

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2022-6-106-23>

УДК 657.6

Мельничук М.О.

ВСП «Харківський торговельно-економічний фаховий коледж»  
Державного торговельно-економічного університету

Горбунова І.Є.

Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця

**ОРГАНІЗАЦІЙНА МОДЕЛЬ АУДИТУ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ**

**Анотація.** Для розвитку будь-якої організації актуальне завдання побудови економічно обґрунтованої системи винагороди персоналу, у зв'язку з цим аудит розрахунків з праці та її оплати також, безсумнівно, є необхідним. Цілями аудиту з оплати праці є: перевірка достовірності фінансової (бухгалтерської) звітності підприємства у галузі розрахунків з персоналом та відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку цих операцій законодавству України; перевірка повноти та правильності документального оформлення та відображення у бухгалтерському обліку операцій з розрахунків з персоналом як з фізичними особами, так і в цілому по підприємству; контроль за дотриманням нормативно-правових актів, що стосуються трудового законодавства, правильності нарахування різних видів оплат та утримань, а також нарахування податків та платежів з фонду оплати праці та виплат соціального характеру.

**Ключові слова:** аудит, оплата праці, нарахування, утримання, організаційна модель.

Melnychuk Maryna

Separate Structural Subdivision "Kharkiv Trade and Economic Professional College  
of the State University of Trade and Economics"

Gorbunova Irina

Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics

**ORGANIZATIONAL MODEL OF LABOR AUDIT AND PAYMENT**

**Summary.** For the development of any organization, the urgent task of building an economically sound system of personnel remuneration, in this regard, the audit of labor calculations and its payment is also, of course, necessary. The objectives of the audit of remuneration are: verification of the reliability of financial (accounting) statements of the enterprise in the field of settlements with staff and compliance with the procedure for accounting of these operations to the legislation of Ukraine; checking the completeness and correctness of documentation and reflection in the accounting of transactions with settlements both with individuals and in the enterprise as a whole; control over the observance of normative-legal acts concerning the labor legislation, correctness of accrual of various types of payments and deductions, as well as accrual of taxes and payments from the wage fund and social payments. Labor audit and its payment should be considered as one of the subsystems in the general information system of accounting and control. During the audit, records or documents are checked (internal or external, in paper, electronic or other form). Supervision is the supervision of a process or procedure performed by others. Search of financial and non-financial information from competent persons, both inside and outside the enterprise is carried out by means of inquiries. Financial information is measured by analyzing the plausible relationship between financial and non-financial indicators using analytical procedures. External confirmation is audit evidence obtained by the auditor in the form of a written response received directly on paper, electronically or otherwise from a third party (confirming party). Verification of the mathematical correctness of documents or records is performed by recalculation. In order to verify the legality, expediency and effectiveness of business transactions by the auditor in the verification of reporting methods are used, which are divided into three groups: general science; documentary; actual.

**Keywords:** audit, remuneration, accrual, retention, organizational model.

**Постановка проблеми.** Аудит праці та її оплати слід розглядати як одну з підсистем у загальній інформаційній системі обліку й контролю. Його організація передбачає вирішення таких завдань: аудит обліку особового складу підприємства й контроль за його рухом та якісним складом; аудит обліку робочого часу й виробітку працівників, контроль за використанням робочого часу й виконанням норм; аудит обліку заробітної плати й розрахунків з робітниками, а також контроль за оплатою праці й додержанням планів; організація роботи облікового апарату.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний внесок у розвиток обліку та аудиту праці та її оплати в Україні здійснили: І. Ю. Кінебас, О. Г. Чепець [3], І. Р. Коротаєва, О. Г. Рябчук [6], Р. Л. Хом'як, С. Ф. Голов, Є. П. Морозова,

К. А. Павленко [7], О. С. Пристемський, І. В. Мулярчук [10], Н. Й. Радіонова, І. А. Штронда [16].

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Враховуючи те, що від правильності обліку, аналізу та аудиту залежить ефективність і прибутковність підприємства, вважаємо за доцільним розглянути організаційну модель аудиту праці та її оплати.

**Формулювання цілей статті.** Головна мета статті полягає у визначенні порядку проведення аудиту праці та її оплати.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Трудові відносини регулюються такими нормативними документами: Закон України «Про оплату праці» [2], Кодекс законів про працю [4], Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» (НП(С) БО 26) [9]. Нові реалії в Україні такі, що у зв'язку

із прийняттям Закону України Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 № 2102-IX [13] трудові відносини відтепер регулюються Законом України від 15.03.2022 № 2136-IX «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» [15]. Це зумовило необхідність порівняння організації трудових відносин до воєнного та в період воєнного часу показано на рисунку 1.

Важливе завдання на етапі планування аудиторської перевірки виконують аналітичні процедури, під якими розуміється оцінка фінансової та нефінансової інформації, заснована на дослідженні суттєвих показників, їх співвідношень, виявленні та розгляді тенденцій (особливо незвичайних),

викликаних наявністю явного причинно-наслідкового зв'язку між аналізованими показниками. Значимість аналітичних процедур в аудиті проявляється у використанні внутрішньої інформації підприємства, а й у можливості її зіставлення із зовнішніми даними, в оцінці ефективності рішень, прийнятих керівництвом. Завдання застосування аналітичних процедур на етапі планування аудиту представлено на рисунку 2.

Масштаб і ефективність використання аналітичних процедур на етапі планування багато в чому залежить від можливості деталізації даних бухгалтерського обліку, рівня автоматизації, ступеня взаємодії аудитора з працівниками бухгалтерської служби та інших відділів.

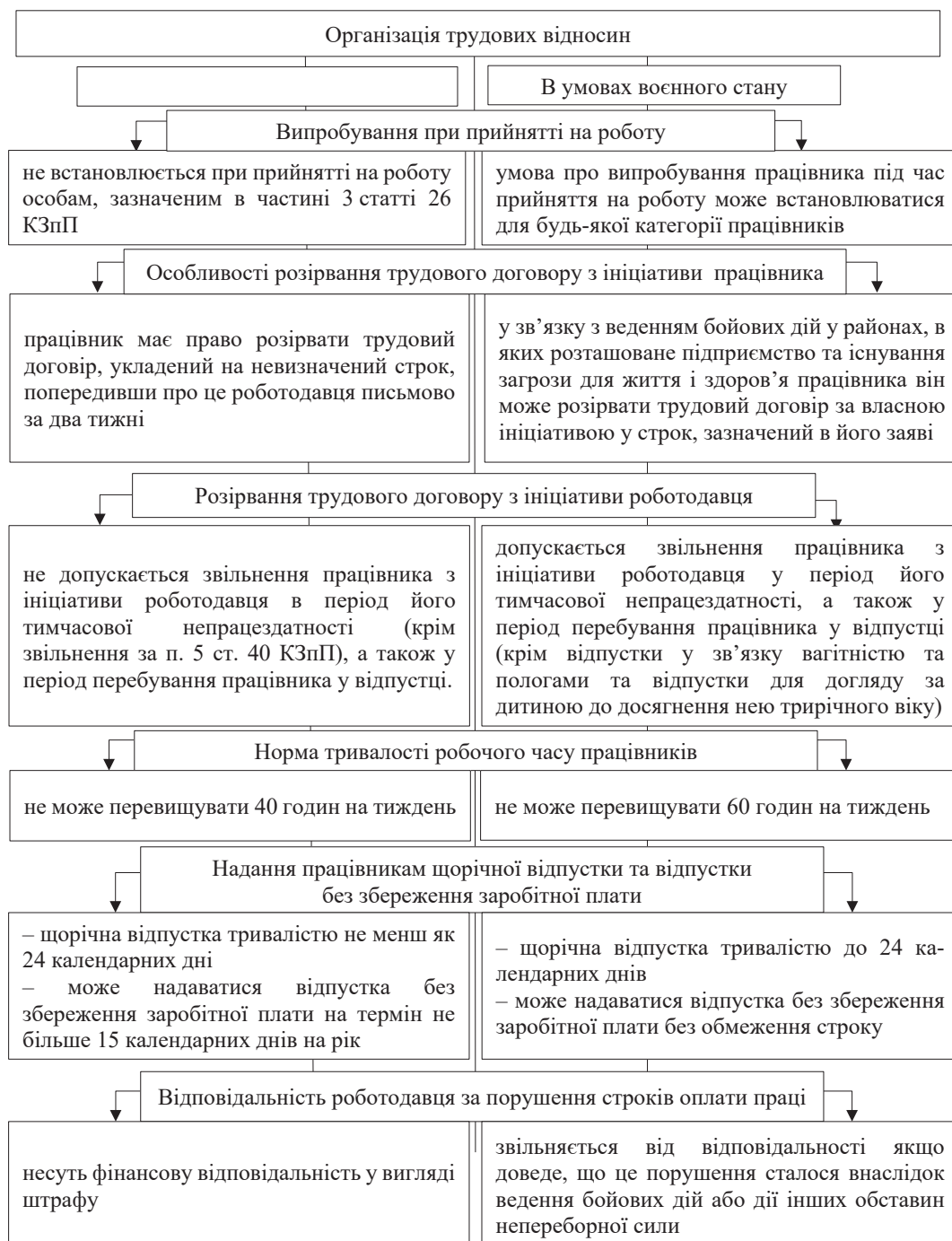


Рис. 1. Порівняння організації трудових відносин до воєнного та в період воєнного часу

Джерело: складено автором на основі [4; 5; 15]



Рис. 2. Завдання застосування аналітичних процедур на етапі планування аудиту

Джерело: складено авторами

Крім того, при проведенні аудиту аудитор повинен оцінити наступні умови та події, які можуть збільшити ризик викривлення даних звітності:

- сумлінність або компетентність керівного складу (значний і тривалий кадровий дефіцит, часті зміни штату бухгалтерії, юридичного відділу, служби внутрішнього аудиту);
- вплив на внутрішній персонал (бухгалтерський персонал під тиском готує фінансову та податкову звітність за дуже короткий період часу);
- незвичайні операції;
- проблеми з отриманням певних аудиторських доказів (неадекватні записи, невизнані виправлення, необґрунтовані відповіді керівництва або персоналу на запитання аудитора, розбіжності між звітами та підтвердженнями третьої сторони).

Ретельне вивчення вищезазначених питань дозволить аудитору виробити загальний підхід до проведення аудиту, визначити проблемні місця, оцінити ступінь ризику та суттєвості.

На наступному етапі проведення аудиторської перевірки праці та її оплати проводять перевірку дотримання положень законодавства про працю; аудит системи нарахування заробітної плати; аудит обґрунтованості застосування пільг, нарахувань та утримань із заробітної плати згідно чинного законодавства України; перевірка ведення аналітичного обліку за співробітниками та зведених розрахунків з праці та її оплати. Організаційна модель аудиту праці та її оплати наведено на рисунку 3.

Фактичні та документально підтверджені методи та оплата інспекції праці тісно взаємопов'язані. В основному це виражається в тому, що при застосуванні будь-якого методу фактичної перевірки перевірка повинна бути завершена після додавання необхідної інформації з відповідної документації.

Джерелами інформації для аудиторської перевірки є: первинні документи з обліку операцій з праці та її оплати (трудоий договір, посадова інструкція, трудова книжка, таблиць обліку робочого часу, наказ про прийняття на роботу, штатний розпис, положення про оплату праці працівників, особова картка, графік відпусток, платіжна відомість), реєстри аналітичного та синтетичного обліку (розрахунково-платіжна відомість, журнали 1, 3, 5, оборотно-сальдові відомості за рахунками 66, 65, 64).

Під час проведення аудиту можуть бути виявлені порушення та надані рекомендації аудитора підприємству-замовнику (таблиця 1).

Слід зазначити, що за недотримання законодавства, правопорушник може бути притягнутий до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної та навіть кримінальної відповідальності, зафіксованих строків – до штрафу, за повідомлення про помилки – до фінансової чи адміністративної відповідальності.

На завершальному етапі аудитор складає аудиторський звіт [11], який передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність



Рис 3. Організаційна модель аудиту праці та її оплати

Джерело: складено авторами

в усіх суттєвих аспектах інформацію про нарахування та утримання з праці та її оплати, вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності, нормативно-правовим нормам.

За результатами перевірки стану бухгалтерської, фінансової та нефінансової звітності суб'єкта аудиторський звіт за результатами аудиту повинен включати:

– оцінка дотримання встановлених порядків обліку, звітності та оплати праці за основними принципами її складання;

– опис виявлених порушень встановленої системи обліку та складання звіту з праці та її оплати, їх ризики та вплив на прийняття рішень органами виконавчої влади;

– рекомендації щодо усунення недоліків та рекомендації щодо вдосконалення процедур внутрішнього контролю процесів бухгалтерського обліку та звітування про працю та її оплату.

Підготовлені аудитором висновки та пропозиції для включення в письмову форму звіту (висновку) доцільно обговорити з керівником підприємства до остаточного формулювання. Такі

Таблиця 1

## Можливі виявленні порушення та рекомендації аудитора

№ з/п	Виявлені порушення	Рекомендації аудитора
1	Не в усіх договорах враховано обов'язковий пункт гарантії та компенсації за роботу за важкі та шкідливі умови праці. Порушено ст. 7 ЗУ «Про охорону праці» [2].	1) Перевірити всі трудові договори, укладені з працівниками та внести виправлення при виявленні того, що у трудовому договорі відсутня будь-яка з обов'язкових умов; 2) Звірити внесені в особисті картки записи із записами, зробленими у трудових книжках; 3) Перевірити наявність підписів посадових осіб та працівників у всіх документах з обліку праці та її оплати.
2	Відсутність підписів посадових осіб, відповідальних за облік виконаних робіт, не повністю заповнені ревізити. Порушено п. 4 ДСТУ 4163:2020 [1].	
3	Не скрізь представлено час перебування співробітників у відрядженні. Порушено п. 1 розділу 2 Інструкції № 59 [12].	
4	Не всім співробітникам було правильно пораховано доплату за додаткові години роботи. Порушено Главу 7 «Оплата праці» КЗПП [4].	1) Перевірити розрахунково-платіжні відомості; 2) Перевірити наявність підписів у всіх наказах про преміювання.
5	Не у всіх наказах про преміювання присутні розписи працівників. Порушено п. 4 ДСТУ 4163:2020 [1].	
6	Платникам податків, які мають право більш ніж на одне стандартне податкове відрахування, не надається максимальне з них. Порушено ст. 169 ПКУ [8].	1) Перевірити наявність підстав для правомірного застосування податкової соціальної пільги (отриманими від платників податку заяв про застосування пільги або заяви про відмову від такої пільги згідно ст. 169 ПКУ). Перевірити правильність визначення податкової бази для податкової соціальної пільги; 2) Перевірити розрахунково-платіжні відомості; 3) Перевірити авансові звіти.
7	Не враховано компенсаційних виплат при службових відрядженнях. Порушено п. 9 розділу 1 Інструкції № 59 [12].	

Джерело: складено авторами на основі законодавчих актів

обговорення гарантують відсутність невірною тлумачення і розуміння з боку керівництва компанії описаних матеріалів і фактів.

**Висновки з даного дослідження і перспективи.** У зв'язку із прийняттям Закону України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 № 2102-ІХ трудові відносини відтепер регулюються Законом України від 15.03.2022 № 2136-ІХ «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану». Це зумовило необхідність порівняння організації трудових відносин до воєнного та в період воєнного часу, а саме зміни стосуються: випробування при прийнятті на роботу, особливості розірвання трудового договору з ініціативи працівника, розірвання трудового договору з ініціативи роботодавця, норми тривалості робочого часу, надання працівникам щорічної відпустки та відпустки без збереження заробітної плати, відповідальність роботодавця за порушення строків оплати праці.

Визначено цілі аудиту з оплати праці. Наведено завдання застосування аналітичних процедур на етапі планування аудиту: для формування програми перевірки; для оцінки ризиків та ризикових областей; для оцінки безперервності діяльності та фінансового стану. На наступному етапі проведення аудиторської перевірки праці та її оплати проводять перевірку дотримання положень законодавства про працю; аудит системи нарахування заробітної плати; аудит обґрунтованості застосування пільг, нарахувань та утримань із заробітної плати згідно чинного законодавства України; перевірка ведення аналітичного обліку за співробітниками та зведених розрахунків з праці та її оплати. Висвітлена в статті організаційна модель праці та її оплати надасть можливість більш продуктивного проведення аудиту. Наведені можливі виявленні порушення та рекомендації аудитора до їх вирішення допоможуть бухгалтеру не допускати в подальшому помилок при обліку праці та її оплати.

## Список літератури:

1. ДСТУ 4163:2020 «Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації. Вимоги до оформлення документів» від 01 вересня 2021 р. URL: [https://osvita-omr.gov.ua/wp-content/uploads/2021/10/dstu-4163\\_2020.pdf](https://osvita-omr.gov.ua/wp-content/uploads/2021/10/dstu-4163_2020.pdf)
2. Закон України «Про охорону праці» від 14 жовтня 1992 року № 2694-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text>
3. Кінебас І. Ю., Чепець О. Г. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. *Бізнес-інформ*. 2019. № 7. С. 225–230.
4. Кодекс законів про працю України 10 грудня 1971 р. № 322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення (статті 1 – 212<sup>24</sup>): від 07 грудня 1984 р. № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>
6. Корогаєва І. Р., Рябчук О. Г. Особливості та проблеми аудиту з розрахунків з оплати праці. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2018. № 4(62). С. 123–128.
7. Морозова Є. П., Павленко К. А. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці та шляхи їх вирішення. *Економіка і суспільство*. 2016. № 3. С. 522–526. URL: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/3\\_ukr/89.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/3_ukr/89.pdf)
8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 р. № 601. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>
10. Пристемський О. С., Мулярчук І. В. Методологія аудиту та проблеми підвищення якості аудиторської діяльності. *Збірник матеріалів I Міжнародної науково-практичної конференції «Модернізація економіки: сучасні реалії, прогностичні сценарії та перспективи розвитку»*, (м. Херсон, 25-26 квітня 2019 р.). Херсон: Херсонський національний технічний університет, 2019. С. 572–575.
11. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 12 грудня 2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
12. Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон: Наказ Міністерства фінансів України від 13 березня 1998 р. № 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text>
13. Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні»: Закон України від 24 лютого 2022 р. № 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text>
14. Про оплату праці: Закон України 24 квітня 1995 р. № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>
15. Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану: Закон України від 15 березня 2022 р. № 2136-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-20#Text>
16. Радіонова Н. Й., Штронда І. А. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. *Міжнародний науковий журнал. Серія «Економічні науки»*. 2016. № 11. Т. 2. С. 104–106. URL: [https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/8543/1/20171213\\_205.pdf](https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/8543/1/20171213_205.pdf)

## References:

1. DSTU 4163:2020 «Unifikovana systema orhanizatsiino-rozporiadchoi dokumentatsii. Vymohy do oformlennia dokumentiv» vid 01 veresnia 2021 r. [DSTU 4163:2020 "Unified system of organizational and administrative documentation. Requirements for processing documents" dated September 1, 2021]. Available at: [https://osvita-omr.gov.ua/wp-content/uploads/2021/10/dstu-4163\\_2020.pdf](https://osvita-omr.gov.ua/wp-content/uploads/2021/10/dstu-4163_2020.pdf)
2. Zakon Ukrainy «Pro okhoronu pratsi» vid 14 zhovtnia 1992 roku № 2694-XII [Law of Ukraine "On Labor Protection" dated October 14, 1992 No. 2694-XII]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text>
3. Kinebas I. Yu., Chepets O. H. (2019) Shliakhy vdoskonalennia obliku ta audytu rozrakhunkiv z opłaty pratsi [Ways of improving accounting and auditing of payroll calculations]. *Biznesinform*, no. 7, pp. 225–230.
4. Kodeks zakoniv pro pratsiu Ukrainy 10 hrudnia 1971 r. № 322-VIII [Code of Labor Laws of Ukraine of December 10, 1971 No. 322-VIII]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>
5. Kodeks Ukrainy pro administratyvni pravoporushennia (statti 1 – 21224): vid 07 hrudnia 1984 r. № 8073-X [Code of Ukraine on Administrative Offenses (Articles 1 – 21224): dated December 7, 1984 No. 8073-X]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>
6. Korotaieva I. R., Riabchuk O. H. (2018) Osoblyvosti ta problemy audytu z rozrakhunkiv z opłaty pratsi [Peculiarities and problems of audit of payroll calculations]. *Naukovyi pohliad: ekonomika ta upravlinnia*, no. 4(62), pp. 123–128.
7. Morozova Ye. P., Pavlenko K. A. (2016). Problemy obliku ta audytu rozrakhunkiv z opłaty pratsi ta shliakhy yikh vyrishennia [Problems of accounting and auditing of payroll calculations and ways to solve them]. *Ekonomika i suspilstvo*, no. 3, pp. 522–526. Available at: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/3\\_ukr/89.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/3_ukr/89.pdf)
8. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 r. № 2755-VI [Tax Code of Ukraine dated December 2, 2010 No. 2755-VI]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
9. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 26 «Vyplaty pratsivnykam»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28 zhovtnia 2003 r. № 601 [Accounting regulations (standard) 26 "Payments to employees": Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated October 28, 2003 No. 601]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>
10. Prystemskiy O. S., Muliarchuk I. V. (2019). Metodolohiia audytu ta problemy pidvyshchennia yakosti audytorskoi diialnosti [Audit methodology and problems of improving the quality of audit activity]. *Zbirnyk materialiv I Mizhnarodnoi naukovy-paktychnoi konferentsii «Modernizatsiia ekonomiky: suchasni realii, proghozni stsenarii ta perspektyvy rozvytku»*, (m. Kherson, 25-26 kvitnia 2019 r.). Kherson: Khersonskiy natsionalnyi tekhnichnyi universytet, pp. 572–575.
11. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 12 hrudnia 2017 r. № 2258-VIII [On the audit of financial statements and audit activity: Law of Ukraine dated December 12, 2017 No. 2258-VIII]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
12. Pro zatverdzhennia Instruksii pro sluzhbovi vidriadzhennia v mezhakh Ukrainy ta za kordon: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 13 bereznia 1998 r. № 59 [On the approval of the Instructions on business trips within Ukraine and abroad: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated March 13, 1998 No. 59]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text>
13. Pro zatverdzhennia Ukazu Prezydenta Ukrainy «Pro vvedennia voiennoho stanu v Ukraini»: Zakon Ukrainy vid 24 liutoho 2022 r. № 64/2022 [On the approval of the Decree of the President of Ukraine "On the introduction of martial law in Ukraine": Law of Ukraine dated February 24, 2022 No. 64/2022]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text>
14. Pro oplatu pratsi: Zakon Ukrainy 24 kvitnia 1995 r. № 108/95-VR [On wages: Law of Ukraine of April 24, 1995 No. 108/95-VR]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>
15. Pro orhanizatsiiu trudovykh vidnosyn v umovakh voiennoho stanu: Zakon Ukrainy vid 15 bereznia 2022 r. № 2136-IX [On the organization of labor relations under martial law: Law of Ukraine dated March 15, 2022 No. 2136-IX]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-20#Text>
16. Radionova N. Y., Shtronda I. A. (2016). Problemy obliku ta audytu rozrakhunkiv z opłaty pratsi [Problems of accounting and auditing of payroll calculations. International scientific journal]. *Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal. Seriya «Ekonomichni nauky»*, no. 11, t. 2, pp. 104–106. Available at: [https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/8543/1/20171213\\_205.pdf](https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/8543/1/20171213_205.pdf)