

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ**

**УДК 657.633:657.471.12**

*Воронко Н. Р.,  
nazarvoronko@gmail.com,  
бакалавр, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів*

*Брусьо Т. В.,  
brusostar@gmail.com,  
магістр, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів*

*Воронко Р. М.,  
rvoronko@ukr.net, ORCID ID: 0000-0003-3796-2556,  
Researcher ID: F-8536-2019,  
д.е.н., доц., завідувач кафедри аудиту, аналізу та оподаткування,  
Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів*

### **НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТРУДОВИХ ВІДНОСИН ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

***Анотація.** Політика у сфері трудових відносин визначається нормативно-правовими актами держави та частиною функцій, делегованих нею суб'єктам господарювання. У свою чергу, постійні зміни законодавства у сфері трудових відносин та використання різних форм і систем оплати праці можуть спричиняти в обліку ненавмисні помилки й випадки шахрайства, що вимагає від аудиторів особливої уваги та кваліфікації в процесі перевірки розрахунків з працівниками. Метою статті є систематизація нормативно-правового регулювання праці та удосконалення організаційно-методичних засад здійснення аудиту розрахунків з оплати праці. У статті розкрито нормативно-правові та організаційні аспекти функціонування трудових відносин і проаналізовано зміни, які відбулися у цій сфері в сучасних умовах. Розглянуто правові, організаційні й економічні умови праці та її оплати, які встановлюються міжнародними договорами, національним законодавством та локальними документами окремих підприємств. Систему нормативно-правового регулювання трудових відносин та аудиту розрахунків з працівниками подано як сукупність законодавчих та інших документів, спрямованих на забезпечення ефективного їх функціонування. Цю систему запропоновано поділяти на чотири рівні (міжнародний, державний, відомчий, підприємства), які характеризують функції різних суб'єктів у межах їхніх повноважень. Акцентовано на пріоритеті міжнародно-правових норм регулювання праці перед нормами національного законодавства, які базуються на принципі рівності в здійсненні прав та свобод людини. Базовим елементом у механізмі регулювання оплати праці визначено встановлення мінімального розміру заробітної плати. Договірне регулювання трудових відносин працівників підприємств розглянуто з використанням системи угод, які укладаються на державному, галузевому, територіальному та локальному рівнях. Призначення аудиту розрахунків з оплати праці визначено як перевірку дотримання підприємством законодавства та інших нормативно-правових актів з питань оплати праці, правильності утримань і нарахувань податкових платежів, достовірності відображення цих розрахунків в обліку та звітності. З метою забезпечення якості аудиту запропоновано акцентувати увагу аудиторів на можливих помилках і порушеннях щодо розрахунків з оплати праці та методах їх виявлення. Перспективними у цьому напрямку є дослідження, спрямовані на вивчення і використання передового міжнародного досвіду у сфері нормативно-правового регулювання, обліку й аудиту праці та її оплати для прискорення процесів інтеграції України у світовий економічний простір.*

**Ключові слова:** нормативно-правове регулювання праці, оплата праці, аудит, розрахунки з оплати праці, типові порушення.

*Voronko N. R.,  
nazarvoronko@gmail.com,  
Bachelor's degree student, Lviv University of Trade and Economics, Lviv*

*Bruso T. V.,  
brusostar@gmail.com,  
Master's degree student, Lviv University of Trade and Economics, Lviv*

Voronko R. M.,

*rvoronko@ukr.net, ORCID ID: 0000-0003-3796-2556,*

*Researcher ID: F-8536-2019,*

*Doctor of Economics, Associate Professor, Head of the Department of Auditing, Analysis and Taxation, Lviv University of Trade and Economics, Lviv*

## **NORMATIVE AND LEGAL REGULATION OF LABOR RELATIONS AND ORGANIZATIONAL & METHODOLOGICAL ASPECTS OF THE AUDIT OF CALCULATIONS ON WAGES PAYMENTS AT THE ENTERPRISE**

**Abstract.** *The policy in the field of labor relations is determined by the state regulations and part of the functions delegated by it to business entities. In turn, constant changes in labor law and the use of various forms and systems of remuneration can lead to unintentional errors and fraud in accounting, which require from auditors to pay special attention and have appropriate qualifications in the process of verifying payments to employees. The purpose of the article is to systematize the legal regulations of labor and improve the organizational and methodical foundations of the audit of wages payments. The article reveals the legal and organizational aspects of the functioning of labor relations and analyzes the changes that have occurred in this sphere in modern conditions. The legal, organizational and economic conditions of work and its payment, which are established by international agreements, national legislation and local documents of individual enterprises, are considered. The system of normative-legal regulation of labor relations and audit of payments to employees is presented as a set of legislative and other documents aimed at ensuring their effective functioning. It is proposed to divide this system into four levels (international, national, departmental, enterprise), which characterize the functions of different entities within their powers. Emphasis is placed on the priority of international legal norms of labor regulation over the norms of national legislation, which are based on the principle of equality in the exercise of human rights and freedoms. The basic element in the mechanism of wage payment regulation is setting a minimum wage amount. Contractual regulation of labor relations of enterprises employees is considered using a system of agreements concluded at the state, sectoral, territorial and local levels. The purpose of the audit of wages calculations is defined as checking of enterprise's compliance with the legislation and other regulations on wages, the correctness of deductions and accruals of tax payments, the reliability of the reflection of these calculations in accounting and reporting. In order to ensure the quality of the audit, it is proposed to focus the attention of auditors on possible errors and violations of wages calculations and methods of their detection. Promising in this direction are studies aimed at studying and using international best practices in the field of legal regulation, accounting and auditing of labor payments to accelerate the process of Ukraine's integration into the world economic space.*

**Keywords:** legal regulation of labor, remuneration, audit, calculations on wages, typical violations.

**JEL Classification:** J31, K31, M41

**DOI:** <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2020-59-16>

**Постановка проблеми.** Потрібно зазначити, що політика у сфері трудових відносин, матеріальної зацікавленості і соціального захисту працівників визначається державою. Разом з тим, ряд функцій держави, спрямованих на реалізацію цієї політики, делеговані безпосередньо суб'єктам господарювання, які самостійно визначають форми і системи оплати праці, їхню величину, способи матеріального стимулювання результатів і продуктивності праці. Заробіток кожного працівника у цих умовах залежить від його особистого трудового внеску з урахуванням кінцевих результатів діяльності підприємства. Законодавством встановлюється лише мінімальний розмір оплати праці для працівників підприємств різних організаційно-правових форм, що слугує інструментом соціального захисту населення.

Керівництво підприємства, у свою чергу, повинно постійно володіти інформацією про величину витрат на оплату праці з метою забезпечення конкурентної соціальної продукції, робіт і послуг,

контролю за нарахуванням винагороди працівникам за виконану роботу і станом розрахунків з ними, створення матеріальної зацікавленості персоналу у підвищенні ефективності праці. Такі дані забезпечує облікова система та підтверджує їхню достовірність аудит розрахунків з оплати праці, який є однією з найбільш трудомістких його складових, оскільки ця ділянка обліку через свою специфіку вимагає від аудиторів особливої уваги та кваліфікації.

Це пов'язано передусім з постійними змінами законодавства у сфері трудових відносин та розподілом фінансових ресурсів між працівниками колективу з використанням різних форм і систем оплати праці. Через це в обліку розрахунків з оплати праці можуть мати місце як ненавмисні помилки, так і випадки шахрайства, які мають бути виявлені в процесі аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання нормативно-правового регулювання праці, організації і методики аудиту розрахунків з оплати

праці досліджували у своїх працях такі науковці, як Т. А. Бутинець, О. В. Гасвая, Г. М. Давидов, Н. І. Дорош, З. О. Душко, О. Б. Жогова, С. П. Лозовицький, І. Т. Новіков, М. Ф. Огійчук, В. П. Пантелєєв, О. А. Петрик, І. І. Рагуліна, К. І. Редченко, В. С. Рудницький, В. О. Шевчук та ін. Наукові публікації засвідчують значний внесок цих вчених у вирішення завдань вдосконалення законодавчого регулювання трудових відносин, організації і методики аудиту розрахунків з працівниками підприємства, визначення категорійного апарату, інструментарію і функціонального призначення нормативно-правових документів і аудиту у системі управління підприємством.

Разом з тим, на сьогодні виник ряд проблем, що стосуються законодавчого врегулювання трудових відносин та здійснення аудиту розрахунків з персоналом, ідентифікації правопорушень у цій сфері, які вимагають вирішення з врахуванням стратегічних напрямів розвитку нашої держави.

**Постановка завдання.** Дослідження спрямоване на розкриття й обґрунтування нормативно-правових та організаційно-методичних засад функціонування трудових відносин, мети, завдань і призначення аудиту розрахунків з оплати праці в системі управління діяльністю підприємства, визначення базових його характеристик та напрямів вдосконалення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В сучасних реаліях функціонування економіки України, коли у ній спостерігаються кризові явища, зниження обсягів діяльності у різних галузях і пов'язане з цим зменшення продуктивності праці та звільнення значної кількості працівників, відбуваються також суттєві зміни в організації трудових відносин та оплаті праці. Заробітна плата з позиції працівника виступає вираженням його доходу як найманого працівника, способом реалізації права власності на трудовий ресурс, який йому належить, а з позиції роботодавця – це плата за отриманий ресурс праці, який використовується ним разом із іншими факторами виробничої чи іншої діяльності і формує статті й елементи витрат.

Правові, організаційні й економічні умови праці та її оплати щодо працівників, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями різних форм власності і господарювання, встановлюють міжнародні договори (акти), чинне законодавство України, інші численні нормативно-правові документи, а також колективні договори та локальні документи окремих підприємств.

Потрібно зазначити, що трудові відносини громадян України, котрі працюють за кордоном, чи трудові відносини іноземних громадян, що працюють на підприємствах (в організаціях, установах) України, регулюються законодавством країни, в якій працює працівник, а

також міжнародними договорами України. Зокрема, цими договорами визначено, що трудові відносини регулюються чинним законодавством про працю країни, де працює працівник, яке передбачає виникнення, крім інших прав, також права на оплату праці.

Порядок організації праці, її оплати та здійснення аудиту розрахунків з працівниками визначається різними суб'єктами у межах їхніх повноважень, які представлені нами чотирма рівнями, що складають систему нормативно-правового регулювання трудових взаємовідносин та їх аудиту (табл. 1). Нормативно-правове регулювання праці, її оплати та аудиту розрахунків з працівниками включає створену за відповідними рівнями сукупність законодавчих та інших локальних документів, спрямованих на забезпечення нормального налагодження і функціонування відносин у даній галузі.

Розглядаючи міжнародний рівень регулювання трудових відносин, доцільно зазначити: ст. 9 Конституції України встановлює, що чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства держави [5]. Якщо міжнародним договором або міжнародною угодою, в яких бере участь Україна, встановлені інші правила, ніж ті, що містить національне законодавство про працю, застосовуються правила міжнародного договору або міжнародної угоди (ст. 8<sup>1</sup> КЗпП України) [4]. Як бачимо, Конституція та Кодекс законів про працю України надають пріоритет міжнародно-правовим нормам перед нормами національного законодавства.

Міжнародне нормативно-правове регулювання праці полягає у визначенні міжнародними договорами (актами) системи стандартів з питань праці та її оплати, яку країни, що приєдналися (ратифікували) до відповідного міжнародного договору, використовують у національному трудовому законодавстві. Суб'єктами міжнародного рівня правового регулювання праці є Організація Об'єднаних Націй та її спеціалізований орган – Міжнародна Організація Праці (МОП). Суб'єктами міжнародного рівня нормативно-правового регулювання праці можуть бути також різні об'єднання держав, наприклад Рада Європи, Європейський Союз тощо. Основний принцип міжнародного правового регулювання праці полягає у рівності в здійсненні прав та свобод людини. Рівність у праці виключає дискримінацію, яка трактується як будь-яка відмінність, недопущення чи перевага, що встановлюється за ознакою раси, релігії, статі, іноземного, соціального походження, сімейного стану, віку, що приводять до порушення рівності можливостей у галузі праці та занять.

**Нормативно-правове регулювання трудових відносин та аудиту розрахунків з працівниками**

№ з/п	Рівні регулювання	Документи з нормативно-правового регулювання	
		трудовах відносин	аудиту розрахунків з оплати праці
1	Міжнародний	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Європейська соціальна хартія (переглянута 03.05.1996 р.) (ратифікована Законом України від 14.09.2006 р. № 137-V);</li> <li>- Загальна декларація з прав людини, прийнята Генеральною асамблеєю ООН 10 грудня 1948 року;</li> <li>- Міжнародний пакт про економічні, соціальні і культурні права від 16 грудня 1966 року;</li> <li>- конвенції Міжнародної Організації Праці (більше п'ятдесяти з них ратифіковані Україною);</li> <li>- Хартія основних прав працівників Європейського Союзу (1989 р.);</li> <li>- Рекомендація щодо встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються (№ 135): прийнята на 54 сесії Ген. конф. МОП 22.06.1970 р.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг;</li> <li>- Міжнародні стандарти INTOSAI;</li> <li>- Лімська декларація керівних принципів контролю.</li> </ul>
2	Державний	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР;</li> <li>- Кодекс законів про працю України від 10.12.71 р. № 322-VIII;</li> <li>- Про оплату праці: Закон України від 24.03.95 р. № 108/95-ВР;</li> <li>- Про колективні договори і угоди: Закон України від 01.07.1993 р. № 3356-XII;</li> <li>- Про відпустки: Закон України від 15.11.96 р. № 504/96-ВР;</li> <li>- Про охорону праці: Закон України від 14.10.1992 р. № 2694-XII;</li> <li>- Генеральна угода.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII;</li> <li>- Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII;</li> <li>- Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2 прийняті в якості національних стандартів аудиту).</li> </ul>
3	Відомчий	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 року № 601;</li> <li>- Постанова Кабінету Міністрів України "Про порядок нарахування середньої заробітної плати" від 08.02.95 р. № 100;</li> <li>- Постанова Кабінету Міністрів України "Про правила обчислення загального трудового стажу для призначення працівникам допомоги з тимчасової непрацездатності" № 1658 від 19.10.98 р.</li> <li>- Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена Державним комітетом статистики України № 5 від 13.01.2004 р.;</li> <li>- Галузева і регіональна угоди.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Положення про державну аудиторську службу України, затверджене постановою КМУ від 03.02.2016 року № 43;</li> <li>- Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України: постанова Правління НБУ від 20.03.1998 р. №114;</li> <li>- Порядок проведення внутрішнього фінансового контролю та аудиту органів прокуратури України: наказ Генеральної прокуратури від 11.04.2011 р. № 42;</li> <li>- Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ: затверджені розпорядженням Держкомісії з регулювання ринків фінансових послуг від 27.09.2005 р. № 4660;</li> <li>- Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України: наказ Міністерства фінансів від 07.10.2008 р. № 417.</li> </ul>
4	Підприємства	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Колективний договір;</li> <li>- Положення про оплату праці;</li> <li>- Положення про відпустки;</li> <li>- Положення про преміювання;</li> <li>- Правила внутрішнього розпорядку;</li> <li>- Штатний розпис;</li> <li>- Посадова інструкція;</li> <li>- Контракт;</li> <li>- Трудова угода.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Статут підприємства;</li> <li>- Положення про службу внутрішнього аудиту;</li> <li>- Стандарти внутрішнього аудиту;</li> <li>- Кодекс професійної етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту;</li> <li>- Посадова інструкція фахівця служби внутрішнього аудиту.</li> </ul>

Ми погоджуємося з думкою науковців, що регіональні акти правового регулювання праці є важливим чинником впливу на формування національного законодавства [1, с. 104]. Зокрема, мова йде про Європейську соціальну хартію, ратифіковану Україною Законом № 137-V від 14 вересня 2006 р., яка визначає ряд основоположних прав та принципів правового регулювання праці (можливість вільного вибору професії, право на справедливі, безпечні і здорові умови праці, на справедливу винагороду, на укладення колективних договорів тощо), що є досить важливими для України як демократичної, соціальної і правової держави [3].

Базовим елементом у механізмі регулювання оплати праці є встановлення мінімального розміру заробітної плати. Рекомендація Міжнародної Організації Праці проголошує, що основною метою встановлення мінімальної заробітної плати має бути надання особам, котрі працюють за наймом, необхідного соціального захисту щодо мінімально допустимих рівнів заробітної плати [12].

Зміст регулювання трудових відносин в нашій країні полягає у тому, що держава впливає на оплату праці персоналу підприємств усіх форм власності через: визначення величини мінімальної заробітної плати й інших норм і гарантій; встановлення умов оплати праці керівників державних й комунальних підприємств, працівників підприємств (організацій, установ), що фінансуються за рахунок бюджетів різних рівнів; коригування фондів оплати праці працівників підприємств, що займають монопольне становище (за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України), а також оподаткування доходів громадян.

Тобто регулювання оплати праці на рівні держави спрямоване в першу чергу на визначення і гарантування мінімального рівня заробітної плати. Згідно з чинним законодавством (ст. 12 Закону України “Про оплату праці”) регулюванню зі сторони держави підлягають також норми оплати праці за: роботу у святкові, неробочі та вихідні дні; роботу в надурочний час; роботу в нічний час; час простою не з вини працівника; виготовлення бракованої продукції не з вини працівника [11]. Державне регулювання і гарантії стосуються й доплат працівникам, які є молодшими вісімнадцяти років за скороченої тривалості їх щоденної праці.

Договірне регулювання трудових відносин працівників підприємств здійснюється з використанням системи угод, які укладаються на державному (генеральна угода – встановлюються основні норми й принципи реалізації соціально-економічної політики і трудових відносин держави у сфері оплати праці), галузевому (галузева (міжгалузева) угода – визначаються галузеві норми у сфері оплати праці, які не можуть погіршувати становище працівників порівняно з генеральною угодою), територіальному (територіальна угода – регулюються регіональні норми у сфері оплати праці) та локальному (колективний договір) рівнях відповідно з вимогами чинного законодавства (ст. 14 Закону України “Про оплату праці”) [11]. Головним принципом, якого потрібно дотримуватися

при укладанні цих документів, є недопущення погіршення положення працівників шляхом зниження гарантій, передбачених угодою вищого рівня чи законодавством.

Колективний договір посідає провідне місце у сфері договірної регулювання оплати праці на підприємстві. У ньому встановлюються взаємні зобов'язання сторін, які стосуються регулювання трудових, соціально-економічних відносин з питань оплати праці, зокрема щодо: нормування та оплати праці; вибору її систем та форм; встановлення розмірів заробітної плати (розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів) й інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат (надбавок, доплат, премій тощо); умов коригування фонду оплати праці; використання міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень в оплаті праці.

Чинним законодавством встановлено, що норми колективного договору, які допускають оплату праці нижче від норм, визначених генеральною, галузевою (міжгалузевою) або територіальною угодами, але не нижче від державних норм та гарантій в оплаті праці, можна застосовувати тільки тимчасово, на період подолання фінансових труднощів підприємства терміном не більш як шість місяців [10].

Інші регулятивні документи, що затверджуються на рівні підприємства (положення – про оплату праці, про відпустки, про преміювання; правила внутрішнього розпорядку; штатні розписи, посадові інструкції) і які у більшості випадків є додатками до колективного договору, спрямовані на додаткове закріплення та забезпечення дотримання умов оплати праці, надання відпусток, нарахування премій, забезпечення трудової дисципліни, прав і обов'язків працівників у процесі здійснення трудових відносин.

Договірне регулювання оплати праці використовується також при укладанні контракту, коли заробітна плата працівника встановлюється за угодою сторін на підставі діючого законодавства, умов колективного договору та пов'язана з виконанням умов цього контракту.

Аудит фінансової звітності здійснюється з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [10]. Одним із елементів, який має суттєвий вплив на показники фінансової звітності, є витрати на оплату праці і розрахунки з персоналом.

Аудит розрахунків з оплати праці спрямований на перевірку дотримання підприємством законодавства та інших нормативно-правових актів, які стосуються оплати праці, правильності утримань із заробітної плати працівників та нарахувань на фонд оплати податкових платежів, достовірності відображення цих операцій у бухгалтерському обліку і реальності розкриття їх результатів у звітності підприємства, а також встановлення можливих порушень в процесі розрахунків з персоналом.

Аудит розрахунків з працівниками проводиться з метою встановлення відповідності методики обліку операцій з оплати праці, яка використовується на підприємстві, чинним нормативно-правовим актам, виявлення можливих порушень та рівня їх впливу на достовірність обліку, висловлення думки незалежного експерта (аудитора) щодо ефективності внутрішнього контролю, правильності ведення бухгалтерського обліку та правдивості фінансової звітності за показниками, що стосуються розрахунків з оплати праці.

До складу показників праці та її оплати, які підлягають аудиторській перевірці, науковці відносять наступне: чисельність працівників, їхні професії та кваліфікація; витрати робочого часу у людино-годинах, людино-днях; кількість виготовленої продукції; розмір фонду оплати праці за категоріями працюючих, видами нарахувань, нарахування премій, відпускних; розмір відрахувань за їх видами тощо [7, с. 289].

Інші науковці вважають, що аудит виплат працівникам охоплює практично всі елементи трудових відносин на підприємстві і при перевірці даного питання передбачає виконання аудиторами певних функцій: збір та оцінка доказів для підтвердження повноти, достовірності й арифметичної точності звітної інформації; перевірка відповідності тверджень і оцінок у фінансових звітах загальноприйнятим принципам обліку; інтерпретація та оцінка ефективності організації та дієвості системи внутрішнього контролю і політики адміністрації підприємства щодо вибраних методів та способів формування інформації у фінансових звітах [2, с. 87].

На початковій стадії перевірки важливим для аудитора є оцінювання стану організації бухгалтерського обліку й ефективності внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці на підприємстві, яке дає змогу встановити можливі зони ризику та визначитися з видами і кількістю аудиторських процедур у програмі аудиту.

Для забезпечення якості аудиту керівнику потрібно акцентувати увагу членів аудиторської групи на наступному: характер можливих помилок і порушень, які можуть допускатися під час обліку розрахунків з оплати праці; вплив цих помилок і порушень на достовірність фінансової звітності; методи та прийоми їх виявлення. До таких типових порушень відносять:

– відсутність обов'язкових документів з обліку оплати праці (табелів обліку робочого часу, нарядів тощо) і (або) порушення вимог до їх оформлення – це ускладнює аудит правильності обліку відпрацьованого часу чи обсягу виконаних робіт. Встановлюється методами спостереження, опитування, огляду, документальної перевірки;

– порушення термінів виплати зарплати – стосується недотримання строків виплати заробітної плати, визначених чинним законодавством (двічі на місяць) та відповідного перерахування платежів до бюджету, що тягне за собою накладення на підприємство штрафних санкцій. Встановлюється методами тестування, опитування, документальної перевірки і

зіставлення з діючими нормативно-правовими актами;

– включення до відомостей підставних осіб, які не брали участі у виконанні робіт, – спричиняє заниження величини прибутку до оподаткування та зменшення сплати з нього податку й спрямоване на привласнення грошових коштів підприємства. Встановлюється методами опитування, спостереження, зустрічної і документальної перевірки;

– завищення обсягів виконаних робіт чи повторне їх включення для нарахування заробітної плати – призводить до спотворення величини нарахованої основної й додаткової заробітної плати з метою заниження оподаткованого прибутку та привласнення грошових коштів підприємства. Встановлюється шляхом огляду, контрольного обміру, зіставлення обсягів робіт, вказаних у первинних документах, з аналогічними показниками технологічних карт, документів з оприбуткування готової продукції;

– встановлення виплат, доплат і надбавок до заробітної плати, не передбачених чинними нормативно-правовими актами, – стосується незаконного нарахування цих виплат, що призводить до зростання витрат на оплату праці, неправомірних грошових виплат, неправильного застосування бази нарахування податків і платежів та викривлення розрахунків з бюджетом. Виявляється методами тестування, документальної перевірки, зіставленням з тарифно-кваліфікаційними збірниками, схемами і довідниками;

– арифметичні помилки у підрахунках підсумків в облікових документах, що стосуються оплати праці, – зумовлюють спотворення даних у розрахунково-платіжних відомостях і облікових реєстрах з метою розкрадання готівки підприємства. Встановлюються шляхом документальної та арифметичної перевірки;

– неповний облік виплат, які мають характер оплати праці і наданої працівникам іншої матеріальної вигоди, – зумовлює неправильне нарахування виплат персоналу, що спричиняє викривлення величини витрат на оплату праці та заниження сплати податків і платежів. Виявляється методами документальної та арифметичної перевірки, опитування, аналітичних процедур;

– помилки при нарахуванні лікарняних, відпускних та інших виплат за середнім заробітком – пов'язані з неправильними розрахунками цих виплат працівникам, що спричиняє викривлення величини витрат на оплату праці та розрахунків з персоналом, бюджетом і фондом соціального страхування. Встановлюються методами документальної та арифметичної перевірки, звірки розрахунків, аналітичних процедур;

– помилки у проведенні утримань та нарахувань податків і зборів – стосуються неправильного застосування ставок і неточних обчислень податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного соціального внеску, що призводить до викривлення розрахунків з бюджетом за цими податками і зборами. Встановлюються методами документальної та арифметичної перевірки, запиту, звірки розрахунків, аналітичних процедур;

– невідповідність даних синтетичного, аналітичного обліку й звітності, неправильне

відображення у звітності середньоспискової чисельності працівників, величини витрат на оплату праці, заборгованості – пов'язана з викривленням показників обліку та звітності, що вводить в оману внутрішніх й зовнішніх користувачів і спричиняє накладення штрафних санкцій. Встановлюється методами документальної та арифметичної перевірки, звірки, аналітичних процедур.

**Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі.** Таким чином, основним критерієм нормативно-правового регулювання праці та її оплати є дотримання принципу соціальної справедливості і законності. Порядок організації трудових відносин і оплати праці повинен відповідати умовам та правилам, визначеним національним законодавством і закріпленим в угодах, договорах, положеннях та інших локальних актах. Достовірність інформації, яка стосується трудових відносин та оплати праці, має бути підтверджена аудитором і доступною для усіх зацікавлених осіб, зокрема для працівників.

Поступальний рух України у напрямку інтеграції в європейську спільноту вимагає адаптації її трудового законодавства згідно з міжнародними стандартами, що передбачає поетапне прийняття і впровадження нормативно-правових актів з регулювання трудових відносин, особливо відносин у сфері оплати праці.

Аудит розрахунків з оплати праці дає змогу пересвідчитись у дотриманні підприємством норм чинного законодавства з цих питань, відсутності чи наявності порушень щодо порядку оплати праці, правильності визначення сум нарахованої й виплаченої заробітної плати, інших виплат та проведених з них утримань і нарахувань на фонд оплати праці, відповідності відображення операцій у бухгалтерському обліку і достовірності їх розкриття в звітності підприємства.

Подальші дослідження будуть спрямовані на вивчення і використання передового міжнародного досвіду з питань нормативно-правового регулювання, обліку й аудиту праці та її оплати, який би забезпечив прискорення процесів інтеграції України у світовий економічний простір.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Гаєвая О. В. Окремі питання регулювання оплати праці за кордоном та в Україні / О. В. Гаєвая // Проблеми законності. – 2016. – Вип. 134. – С. 103-111 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz\\_2016\\_134\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz_2016_134_12).
2. Дорош Н. І. Аудит: методологія та організація / Н. І. Дорош. – К. : Центр, 2000. – 402 с.
3. Європейська соціальна хартія (переглянута 03.05.1996 р.) : ратифік. Законом України від 14.09.2006 р. № 137-V // Офіц. вісн. України. – 2006. – № 40. – Ст. 2660.
4. Кодекс законів про працю України : Закон УРСР від 10.12.1971 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
5. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.

6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-217 років; [пер. з англ.]. – К. : МФБ, АПУ, 2018. – Ч. I-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>.

7. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика : навч. посібник / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2010. – 584 с.

8. Положення про державну аудиторську службу України, затверджене постановою КМУ від 03.02.2016 року № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам”, затверджене наказом Міністерства фінансів України 28.10.2003 р. № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.

10. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

11. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.

12. Рекомендація щодо встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються (№ 135) : прийнята на 54 сесії Ген. конф. МОП 22.06.1970 р. // Конвенції та рекомендації, ухвал. МОП 1965-1999. Т. II. Женева : Міжнар. бюро праці 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/993\\_252](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/993_252).

#### REFERENCES

1. Haievaia, O. V. (2016), Okremi pytannia rehuliuvannia oplaty pratsi za kordonom ta v Ukraini, *Problemy zakonnosti*, vyp. 134, s. 103-111, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz\\_2016\\_134\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz_2016_134_12).
2. Dorosh, N. I. (2000), *Audyty: metodolohiia ta orhanizatsiia*, Tsent, K., 402 s.
3. Yevropejs'ka sotsial'na khartiia (perehlianuta 03.05.1996 r.) : ratyfik. Zakonom Ukrainy vid 14.09.2006 r. № 137-V (2006), *Ofits. visn. Ukrainy*, № 40, st. 2660.
4. Kodeks zakoniv pro pratsiu Ukrainy : Zakon URSR vid 10.12.1971 r. № 322-VIII, available at : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
5. Konstytutsiia Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 28.06.1996 № 254к/96-ВР, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
6. Mizhnarodni standarty kontroliu iakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh. Vydannia 2016-217 rokiv; per. z anhl. (2018), MFB, APU, K., Ch. I-III, available at:

<http://apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontroly-yakosti-2016-2017>.

7. Ohijchuk, M. F. Novikov, I. T. and Rahulina, I. I. (2010), *Audyty: orhanizatsiia i metodyka* : navch. posibnyk, Alerta, K., 584 s.

8. Polozhennia pro derzhavnu audytor's'ku sluzhbu Ukrainy, zatverdzhene postanovoiu KMU vid 03.02.2016 roku № 43, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>.

9. Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 26 "Vyplaty pratsivnykam", zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy 28.10.2003 r. № 601, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.

10. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytor's'ku diial'nist': Zakon Ukrainy vid 21 hrudnia 2017 roku №

2258-VIII, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

11. Pro oplatu pratsi : Zakon Ukrainy vid 24.03.1995 № 108/95-VR, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.

12. Rekomendatsiia schodo vstanovlennia minimal'noi zarobitnoi platy z osoblyvym urakhuvanniam krain, scho rozvyvaiut'sia (№ 135) : pryjniata na 54 sesii Hen. konf. MOP 22.06.1970 r., Konventsii ta rekomendatsii, ukhval. MOP 1965-1999. T. II. Zheneva : Mizhnar. biuro pratsi 1999 r., available at: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/993\\_252](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/993_252).

*Стаття надійшла до редакції 13 лютого 2020 року*