

УДК 657: 331.2

DOI <https://doi.org/10.32782/СМІ/2024-12-11>**Гуменюк А.Ф.**

кандидат економічних наук, доцент,  
Хмельницький інститут імені Блаженнішого Володимира,  
Митрополита Київського і всієї України  
Приватного акціонерного товариства «Вищий навчальний заклад  
«Міжрегіональна Академія управління персоналом»

**Цимбалюк Г.С.**

кандидат економічних наук,  
Хмельницький інститут імені Блаженнішого Володимира,  
Митрополита Київського і всієї України  
Приватного акціонерного товариства «Вищий навчальний заклад  
«Міжрегіональна Академія управління персоналом»

## МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

*В статті зазначено, що у системі бухгалтерського обліку питання, обумовлені з нарахуванням та виплатою зарплати, є одними з найбільш істотних аспектів. На цій ділянці бухгалтерського обліку здобуває відображається особистий внесок кожного робітника в кінцеві результати діяльності підприємства, в відповідності з якими нараховується заробітна плата. Тому особлива увага приділена методиці проведення аудиту розрахунків з оплати праці, акцентовано увагу на тому, що при автоматизованій обробці даних в аудиті можна використовувати комплексний аналіз розрахунків з заробітної плати, відрахувань у соціальні фонди, нарахування лікарняних та відпускних, а також розглянуто можливі перспективи розвитку аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві. Актуальність аналізу цього питання спричинена зміною нормативної та документальної бази оплати діяльності та її оподаткування на підприємствах.*

**Ключові слова:** заробітна плата, облік, аудит, автоматизація, розрахунки.

**Humeniuk Antonina, Tymbaliuk Hanna**

Beatitude Vladimir, Metropolitan of Kiev and all Ukraine Khmelnytskyi  
Institute of the Private Joint-Stock Company "Higher education institution  
"Interregional Academy of Personnel Management"

## METHODOLOGICAL BASIS OF AUDIT OF PAYMENT CALCULATIONS

*The article emphasizes that issues related to payroll calculation and payment are among the most significant aspects of the accounting system. This area of accounting reflects each employee's individual contribution to the enterprise's overall performance, which serves as the basis for calculating wages. Therefore, special attention is given to the methodology of auditing payroll calculations. The article highlights that automated data processing in auditing enables comprehensive analysis of payroll calculations, social fund contributions, sick leave, and vacation pay accruals. Additionally, potential prospects for developing payroll audit practices at enterprises are explored. The relevance of analyzing this issue stems from changes in the regulatory and documentation framework for payroll and its taxation at enterprises. Thus, the audit of payroll calculations and compliance with tax legislation requirements is an integral part of the financial statement review for an entity. Conducting such an audit allows management to promptly identify and correct deficiencies and accidental errors in accounting, thereby reducing the risk of penalties or minimizing their amount. The specifics of each enterprise influence the nuances of payroll audits, the organization of accounting, and personnel management. Establishing an internal audit department within the enterprise would enhance operational control over changes, transactions, and processes, enabling timely prevention of errors, mitigating risks, and achieving strategic goals more effectively. Additionally, it ensures multifunctional use of information. However, implementing such a department would require increased workloads for staff due to the need for processing large data volumes and regular software updates. To improve payroll accounting and auditing, it is advisable to implement comprehensive local software solutions, automate contributions to social funds, and facilitate employee payments through banking software systems, particularly payment cards.*

**Keywords:** salary, accounting, audit, automation, calculations.

**Постановка проблеми.** З переходом економіки України до ринкових відносин підвищується самостійність підприємств, їх економічна та юридична відповідальність за результати діяльності. Різко зростає значення фінансової стійкості суб'єктів господарювання, що зумовлює об'єктивну необхідність визначення тенденцій розвитку їх фінансового стану та перспективних фінансових можливостей, оперування якісною та достовірною інформацією.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Особливою складовою обліку, економічного аналізу та аудиту є діяльність, пов'язана з трудовими ресурсами та розрахунками із заробітної плати. Робоча сила вимагає постійного відтворення, що знаходить своє відображення у функціональній ролі оплати праці. З огляду на часті зміни у законодавчій базі, роботодавці змушені постійно відстежувати нововведення, що робить цю тему актуальною та важливою для обговорення у нау-

кових колах. Зокрема, питання аналізу та аудиту розрахунків із заробітної плати є предметом досліджень таких науковців, як Кулаковська Л.П., Гуріна Н., Бестюк А., Лишиленко О. [1–3], науковці Домбровський В. та Губарик О.М. [4–5] активно досліджують питання оптимізації та автоматизації обліку та контролю розрахунків із заробітної плати. Однак напрацювання науковців потребують уточнення в області особливостей методики аудиту розрахунків із заробітної плати, на чому і зосереджена пропонована до розгляду стаття.

#### Формування цілей статті (постановка завдання).

Основною метою цієї публікації є висвітлення особливостей методики аудиту розрахунків із заробітної плати. Крім того, метою є розробка рекомендацій щодо оптимізації процесу проведення аудиту, зокрема впровадження внутрішнього контролю заробітної плати та його автоматизації на рівні підприємства.

**Вклад основного матеріалу дослідження.** Перевірка операцій, пов'язаних із розрахунками заробітної плати, є однією з найважливіших і водночас найбільш складних частин контролю фінансово-господарської діяльності. Саме через цей процес створюються передумови для ефективного функціонування підприємства, попередження можливих неточностей і перекручень у веденні обліку. Метою такого аудиту є встановлення об'єктивної достовірності інформації, представленій у фінансових звітах, бухгалтерських документах та первинній документації. Цей процес також спрямований на забезпечення відповідності даних трудовому законодавству. Результати перевірки фіксуються в аудиторському висновку і передаються користувачам інформації, включаючи управлінський персонал підприємства.

Відповідно до встановленої мети аудиторської перевірки формується ряд завдань для аудиту розрахунків з оплати праці. Серед них можна виділити: аналіз організації праці та нормування робочого часу; перевірку дотримання штатного розкладу; оцінку систем оплати і їх відповідності умовам праці; правильність розрахунків із працівниками; контроль за цільовим використанням фондів на оплату праці; перевірку коректності здійснення відрахувань і внесків до державних фондів.

Аудит розрахунків із заробітної плати особливо актуальний для середніх і великих підприємств, тому ці про-

цедури доцільно виділити в окремий напрям діяльності. У малих підприємствах цей процес зазвичай інтегрований у загальні розрахункові операції [1, с. 411].

На початковому етапі аудиту особливу увагу приділяють вивченню внутрішніх нормативних документів суб'єкта господарювання. Відповідно до Кодексу законів про працю України, має бути встановлений єдиний порядок оформлення процедур прийому, звільнення та переведення працівників. У наказах про облікову політику підприємства чітко зазначаються документи, які регламентують кадрові процеси. У разі відсутності таких внутрішніх регламентів вони повинні бути обов'язково розроблені.

На початковому етапі аудиторської перевірки важливо ретельно спланувати свої дії. Для реалізації плану аудитор має підготувати письмову програму аудиторської перевірки, в якій слід чітко визначити конкретні завдання та процедури, що стосуються обраного об'єкта аудиту. Програма аудиту щодо зобов'язань за розрахунками з оплати праці суб'єкта господарювання повинна охоплювати низку важливих питань (детальніше у табл. 1).

Аудит дотримання вимог трудового законодавства та коректності розрахунків із заробітної плати можна проводити суцільним, вибіркоким або комбінованим способом. Зазвичай перевагу надають вибіркокому методу, при якому перевіряється лише частина інформації, що становить менше ніж 100% від загальної кількості даних.

Для визначення методу перевірки та обсягу необхідних аудиторських процедур слід провести тестування й оцінити ефективність системи внутрішнього контролю та стан бухгалтерського обліку. Тестування може бути організовано за прикладом, наведеним у таблиці (див. табл. 2).

Критерії для оцінки системи внутрішнього контролю та стану бухгалтерського обліку аудитор встановлює самостійно, беручи на себе відповідні ризики. Оцінювання системи внутрішнього контролю може здійснюватися за шкалою: низький, нижчий за середній, середній, вищий за середній, високий. Чим нижча отримана оцінка, тим вищий рівень аудиторського ризику.

Таблиця 1

#### Основні питання програми аудиту зобов'язань за розрахунками з оплати праці та їх інформаційне забезпечення

Досліджуване питання	Джерело інформації
Перевірка правильності нарахування виплат за листами непрацездатності	Листи непрацездатності, відомості про заробітну плату попередніх років
Перевірка правильності утримань (податок з доходів фізичних осіб, військовий збір, єдиний соціальний внесок, за виконавчими листами тощо)	Відомості, журнали, машинограми, виконавчі листи, бухгалтерські довідки тощо
Перевірка даних реєстрів обліку розрахунків з оплати праці	Відомості, журнали, машинограми тощо
Перевірка даних реєстрів обліку обов'язкових податків і зборів	Відомості, журнали, машинограми, звіти про обов'язкові податки і збори
Перевірка відповідності обсягів виконаних робіт і бази нарахування відрядної оплати праці	Довідка про обсяги виконаних робіт, наряди та розцінки
Перевірка правильності нарахування заробітної плати за відпустку, компенсацій за невикористану відпустку	Накази про надання відпустки, бухгалтерські розрахунки
Перевірка правильності нарахування заробітної плати за посадовими окладами	Табелі обліку робочого часу; штатний розклад

Джерело: сформовано авторами

Таблиця 2

Аудиторська фірма ПАФ «Вікторія»  
Об'єкт господарювання ПП «Сонечко»  
Період перевірки 10.06.2024–25.06.2024  
Термін перевірки 16 днів

**Тест внутрішнього контролю з аудиту  
дотримання трудового законодавства та розрахунків з оплати праці**

№	Зміст питання	Варіант відповіді			При- мітка
		так	ні	інформ. відсутня	
1	У розпорядженні працівників бухгалтерії є всі необхідні нормативні документи: – з оплати праці; – з преміювання – єдиного соціального внеску?		+		
2	Чи укладений Колективний договір?	+			
3	Чи затверджений штатний розпис наказом?	+			
	Чи затверджене: – положення про оплату праці – положення про стимулювання праці – графік відпусток – розцінки (при відрядній системі оплати праці)	+	+		
5	Накази про прийняття, звільнення, надання відпусток ведуться: – кадровою службою; – секретарем; – керівником?	+			
6	Нарахування зарплати та утримань із неї ведеться: – автоматизовано – вручну?	+			
7	У Філії застосовується система оплати праці: – погодинна – відрядна – акордна?	+	+		
8	Чи виплачуються у Філії – премії, – компенсаційні винагороди?	+	+		
9	Відрядна оплата нараховується на підставі нарянів?			+	
10	Чи щомісячно ведуться таблиці обліку робочого часу?	+			
11	Зарплата виплачується – готівкою – перерахуванням на рахунок банку?	+			
12	Чи депонується заробітна плата?	+			
13	Чи виплачувалася матеріальна допомога?	+			
14	Чи створена комісія з призначення допомоги за соціальним страхуванням?		+		
15	Чи контролюється складання платіжних відомостей відповідним чином?	+			

Джерело: сформовано авторами

Основний етап перевірки доцільно розпочати з аналізу вхідного залишку незалежно від відповідальної сторони згідно з договором. Для цього необхідно порівняти залишок на кінець попереднього періоду (з даних реєстрів і звітності) із залишком на початок звітного періоду (з реєстрів і звітності поточного періоду). Оскільки на практиці зустрічаються помилки або навмисне спотворення перенесення залишків, слід звернути на це особливу увагу. Результати перевірки вхідних залишків доцільно фіксувати в робочому документі із зазначенням залишків за журналами-ордерами, аналітичними рахунками, балансом та Головною книгою.

Наступний етап перевірки передбачає аналіз відповідності даних синтетичного й аналітичного обліку розрахунків із оплати праці та страхування за звітний період. У разі виявлення відхилень необхідно встано-

вити їх причини, за можливості скоригувати помилкові залишки та забезпечити відповідність даних реальному стану.

Перевірка розрахунків із оплати праці є трудомістким процесом, тому доцільно виконати вибіркового аналізу найважливіших операцій. Обов'язково слід перевірити [2, с. 37]:

- правильність і своєчасність оформлення первинних документів щодо обліку робочого часу та оплати праці;
- коректність нарахувань за відрядною та погодинною системами оплати;
- законність нарахування премій, доплат та відпускних;
- правильність визначення доходів для оподаткування та застосування відповідних ставок;

- правомірність утримань і пільг із доходів працівників;
- відповідність інших утримань чинному законодавству.

Для проведення перевірки аудитор слід визначити період дослідження, вибрати аналітичні рахунки для аналізу та врахувати, чи є об'єктом перевірки юридична особа чи її відокремлений підрозділ. Потрібно також з'ясувати специфіку обліку, порядок складання звітності (окремо для філій і головного підприємства чи централізовано), а також особливості консолідованої звітності, якщо така передбачена.

Під час перевірки правильності нарахування оплати праці відрядників слід оцінити оформлення первинних документів (нарядів, маршрутних листків тощо), перевірити правильність застосування норм і розцінок, наявність підписів посадових осіб, заповнення всіх реквізитів і відсутність необґрунтованих виправлень. Особливу увагу потрібно приділити точності перенесення підсумкових сум працівників до розрахунково-платіжних відомостей і виключенню випадків повторного нарахування на вже оплачені наряди.

Один із найскладніших етапів аудиту – перевірка правильності віднесення витрат на оплату праці до собівартості продукції. Для цього необхідно керуватися П(С)БО 16 «Витрати» та Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (наказ Держпромполітики України від 02.02.2001 № 47).

Аудитор також повинен впевнитися у відсутності типових помилок і порушень в обліку та звітності, пов'язаних із розрахунками на оплату праці. При перевірці аналітичних рахунків розрахунків із працівниками важливо оцінити правильність утримання податку з доходів фізичних осіб. Якщо будуть виявлені відхилення, слід визначити їх суттєвість, причини та ухвалити рішення щодо подальших дій [3, с. 30].

На наступному етапі проводиться перевірка розрахунків із соціальними фондами. Аудитор має звірити залишки за рахунком 65 «Розрахунки за страхуванням» із даними відповідних фондів, проконтролювати правильність оподаткування виплат до Пенсійного фонду, фондів соціального страхування та на випадок безробіття.

Окрему увагу потрібно приділити перевірці законності оплати праці робітників, які працюють за сумісництвом або суміщенням. Важливо також перевірити дотримання штатної дисципліни, зокрема відсутність у штаті працівників інших організацій або понадштатних одиниць, які утримуються за рахунок фонду оплати праці виробничих працівників.

Особливої уваги потребують витрати на оплату виконаних ремонтних і будівельних робіт. У разі виявлення таких операцій аудитор необхідно:

- з'ясувати причини залучення сторонніх осіб для виконання робіт (наприклад, нестача кваліфікованих кадрів, завантаженість власного персоналу);
- перевірити відповідність фактично виконаних робіт даним договорів і актів приймання;
- підтвердити факт отримання коштів виконавцями у повному обсязі.

Для цього договори підряду повинні містити детальну інформацію про виконавців (ПІБ, паспортні дані, адресу, телефон). Аудитор може вибірково перевірити достовірність цих даних і факт отримання коштів.

Також необхідно перевірити обґрунтованість нарахувань премій, доплат, компенсацій, гарантійних виплат і заохочень працівникам (особливо керівному складу). На окремих підприємствах такі виплати можуть суттєво перевищувати основну заробітну плату, тому їх слід ретельно проаналізувати.

Для ефективного аудиту важливо ознайомитися з Переліком доплат і надбавок до тарифних ставок і посадових окладів, які мають міжгалузевий характер. Підстави для нарахування премій повинні бути прописані в локальних положеннях про преміювання, затверджених власником підприємства за погодженням із профспілкою. Ці документи мають містити чітко визначені показники, умови преміювання, перелік працівників, що мають право на премії, граничні розміри виплат, а також підстави для їх зменшення чи скасування. Всі заохочення повинні оформлюватися наказами або розпорядженнями керівника підприємства.

Важливою частиною перевірки є аналіз розрахункових і платіжних відомостей. Це особливо актуально для підприємств із розгалуженою структурою та великою кількістю працівників. До основних методів перевірки таких відомостей належать:

- арифметична перевірка сум у колонках і рядках відомості та їх відповідність підсумковим значенням;
- аналіз відомостей на предмет виправлень, дописок чи підчисток;
- порівняння сум, отриманих за банківськими чеками, із фактично виплаченими за платіжними відомостями.

На підприємствах дедалі частіше впроваджуються автоматизовані системи обліку та виплати заробітної плати. Це охоплює як виплати через касу, так і перекази на платіжні картки.

Для автоматизації виплат через касу виділяють чотири етапи:

1. Формування друкованих та електронних платіжних відомостей.
2. Реєстрація відомостей про невикрадену заробітну плату.
3. Внесення даних про депонування невикрадених сум.
4. Завершення обліку через відповідні реєстри.

Виплата на платіжні картки передбачає два етапи:

1. Формування платіжних відомостей вручну або через автоматизовану систему.
2. Передача цих відомостей до банку через спеціалізовану систему.

У контексті загальної оцінки організації робочого процесу аудитор також має перевірити і умови праці на підприємстві. Особливу увагу слід звернути на відповідність чинному законодавству виплат працівникам у разі ушкодження їх здоров'я, розмір яких регламентує Закон України «Про охорону праці». Разом із тим, необхідно з'ясувати, чи є на підприємстві працевлаштовані інваліди, перевірити дані про середньоспискову чисельність працюючих інвалідів та їх середньомісячну заробітну плату [2].

Аудитор повинен бути обізнаним у сучасних автоматизованих рішеннях, що надають банки, та вміти оцінити правомірність розрахункових операцій.

Для розрахунку нарахувань до фондів соціального страхування доцільно впроваджувати автоматизовані системи. Вони дозволяють [5]:



- збирати дані про всі види нарахувань для кожного працівника;
- формувати фонд оплати праці та автоматично обчислювати скориговані показники для розрахунків;
- об'єднувати індивідуальні фонди працівників у загальний фонд підприємства, на основі якого проводяться остаточні розрахунки за встановленими ставками.

Широке використання автоматизованих систем обліку позитивно впливає на процес аудиту. Інформаційні технології, такі як Microsoft Excel, дозволяють аудиторам швидше опрацювати дані, скорочуючи терміни перевірки та підвищуючи її ефективність.

**Висновки.** Отже, аудит розрахунків із оплати праці та дотримання вимог податкового законодавства є невід'ємною частиною перевірки фінансової звітності суб'єкта господарювання. Проведення такого аудиту дозволяє керівництву оперативно виявляти та усувати недоліки й випадкові помилки у бухгалтерському обліку, зменшуючи ризик накладення штрафних санкцій або їх розміру.

Особливості кожного підприємства впливають на специфіку аудиту розрахунків із працівниками, організацію бухгалтерського обліку та управління рухом персоналу. Створення на підприємстві служби внутрішнього аудиту сприятиме підвищенню оперативного контролю за змінами, операціями та процесами, дозволяючи вчасно попереджувати помилки, знижувати ризики та ефективніше досягати стратегічних цілей. Крім того, це забезпечить багатофункціональне використання інформації. Водночас впровадження такої служби потребуватиме збільшення навантаження на працівників через необхідність опрацювання великих обсягів даних та регулярного оновлення програмного забезпечення.

З метою вдосконалення обліку й аудиту розрахунків із оплати праці доцільно впроваджувати комплексне локальне програмне забезпечення, автоматизувати процес нарахувань до соціальних фондів та здійснювати розрахунки з персоналом за допомогою банківських програмних рішень, зокрема платіжних карток.

### СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Київ : Каравела, 2005. 560 с.
2. Гуріна Н., Бестюк А. Організація обліку оплати праці на підприємствах: проблеми та шляхи їх вирішення. *Економіка та суспільство*. 2021. № 23.
3. Лишиленко О. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. № 12. С. 29–31.
4. Домбровський В. Автоматизація виплати заробітної плати: методичні та практичні підходи. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 6. С. 52–56.
5. Губарик О. М., Макашова Є. В., Власенко І. С. Оптимізація обліку та контролю розрахунків із заробітної плати в бюджетних установах. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. 2024. № 15. С. 30–34.

### REFERENCES

1. Kulakovska L. P., Picha Y. V. (2005) Orhanizatsiia i metodyka audytu: navchalnyi posibnyk [Audit organization and methodology: study guide]. Kyiv: Karavela.
2. Hurina N., Bestiuk A. (2021) Orhanizatsiia obliku oplaty pratsi na pidpriemstvakh: problemy ta shliakhy yikh vyrishennia [Organization of payroll accounting at enterprises: problems and ways to solve them]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and society*, vol. 23.
3. Lyshylenko O. (2004) Bukhhalterskyi oblik rozrakhunkiv za vyplatamy pratsivnykam [Accounting for payments to employees]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and auditing*, vol. 12, pp. 29–31.
4. Dombrovskiy V. (2006) Avtomatyzatsiia vyplaty zarobitnoi platy: metodychni ta praktychni pidkhody [Automation of salary payment: methodical and practical approaches]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and auditing*, vol. 6, pp. 52–56.
5. Hubaryk O. M., Makashova Ye. V., Vlasenko I. S. (2024) Optyimizatsiia obliku ta kontroliu rozrakhunkiv iz zarobitnoi platy v biudzhetykh ustanovakh [Optimization of accounting and control of payroll calculations in budget institutions]. *Problemy suchasnykh transformatsii. Serii: ekonomika ta upravlinnia – Problems of modern transformations. Series: Economics and Management*, vol. 15, pp. 30–34.