує міжпосадові відносини в сфері оплати праці, містить визначені розміри посадових окладів, порядок регулювання фонду оплати праці, порядок надання заохочувальних та компенсаційних виплат, та умови здійснення виплат працівникам заробітної плати (двічі на місяць: аванс – 21 числа; заробітна плата – 05 числа).

У розділі 9 «Гарантії функціонування представницьких органів» регламентуються питання діяльності ради трудового колективу ФГ щодо вирішення питань організації праці, заробітної плати, соціальних пільг та гарантій працівників.

У розділі 10 колективного договору «Відповідальність сторін, вирішення спорів» визначено відповідальність сторін за невиконання або неналежне виконання умов трудового договору, порушення норм трудового законодавства.

Останній розділ 11 «Прикінцеві положення» висвітлює умови набрання чинності колективного договору, терміни його дії, порядок внесення змін та доповнень.

Під час ознайомлення із змістом колективного договору, увага була приділена й перевірці термінів його дії, зауважень не виникло. Так, у прикінцевих положеннях колективного договору ФГ «Фефелов» зазначено, що строк його дії становить 5 років. Зазначено також, що після закінчення строку дії колективного договору, його положення продовжуватимуть діяти до моменту прийняття нового колективного договору.

Під час ознайомлення із змістом та нормами положень колективного договору ФГ «Фефелов», положень, які б суперечили чинному трудовому законодавству, а саме: Кодексу законів про працю України, Законам України

«Про колективні договори та угоди», «Про охорону праці», «Про оплату праці», «Про відпустки» тощо не виявлено.

Під час здійснення перевірки інших локальних нормативних документів ФГ «Фефелов», які є важливими для проведення розрахунків та здійснення виплат працівникам, встановлено наявність штатного розпису та затверджених наказом по господарству тарифних ставок (додаток Е).

Штатний розпис ФГ «Фефелов» затверджений наказом керівника та засвідчений його підписом. У ньому міститься перелік усіх структурних підрозділів господарства та посади працівників у межах кожного з підрозділів. Зазначено код класифікатора професій (ЗКПТР) із зазначенням кількості штатних одиниць професій, визначено посадові оклади (місячні тарифні ставки або годинні тарифні ставки в розрізі окремих професій по господарству), визначено види та розміри можливих доплат, а також визначено величину місячного фонду заробітної плати. Штатний розпис складено правильно, зауважень до його структури та змісту немає.

Що стосується тарифних ставок у ФГ «Фефелов», то нами було з'ясовано, що вони встановлені в розрізі категорій працівників, видів робіт (ручні роботи в рослинництві, роботи, що проводяться трактористами-машиністами, ремонтні роботи тощо) та за 6-ма розрядами робіт. Тарифні ставки у ФГ «Фефелов» затверджено наказом керівника господарства та засвідчено його підписом (табл. 2.9).

Під час проведення перевірки з'ясовано, що системи оплати праці, їх структура, строки та періодичність здійснюваних виплат працівникам а також інші питання оплати праці у ФГ «Фефелов» регламентуються Положенням про оплату праці. Відповідно до цього Положення, встановлено, що дерелом коштів для здійснення виплат працівникам є частина доходу господарства та інші кошти, які зароблені внаслідок провадження господарської діяльності.

Під час дослідження структури виплат працівникам, їх складу, джерел витрат на оплату праці з'ясовано, що структура фонду оплати праці ФГ

«Фефелов», відповідає Закону України «Про оплату праці» [70], та Інструкції із статистики заробітної плати [21], тому зауважень не викликає.

Таблиця 2.9.

Тарифні ставки, встановлені у ФГ «Фефелов» (фрагмент)

Категорії працівників	Розряди за видами робіт					
	I	II	III	IV	V	VI
<i>Коефіцієнти міжрозрядних співвідношень</i>	1,0	1,09	1,20	1,35	1,55	1,80
<i>Ручні роботи в рослинництві, грн.</i>						
Погодинно	40,46	44,10	48,55	54,62	62,71	72,83
За 7 год.роботи	283,22	308,70	339,85	382,34	438,97	509,81
Відрядні (коефіцієнт = 1,06) за 1 год.роботи	42,89	46,75	51,46	57,90	66,47	77,20
Відрядні за 7 год.роботи	300,23	327,25	360,22	405,30	465,29	540,40
<i>Трактористи - машиністи (II група), (коефіцієнт = 1,29), грн.</i>						
Погодинно	52,19	56,89	62,63	70,46	80,89	93,94
За 7 год.роботи	365,33	398,23	438,41	493,22	566,23	657,58
Відрядні (коефіцієнт = 1,06)	55,32	60,30	66,39	74,69	85,74	99,58
Відрядні за 7 год.роботи	387,24	422,10	464,73	522,83	600,18	697,06

Оплата праці адміністративного персоналу та спеціалістів у ФГ «Фефелов» здійснюється відповідно до встановлених посадових окладів, які визначені штатним розписом господарства. Згідно Положення «Про оплату праці» досліджуваного господарства, визначено, що посадові оклади не можуть бути меншими за величину прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб на 1 січня відповідного календарного року Законом України «Про державний бюджет України».

Для оплати праці трактористів-машиністів та водіїв у ФГ «Фефелов» застосовується відрядна форма оплати праці, розрахунок якої здійснюється на основі співвідношення тарифної ставки та норми виробітку.

Виплати працівникам ФГ «Фефелов» включають: основну, додаткову заробітну плату; заохочувальні та компенсаційні виплати.

Під час перевірки порядку встановлення основної заробітної у досліджуваному господарстві з'ясовано, що вона встановлюється у вигляді:

- годинних тарифних ставок, відрядних розцінок для трактористів-машиністів та водіїв;
- окладів для робітників, які здійснюють комплексне обслуговування сільськогосподарського виробництва;
- посадових окладів для директора, бухгалтера, управляючого сільськогосподарською дільницею, електрика, обліковця сільськогосподарського виробництва.

Досліджуючи порядок встановлення додаткової заробітної плати та її види, з'ясовано, що вона включає: доплати, надбавки, що передбачені чинним трудовим законодавством; гарантійні та компенсаційні виплати, що також передбачені чинним трудовим законодавством.

Заохочувальні та компенсаційні виплати у ФГ «Фефелов» включають наступні виплати:

- робота із шкідливими та важкими умовами праці – передбачається доплата у розмірі 4% - 10% від прямої оплати;
- одноразові грошові виплати, які безпосередньо не пов'язані з результатами праці та приурочені до ювілейних і пам'ятних дат (наприклад, у зв'язку з ювілеєм 30, 40, 50, 60 років - у розмірі 1000,00 грн.).

В процесі проведення аудиту було встановлено наявність у ФГ документів, на основі яких здійснюється нарахування заробітної плати працівникам за результатами роботи за місяць, а саме: штатного розпису; табеля обліку робочого часу; первинних бухгалтерських документів, які підтверджують обсяги виконаних робіт, виробленої продукції, виконаних послуг; наказів про нарахування інших заохочувальних та компенсаційних виплат працівникам.

Правильність нарахування сум заробітної плати працівникам господарства за відпрацьований час було перевірено на основі використання методу порівняння: здійснювалося порівняння даних, зазначених у регістрах

первинного обліку та даних в особистих картках працівників, а також інформації, яка містилася в розрахунково-платіжних відомостях по кожному працівнику. Загальні суми по усім видам нарахованих виплат працівникам із розрахунково-платіжної відомості кожного працівника були співставленні із загальною розрахунково-платіжною відомістю по господарству. Під час перевірки правильності віднесення відповідних виплат працівникам господарства на витрати діяльності помилок та порушень чинного законодавства не виявлено.

Перевіримо порядок нарахування виплат працівникам у ФГ «Фефелов» вибіркоким методом в розрізі окремих категорій працівників.

Насамперед, розглянемо чинний порядок нарахування оплати праці трактористів – машиністів, які зайняті у сільськогосподарському виробництві та виконують різні види робіт. Під час здійснення аудиторської перевірки, встановлено, що при виконанні механізованих робіт у рослинництві оплата здійснюється по відрядним розцінкам; під час виконання тракторно-транспортних робіт та робіт з обслуговування механізованих робіт в рослинництві (наприклад, переміщення сільськогосподарської техніки її буксирування та технологічного налаштування), а також за умови неможливості точного визначення обсягів виконаних робіт та встановлення відрядних розцінок, оплата праці здійснюється відповідно до фактично відпрацьованого часу на основі погодинних тарифних ставок тракториста–машиніста 1-3 розряду.

Нарахування оплати праці під час виконання «холостих» переїздів техніки до місця виконання сільськогосподарських робіт й назад в межах до 5 км здійснюється за умови встановлення норм виробітку в підготовчо - заключних роботах та окремо не нараховується. У випадку, коли відстань переїзду до місця виконання робіт чи назад більша за 5 км, нарахування оплати праці здійснюється за погодинною формою оплати, виходячи із величини тарифної ставки трактористів–машиністів 2-го розряду .

Як свідчать результати аудиторського дослідження, у ФГ «Фефелов» є особливості оплати праці тих категорій працівників, які виконують роботи по збиранню урожаю. Встановлено, що до виконання збиральних робіт дається допуск кваліфікованим працівникам, які мають відповідне посвідчення, які пройшли інструктаж з охорони праці та пожежної безпеки. Норми виробітку встановлюються із врахуванням нормальних умов збирання урожаю та відповідної кондиційної вологості рослинної маси. Якщо встановлені норми не можуть бути виконані через підвищену вологість хлібостою, полеглість стерні, забур'яненість тощо, тоді застосовуються норми виробітку, які визначаються хронометражним шляхом та які затверджені господарством у встановленому порядку. Роботи, пов'язані із збиранням урожаю (комбайнування ранніх та пізніх культур) тарифікуються за 6-м розрядом трактористів-машиністів.

Задля забезпечення якісного збирання урожаю комбайн обслуговується екіпажем з двох трактористів-машиністів. При цьому, якщо комбайн обслуговується комбайнером та помічником комбайнера, то оплата праці помічника комбайнера визначається на рівні 80% заробітку комбайнера (тракториста-машиніста). Якщо екіпаж складається із двох рівнозначних трактористів – машиністів, то 100% заробітку розподіляється між ними порівну (по 50% кожному). Якщо робота виконується одним трактористом-машиністом, йому нараховують доплату за роботу без помічника в розмірі 50%.

Оплата праці на роботах із збирання урожаю нараховується за відрядними розцінками відповідно до норм виробітку й тарифних розрядів:

- при збиранні ранніх та пізніх культур за зібрану екіпажем тонну урожаю;

- при виконанні робіт із тюкування соломи оплата праці здійснюється за 5-м розрядом тракториста – машиніста;

- при перевезенні соломи (у т.ч. тюкованої) тракторними причепами оплата праці здійснюється за 2-м розрядом трактористів – машиністів (польові роботи) за кожен перевезену тонну та залежно від групи тракторів.

Якщо тракторист – машиніст закріплений за конкретним об'єктом посівної техніки, тоді оплата праці нараховується за 5-м розрядом трактористів-машиністів й здійснюється доплата у розмірі 10% за шкідливі умови праці.

Трактористам – машиністам, які здійснюють довозення мінеральних добрив до поля, оплата праці нараховується у розмірі 80% від оплати праці тракториста – машиніста, який виконує посівні роботи та нараховується доплата у розмірі 10% за шкідливі умови праці.

Оплата праці водіїв у ФГ «Фефелов» здійснюється як по відрядним так і погодинним розцінкам. При визначенні розцінок, в нормах часу для вантажного транспорту враховується час на фактичний пробіг, а також час, який витрачається на завантаження / розвантаження автортранспортного засобу та час, що витрачається на підготовчі та заключні роботи перед виїздом вантажного автомобіля із гаражу та після його повернення в гараж. Якщо під час рейсу автомобіля виникають експлуатаційні несправності, які не потребують розбирання його вузлів і механізмів, то усунення таких несправностей покладається на водія й окремо не оплачується. Під час здійснення ремонту й технічного обслуговування автомобілів оплата праці водіїв визначається на основі 1 – 6 розряду за ставками на здійснення ремонтних робіт.

При здійсненні перевезень вантажним автомобілем заробітна плата водіям нараховується з урахуванням наступного:

- оплата здійснюється за фактичний обсяг вантажних перевезень, відповідно до відрядних розцінок за 1 т-км та за 1 т фактично перевезеного вантажу (враховується час на завантажувально-розвантажувальні роботи);

- при перевезенні зерна від комбайна на відстань, що перевищує 20 км, оплата праці здійснюється на основі встановленого розміру погодинної тарифної ставки за тонно-км. Водіям, що здійснюють вантажні перевезення на автомобілях з причепами, оплата праці нараховується за всі перевезені тонни вантажу і тонно кілометри, але за розцінками, що встановлені для таких же автомобілів, але без причепа.

Відповідно до положення про оплату праці ФГ «Фефелов» за перевитрачання водіями паливно-мастильних матеріалів (ПММ) зверх норм передбачено матеріальну відповідальність. Якщо під час виконання певних робіт фактично відбулося перевитрачання ПММ, однак не складений відповідний акт з поясненням причин перевитрачання ПММ, який має бути підписаний обліковцем, то перевитрачання ПММ вважається таким, що виникло з вини працівника. Акт складається не пізніше дозаправки паливного бака. Якщо Акт не складено, відповідальність за перевитрачання ПММ покладається на обліковця.

За перевитрачання ПММ з вини трактористів – машиністів та водіїв, вони зобов'язані компенсувати 100% вартості перевитрачених паливно-мастильних матеріалів, що регламентується укладеними з даними працівниками договорами про матеріальну відповідальність. Вартість ПММ, яка підлягає відшкодуванню оцінюється за ринковими цінами на момент виявлення їх перевитрачання. Обсяг перевитрачання ПММ встановлюється на основі даних первинного бухгалтерського обліку та діючих норм.

При оплаті робіт, які виконуються працівниками на току з використанням зерноочисних машин нарахування заробітної плати здійснюється відрядно відповідно до встановлених норм виробітку. Оплата робіт, пов'язаних із ремонтом токової техніки здійснюється погодинно на основі тарифної ставки 2-го розряду ремонтних робіт.

Під час вивчення положень колективного договору та норм, визначених положенням про оплату працівників ФГ «Фефелов» встановлено, що виплата заробітної плати здійснюється із встановленою періодичністю в робочі дні, двічі на місяць:

- 21 числа поточного місяця здійснюється виплата заробітної плати за першу половину місяця;

- 5 числа наступного місяця здійснюється виплата заробітної плати за другу половину місяця.

Якщо день виплати заробітної плати припадає на вихідний, святковий чи неробочий день, виплата заробітної плати здійснюється напередодні. У випадку затримання виплати заробітної плати на строк більше місяця, працівникам здійснюється нарахування й виплата компенсації.

Виплата заробітної плати працівникам господарства здійснюється як через установу банку (на основі податної заяви працівника), як і через касу господарства, що не суперечить нормам чинного законодавства.

Облік особового складу працівників ФГ «Фефелов» здійснюється бухгалтером, який несе відповідальність й за кадрове діловодство на основі наказів директора. Оформлення кадрових документів про прийняття на роботу, звільнення з роботи чи/або здійснення переведення на іншу роботу, проводиться на основі поданих заяв працівників, базуючись на яких надалі формуються накази: про прийняття на роботу; про припинення трудового договору; про переведення на іншу роботу.

При прийнятті працівника на роботу у ФГ «Фефелов», на такого працівника відкривається особова картка, йому присвоюється табельний номер та здійснюється запис про прийняття працівника на роботу в його трудовій книжці.

Досліджуючи порядок нарахування заробітної плати у ФГ «Фефелов» встановлено, що її нарахування здійснюється на основі даних табеля обліку використання робочого часу (додаток Ж). В процесі аудиту з'ясовано, що ведення табеля здійснюється у розрізі штатних працівників господарства, у якому зазначаються прізвище, ініціали та посади працівників та їх табельні номери. Для кожного працівника у таблиці відведено окремий рядок, у якому здійснюються записи про явку або неявку працівника на роботу а також використання робочого часу. У таблиці обліку використання робочого часу зазначають години та дні, які були фактично відпрацьовані кожним працівником господарства за поточний місяць, а також зазначаються причини через які працівником не було відпрацьовано усі робочі дні. Для відображення в таблиці обліку використання робочого часу відпрацьованих або не

відпрацьованих днів (годин) у відповідні дні поточного розрахункового місяця використовуються спеціальні умовні позначки. Так, для відображення відрядження використовується позначка ВД, основної щорічної відпустки – В, відпустки без збереження заробітної плати – НБ, у випадку неявок на роботу по нез'ясованим причинам – НЗ тощо (додаток Ж).

Табель обліку використання робочого часу в ФГ «Фефелов» ведеться бухгалтером в електронному та паперовому вигляді та відповідає типовій формі П-5, яка затверджена наказом Держкомстату № 489 [54]. На підставі заповненого табеля обліку використання робочого часу здійснюється розрахунок заробітної та формується відомість нарахування заробітної плати. Ця відомість служить для узагальнення усіх даних, що пов'язані з нарахуванням основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат й утримань, які здійснюються із заробітної плати.

Форма відомості нарахування заробітної, яка застосовується у ФГ «Фефелов» розроблена господарством самостійно й затверджена у наказі про облікову політику, що не суперечить чинному законодавству, оскільки типової форми такої відомості чинними нормативними документами не передбачено.

Дослідження форми та змісту даної відомості дозволяє констатувати її відповідність нормам п. 2, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [64] в контексті наявності обов'язкових реквізитів, а саме: назви документа («Відомість нарахування заробітної плати»); назви та ЄДРПОУ суб'єкта господарювання від імені якого складається документ; період за який складається документ (розрахунковий місяць); дата складання документа (зазвичай, останній день того розрахункового місяця за який формується відомість); зміст господарських операцій (нараховані виплати працівникам та здійснені з них утримання); одиниця виміру господарських операцій (виплати працівникам та утримання відображаються у гривнях з копійками); особи, відповідальні за складання документа (бухгалтер) та затвердження документа (директор).

Відомість нарахування заробітної плати у ФГ «Фефелов» формується в табличній формі, де по кожному працівнику господарства міститься інформація про всі суми нарахованих виплат та проведених із них утримань. Ліва частина відомості містить графи у яких зазначається: прізвище та ініціали працівників, їх посади та табельні номери. Далі, у відповідних графах розкривається зміст господарських операцій щодо нарахованих виплат працівникам за їх видами. Права частина відомості призначена для відображення здійснених утримань із нарахованих виплат працівникам.

Нараховані виплати працівникам за звітний місяць відображаються у відомості в розрізі окремих їх видів, таких як:

- заробітна плата за посадовим окладом чи за відрядними розцінками (визначається на основі встановленого окладу, згідно штатного розпису пропорційно кількості відпрацьованих днів за даними табеля обліку використання робочого часу). Для здійснення таких розрахунків бухгалтером оформлюється окрема відомість-розрахунок оплати праці за встановленим окладом;

- доплати, надбавки, премії тощо нараховані працівникові;

- відпускні (зазвичай розрахунок відпускних бухгалтером господарства здійснюється в окремій довідці-розрахунку);

- виплати, нараховані працівнику на основі середнього заробітку (наприклад, оплата днів відрядження, лікарняних тощо);

- інші виплати (виплати, що не включені до вище зазначених, наприклад, доплати до мінімальної заробітної плати).

Під час проведення аудиторської перевірки, було досліджено правильність нарахування виплат працівникам за їх видами на основі застосування методу порівняння, шляхом співставлення даних первинного обліку з особовими картками працівників та відомістю нарахування заробітної плати по кожному працівнику. Загальні суми по всім видам виплат працівникам, які були нараховані у звітному місяці (вибірковим шляхом був обраний вересень місяць 2022 р.) та відображені у відомості нарахування

заробітної плати в розрізі кожного працівника були співставлені із загальною розрахунково-платіжною відомістю по господарству в цілому.

За результатами проведеної перевірки було складено робочий документ аудитора з перевірки правильності формування показників відомості нарахування заробітної плати в частині здійснених нарахувань та правильності арифметичних розрахунків (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Робочий документ з перевірки правильності формування показників відомості нарахування заробітної плати ФГ «Фефелов» та здійснених розрахунків

№ з/п	Табельний номер	Прізвище та ініціали працівника	Посада	Посадовий оклад / відрядні розцінки	Нараховано:						
					Всього нараховано (=7+8+9+10+11+12)	Зарплата по окладу / відрядними розцінками	Премії, доплати, надбавки	Оплата на основі середньої заробітної плати (відраження та ін.)	Відпускні	Лікарняні, декретні	Індексація
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Розрахунки, здійснені господарством											
1	1	Фефелов В.М.	директор	12000,00	12000,00	12000,00	-	-	-	-	-
2	3	Бубнов Л.І.	робітник	8900,00	7302,45	1711,54	-	-	5590,91	-	-
3	5	Петрунів О.І.	тракторист-машиніст (3 розряд)	464,73 грн./1 нормо-день	14741,24	12082,98	2658,26	-	-	-	-
4	8	Пислиця О.М.	водій	57,86 грн. / 1 нормо-годину	10067,64	10067,64	-	-	-	-	-
Всього	×	×	×	×	44111,33	35862,16	2658,26	0,0	5590,91	0,0	0,0
Розрахунки, здійснені аудитором											
1	1	Фефелов В.М.	директор	12000,00	12000,00	12000,00	-	-	-	-	-
2	3	Бубнов Л.І.	робітник	8900,00	7302,45	1711,54	-	-	5590,91	-	-
3	5	Петрунів О.І.	тракторист-машиніст (3 розряд)	464,73 грн./1 нормо-день	15949,54	12082,98	3866,56	-	-	-	-
4	8	Пислиця О.М.	водій	58,67 грн. / 1 нормо-годину	10208,58	10208,58	-	-	-	-	-
Всього	×	×	×	×	45460,57	36003,1	3866,56	0,0	5590,91	0,0	0,0
Відхилення між розрахунками господарства та аудитора											
1	1	Фефелов В.М.	директор	-	-	-	-	-	-	-	-
2	3	Бубнов Л.І.	робітник	-	-	-	-	-	-	-	-
3	5	Петрунів О.І.	тракторист-машиніст (3 розряд)	-	1208,3	-	1208,3	-	-	-	-
4	8	Пислиця О.М.	водій	0,81 грн. / 1 нормо-годину	140,94	140,94	-	-	-	-	-
Всього	×	×	×	×	1349,24	140,94	1208,3	-	-	-	-

За результатами проведених аудитором розрахунків виплат працівникам у вигляді заробітної плати в розрізі окремих категорій працівників ФГ «Фефелов», що у загальному у табл. 2.10, виявлені деякі відхилення, які в загальному

підсумку призвели до недонарахуванням виплат на суму 1349,24 грн. Розглянемо більш детально порядок здійснюваних розрахунків.

Для адміністративного персоналу, спеціалістів і працівників, що відносяться до категорії загальновиробничого персоналу у ФГ «Фефелов», відповідно до штатного розпису, встановлено посадові оклади, відповідно розрахунок заробітної плати здійснюється на основі погодинної системи оплати праці.

Розглянемо яким є механізм розрахунку заробітної плати директору господарства. Посадовий оклад директора ФГ «Фефелов», згідно штатного розпису у вересні 2022 р. становить 12000,00 грн. З урахуванням того, що колективним договором у ФГ «Фефелов» впроваджено 6-ти денний робочий тиждень, кількість робочих днів у вересні 2022 р. становить – 26 днів. Базуючись на даних табеля обліку використання робочого часу, встановлено, що у вересні 2022 р. директор відпрацював 26 днів (додаток Ж). Доплат, надбавок та премій у вересні 2022 р. йому не надавалось. Відповідно, розрахований розмір заробітної плати за фактично відпрацьований директором ФГ «Фефелов» час становить 12000,00 грн. В даному випадку відхилень у розрахунках за обліковими даними досліджуваного господарства та аудитора немає.

Досліджуючи порядок розрахунку заробітної плати для працівника Бубнова Л.І., який відноситься до складу загальновиробничого персоналу та займає посаду робітника з обслуговування сільськогосподарського виробництва встановлено наступне. В таблиці обліку використання робочого часу зазначено, що даним робітником у вересні 2022 р. було відпрацьовано 5 робочих днів (з 01.09-06.09, 04.09 – вихідний), з 08.09-30.09, він згідно наказу директора перебував у щорічній основній відпустці, тривалістю 24 календарних дні. Згідно до штатного розпису посадовий оклад для робітників, що відносяться до загальновиробничого персоналу встановлено на рівні 8900, грн.

Згідно проведених нами розрахунків, заробітна плата за відпрацьований час (5 робочих днів) становить: $8900,00 \text{ грн.} / 26 \text{ днів} \times 5 \text{ днів} = 1711,54 \text{ грн.}$

Визначення величини заробітної плати за невідпрацьований час, тобто за час відпустки здійснюємо на основі розрахунку розміру середньої заробітної плати, яка розраховується відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою КМУ від 08.02.1995 № 100 [61].

З метою розрахунку суми відпускних слід «розрахувати середньоденну заробітну плату, виходячи із загальної суми виплат працівникові, які здійснювалися за останні 12 місяців» [61]. Відповідно, розрахунковий період, за який будуть враховуватися виплати працівнику для здійснення розрахунку середньоденної заробітної плати це - останні 12 місяців, що передують тому місяцю, у якому працівник фактично йде у щорічну відпустку. Таким чином, середня заробітна плата буде визначатися, базуючись на виплатах працівнику які йому були здійснені з вересня 2021 року по серпень 2022 року.

Для визначення середньоденної заробітної плати Бубнова Л.І. загальну суму виплат за останні 12 місяців поділимо на тривалість розрахункового періоду в календарних днях (кількість таких календарних днів визначається як різниця між кількістю календарних днів розрахункового періоду й кількістю святкових та неробочих днів у цьому періоді також з цього періоду виключаються дні, які фактично не були відпрацьовані працівником).

Розрахунок відпускних здійснюється множенням середньоденної заробітної плати працівника на кількість календарних днів щорічної відпустки.

Отже, розрахунок заробітку за невідпрацьований час Бубнову Л.І. має здійснюватися таким чином:

1. розмір середньоденної заробітної плати за останні 12 місяців становить: 232,95 грн (82465,90 грн. / 354 календарні дні).

2. розмір відпускних - 55590,91 грн. (232,95 грн. × 24 дні)

Загальна сума виплат робітникові з обслуговування сільськогосподарського виробництва Бубнова Л.І. за вересень складає 7302,45 грн. (1711,54 грн. + 5590,91 грн.), що співпадає із розрахунками здійсненими бухгалтером ФГ «Фефелов» та зауважень у аудитора не викликає.

Окремим категоріям працівників ФГ «Фефелов» заробітна плата нараховується за відрядною системою оплати праці. Вибірковим шляхом для перевірки правильності здійснених розрахунків за відрядною системою оплати праці були відібрані окремі категорії працівників та окремі працівники, а саме: тракторист-машиніст 3-го розряду Петрунів О.І. та водій бортового автомобіля Пислиця О.М. Розглянемо порядок здійснення розрахунку заробітної плати зазначеним працівникам.

Згідно положення про оплату праці ФГ «Фефелов» заробітна плата тракториста-машиніста 3-го розряду становить 464,73 грн. за один нормо-день. Розрахунок заробітної плати здійснюється шляхом множення визначеної розцінки встановленої для відповідної категорії працівників та виду робіт на кількість фактично відпрацьованих нормо-днів (нормо-годин), базуючись на оформлених нарядах на відрядні роботи. Також колективним договором та положенням про оплату праці ФГ «Фефелов» для трактористів-машиністів у період збору урожаю встановлено преміальні виплати за якість виконаної роботи у розмірі 22% від фактичного заробітку та доплати за шкідливі умови праці у розмірі 10%.

Відповідно до даних таблиця обліку використання робочого часу трактористом-машиністом Петрунів О.І. було відпрацьовано за вересень 2022 р. 26 днів (174,0 години). Тарифна ставка для відрядних робіт по 3-му розряду трактористів-машиністів встановлена на рівні 464,73 грн. за один нормо-день (7 годин роботи). Отже, розрахована величина заробітку працівника становить 15949,54 грн., яка складається із наступних складових:

- нарахована заробітна плата по відрядним розцінкам: $464,73 \text{ грн.} \times 26 \text{ днів} = 12082,98 \text{ грн.};$

- премія, за якісно виконані роботи по збору урожаю: $12082,98 \text{ грн.} \times 22\% = 2658,26 \text{ грн.};$

- доплата за шкідливі умови праці : $12082,98 \text{ грн.} \times 10\% = 1208,30 \text{ грн.}$

Порівнюючи суму нарахованої заробітної плати за нашими розрахунками та даними господарства, можемо бачити їх неспівпадіння, відхилення складає

1208,30 грн. Така ситуація склалася внаслідок того, що бухгалтер ФГ «Фефелов» не здійснив донарахування трактористу-машиністу доплати за шкідливі умови праці, що потребує виправлення та врахування під час чергового нарахування та виплати заробітної плати даному працівнику.

Водіям ФГ «Фефелов» тарифні ставки визначені за погодинну роботу, які диференційовані за наступними видами робіт: погодинна робота автопарку – 57,89 грн.; погодинна робота автокрана – 67,97 грн.; погодинна робота бортового автомобіля – 58,67 грн. Водій бортового автомобіля Пислиця О.М. у вересні 2022 р., відповідно з даними табеля обліку використання робочого часу, відпрацював 174,0 годин. Розрахована нами величина заробітної плати для водія Пислиці О.М. становить 10208,58 грн. (58,67 грн. × 174 год.), що більше, ніж розраховано бухгалтером господарства на 140,94 грн. Досліджуючи дану ситуацію, було з'ясовано, що бухгалтер під час розрахунку використав відрядні розцінки для водіїв автопарку у розмірі 57,86, замість розцінок для водіїв бортових автомобілів у розмірі 58,67 грн., що відповідно призвело до заниження суми нарахованого заробітку працівника. Цю помилку слід виправити під час нарахування заробітної плати водія Пислиці О.М. у наступному місяці, шляхом донарахування суми у розмірі 140,94 грн.

Виявлені помилки під час нарахування заробітної плати працівникам досліджуваного господарства мають бути відображені у фонді оплати праці того місяця, у якому буде проведено нарахування (пп. 1.6.2 Інструкції зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держстату від 13.01.2004 № 5 [21]). Отже, в результаті виправлення допущених помилок збільшуватиметься фонд оплати праці того місяця, у якому буде виправлено помилку.

За допомогою логічної перевірки було досліджено правильність складання кореспонденції рахунків, якою відображають у ФГ «Фефелов» нарахування виплат працівникам. Зауважень до правильності відображення виплат працівникам на рахунках бухгалтерського обліку не виникло (табл. 2.11).

Отже, за результатами аудиту доримання трудового законодавства було встановлено, що усі локальні нормативно-правові акти, які регламентують трудові відносини ФГ «Фефелов» та найманих працівників складені відповідно до чинного законодавства, не суперечать йому та враховують інтереси як господарства так і найманих працівників. Всі кадрові та облікові документи є у наявності та правильно оформлені, що дозволяє здійснити послідовну перевірку та порівняння правильності здійснених нарахувань виплат працівникам.

Таблиця 2.11.

Відображення операцій із нарахування виплат працівникам на рахунках біхгалтерського обліку ФГ «Фефелов»

Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Нараховано заробітну плату директору господарства	92	661	12000,00
Нараховано заробітну плату трактористу-машиністу (виконання механізованих робіт у рослинництві)	23	661	14741,24
Нараховано заробітну плату працівникам, що відносяться до загальновиробничого персоналу (робітнику з обслуговування сільськогосподарського виробництва, водій бортового автомобіля)	91	661	11779,18
Нараховано заробітну плату за період відпустки (робітнику з обслуговування сільськогосподарського виробництва)	471	661	5590,91

Виявлені під час аудиторської перевірки недоліки не є суттєвими та можуть бути виправлені господарством в найбільш короткі терміни.

2.4. Аудит відповідності податковому законодавству утримань податків і зборів із здійснюваних виплат працівникам

Як роботодавець, ФГ «Фефелов» нараховуючи виплати своїм найманим працівникам, виконує функції податкового агента, які пов'язані із необхідністю утримання та сплати податків із заробітної плати, відповідно з нормами, що встановлені податковим законодавством.

Відповідно до Податкового кодексу України оподаткування виплат найманим працівникам передбачає здійснення утримань з їх сум податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військового збору (ВЗ).

Тому, аудит дотримання податкового законодавства під час нарахування виплат працівникам є одним із важливих напрямів аудиторської перевірки.

Під час проведення аудиту, було встановлено, що платниками ПДФО та ВЗ у ФГ «Фефелов» є всі наймані працівники, яким у відповідному звітному місяці були нараховані доходи. Об'єкт оподаткування – це місячний сукупний оподатковуваний дохід найманих працівників.

Досліджуючи порядок здійснення оподаткування доходів найманих працівників ФГ «Фефелов», було з'ясовано, що процес оподаткування складається з певної послідовності дій та розрахунків, які дозволяють забезпечити їх правильність відповідно до вимог податкового законодавства.

Насамперед, аудитором з'ясовувалося питання правильності визначення об'єкту оподаткування у вигляді заробітної плати. Враховуючи, що не всі види доходів, які нараховуються та виплачуються ФГ «Фефелов» своїм найманим працівникам включаються до об'єкта оподаткування ПДФО та ВЗ, такі доходи мають бути правильно класифіковані. Під час перевірки усіх видів доходів, які були нараховані працівникам ФГ «Фефелов» у вересні 2022 року, встановлено, що всі вони входять до складу фонду оплати праці, відповідно, підлягають оподаткуванню. Помилку під час дослідження складу виплат, що підлягали оподаткуванню не виявлено.

Натупним етапом була перевірка чи мали право працівники ФГ «Фефелов» на отримання ПСП й чи були факти її застосування. У попередньому розділі даної роботи зазначалося, що право на застосування ПСП у 2022 році мали лише ті працівники, розмір заробітної плати яких за звітний податковий місяць не перевищував 3470,00 грн.

Враховуючи, що величина заробітної плати працівників, що виконують встановлену норму праці, або відпрацювали унормовану кількість годин чи днів у звітному місяці, не може бути меншою законодавчо встановленого

розміру мінімальної заробітної плати (у 2022 році - 6500 грн. з 01.01 по 30.09, та 6700 грн. з 01.10 по 31.12) й це відповідним чином враховано під час встановлення посадових окладів і відрядних розцінок працівникам ФГ «Фефелов».

Отже, по всім категоріям працівників згідно штатного розпису, розмір встановленої заробітної плати (посадових окладів) та відрядних розцінок перевищує величину граничного розміру доходу, який згідно норм Податкового кодексу дає право працівникові для застосування до нарахованої йому заробітної плати «звичайної» ПСП. Однак, нами було детально досліджено документи господарства у яких відображається інформація про нараховану заробітну плату у вересні 2022 р., відповідно до яких було встановлено, що декільком працівникам заробітна плата все ж таки була нарахована у розмірі меншому за мінімальний (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Витяг із відомості нарахування заробітної плати
за вересень 2022 р. ФГ «Фефелов» та визначення права на ПСП

Таб. №	П.І.Б.	Загальна сума нарахованих виплат працівникам, грн.	Встановлення права на ПСП (+ має право; - не має права)
1	2	3	4
1	Фефелов Володимир Миколайович	12000,00	-
2	Фефелов Олег Володимирович	8900,00	-
3	Іванов Олександр Васильович	9600,00	-
4	Петрунів Олег Іванович	14741,24	-
5	Бубнов Леонід Іванович	7302,45	-
6	Бинзар Петро Петрович	3455,00	+
7	Кіцану Іван Григорович	3455,00	+
8	Пислиця Олександр Миколайович	10067,64	-
Всього:		69521,30	×

Як бачимо, у двох працівників ФГ «Фефелов» сума нарахованих виплат працівникам по факту виявилася меншою від встановленого на законодавчому рівні розміру мінімальної заробітної плати. Дослідивши причини такої ситуації, було з'ясовано, що відповідно до наказу директора від 15.09.2022 р. №66 з фахівцем з організації та ведення фермерського господарства Кіцану І.Г. було припинено трудові відносини з 15.09.2022 р. на період проходження ним військової служби у зв'язку із його мобілізацією до лав ЗСУ. Аналогічно,

відповідно до наказу директора від 15.09.2022 р. №67 з фахівцем щодо виконання різних робіт по господарства Бинзар П.П. також припинено трудові відносини з 15.09.2022 р. на період проходження ним військової служби у зв'язку із його мобілізацією до лав ЗСУ. З урахуванням цього працівники Кіцану І.Г. та Бинзар П.П. мали повне право на отримання «звичайної» ПСП.

Деякі працівники господарства мають право претендувати й на інші види ПСП. Це насамперед, стосується ПСП «на дітей». Відповідно до норм Податкового кодексу, за наявності дітей до 18 років, граничний розмір заробітної плати, який дає право на застосування ПСП, збільшується кратно кількості дітей, а розмір самої ПСП також збільшується кратно кількості дітей [56].

За результатами проведення аудиторської перевірки, з'ясувалося, що серед усіх працівників ФГ «Фефелов», правом на застосування ПСП «на дітей», враховуючи розміри нарахованого заробітку за вересень 2022 року мав можливість водій Пислиця О.М., який є батьком 3-х дітей до 18 років. Перевіривши наявність документів щодо підтвердження відповідного права на таку ПСП, було встановлено наявність заяви Пислиці О.М. про застосування ПСП за затвердженою формою та наявність ксерокопій свідоцтва про народження кожної дитини, що підтверджує як наявність дітей так і їхній вік.

Останній етап перевірки процесу оподаткування виплат працівникам базується на безпосередньому визначенні суми ПДФО і ВЗ, що передбачає перевірку правильності застосування до об'єкта оподаткування у вигляді заробітної плати ставки ПДФО у розмірі 18% та ВЗ у розмірі 1,5%. Слід вказати, що об'єкт оподаткування як ПДФО так і ВЗ є рівнозначними, однак під час оподаткування заробітної плати військовим збором, ПСП не застосовується.

Для перевірки правильності здійснених утримань ПДФО та ВЗ із заробітної плати працівників ФГ «Фефелов», проведемо їх розрахунок по окремим працівникам, нарахування виплат яким висвітлювалося у пункті 2.2 даної роботи.

У вересні 2022 р. директору господарства Фефелову В.М. було нараховано заробітну плату у розмірі 12000,00 грн., яка у повній сумі

виплачується за рахунок фонду оплати праці, отже повністю є об'єктом оподаткування ПДФО і ВЗ. З урахуванням розміру нарахованої заробітної плати, права на ПСП директор господарства немає.

Назаховано заробітної плати за 1-шу половину місяця (аванс) у розмірі 6000,00 грн., величина бази оподаткування ПДФО і ВЗ дорівнює 6000,00 грн.

Розрахуємо суму ПДФО: $6000,00 \text{ грн.} \times 18\% = 1080,00 \text{ грн.}$

Розрахуємо суму ВЗ: $6000,00 \text{ грн.} \times 1,5\% = 90,00 \text{ грн.}$

Розмір авансу, що був виплачений Фефелову В.М. 21 вересня 2022 р. становить: $6000,00 \text{ грн.} - 1170,00 \text{ грн.} (1080,00 + 90,00) = 4830,00 \text{ грн.}$

Сума нарахованого заробітку за другу половину місяця – 6000,00 грн., база оподаткування ПДФО і ВЗ - 6000,00 грн. Визначимо ПДФО та ВЗ за другу половину місяця:

ПДФО: $6000,00 \text{ грн.} \times 18\% = 1080,00 \text{ грн.}$

ВЗ: $6000,00 \text{ грн.} \times 1,5\% = 90,00 \text{ грн.}$

Величина виплат, які належать отримати Фефелову В.М. за другу половину місяця, становить:

$6000,00 \text{ грн.} - 1170,00 \text{ грн.} (1080,00 + 90,00) = 4830,00 \text{ грн.}$

Виплату заробітної плати за другу половину вересня було проведено 05 жовтня 2022 р., що відповідає положенням, визначеним у колективному договорі господарства та не порушує законодавство.

Проводячи порівняння суми утриманих ПДФО і ВЗ із заробітку директора Фефелова В.М. між обліковими даними та нашими розрахунками, підтверджуємо відсутність відхилень. Отже, із заробітку в розмірі 12000,00 грн. були здійснені утримання: ПДФО (18%) = 2160,00 грн., Військовий збір (1,5%) = 180,00 грн.

Заробітна плата, яку директор отримав у вересні 2022 р. «на руки» становить 9660,00 грн. ($12000,00 \text{ грн.} - 2160,00 \text{ грн.} - 180,00 \text{ грн.}$)

Зважаючи на те, величина авансу і заробітної плати директору Фефелову В.М. нараховувалися в рівнозначних сумах, розмір утримуваних ПДФО і ВЗ також були однаковими

Розглянемо, яким є механізм оподаткування заробітку працівника, який нараховується не рівномірно в першій та другій половині звітного місяця. Так, сума нарахованої заробітної плати тракториста-машиніста 3-го розряду Петрунів О.І. в першій половині місяця становить 6000, 00 грн., що перевищує граничну межу заробітку, який дозволяє застосовувати ПСП. Господарством визначено, працівник права на ПСП немає, й це правильно.

До бази оподаткування ПДФО та ВЗ включається вся сума нарахованого заробітку, тобто 6000,00 грн, оскільки вся ця сума сплачується за рахунок фонду заробітної плати.

Розрахуємо суму ПДФО та ВЗ: ПДФО - $6000,00 \text{ грн.} \times 18\% = 1080,00$ грн.; ВЗ - $6000,00 \text{ грн.} \times 1,5\% = 90,00$ грн.

Сума авансу отриманого трактористом-машиністом Петрунів О.І. «на руки» у вересні 2022 р. становила : $6000,00 \text{ грн.} - 1080,00 \text{ грн. (ПДФО)} - 90,00 \text{ грн. (ВЗ)} = 4830,00$ грн.

Сума авансу була виплачена трактористу-машиністу Петрунів О.І. 21 вересня 2022 р.

Заробіток, який мав бути нарахований Петрунів О.І. за другу половину місяця становить 9949,54 грн., з яких 6082,98 грн. – основна заробітна плата і 3866,56 грн. – доплата за шкідливі умови праці та премія за якісне виконання сільськогосподарських робіт. Однак, господарством не було нараховано доплату Петрунів О.І. за шкідливі умови праці, що відповідно призвело і до недонарахування ПДФО та ВЗ.

Розрахуємо ПДФО та ВЗ із правильно визначеної бази оподаткування на підставі результатів аудиту.

ПДФО: $9949,54 \text{ грн.} \times 18\% = 1790,92$ грн.

ВЗ : $9949,54 \text{ грн.} \times 1,5\% = 149,24$ грн.

В результаті неправильно нарахованої величини заробітку за другу половину вересня й її заниження на 1208,30 грн., було недонаховано ПДФО на суму 217,49 грн., та ВЗ на суму 18,12 грн.

Заробітна плата Петрунів О.І., яка підлягає виплаті за другу половину місяця, становить: 9949,54 грн. – 1790,92 грн. (ПДФО) – 149,24 (ВЗ) = 8009,38 грн.

Таким чином нарахування Петрунів О.І. заробітної плати в розмірі 15949,54 грн. тягне за собою утримання податків і зборів у розмірі 3110,16 грн.

Працівникові, якому під час оподаткування заробітної плати була надана ПСП у ФГ «Фефелов» у вересні 2022 р. був водій Пислиця О.М., який має на утриманні 3-х дітей до 18 років.

Нарахована заробітна плата водію Пислиці О.М. за розрахунками аудитора за вересень 2022 р. дорівнювала 10208,58 грн. (це заробітна плата за виконання визначених норм виробітку), яка в повній мірі є об'єктом оподаткування ПДФО та ВЗ.

Визначимо граничну величину заробітку, яка дає право Пислиці О.М. на застосування ПСП, оскільки, як вже зазначалося, працівник має на неї право.

Граничний розмір заробітку, що дає право на застосування ПСП розраховується кратно кількості дітей, а саме: 3470,00 грн. × 3 дітей = 10410,00 грн., а величина ПСП, визначена також кратно кількості дітей буде становити 1240,50 грн. × 3 дітей = 3721,50 грн.

Оскільки розмір заробітку Пислиці О.М. у вересні 2022 р. становить 10208,58 грн., ця величина менша за граничну величину, яка дає право застосовувати ПСП (10208,58 грн. < 10410,00 грн.), тому досліджуване господарство мало повне право застосовувати до заробітку даного працівника ПСП «на дітей».

Розрахуємо величину ПДФО та ВЗ:

$\text{ПДФО} = (10208,58 \text{ грн.} - 3721,50 \text{ грн.}) \times 18\% = 1167,67 \text{ грн.}$

$\text{ВЗ} = 10208,58 \text{ грн.} \times 1,5\% = 153,13 \text{ грн.}$

Отже нарахована заробітна плата Пислиці О.М. в сумі 10208,58 грн. й наявність на утриманні 3-х дітей в результаті забезпечують утримань у сумі 1320,80 грн. Відповідно, величина заробітної плати, що підлягає виплаті працівникові становить – 8887,78 грн. (10208,58 грн. – 1320,80 грн.).

Враховуючи, що утримання ПДФО та ВЗ проводяться як з авансу, що нараховується за першу половину місяця, так і заробітної плати, що нараховується за другу половину місяця, під час здійснення оподаткування заробітної плати Пислиці О.М. об'єкт оподаткування для розрахунку ПДФО зменшувався на величину ПСП одноразово у другій половині місяця.

Досліджуючи порядок оподаткування заробітку Бинзар П.П. та Кіцану І.Г., якими було фактично відпрацьовано лише першу половину місяця, а з 15.09.2022 р. їх було мобілізовано до лав ЗСУ, було встановлено, що сума нарахованої їм заробітної плати не перевищує граничного розміру заробітної плати, що дає право на застосування «загальної» ПСП, оскільки 3455,00 грн. (нарахована зарплата) < 3470,00 грн. Проте, порівнюючи проведені розрахунки утриманих ПДФО та ВЗ з доходів даних працівників, було встановлено, що бухгалтером ФГ «Фефелов» об'єкт оподаткування ПДФО не було зменшено на суму ПСП.

Таким чином для працівників Бинзар П.П. та Кіцану І.Г. величина ПДФО та ВЗ має становити:

$$\text{ПДФО} = (3455,00 \text{ грн.} - 1240,50 \text{ грн.}) \times 18\% = 398,61 \text{ грн.}$$

$$\text{ВЗ} = 3455,00 \text{ грн.} \times 1,5\% = 51,83 \text{ грн.}$$

В обліку ФГ «Фефелов» сума ПДФО та ВЗ для працівників Бинзар П.П. та Кіцану І.Г. булит розраховані таким чином:

$$\text{ПДФО} = 3455,00 \text{ грн.} \times 18\% = 621,9 \text{ грн.}$$

$$\text{ВЗ} = 3455,00 \text{ грн.} \times 1,5\% = 51,83 \text{ грн.}$$

Це призвело до зайво утриманої суми ПДФО по кожному із працівників у розмірі 223,29 грн.

Узагальнена інформація відносно проведених розрахунків сум ПДФО та ВЗ по окремим категоріям працівникам ФГ «Фефелов» за обліковими даними та даними аудиту, наведено у табл.2.13.

Всі неправильно визначені суми ПДФО та ВЗ у вересні 2022 р. в обліку необхідно відсторнувати (у тих осіб у яких зайво утримали, слід відняти, а у

тих у яких недоутримали внаслідок неправильно визначеного розміру заробітної плати - додати).

Таблиця 2.13.

Розрахунок утримань ПДФО та ВЗ працівників ТОВ «Полтавське» за вересень 2022 р.

№ з/п	П.І.Б. працівника	Нараховано аванс	Утримання податків і зборів при виплаті авансу		Нараховано заробітну плату	Утримання податків і зборів при виплаті заробітної плати		Сума нарахованих податків і зборів за місяць		
			ПДФО	ВЗ		ПДФО	ВЗ	Всього	ПДФО	ВЗ
Розрахунки, здійснені господарством										
1	Фефелов В.М.	6000,00	1080,00	90,00	6000,00	1080,00	90,00	8250,00	2160,00	180,00
2	Бубнов Л.І.	4450,00	801,00	66,75	2852,45	513,44	42,79	1423,98	1314,44	109,54
3	Петрунів О.І.	6000,00	1080,00	90,00	8741,24	1573,42	131,12	2874,54	2653,42	221,12
4	Пислиця О.М.	5000,00	900,00	75,00	5067,67	242,31	76,02	1293,33	1142,31	151,02
5	Бинзар П.П.	3455,00	621,90	51,83	-	-	-	673,73	621,90	51,83
6	Кіцану І.Г.	3455,00	621,90	51,83	-	-	-	673,73	621,90	51,83
Розрахунки, здійснені аудитором										
1	Фефелов В.М.	6000,00	1080,00	90,00	6000,00	1080,00	90,00	8250,00	2160,00	180,00
2	Бубнов Л.І.	4450,00	801,00	66,75	2852,45	513,44	42,79	1423,98	1314,44	109,54
3	Петрунів О.І.	6000,00	1080,00	90,00	9949,54	1790,92	149,24	3110,16	2870,92	239,24
4	Пислиця О.М.	5000,00	900,00	75,00	5208,58	267,67	78,13	1320,80	1167,67	153,13
5	Бинзар П.П.	3455,00	398,61	51,83	-	-	-	450,44	398,61	51,83
6	Кіцану І.Г.	3455,00	398,61	51,83	-	-	-	450,44	398,61	51,83
Відхилення між розрахунками господарства та аудитора										
1	Фефелов В.М.	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Бубнов Л.І.	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Петрунів О.І.	-	-	-	1208,30	217,49	18,12	235,62	217,49	18,12
4	Пислиця О.М.	-	-	-	140,91	25,36	2,11	27,48	25,36	2,11
5	Бинзар П.П.	-	-223,29	-	-	-	-	-223,29	-223,29	-
6	Кіцану І.Г.	-	-223,29	-	-	-	-	-223,29	-223,29	-

У випадку, коли застосовується ПСП за звільненими працівниками (Бинзар П.П., Кіцану І.Г.), у господарства утворюються зобов'язання на суму невикраченої заробітної плати, яку нараховували в місяці, за який наразі виявили незастосування ПСП та застосували її. Враховуючи несвоєчасність застосування ПСП, господарством має бути нарахована Бинзар П.П., Кіцану І.Г.: компенсація втрати частини грошових доходів через порушення строків виплати таких доходів; середнього заробітку відповідно до ст. 117 КЗпП за затримання розрахунку під час звільнення.

Результати здійснених досліджуваним господарством утримань ПДФО та ВЗ, відображаються у податковій звітності, тобто у Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (додаток 3). Цей Податковий розрахунок складається із основної частини та додатків, подається ФГ «Фефелов» до відповідного органу Державної податкової служби за місцем реєстрації впродовж 40 календарних днів, що настають за останнім днем звітного податкового кварталу.

Враховуючи, що в Додатку Д4/4ДФ за вересень місяць, до зарплати працівників Бинзар П.П., Кіцану І.Г. не застосували ПСП, відобразили більшу суму ПДФО та не вказали ознаку ПСП, слід виправити ці помилки за правилами, які визначені п. 5, 8, 10 розділу V Порядку № 48 [68]. Для цього за вересень місяць 2022 р. слід подати Додаток Д4/4ДФ із типом «Уточнюючий», у якому слід зазначити відомості про працівника, вказати помилкові та правильні відомості із зазначенням ознаки ПСП. Крім цього у Додатку Д4/4ДФ за поточний місяць необхідно відобразити суми: компенсації втрати частини грошових доходів працівників через порушення строків їх виплати з ознакою доходу «101» (при цьому ПСП не застосовується); середнього заробітку з ознакою доходу «127». Із зазначених виплат також слід утримати ПДФО і ВЗ.

Перевіряючи правильність відображення здійснених утримань ПДФО та ВЗ із заробітної плати працівників ФГ «Фефелов» за відповідною кореспонденцією рахунків, зауважень у аудитора не виникало. Порядок відображення господарських операцій, пов'язаних із оподаткуванням заробітної плати наведено у табл. 2.14.

Сплата ПДФО та ВЗ ФГ «Фефелов» здійснюється одночасно з виплатою заробітної плати, одночасно складається платіжка на виплату зарплати та платіжка на сплату ПДФО та ВЗ.

Здійснення виплат працівникам ФГ «Фефелов» відбувається як шляхом перерахування грошових коштів на карткові зарплатні рахунки, які відкриті працівниками у відповідних установах банків у безготівковій формі, так і

шляхом здійснення виплати безпосередньо з каси господарства, що не суперечить чинному законодавству.

Таблиця 2.14.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оподаткування виплат працівникам ФГ «Фефелов»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
<i>Виплачено аванс за 1-шу половину вересня 2022 р.</i>			
Виплачений аванс трактористу-машиністу Петрунів О.І.	661	311	6000,00
Сплачено ПДФО із суми авансу	641	311	1080,00
Сплачено ВЗ із суми авансу	642	311	90,00
<i>Нараховано заробітну плату за 2-гу половину вересня 2022 р.</i>			
Нарахована заробітна плата трактористу-машиністу Петрунів О.І.	23	661	8741,24
Утримано ПДФО із суми нарахованої заробітної плати	661	641	1573,42
Утримано ВЗ із суми нарахованої заробітної плати	661	642	131,12
<i>Виплачено заробітну плату за 2-гу половину вересня 2022 р.</i>			
Виплачено заробітну плату трактористу-машиністу Петрунів О.І.	661	311	7036,70
Сплачено ПДФО із суми заробітної плати	641	311	1573,42
Сплачено ВЗ із суми заробітної плати	642	311	131,12

Під час проведення аудиту відповідності податковому законодавству утриманих податків та зборів із нарахованих виплат працівникам ФГ «Фефелов» було встановлено, що господарством правильно визначається об'єкт оподаткування ПДФО та ВЗ, застосовується відповідна ставка, за якою здійснюється оподаткування виплат працівникам у вигляді заробітної плати, немає зауважень щодо відображення операцій з оподаткування виплат працівникам за рахунками бухгалтерського обліку та у відповідних облікових регістрах.

Виявлені недоліки відносно невірною визначення сум ПДФО та ВЗ пов'язані із неправильним визначенням розміру заробітної плати окремим працівникам та через непередбачуване припинення трудових відносин з деякими працівниками, по яким було нараховано лише аванс та до суми якого не була застосована ПСП не перекручують інформацію представлену в фінансовій звітності господарства.

Інформація про нарахування виплат працівникам та їх оподаткування повністю й достовірно відображена у фінансовій звітності господарства, яка

складена на основі даних бухгалтерського обліку й в усіх аспектах достовірно відображає фінансовий стан ФГ «Фефелов» відповідно до вимог нормативно-правових актів України.

Висновки до розділу 2

Висвітлення практичних аспектів проведення аудиту виплат працівникам в контексті дотримання суб'єктом господарювання під час здійснення таких виплат норм трудового та податкового законодавства дозволяє зробити такі висновки:

1. Аудит виплат працівника проводився на матеріалах ФГ «Фефелов», яке провадить свою діяльність у сфері виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції та сільськогосподарської сировини. Оцінюючи специфіку діяльності та основні фінансово-економічні показники господарства за 2020-2023 рр., було встановлено наростаючі тенденції зростання обсягів майна та джерел фінансування господарства, належний рівень ліквідності та платоспроможності, стабільну фінансову стійкість господарства, що пов'язана із відсутністю залежності від позикового капіталу та прибуткову й рентабельну діяльність впродовж усього періоду дослідження.

2. Під час підготовки до проведення аудиту виплат працівникам було визначені завдання аудиту, розроблено план та програму аудиту, визначено перелік аудиторських процедур, джерела отримання аудиторських доказів, проведено тестування та оцінювання системи внутрішнього контролю й стану бухгалтерського обліку досліджуваного господарства в контексті розрахунків за виплатками працівникам.

3. Проводячи аудит дотримання трудового законодавства під час нарахування та здійснення виплат працівникам було встановлено наявність у господарстві локальних нормативних актів: колективного договору, положення про оплату праці, штатного розпису, тарифних ставок тощо, які в усіх ключових моментах відповідають чинному трудовому законодавству України.

Кадрові документи складаються правильно та є у наявності. Первинний облік виплат працівникам ведеться на основі табеля обліку використання заробітної плати та нарядів на відрядні роботи, так як виплати працівникам здійснюються як за погодинною, так і відрядною формами оплати праці. Базуючись на інформації з документів первинного обліку складається відомість нарахування заробітної плати, яка виступає зведеним обліковим регістром та яка містить дані як по нарахуванню заробітної плати, так і по її оподаткуванню (ПДФО, ВЗ). Поршень щодо ведення первинних облікових документів та зведених облікових регістрів, а також відображення в обліку операцій по нарахованим виплатам працівникам не виявлено.

4. Під час аудиту виплат працівникам було встановлено деякі порушення порядку нарахування виплат, які стосувалися працівників, яким нарахування заробітної плати здійснюється за відрядною формою. Так, трактористу-машиністу Петрунів О.І. під час нарахування заробітної плати не було нараховано доплату за шкідливі умови праці, виплата якої передбачена колективним договором господарства та положенням про оплату праці. Це призвело до недонарахування працівникові коштів у розмірі 1208,30 грн. Водію бортового автомобіля Пислиці О.М. під час нарахування заробітної плати були за основу взяті відрядні розцінки для водіїв автопарку у розмірі 57,86 грн. за 1 нормо-годину, замість розцінок для водіїв бортових автомобілів у розмірі 58,67 грн. за 1 нормо-годину, що призвело до заниження суми нарахованого заробітку працівника на 140,94 грн.

5. Під час проведення аудиту відповідності податковому законодавству утримань податків і зборів із здійснюваних виплат працівникам було встановлено, що ці утримання базується на нормах Податкового кодексу України. Дослідження порядку утримання ПДФО та ВЗ з найманих працівників господарства дозволяє визначити такі етапи здійснюваних розрахунків: визначається об'єкт оподаткування; встановлюється право працівників на ПСП; розраховується сума ПДФО та ВЗ. З'ясовано, що механізм утримання ПДФО та ВЗ правильний, об'єктом оподаткування виступають виплати, які здійснюються з фонду оплати праці. При з'ясуванні питання застосування ПСП, було

встановлено, що більшість працівників не мали на неї права, оскільки сума нарахованого їм заробітку перевищувала розмір граничного доходу, що дозволяє її застосування. Однак застосовувалася ПСП «на дітей».

6. В процесі проведення аудиту утримань податків і зборів із сум нарахованих виплат працівникам було встановлено факти як недоутримання ПДФО та ВЗ так і їх зайве утримання. Недоутримання пов'язано із тим, що були не донараховані виплати працівнику Петрунів О.І. за шкідливі умови праці в розмірі 1208,30 грн, що призвело до недоутримання ПДФО в сумі 217,49 грн. та ВЗ в сумі 18,12 грн.; та неправильно визначені відрядні розцінки водію Пислиці О.М., в результаті чого розмір нарахованої заробітної плати був занижений на 140,94 грн., що призвело до недоутримання ПДФО в сумі 25,36 грн. та ВЗ в сумі 2,11 грн. Крім того, під час утримання ПДФО з працівників, яким було нараховано заробіток лише за першу половину місяця, й розмір якого не перевищував граничної межі доходу, який дає право на застосування «звичайної» ПСП, та через непередбачуване припинення трудових відносин з такими працівниками через їх мобілізацію (Бинзар П.П., Кіцану І.Г.) до суми такого заробітку не була застосована ПСП, що призвело до завищення розміру нарахованого та утриманого з таких працівників ПДФО на 233,29 грн. по кожному працівнику.

7. З'ясовано, що порядок відображення утриманих сум ПДФО та ВЗ в облікових регістрах та податковій звітності відповідає вимогам нормативних документів. Зауважень щодо відображення здійснених утримань ПДФО та ВЗ із нарахованих виплат працівникам на рахунках бухгалтерського обліку немає. Податкова звітність, у якій відображається інформація щодо нарахованих сум ПДФО та ВЗ (Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску) відповідає встановлений формі, складається правильно та подається до податкового органу вчасно, у строки, що визначені чинним податковим законодавством.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ТА ЙОГО ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

3.1. Шляхи підвищення ефективності та якості аудиту виплат працівникам

Як зазначається в літературі: «аудит розрахунків за виплатами працівникам займає більшу частину аудиторської перевірки, оскільки ця ділянка обліку досить специфічна та вимагає від аудиторів особливої уваги і зосередженості. Однак слід відзначити, що відсутній єдиний підхід до організації та методики аудиту, а саме: фахівцями пропонується розглядати аудит розрахунків за виплатами працівникам, як перелік питань, які необхідно дослідити. Недоліком при цьому є відсутність системного підходу до проведення аудиту розрахунків за виплатами працівникам, що призводить до неможливості розглядати цей процес комплексно, відповідно до чітко визначеної мети та завдань аудиту» [57].

На підприємствах та в організаціях будь-яких сфер діяльності, аудит виплат працівникам займає визначальне місце, оскільки всі питання, що стосуються нарахування та здійснення розрахунків за виплатами працівникам безпосередньо впливають на добробут кожної людини. З урахуванням цього, аудит виплат працівникам має включати: перевірку процесів нарахування та здійснення виплати у розрізі усіх їх видів, на отримання яких працівник має право згідно норм чинного трудового законодавства, а також перевірку правильності здійснюваних утримань податків та зборів із відповідних видів виплат, на предмет їх відповідності вимогам податкового законодавства.

Задля забезпечення ефективності аудиту виплат працівникам, вважаємо за доцільне визначити сукупність робочих документів, які мають бути складені в процесі здійснення аудиторської перевірки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

Робочі документи аудитора, які складаються під час аудиту виплат працівникам та їх оподаткування

№ з/п	Назва робочого документа
1	Лист-замовлення
2	Лист-згода
3	Договір на проведення аудиту
4	Анкета вивчення системи бухгалтерського обліку
5	Тест системи внутрішнього контролю й стану бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам та їх оподаткування
6	Тест внутрішнього контролю дотримання трудового законодавства під час розрахунків за виплатами працівникам
7	Перелік об'єктів аудиту виплат працівникам та їх оподаткування
8	План аудиту виплат працівникам та їх оподаткування
9	Програма аудиту виплат працівникам та їх оподаткування
10	Додаткові процедури дослідження порядку організації обліку праці та внутрішнього контролю використання праці та фонду оплати праці
11	Фактографічна інформація, яка використовується під час проведення аудиту виплат працівникам та їх оподаткування
12	Опис виявлених порушень порядку формування та заповнення первинних документів з нарахування виплат працівникам та їх оподаткування
13	Опис виявлених порушень в даних аналітичного та синтетичного обліку нарахування виплат працівникам та їх оподаткування
14	Опис отриманих пояснень від посадових осіб підприємства
15	Аудиторський звіт

Слід зазначити, що основними документами під час проведення аудиту виплат працівникам є план та програма аудиторської перевірки. У плані визначаються основні етапи аудиту та зазначається термін виконання кожного з цих етапів, що необхідно для забезпечення ефективного та якісного виконання усіх поставлених завдань. Формування програми аудиту забезпечує систематизацію роботи аудитора та підвищує рівень контролю аудиту.

Під час здійснення аудиту виплат працівникам на підприємстві необхідно встановити відповідність порядку ведення обліку розрахунків по виплатам працівникам вимогам чинного законодавства та діючим нормативно-правовим документам. План аудиту виплат працівникам являє собою документ організаційно-методологічного характеру й вміщує перелік робіт в розрізі основних етапів аудиту та строків їх виконання із зазначенням джерел аудиторських доказів. Для цього нами розроблено типовий план аудиту виплат працівникам, який проілюстровано в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Типовий план аудиту виплат працівникам

Етапи аудиту	Процедури аудиту	П.І.Б. виконавця	Термін виконання
Попередній	Перевірка статутних документів, локальних нормативних актів, що регламентують виплату фінансових винагород та компенсацій, які роботодавець надає своїм працівникам за виконану ними роботу або надані послуги		
Основний	Перевірка операцій щодо нарахування виплат працівникам, їх відповідності нормам чинного законодавства		
	Перевірка документального забезпечення облікового процесу розрахунків за виплатами працівникам та їх оподаткування		
	Перевірка реєстрів та порядку ведення синтетичного та аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам та їх оподаткування		
Заключний	Формування аудиторського звіту за результатами проведеної перевірки		
	Надання рекомендацій, спрямованих на усунення виявлених помилок і порушень чинного законодавства щодо нарахування виплат працівникам та їх оподаткування та заходів щодо покращення стану обліку на підприємстві		

Також з метою забезпечення якості аудиторської перевірки виплат працівникам та їх оподаткування рекомендуємо використовувати наступну програму аудиту (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Типова програма аудиту виплат працівникам

Мета аудиту	Завдання аудиту	П.І.Б. виконавця	Термін виконання	Робочі документи
Встановлення дотримання положень трудового законодавства, з'ясування стану системи обліку та внутрішнього контролю за трудовими відносинами	Перевірка правильності оформлення працівників під час їх приймання та звільнення (за наказами, контрактами, трудовими угодами)			
	Перевірка обліку робочого часу працівників, дослідження особливостей системи оплати праці тощо			
Визначення правильності ведення табельного обліку	Перевірка правильності ведення табелів обліку використання робочого часу			

Мета аудиту	Завдання аудиту	П.І.Б. виконавця	Термін виконання	Робочі документи
	Перевірка правильності ведення обліку відпрацьованого часу (допущені помилки можуть призвести до переплати або недоплати коштів працівникам, необґрунтованого перевитрачання фонду оплати праці)			
	Перевірка даних табеля обліку використання робочого часу з даними розрахунково-платіжних відомостей, для засвідчення включення до них тих осіб, які вказані в табелях			
Визначення правильності оформлення первинної облікової документації та нарахування виплат працівникам	Перевірка первинних облікових документів з обліку виплат працівникам			
	Встановлення повноти і правильності зазначених у первинних документах реквізитів			
	Перевірка нарахування виплат працівникам, на основі звірки складу працівників, прізвища яких зазначені у розрахунково-платіжній відомості із даними обліку штатного складу відділу кадрів			
	Перевірка правильності та повноти включення до витрат в розрізі видів діяльності витрат з оплати праці та нарахувань ЄСВ			
	Перевірка правильності та обґрунтованості нарахування виплат працівникам у разі тимчасової непрацездатності, щорічних відпусток та інших виплат за невідпрацьований час			
Перевірка розрахунково-платіжних відомостей та особових розрахунків працівників	Перевірка відповідності даних платіжних відомостей даним розрахункових відомостей			
	Перевірка правильності зазначених підсумків та наявність прописаних підсумків прописом			
	Перевірка наявності на відомостях підписів особи, яка склала відомість, підпису головного бухгалтера та керівника			
	Перевірка наявності підписів осіб, яким виплачуються грошові кошти			
	Перевірка депонованих сумм			
	Аналіз правильності здійснюваних платіжних операцій			

Мета аудиту	Завдання аудиту	П.І.Б. виконавця	Термін виконання	Робочі документи
Перевірка правильності виплати грошових коштів відповідно до укладених трудових договорів	Перевірка правильності здійснюваних розрахунків за виплатами працівникам, які прийняті на роботу за трудовими договорами			
	Документальна перевірка трудових договорів			
	Перевірка здійснюваних виплат працівникам, які працюють на умовах сумісництва			
Перевірка стану аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам	Перевірка стану та організації синтетичного обліку виплат працівникам			
	Встановлення відповідності даних аналітичного обліку виплат працівникам даним синтетичного обліку по рахунку 66 «розрахунки за виплатами працівникам»			
	У випадку наявності розбіжностей між даними аналітичного та синтетичного обліку з'ясування їх причини			

Необхідно відзначити, що під час аудиту виплат працівникам аудитор повинен складати як робочі документи, так і підсумкову документацію. До робочих документів аудитор вносить всю інформацію, яка отримана під час проведення аудиторської перевірки та на якій базується формування аудиторського звіту.

Тому в якості робочих документів аудитора, які можуть складатися під час проведення аудиту виплат працівникам пропонуємо розроблені форми робочих документів, у яких відображаються результати: перевірки первинних кадрових та облікових документів (табл. 3.4); перевірки правильності оформлення табеля обліку використання робочого часу для нарахування виплат працівникам (табл. 3.5); перевірки нарахованих та виплачених працівникам коштів (табл. 3.6); перевірки розрахунково-платіжних відомостей (табл. 3.7); перевірки синтетичного обліку виплат працівникам (табл. 3.8); перевірки цільового використання коштів, отриманих для виплати заробітної плати (табл. 3.9); перевірки повноти та строків повернення депонованої зарплати в установу банку (табл. 3.10); перевірки правильності відображення витрат на оплату праці у витратах підприємства (табл. 3.11).

Таблиця 3.8

Робочий документ аудитора з перевірки синтетичного обліку виплат працівникам

Господарська операція	Дата	Первинний документ	Дані обліку		Дані аудиту		Відхилення		Примітки
			Кореспондуючі рахунки	Сума, грн.	Кореспондуючі рахунки	Сума, грн.	Кореспондуючі рахунки	Сума, грн.	

Таблиця 3.9

Робочий документ аудитора з перевірки цільового використання коштів, отриманих для виплати заробітної плати

№ з/п	Отримано для виплати заробітної плати				Виплачено заробітної плати		Повернуто до каси (розрахункового рахунку)		Примітки
	Номер документа	Дата	Сума, грн.	Позначка	Сума коштів, які використані за призначенням	Документ, що підтверджує цільове використання коштів	Дата	Сума, грн.	

Таблиця 3.10

Робочий документ аудитора з перевірки повноти та строків повернення депонованої заробітної плати в установу банку

Отримано з банку на виплату заробітної плати		Фактично виплачена заробітна плата	Депонована заробітна плата	Повернено до банку		Примітки
Дата	Сума, грн.			Дата	Сума, грн.	
За документом		За відомістю на виплату готівки, ВКО, грн.	За відомістю на виплату готівки з написом «депоновано», за реєстром депонованих сум, грн.	За випискою банку, ВКО		

Таблиця 3.11

Робочий документ аудитора з перевірки правильності відображення витрат на оплату праці у витратах підприємства

ПІБ	Табельний номер	Найменування об'єкту	Номер рахунку витрат	Сума операції, грн.		Примітки
				Дані обліку	Дані аудиту	

Пропоновані для використання робочі документи аудитора під час здійснення аудиту виплат працівникам забезпечать інформативність даних та підвищують якість аудиту.

Для отримання достовірної та своєчасної інформації під час проведення аудиту, забезпечення виявлення помилок та порушень під час здійснення суб'єктами господарювання виплат працівникам необхідно сформувати дієву систему аудиту виплат працівникам та їх оподаткування. Важливим елементом такої системи є правильний вибір об'єктів аудиту, в розрізі яких необхідно проводити перевірку, що забезпечує своєчасне виявлення порушень принципів законності, доцільності та ефективності здійснення операцій, пов'язаних із нарахуванням виплат працівникам та їх оподаткування. Задля цього нами розроблено стандарт внутрішнього аудиту нарахування виплат працівникам та їх оподаткування (табл. 3.12).

Запропонований до використання проект стандарту аудиту виплат працівникам та їх оподаткування забезпечить систематизацію інформаційного забезпечення аудитору з питань обліку операцій з нарахованих виплат працівникам та їх оподаткування, забезпечить можливість отримання усіх наявних доказів, забезпечить правильність оцінки процесів, явищ, які виникають та супроводжують господарські процеси, що відбуваються на підприємстві, а також дають можливість перевірити всі господарські операції, які необхідно дослідити для підтвердження результатів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Запропонований проект стандарту аудиту виплат працівникам та їх оподаткування може бути дієвим інструментом забезпечення ефективного та якісного аудиту, основне призначення якого - не допустити та вчасно виявляти облікові помилки та порушення трудового й податкового законодавства під час нарахування виплат працівникам та їх оподаткування. Користуючись у роботі запропонованою моделлю стандарту аудиту виплат працівникам, аудитор може вважати, що отримав прийнятні та достатні аудиторські докази для формування своєї думки та формування звіту.

Проект стандарту аудиту виплат працівникам та їх оподаткування

Об'єкти аудиту нарахування виплат працівникам та їх оподаткування	
1	2
1	Розрахунки за заробітною платою
2	Розрахунки з депонентами
3	Розрахунки за іншими виплатами
4	Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб
5	Розрахунки за військовим збором
6	Розрахунки за страхуванням
7	Витрати на оплату праці
<p>Мета аудиту нарахування виплат працівникам та їх оподаткування полягає у встановленні відповідності методики обліку операцій за виплатами працівникам, що застосовується суб'єктом господарювання, чинному законодавству України, для виявлення наявних помилок та/ або порушень, встановлення ступеня їх впливу на достовірність показників фінансової звітності задля висловлення незалежної думки аудитора щодо достовірності порядку ведення бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам та їх оподаткування</p>	
Завдання аудиту операцій з нарахування виплат працівникам та їх оподаткування	
1	Перевірка дотримання суб'єктом господарювання положень трудового та податкового законодавства по операціях, пов'язаних із нарахуванням виплат працівникам та утриманням із них податків та зборів, наявності та відповідності нормам чинного законодавства первинних документів з обліку робочого часу, обсягів виконаних робіт, наданих послуг, виготовленої продукції тощо
2	Оцінка чинної на підприємстві системи розрахунків із персоналом та визначення її ефективності
3	Перевірка обліку та нарахування заробітної плати, інших видів виплат працівникам, які входять до фонду оплати праці
4	Перевірка дотримання встановлених штатним розписом посадових окладів працівникам підприємства
5	Перевірка своєчасності проведення індексації окладів з урахуванням вимог законодавства
6	Перевірка правильності нарахування та виплати премій працівникам підприємства
7	Перевірка правильності нарахування та виплати допомоги з тимчасової непрацездатності
8	Перевірка правильності нарахування та виплати основних щорічних відпусток, додаткових відпусток, компенсацій за невикористану відпустку тощо
10	Перевірка правильності розрахунків з депонентами
11	Перевірка дотримання встановлених внутрішніми нормативними актами термінів розрахунків з працівниками підприємства по оплаті праці
12	Перевірка правильності здійснюваних утримань із заробітної плати податків та зборів
13	Перевірка правильності нарахування обов'язкових платежів, які здійснюються за рахунок підприємства з фонду оплати праці
14	Перевірка повноти та своєчасності перерахування утриманих та нарахованих податків та зборів
15	Перевірка своєчасності та правильності включення до витрат підприємства суми нарахованої заробітної плати та обов'язкових відрахувань
16	Оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку нарахування виплат працівникам
17	Оцінка повноти відображення здійснених операцій щодо виплат працівникам та їх оподаткування у бухгалтерському обліку
18	Перевірка правильності класифікації операцій з оплати праці (віднесення на рахунки витрат)
19	Відповідність даних, що відображені у фінансовій звітності реальному стану розрахунків по операціях з нарахування виплат працівникам та їх оподаткування
20	Оцінка стану внутрішнього контролю підприємства щодо організації трудових відносин та виплат працівникам
Інформаційна база аудиту щодо перевірки операцій з нарахування виплат працівникам та їх оподаткування	
Договори	Колективний договір, положення про оплату праці, положення про відпустки, положення про преміювання, правила внутрішнього розпорядку, посадові інструкції тощо
Документи кадрового обліку	Накази про прийом, звільнення, надання відпустки, табелі обліку використання робочого часу, штатний розпис, наряди, розцінки
Регістри бухгалтерського обліку	Розрахунково-платіжні відомості, бухгалтерські довідки, журнал 5 та 5А, книга або реєстр обліку депонованої заробітної плати тощо
Фінансова звітність	Форма № 1 «Баланс», Форма № 2 «Звіт про фінансові результати»
Внутрішньо-управлінська звітність	Перелік форм та їх структура визначається самостійно підприємством у довільній формі, регламентується наказом про облікову політику
Аудиторські процедури операцій з нарахування виплат працівникам та їх оподаткування	
1	Тестування засобів внутрішнього контролю
2	Перевірка (інспектування) документів
3	Спостереження (відстеження) порядку відображення фінансово-господарських операцій в обліковій документації
4	Арифметичні розрахунки (перерахунок)
5	Одержання пояснень від посадових осіб підприємства
6	Отримання пояснень від третіх осіб
7	Аналітичні процедури
Систематизований перелік можливих порушень в операціях з нарахування виплат працівникам та їх оподаткування	
1	Відсутність обов'язкових документів з обліку нарахування виплат працівникам та / або порушення вимог до їх оформлення
2	Порушення термінів виплати заробітної плати
3	Помилки при нарахуванні виплат працівникам на основі середнього заробітку
4	Неповний облік виплат, які мають характер оплати праці
5	Відсутність обліку наданих працівникам матеріальних вигод
6	Помилки в розрахунках сум відпускних, лікарняних
7	Помилки у проведенні утримань податків і зборів із нарахованих виплат працівникам

Аудит виплат працівникам також передбачає оцінку відповідності облікової політики, прийнятність облікових оцінок, виконаних управлінським персоналом, оцінку загального розкриття інформації щодо нарахованих виплат працівникам у фінансовій звітності.

За результатами аудиту виплат працівникам аудитор має підтвердити або спростувати висновок відносно того, що інформація з обліку нарахування виплат працівникам, а також розкриття інформації про нарахування заробітної виплат працівникам у фінансовій звітності є достовірною та повною, згідно встановлених вимог П(С)БО України.

3.2. Підходи щодо удосконалення інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам

Згідно з Кодексом законів про працю [26], на сільськогосподарських підприємствах іноді можуть виникати ситуації, що відрізняються від звичайного режиму роботи, і оплата праці в таких випадках має свої специфічні особливості (табл. 2).

Таблиця 3.13

Порядок здійснення виплат працівникам за особливих умов виконання робіт

Особливості виконання роботи	Умови здійснення оплати праці
Виготовлення продукції, яка визнана браком, не з вини працівника	Оплата проводиться за зниженими розцінками. Розмір місячної заробітної плати працівника у такому випадку не може бути нижчою двох третин тарифної ставки встановленого для нього розряду (окладу).
Робота в нічний час	Оплата здійснюється у підвищеному розмірі, який встановлюється генеральною, галузевими (регіональними) угодами та колективним договором, але не може бути нижчою 20,0% тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи у нічний час. Годинами роботи у нічний час вважається час із 22 до 6 години
Простої, не з вини працівника	Оплата не може бути нижчою двох третин тарифної ставки (окладу) такого працівника. Про початок простою (за виключенням простою всього структурного підрозділу чи всього підприємства), працівник має попередити керівництво підприємства або уповноважених осіб (бригадира, майстра). Якщо простій пов'язаний із виникненням виробничої ситуації, що загрожує життю і здоров'ю працівника, то за ним зберігається середній заробіток на весь час такого простою. За час простою, який виник з вини працівника, оплата не здійснюється

Особливості виконання роботи	Умови здійснення оплати праці
Робота у святкові та неробочі дні	Оплата проводиться у подвійному розмірі: 1) за умови відрядної оплати праці - за подвійними відрядними розцінками; 2) за умови погодинної оплати праці - в розмірі подвійної погодинної або денної ставки; 3) за умови встановленого місячного окладу - у розмірі одинарної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота виконувалася в межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота виконувалася понад місячну норму
Робота в понаднормовий час	Оплата проводиться: 1) за умови відрядної оплати праці - доплата становить 100% тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації 2) за умови погодинної оплати праці - в подвійному розмірі годинної ставки

Джерело: складено на основі [26]

Одним із напрямів удосконалення облікового забезпечення сільськогосподарських підприємств є складання на основі первинних документів з обліку праці та накопичувальних відомостей щомісячної Зведеної відомості нарахування та розподілу оплати праці й відрахувань за об'єктами обліку в довільній формі. У цій відомості відображаються кількість відпрацьованих людино-годин, сума нарахованої оплати праці та відрахувань від неї відповідно до норм чинного законодавства за об'єктами обліку, по виробничим підрозділам та в цілому по підприємству.

В контексті удосконалення облікового забезпечення виплат працівникам та відображення операцій, пов'язаних із виплатами працівникам на рахунках бухгалтерського обліку, вважаємо за доцільне внесення змін до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку. Враховуючи, що на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються виплати працівникам, які іноді не можна чітко ідентифікувати як заробітну плату, необхідно відкрити до цього рахунку субрахунки другого та третього порядку з більш деталізованою структурою (рис. 3.1).

При цьому рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» кореспондує за кредитом з дебетом рахунків відповідних витрат. Якщо підприємством не використовуються для відображення в обліку витрат, рахунки класу 8 «Витрати за елементами», то такими витратами відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» будуть: прямі виробничі витрати (рахунок 23 «Виробництво»), загальновиробничі витрати (рахунок 91 «Загальновиробничі

витрати)), витрати на управління (рахунок 92 «Адміністративні витрати»), витрати на збут (рахунок 93 «Витрати на збут»).

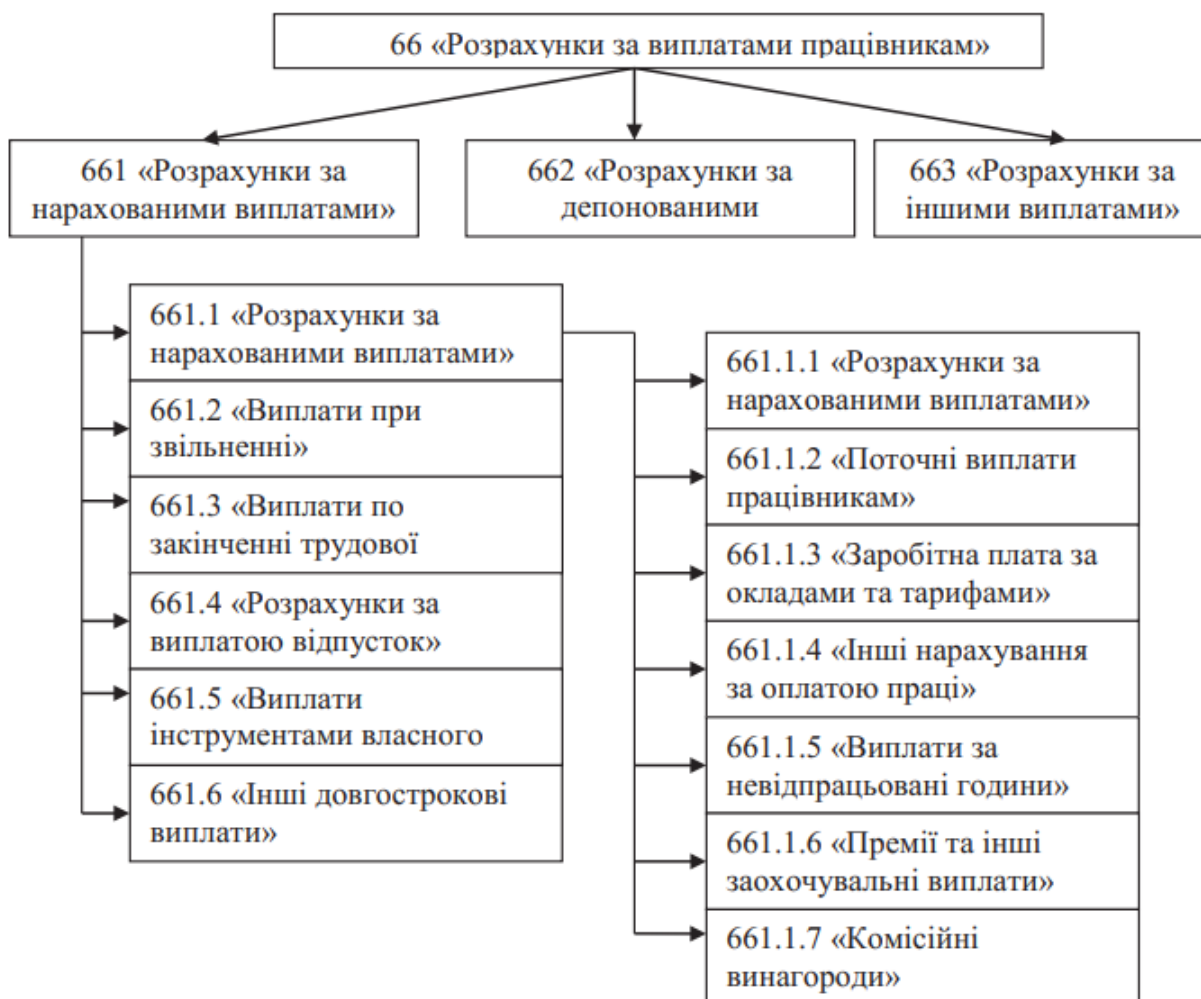


Рис. 3.1. Структура рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» з деталізацією за субрахунками другого та третього порядку

Витрати на оплату праці, які не мають безпосереднього зв'язку із виробничою діяльністю підприємства, відносяться до інших витрат операційної діяльності. Нарахування таких виплат у системі бухгалтерських рахунків відображається за кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та за дебетом рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Узагальнюючим обліковим регістром, який призначено для ведення аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам у розрізі кожного працівника, який є у штаті підприємства, є Розрахунково-платіжна відомість

працівника (форма № П-6, яку затверджено наказом Державного комітету статистики України від 05.12.2008 р. № 489) або може використовуватися Книга обліку розрахунків з оплати праці.

Розрахунково-платіжні відомості ведуться кожним структурним підрозділом підприємства відокремлено. У них здійснюються записи по всім працівникам відповідного підрозділу за категоріями працівників із зазначенням їх прізвищ та ініціалів, табельних номерів, професій, посад, кількості відпрацьованих днів (годин) та суми нарахованої заробітної плати (основної та додаткової за її видами), суми премій, суми допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, вагітністю і пологами тощо.

У розділі «Утримано і виплачено» окремо записують суму утримань, здійснених відповідно до чинного законодавства та суму виплаченої з каси підприємства заробітної плати й інші утримання. Після цього обчислюють залишок на кінець місяця, який належить до виплати кожному працівникові.

Слід зазначити, що під час розробки типової форми № П-6 Держкомстат враховував міжнародні рекомендації та вимоги стандартів системи показників зі статистики зайнятості та оплати праці, а також пропозиції, які надходили від респондентів та користувачів статистичної інформації з питань статистики праці та її оплати. З урахуванням таких положень, зрозуміло, що зазначення усіх показників, які передбачені для здійснення первинного обліку у цій типовій формі є обов'язковими. Проте, в разі необхідності підприємством можуть бути самостійно розроблені та затверджені наказом про облікову політику свої форми аналітичного обліку виплат працівникам, доповнені показниками, необхідними для забезпечення потреб управлінського обліку на підприємстві.

Позитивно оцінюючи здійснені державою заходи, спрямовані на удосконалення методологічного забезпечення технології збору та обробки обліково-економічної інформації з обліку праці та виплат працівникам, проте вважаємо за доцільне запропонувати й деякі альтернативи.

Альтернативою розрахунково-платіжній відомості може бути Книга обліку розрахунків за виплатами працівникам, у якій розрахунки відображають як в межах окремого місяця, так і за декілька місяців за двома варіантами. За умови ведення Книги за першим варіантом, після здійснення записів прізвищ працівників на першому аркуші, залишають чистими стільки аркушів, на скільки місяців розраховано ведення Книги.

У такому варіанті ведення Книги, прізвища працівників щомісяця не переписують, саму Книгу використовують як оборотну відомість.

За умови ведення Книги за другим варіантом, після здійснення запису прізвища кожного працівника у Книзі залишають стільки рядків, на скільки місяців розраховано ведення Книги. Для виплати заробітної плати працівникам із каси підприємства, на основі записів, які містяться у Книзі формують Розрахунково-платіжну відомість (зведену) (форма № П-7, яку затверджено наказом Державного комітету статистики України від 05.12.2008 р. № 489).

Враховуючи зміни, що були внесені до нормативно-правових документів, зокрема до НП(С)БО 26, Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції щодо його застосування, доречними вважаємо внесення змін до тексту Методичних рекомендацій щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Відповідно до Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу нами визначені контрольні процедури щодо звірки записів у журналі-ордері № 5Б с.-г. та розроблені пропозиції з удосконалення регістрів бухгалтерського обліку в аграрному секторі, що стосуються обліку виплат працівникам - Журналу-ордеру 5 Б с.-г.; Відомості 5.1 с.-г.; Відомості 5.2 с.-г.; Відомості 5.3 с.-г.; Відомості 5.4 с.-г (рис. 3.2, табл. 3.14). Ці пропозиції стосуються насамперед, приведення регістрів журнально-ордерної форми обліку у відповідність до чинних положень Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [22], Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського

обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та НП(С)БО 26, в частині внесення зміни до видів, назви та структури рахунків бухгалтерського обліку, в розрізі яких відображається інформація у цих регістрах.

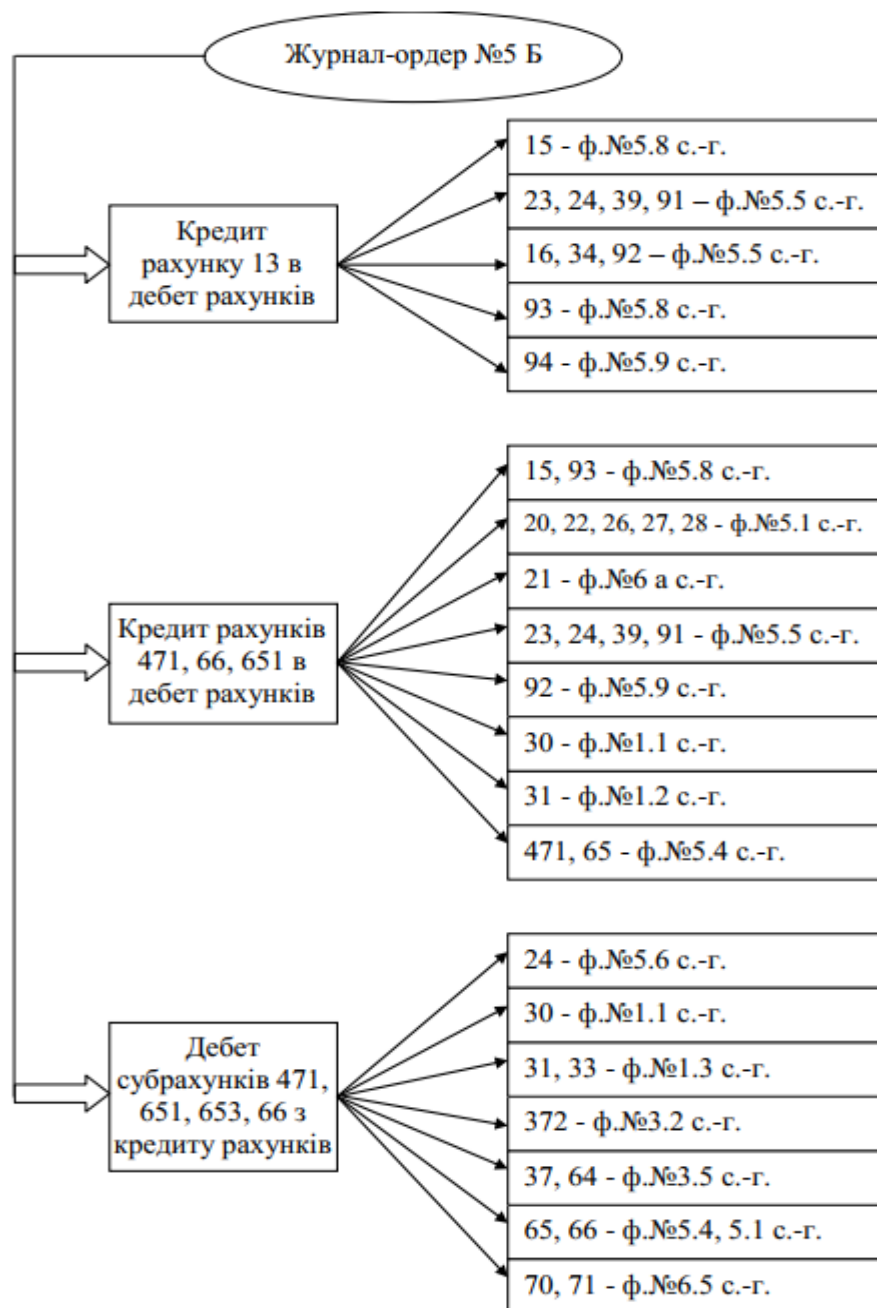


Рис. 3.2. Порядок здійснення звірки записів у Журналі-ордері № 5 Б с.-г.

Так, наразі у Журналі-ордері 5 Б с.-г. передбачається розкриття інформації по кредиту рахунків: 65 «Розрахунки за страхуванням» в розрізі

субрахунків: 651 «За пенсійним забезпеченням» (у Плані рахунків бухгалтерського обліку даний субрахунок має назву «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»), 652 «За соціальним страхуванням», 653 «За страхуванням на випадок безробіття» (такий субрахунок відсутній у чинному Плані рахунків), 656 «За страхуванням від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань» (такий субрахунок відсутній у чинному Плані рахунків), тому слід здійснити корегування форми даного Журналу-ордеру та приведення його складових у відповідність до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [22].

Таблиця 3.14

Пропозиції з удосконалення реєстрів бухгалтерського обліку з обліку виплат працівникам

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

Вважаємо, що відмовлятися від ведення Журналу-ордера № 5 Б с.-г. не доречно, оскільки його складання забезпечує здійснення економічного групування операцій на основі систематичних та хронологічних записів,

узагальнює дані щодо здійснюваних операції виплат працівникам та розрахунків за страхуванням. Застосування зазначеної форми бухгалтерського обліку дозволяє суттєво знизити трудомісткість облікових процесів за рахунок поєднання в одному реєстрі синтетичного і аналітичного обліку та полегшує складання звітів.

Висновки до розділу 3

1. Основними шляхами підвищення ефективності та якості аудиту виплат працівникам є впровадження розроблених робочих документів аудитора з перевірки первинних кадрових та облікових документів; перевірки правильності оформлення табеля обліку використання робочого часу для нарахування виплат працівникам; перевірки нарахованих та виплачених працівникам коштів; перевірки розрахунково-платіжних відомостей; перевірки синтетичного обліку виплат працівникам; перевірки цільового використання коштів, отриманих для виплати заробітної плати; перевірки повноти та строків повернення депонованої зарплати в установу банку; перевірки правильності відображення витрат на оплату праці у витратах підприємства. Їх використання дозволить всебічно дослідити законність, правильність та своєчасність відображення в обліку розрахунків за виплатами працівникам, охопити всі сфери документального оформлення таких операцій, попередити та вчасно виявити недоліки і порушення.

2. Запропонований проект стандарту аудиту виплат працівникам та їх оподаткування, структурними складовими якого є: об'єкти аудиту, завдання аудиту, інформаційна база аудиту, аудиторські процедури та систематизований перелік найбільш частих порушень, спрямований на те, щоб забезпечити помилки в операціях щодо нарахування виплат працівникам та утримання з них податків і зборів та вчасно виявляти вчиненні порушення.

3. В напрямі удосконалення інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам було запропоновано формування Зведеної відомості нарахування та розподілу оплати праці й відрахувань за об'єктами обліку; внесення змін до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій в частині відкриття до рахунку 66 «Виплати працівникам» субрахунків другого та третього порядків, впровадження книги обліку розрахунків за виплатами працівникам, як альтернативи розрахунково-платіжній відомості та удосконалення складових журналу-ордеру №5Б с.-г. в частині обліку виплат працівникам.

ВИСНОВКИ

У роботі проведено дослідження теоретичних, організаційних та методичних підходів щодо аудиту виплат працівникам як інструменту підтвердження дотримання трудового та податкового законодавства, обґрунтовано рекомендації, спрямовані на підвищення ефективності та якості аудиту. Результати дослідження дають змогу зробити такі висновки:

1. Досліджуючи підходи щодо трактування сутності поняття «виплати працівникам» було встановлено недостатню вивченість даного питання. На підставі проведеного аналізу наукової літератури та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й їх узагальнення пропонуємо досліджувану категорію трактувати так: виплати працівникам – це всі види фінансових винагород та компенсацій, які роботодавець надає своїм працівникам за виконану ними роботу або надані послуги. Виплати працівникам включають: основну заробітну плату, премії, бонуси, доплати за понаднормову роботу, компенсації за невикористану відпустку, соціальні виплати та інші форми фінансового та матеріального заохочення (різні додаткові вигоди, такі як: оплата навчання, медичного страхування, надання житла чи транспорту).

2. Вивчення системи інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам, в основі якої лежить організація кадрового та бухгалтерського обліку відпрацьованого часу, виконаних робіт, наданих послуг, нарахованих виплат та здійснених із них утримань податків та зборів, дозволяє охарактеризувати її як сукупність процесів, технологій та документів, що забезпечують збір, обробку, зберігання та передачу інформації, необхідної для нарахування та виплати заробітної плати, премій, доплат та інших винагород працівникам.

3. Вивчення теоретичних основ проведення аудиту виплат працівникам, дозволяє визначити його мету, яка полягає у встановленні об'єктивної істини щодо інформації, яка відображена у фінансовій звітності, бухгалтерському обліку

і первинних документах, й стосується повноти, достовірності, об'єктивності та законності здійснюваних операцій щодо виплат працівникам в контексті дотримання трудового і податкового законодавства. Порядок проведення аудиту виплат працівникам включає декілька етапів: планування аудиту, збір та аналіз інформації, оцінка системи внутрішнього контролю, перевірка правильності здійснених нарахувань та виплат, аналіз дотримання трудового та податкового законодавства, формування висновків та рекомендацій, надання аудиторського звіту.

4. Дослідження особливостей організації діяльності ФГ «Фефелов» свідчить що воно провадить свою діяльність у сфері виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції та сільськогосподарської сировини. Оцінюючи специфіку діяльності та основні фінансово-економічні показники господарства за 2020-2023 рр., було встановлено наростаючі тенденції зростання обсягів майна та джерел фінансування господарства, належний рівень ліквідності та платоспроможності, стабільну фінансову стійкість господарства, що пов'язана із відсутністю залежності від позикового капіталу та прибуткову й рентабельну діяльність впродовж усього періоду дослідження.

5. Аудит виплат працівника у досліджуваному господарстві був спрямований на встановлення відповідності методики здійснення виплат працівникам та обліку операцій, пов'язаних із виплатами працівникам, яка застосовується у ФГ чинному законодавству України, виявлення ймовірних помилок або порушень, встановлення ступеня їх впливу на достовірність показників фінансової звітності та висловлення незалежної думки аудитора щодо достовірності порядку ведення бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам.

6. В процесі аудиторської перевірки дотримання трудового законодавства було встановлено наявність у господарстві локальних нормативних актів: колективного договору, положення про оплату праці, штатного розпису, тарифних ставок тощо, які в усіх ключовим моментах відповідають чинному трудовому законодавству України. Кадрові документи складаються правильно та

є у наявності. Первинний облік виплат працівникам ведеться на основі таблиця обліку використання заробітної плати та нарядів на відрядні роботи, так як виплати працівникам здійснюються як за погодинною, так і відрядною формами оплати праці. Базуючись на інформації з документів первинного обліку складається відомість нарахування заробітної плати, яка виступає зведеним обліковим регістром та яка містить дані як по нарахуванню заробітної плати, так і по її оподаткуванню (ПДФО, ВЗ). Поршень щодо ведення первинних облікових документів та зведених облікових регістрів, а також відображення в обліку операцій по нарахованим виплатам працівникам не виявлено.

7. В результаті аудиторської перевірки виплат працівникам було встановлено певні порушення порядку нарахування виплат, які стосувалися працівників, нарахування заробітної плати яким здійснювалося за відрядною формою (не нараховано доплату за шкідливі умови праці, виплата якої передбачена колективним договором та положенням про оплату праці, неправильно застосовані розцінки для оплати праці за відпрацьовані нормо-години). Це призвело до недонарахування коштів працівникам у сумі 1349,24 грн.

8. В процесі проведення аудиту відповідності податковому законодавству утримань податків і зборів із здійснюваних виплат працівникам було встановлено, що ці утримання базується на нормах Податкового кодексу України. З'ясовано, що механізм утримання ПДФО та ВЗ правильний, об'єктом оподаткування виступають виплати, які здійснюються з фонду оплати праці. При з'ясуванні питання застосування ПСП, було встановлено, що більшість працівників не мали на неї права, оскільки сума нарахованого їм заробітку перевищувала розмір граничного доходу, що дозволяє її застосування. Однак застосовувалася ПСП «на дітей».

9. За результатами аудиторської перевірки утримань податків і зборів із сум нарахованих виплат працівникам було встановлено факти як недоутримання ПДФО (у зв'язку із тим, що було не нараховано доплату працівнику за шкідливі умови праці та неправильно застосовані відрядні розцінки за відпрацьовані нормо-години), що призвело до недоутримання ПДФО в сумі 242,85 грн. та ВЗ у

сумі 20,23 грн., так і їх зайвого утримання (не застосовану до нарахованого заробітку ПСП) у сумі 466,58 грн.

10. З'ясовано, що порядок відображення утриманих сум ПДФО та ВЗ в облікових регістрах та податковій звітності відповідає вимогам нормативних документів. Зауважень щодо відображення здійснених утримань ПДФО та ВЗ із нарахованих виплат працівникам на рахунках бухгалтерського обліку немає. Податкова звітність, у якій відображається інформація щодо нарахованих сум ПДФО та ВЗ (Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску) відповідає встановленій формі, складається правильно та подається до податкового органу вчасно, у строки, що визначені чинним податковим законодавством.

11. Задля підвищення ефективності та якості аудиту виплат працівникам, рекомендовано до використання розроблений комплекс робочих документів аудитора, спрямований на систематизацію інформаційного забезпечення аудиту щодо обліку виплат працівникам, що забезпечить можливість зібрати всі наявні докази, правильно оцінити процеси, явища, які виникають під час здійснення розрахунків за виплатами працівникам та їх оподаткування, вчасно виявити недоліки та порушення та своєчасно надати рекомендації клієнтам щодо їх усунення.

12. Обґрунтовано підходи щодо удосконалення інформаційного забезпечення аудиту виплат працівникам, що аргументовано потребою приведення у відповідність усіх елементів системи обліку (первинних документів, регістрів аналітичного та синтетичного обліку) до вимог чинних нормативно-правових актів, зокрема, Плану рахунків, НП(С)БО тощо, що дозволить суттєво підвищити аналітичність обліку, усунути наявні недоліки в організації обліку виплат працівникам.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит: підручник / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов, Ю.Г. Давидов та ін. за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. Київ: Знання. 2009. 495 с.
2. Брезицька К. Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах. *Управління розвитком*. 2011. № 8 (105). С. 30-31.
3. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності «Облік і контроль» вищих навчальних закладів. 3-тє вид., допов. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.
4. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку . Житомир: ПП «Рута», 2005. 528 с.
5. Васильчик С. В. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.12. С. 152-157.
6. Виплати працівникам: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 19 від 01 січ. 2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text (дата звернення: 15.03.2024).
7. Галузева угода між Мінагрополітики України, Всеукраїнським об'єднанням організацій роботодавців «Федерація роботодавців агропромислового комплексу та продовольства України» і профспілкою працівників агропромислового комплексу України в сільському господарстві на 2014-2020 рр. від 20 груд. 2013 р. URL: <http://profapk.org.ua/cms/legislature/agreement/industry/selo.html> (дата звернення : 14.03.2024).
8. Гапоненко Н. В., Мельянова Л. В. Оплата праці в сільському господарстві: аспекти удосконалення. *Науковий вісник НУБіП України*. 2011. № 163, ч. 1. С. 208–213.
9. Гончар Л. В., Гарна С. О., Шнурко А. М. Актуальні питання сучасного стану заробітної плати в Україні. *Інноваційна економіка*. 2019. № 5–6(80). С. 139–143.

10. Гриньова В.М., Грузіна І.А. Проблеми мотивації праці персоналу підприємства: монографія. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2007. 184 с.
11. Грішнова О. А. Економіка праці та соціально-трудова відносина : підручник. Київ : Знання, 2004. 535 с.
12. Гуцаленко Л. В., Білодон Д. Д. Прикладні програми для обліку розрахунків з оплати праці. *Електронне фахове видання. Серія «Ефективна економіка»*. 2019. № 10. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7299> (дата звернення 25.03.2024)
13. Дробішева О. О. Економічна сутність, форми та система оплати праці. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2014. № 8. С. 48-55.
14. Економіка праці та соціально-трудова відносина : підручник / А. М. Колот, О. А. Грішнова, О. О. Герасименко та ін.; за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. А. М. Колота. Київ : КНЕУ, 2009. 711 с.
15. Єсінова Н.І. Економіка праці та соціально-трудова відносина: навч. посіб. Київ : Кондор, 2004. 432 с.
16. Жиглей І.В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці в світлі П(С)БО 26 "Виплати працівникам". *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2009. № 3. С. 60-65.
17. Жидовська Н. М. Удосконалення систем оплати праці України з урахуванням зарубіжного досвіду. *Збірник наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету. Економічні науки*. 2012. Т. 2. № 2 (18). С. 138-146.
18. Жук Н.Л. Первинний облік праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 7. С.59-62.
19. Завгородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики. Київ: «Знання» 2003. 327 с.
20. Завіновська Г. Т. Економіка праці: навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 300 с.

21. Інструкція зі статистики заробітної плати: Наказ Державного комітету статистики України від 13 січ. 2004 № 5 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04> (дата звернення : 15.04.2024).
22. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 13.03.2024)
23. Калина А. В. Економіка праці. Київ : МАУП, 2009. 272 с.
24. Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 480 с.
25. Коваленко М. М., Тивончук С. В. Заробітна плата в системі матеріального стимулювання та її відображення в обліковій політиці підприємства. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2013. Вип. 10(3). С. 303-309.
26. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10 груд. 1971 р. № 322-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення 09.04.2024).
27. Конвенція «Про захист заробітної плати» № 95. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_146#Text (дата звернення : 10.04.2024).
28. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/ed20171013> (дата звернення 05.04.2024).
29. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2005. 372 с.
30. Кундря-Висоцька О.П. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Львів: ЛБІ НБУ, 2003. 303 с

31. Курбанов К. Р. Диференціація розподілу доходів як фактор впливу на економічний розвиток країни *Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму*. 2011. № 1(4). С. 211–217.
32. 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*. Вип 1 (13). Бердянськ, 2011. С. 112 - 119.
33. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Організація і методика аудиту: навч.-метод. посіб. Запоріжжя: ЗДІА, 2014. 288 с.
34. Максимець Ю.В. Заробітна плата як визначальний чинник мотивації праці в ринковій економіці. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2008. Вип. 18.10. С. 224–229.
35. Мартин О. М. Заробітна плата як економічна категорія: соціально-економічні аспекти. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.7. С. 232-240.
36. Меліхова Т.О., Єременко М.Р. Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства. *Економічний вісник Донбасу*. Луганськ, 2012. Вип. 1 (27). С. 150 - 155.
37. Мельник В. М. Генеза теорій податків. *Фінанси України*. 2004. № 8. С. 42-53.
38. Мельник Т.Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.04.06. Київ, 2006. 20 с.
39. Мельянкова Л.В. Використання коефіцієнта трудової участі для підвищення стимулюючої ролі заробітної плати. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2005. № 12. С. 9–14.
40. Мочерний С. В. Основи економічної теорії : підручник / С. В. Мочерний, В. К. Симоненко, В. В. Секретарюк, А. А. Устенко.; за ред. С. В. Мочерного. Київ : вид-во «Знання», КОО, 2000. 601 с.

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ Міністерства фінансів України від 08 жовт. 1999 р. № 237. URL: minfin.gov.ua (дата звернення : 13.04.2024).
42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 січ. 2000 р. № 20. URL: minfin.gov.ua (дата звернення : 13.04.2024).
43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти»: Наказ Міністерства фінансів України від 30 лист 2001 р. № 559. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01> (дата звернення : 12.04.2024).
44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 18 черв. 2001 р. № 303. URL: minfin.gov.ua (дата звернення : 13.04.2024).
45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»: Наказ Міністерства фінансів України від 18 черв. 2001 р. № 303. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01> (дата звернення : 05.04.2024).
46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 28 жовт. 2003 р. № 601. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> (дата звернення: 05.03.2024).
47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акції»: Наказ Міністерства фінансів України від 30 груд. 2008 № 1577. URL: Режим доступу : minfin.gov.ua (дата звернення : 05.03.2024).
48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Мінфіну від 28 трав. 1999 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> (дата звернення: 19.03.2024).
49. Новий курс: реформи в Україні. 2010–2015. Національна доповідь / за заг. ред. В. М. Гейця та ін. Київ : НВЦ НБУВ, 2010. 232 с.

50. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 8 від 01 січ. 2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text (дата звернення: 10.04.2024).
51. Онищенко Т. Оплата праці: податковий та бухгалтерський облік. Харків: Фактор, 2004 р. 208 с.
52. Орлов І. В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2010. Вип. 18 (1). С. 141–146. URL : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18\(1\)__24.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18(1)__24.pdf). (дата звернення 02.04.2024).
53. Павленко Н. Організація праці та заробітна плата Т.1. Харків : Фактор. 2007. 220 с.
54. Платіж на основі акцій: Міжнародний стандарт фінансової звітності № 2 від 01 січ. 2012. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011 (дата звернення 02.03.2024).
55. Податкове регулювання соціального розвитку: світовий досвід та тенденції в Україні : монографія / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, О. В. Грачов та ін. ; за заг. ред. Ю. Б. Іванова. Харків. : ФОП Александрова К. М.; ВД «ІНЖЕК», 2012. 496 с.
56. Податковий кодекс України: Закон України від 02 груд. 2010 № 2755-VI, зі змінами і доповненнями. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show>. (дата звернення 09.03.2024).
57. Подмешальська Ю.В., Бескоста Г.М., Стафійчук К.В. Аудит розрахунків з оплати праці. Ефективна економіка. 2017. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5975> (дата звернення : 15.03.2024).
58. Подоляничук О. Облік та оподаткування розрахунків за поточними виплатами працівникам. URL:

<http://baltijapublishing.lv/omp/index.php/bp/catalog/download/30/597/1244-1?inline=1>. (дата звернення : 11.04.2024).

59. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова НБУ від 29 груд. 2017 р. №148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text> (дата звернення : 15.03.2024).
60. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Мінфіну від 24 трав. 1995 р. №88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення : 17.03.2024).
61. Порядок обчислення середньої заробітної плати: Постанова КМУ від 08 лют. 1995 № 100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text> (дата звернення: 23.03.2024)
62. Постанова Кабінету Міністрів України «Про умови оплати праці осіб які працюють в гірських районах» від 11 серп. 1995 р. № 648. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/648-95-%D0%BF#Text> (дата звернення : 14.03.2024).
63. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 груд. 2017 р. № 2258-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 09.04.2024).
64. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 серп. 1999 р. № 996 – XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/conv#n8> (дата звернення: 16.03.2024)
65. Про державну статистику : Закон України від 17 вер. 1992 р. № 2615-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2614-12#Text> (дата звернення: 17.03.2024)
66. Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки : Указ Президента України від 12 черв. 1995 р. №436/95.

- URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436/95#Text> (дата звернення : 13.04.2024).
67. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: наказ Державного комітету статистики України від 05 груд. 2008 р. №489. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text> (дата звернення : 18.04.2024).
68. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску і Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску : Наказ Мінфіну України від 13 січ. 2015 р. № 4. URL: https://docs.dtkr.ua/doc/z0111-15?_ga=2.31403199.1020850749.1672337098-1299757768.1638015948 (дата звернення: 19.03.2024)
69. Про колективні договори і угоди : Закон України від 01 лип. 1993р., № 3356-XII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3356-12> (дата звернення 15.10.2022).
70. Про оплату праці : Закон України від 24 бер. 1995 р № 108/95- ВР. URL : <http://www.zakon.rada.kiev.ua>. (дата звернення 09.10.2022).
71. Про охорону праці : Закон України від 14 жовт. 1992 р. № 2694-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text> (дата звернення : 11.03.2024).
72. Про умови оплати праці працівників бюджетних установ та організацій, що обслуговують агропромисловий комплекс : Наказ Мінагрополітики України від 03 лист. 2005 р. № 602. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1367-05#Text> (дата звернення : 16.03.2024).

73. Рядінська В. Доцільність прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб. *Наука і правоохорона*. 2013. №8. С. 196-201.
74. Семенов Г.А. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво* 2009. № 2. С.180-187.
75. Танклевська Н. С. Світовий досвід оподаткування доходів фізичних осіб URL: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/6.1/264.pdf> (дата звернення: 05.04.2024).
76. Теорія і практика документування в обліку і аудиті: навч.-метод. посіб. Ч. 2 / А.П. Макаренко, О.М. Панченко, Л.В. Таратута, Т.О. Меліхова, Л.А. Птіцина; Запоріжжя: ЗДІА, 2011. 127 с.
77. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. навч. посіб. Київ : А.С.К., 2006. 784 с.
78. Толуб'як В. С. Заробітна плата та її вплив на формування фінансових ресурсів системи пенсійного забезпечення. *Теорія та практика державного управління*. 2010. Вип. 2. С. 242-249.
79. Український ринок праці: особливості розвитку та ефективність функціонування : монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. І. Л. Петрової. Київ : Фенікс, 2010. 332 с.
80. Цал-Цалко Ю.С. Виплати підприємства, що не належать до фонду оплати праці: обліковий процес, система звітності та вплив на економічний потенціал. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2011. № 3. С. 279-284.
81. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січн. 2003 р. № 435-IV, зі змінами та доповненнями : URL <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 16.04.2024).
82. Чубай В. М. Вплив податкової системи на добробут фізичних осіб. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 20.10. С. 261-266.
83. Шалімова Н. С. Користувачі аудиторської інформації та їх потреби в контексті забезпечення соціальної відповідальності аудиту як інституту

- Технологічний аудит та резерви виробництва. 2015. № 6(5). С. 25-31. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2015_6\(5\)__6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2015_6(5)__6) (дата звернення: 10.03.2024).
84. Шалімова Н.С. Результат аудиту та його користувачі. *Проблеми економіки*. 2014. № 1. С. 265-271. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2014_1_40 (дата звернення: 10.03.2024).
85. Швець Л. П. Дослідження шляхів удосконалення використання фонду оплати праці та системи преміювання на підприємствах зв'язку. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2009. Т. 1. № 4. С. 40-45.
86. Щирба І. М. Сутність облікової політики щодо витрат на оплату праці та факторів впливу на її формування. URL : www.nbuv.gov.ua/portal/Soc.../41.pdf (дата звернення 29.03.2024).
87. Ярмолюк О. Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства. *Ефективна економіка*. 2014. № 4. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2947> (дата звернення 29.03.2024).
88. Organisation for Economic Co-operation and Development. URL: <http://www.oecd.org>. (дата звернення: 10.03.2024).
89. Tax Rates Around the World 2020. URL: <http://www.worldwide-tax.com> (дата звернення: 12.03.2024).

ДОДАТКИ