

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.8.82](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.8.82)

УДК 657+657.6:[331.2:657.37]

Г. Ю. Аніщенко,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Уманський національний університет садівництва, Умань, Україна
ORCID ID: 0000-0001-9603-6662*

Н. А. Іванова,

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Уманський національний університет садівництва, Умань, Україна
ORCID ID: 0000-0001-8714-9171*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ В УМОВАХ «ОБ'ЄДНАНОЇ ЗАРПЛАТНОЇ ЗВІТНОСТІ»

H. Anishchenko

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine

N. Ivanova

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine

ACCOUNTING AND AUDIT OF PAYMENTS TO EMPLOYEES IN THE CONDITIONS OF "JOINT SALARY REPORTING"

У статті досліджено особливості ведення бухгалтерського обліку та проведення аудиту розрахунків за виплатами працівникам в умовах застосування об'єднаної звітності з податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Висвітлено діючу структуру податкового розрахунку та відображено призначення її додатків. Проаналізовано наслідки інтеграції зарплатної звітності до єдиної форми та збільшення податкового періоду звітування для суб'єктів діяльності. Чітко визначено коло проблем, які пов'язані із запровадженням оновленої форми податкового розрахунку як для ведення обліку, так й аудиту розрахунків з працівниками. Розкрито напрями удосконалення методичного забезпечення процесу звітування за єдиним внеском, податком на доходи фізичних осіб та військовим збором. Визначено, що використання різноманітних електронних сервісів та спеціалізованих програм з автоматизації обліку та звітування допоможуть уникнути перенесення помилок до зарплатної звітності. Обґрунтовано доцільність скорочення податкового періоду та переходу з нового року на щомісячне звітування. Такий підхід сприятиме посиленню платіжної та податкової дисципліни з боку роботодавців та уникнення будь-яких обліково-звітних маніпуляцій при відносинах із працівниками. Авторами наголошено на необхідності зближення бази нарахування єдиного внеску та податку на доходи фізичних осіб, що дозволить реалізувати оголошений принцип єдності у зарплатній звітності. Доведено, що зміна формату звітування щодо розрахунків за виплатами працівникам обумовила зміни в обліково-звітному процесі суб'єктів діяльності та вплинула на методику проведення аудиту на даній ділянці облікової роботи. Висвітлено розгорнутий

порядок проведення аудиту розрахунків за виплатами працівникам. Визначено місце єдиної зарплатної звітності у системі джерел аудиту, обґрунтовано вибір методів та прийомів встановлення достовірності даних бухгалтерського обліку при перевірці об'єднаної звітності. Сформульовано рекомендації для аудиторів при перевірці нарахованих доходів та відповідних зарплатних платежів за умови застосування нового формату податкових розрахунків.

The article examines the peculiarities of accounting and auditing of payments to employees in terms of the application of joint reporting on personal income tax, military duty and a single contribution to the mandatory state social insurance. The current structure of tax calculation and reflection of the purpose of its annexes was highlighted. The consequences of the integration of salary reporting into a single form and the increase of the tax reporting period for business entities were analyzed. The range of issues related to the introduction of an updated form of tax calculation for both accounting and audit of settlements with employees is clearly defined. The directions of improving the methodological support of the single contribution reporting process, personal income tax and military tax were revealed. It is determined that the application of the various electronic services and specialized programs for automation of accounting and reporting will help to avoid the transfer of errors to payroll reporting. The expediency of reducing the tax period and the transition from the new year to monthly reporting was substantiated. This approach will help strengthen payment and tax discipline on the part of employers and avoid any accounting and reporting manipulations in relations with employees. The authors stressed the need to converge the base of accrual of a single contribution and personal income tax, which will implement the declared principle of unity in payroll reporting. It is proved that the change in the format of reporting on payments to employees caused changes in the accounting and reporting process of business entities and affected the methodology of the audit in this area of accounting work. The detailed procedure for auditing payments to employees was highlighted. The place of the single salary reporting in the system of audit sources was determined, the choice of methods and techniques for establishing the reliability of accounting data when checking the consolidated reporting was substantiated. Recommendations for auditors in the verification of accrued income and related salaries were formulated subject to the application of the new format of tax calculations.

Ключові слова: бухгалтерський облік; аудит розрахунків; персонал; виплати працівникам; розрахунки з працівниками; зарплатна звітність; єдиний внесок; податок на доходи фізичних осіб; зарплатні платежі; об'єднана звітність.

Keywords: accounting; audit of payments to employees; staff; payments to employees; settlements with employees; salary reporting; single contribution; personal income tax; salary payments; joint reporting.

Постановка проблеми. Розрахунки за виплатами працівникам підприємства займають одне з центральних місць з-поміж інших об'єктів бухгалтерського обліку й аудиту, адже виплати (доходи) персоналу є джерелом нарахування ряду обов'язкових платежів (податків, зборів та внесків). Процес документування, реєстрації та перевірки правильності даних розрахунків є досить трудомістким, а формування звітності про них, тим паче – складним, всеохопним та обов'язковим. Складності додаються для тих суб'єктів діяльності, які мають чимало працівників, багато розосереджених за географічною сегментацією підрозділів, котрі мають право самостійно здійснювати розрахунки із застрахованими особами. Відповідно до цього структурованою є і зарплатна звітність (податкові розрахунки) про нараховані суми внесків, податків та зборів на доходи працівників підприємства та відокремлених підрозділів.

На сьогодні практично не існує юридичних осіб чи фізичних осіб-підприємців, які б повністю, або ж частково не налагодили формування електронної звітності з фіскальними органами щодо нарахування своїм працівникам виплат і розрахунку сум податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Проте все ще залишаються проблеми із правильністю обліку затрат праці, нарахування окремих видів виплат, визнання доходів персоналу як бази нарахування відповідних сум податків й внесків. У підсумку звітність може містити неточності чи помилки.

Започаткувавши з першого кварталу 2021 року практику єдиної квартальної «зарплатної звітності» в оновленому форматі, була реалізована ідея скорочення податкових розрахунків, що безумовно містить позитивні моменти. Якщо результати ведення щоденного обліку розрахунків за виплатами працівникам

узагальнюється у єдиній звітності, то при проведенні аудиту її показників підвищується рівень інформативності відповідного джерела даних та значно розширюються можливості для перевірок і порівнянь у таких формах. Зміна форми подання даних потребує адекватних змін як і у веденні обліку, контролі, так і здійсненні аудиторської перевірки на зазначеній ділянці обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зважаючи на думки практиків та існування чималої кількості дорадницьких роз'яснень експертів-податківців, все одно існують дискусійні положення, які стосуються до проблем організації й ведення обліку даного виду розрахунків та, особливо, проведення аудиту об'єднаної звітності з єдиного соціального внеску та податку на доходи фізичних осіб, військового збору. Ці питання є об'єктом дослідження та висвітлення спеціалізованих бухгалтерських і податкових видань, публікуються у статтях вітчизняних експертів та науковців: І. Журавська, Н. Радіонова, Н. Холмогорова, Штронда І.О. та ін. Проблеми, які виникають при проведенні аудиту розрахунків за виплатами працівникам вивчалися О. Артюх, І. Баяк, Н. Дорош, Д. Кравчук, К. Кузьменко, Л. Кулаковською, А. Макаренко, Л. Сахно, В. Собко, Б. Усач та ін. Разом з тим проблемам, які б висвітлювали проблеми ведення бухгалтерського обліку і аудиту саме в умовах запровадження нової форми звітності поки що мало приділяється уваги, що обумовлює доречність проведення досліджень подібного плану.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження особливостей ведення бухгалтерського обліку та проведення аудиту розрахунків за виплатами працівникам в умовах застосування оновленої за формою об'єднаної звітності з податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Виклад основного матеріалу.

Інтеграція «зарплатної» звітності за різними податковими платежами, джерелом розрахунку для яких є доходи працівників, має позитивний ефект, адже їх генерація в єдиний Податковий розрахунок дозволяє отримати ряд показників для оцінки кадрової політики підприємства чи політики оплати праці та кращого розуміння організації взаємовідносин у ланцюгу «Працівник» – «Роботодавець» – «Державна податкова служба». Звичайно, для бухгалтера зручно сконцентрувати усі дані, які стосуються «зарплатних» платежів в одній звітній формі, що обумовлює скорочення кількості податкових розрахунків. Тим більше, що збільшення тривалості звітного періоду позитивно впливає на цей процес.

Доцільність цього заходу вже тривалий час доводилась та обґрунтовувалась на різних рівнях:

- законодавчому – обумовлено реформуванням податкової системи та удосконаленням адміністрування окремих податків, зборів і внесків;
- теоретичному – визначено новим напрямом розвитку бухгалтерської та податкової звітності за допомогою інтеграції комплексу взаємопов'язаних показників;
- практичному – шляхом зменшення кількості податкових розрахунків, які необхідно подати платникам податків (податковим агентам) за результатами звітного періоду.

Нова «об'єднана зарплатна звітність» використовується у формі Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків-фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску. Її форма та порядок заповнення затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.01.2015 року № 4 (у редакції від 15.12.2020 року № 773) [4]. Структура та реквізити Податкового розрахунку відображені у таблиці 1. Пересічні роботодавці фактично заповнюють не усі додатки до податкового розрахунку, а лише додатки 1 (Д1), 4 (4ДФ) та 5 (Д5). При поданні Податкового розрахунку та додатків до нього у електронній формі існують відповідні електронні варіанти у Реєстрі електронних документів на сайті Державної податкової служби України.

Фізичне «об'єднання» форм звітності, що стартувало з першого кварталу 2021 року, не пододало проблеми скорочення навантаження на обліковий персонал суб'єктів діяльності, а примножило їх. Відтепер бухгалтери-практики повинні підпорядковувати власні системи обліку під вимоги нових правил звітування та самотужки організувати чи пристосувати діючі форми облікових реєстрів з метою накопичення потрібної для звітності інформації. Крім того, дані новації повинні бути враховані при здійсненні аудиторських перевірок, що потребує розробки і застосування нових форм робочих документів.

Таблиця 1.

Структура та основні розділи Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску*

Назва (номер**) форми / додатку	Призначення форми (розділу)	
Загальний розрахунок	Заголовна частина	Містить інформацію щодо обраного платником типу розрахунку, інформацію про податкового агента та платника єдиного внеску та про додатки до розрахунку
	Розділ I "Нарахування доходу та єдиного внеску за найманих працівників в розрізі місяців звітного кварталу". Містить інформацію щодо нарахованого єдиного внеску у розрізі місяців звітного кварталу	Розділ II "Нарахування грошового забезпечення та єдиного внеску за військовослужбовців, поліцейських, осіб рядового і начальницького складу та на суми допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами в розрізі місяців звітного кварталу (крім військовослужбовців строкової військової служби)". Містить дві складові про нарахування грошового забезпечення та єдиного внеску в розрізі місяців звітного кварталу
	Розділ III "Нарахування грошового забезпечення та єдиного внеску за патронатних вихователів, батьків-вихователів та прийомних батьків у розрізі місяців звітного кварталу"	Заповнюється лише районними (міськими) управліннями праці та соціального захисту населення про нарахування та сплату єдиного внеску (грошового забезпечення) за патронатних вихователів, батьків-вихователів дитячих будинків сімейного типу, прийомних батьків, якщо вони отримують грошове забезпечення відповідно до законодавства
Додаток 1 (Д1) Відомості про нарахування заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) застрахованим особам (J(F)0510106)	Призначений для щоквартального формування платниками єдиного внеску щодо кожної застрахованої особи відомостей про суми нарахованої їй заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) у розрізі місяців звітного кварталу	
Додаток 2 (Д2) Відомості про осіб, які доглядають за дитиною до досягнення нею трирічного віку та відповідно до закону отримують допомогу по догляді*** (J0510206)	Формується та подається лише районними (міськими) управліннями праці та соціального захисту населення, у якому щокварталу відображаються відомості в розрізі місяців звітного кварталу і щодо кожної застрахованої особи	
Додаток 3 (Д3) Відомості про осіб, які проходять строкову військову службу (J0510306)	Формується та подається до податкових органів платниками єдиного внеску, які нараховують та сплачують єдиний внесок за осіб, які проходять строкову військову службу у Збройних Силах України, інших утворених відповідно до закону військових формуваннях, Службі безпеки України та службу в органах і підрозділах цивільного захисту	
Додаток 4 (4ДФ) Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору (J(F)0510406)	Розділ I. Персоніфіковані дані про суми нарахованого (виплаченого) на користь фізичних осіб доходу та нарахованих (перерахованих) до бюджету податку на доходи фізичних осіб та військового збору	
	Розділ II. Зведені дані про оподаткування процентів, вигравів (призів) у лотерею	
Додаток 5 (Д5) Відомості про трудові відносини та період проходження військової служби (J(F)0510506)	Призначений для реєстрації застрахованих осіб у реєстрі застрахованих осіб Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування	
Додаток 6 (Д6) Відомості про наявність підстав для обліку стажу окремим категоріям осіб відповідно до законодавства (J(F)0510606)	Призначений для визначення платником єдиного внеску періодів (строків) трудової або іншої діяльності, що відповідно до законів, якими встановлюються умови пенсійного забезпечення, відмінні від загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, зараховуються при визначенні права на відповідну пенсію, а також періоди страхового стажу, не пов'язані із трудовою та/або професійною діяльністю	

* складено авторами на основі наказу Міністерства фінансів України від 13.01.2015 року № 4 [4];

** номер форми звітності в електронному кабінеті платника податків (J- юридичні особи, F- фізичні особи-підприємці);

*** за дитиною до досягнення нею трирічного віку та/або при народженні дитини, усиновленні дитини, та осіб із числа непрацюючих працездатних батьків, усиновителів, опікунів, піклувальників, прийомних батьків, батьків-вихователів, які фактично здійснюють догляд за дитиною з інвалідністю, дитиною, хворою на тяжке перинатальне ураження нервової системи, тяжку вроджену ваду розвитку, рідкісне орфанне захворювання, онкологічне, онкогематологічне захворювання, дитячий церебральний параліч, тяжкий психічний розлад, цукровий діабет I типу (інсулінозалежний), гостре або хронічне захворювання нирок IV ступеня, за дитиною, яка отримала тяжку травму, потребує трансплантації органа, потребує паліативної допомоги, якій не встановлено інвалідність, а також непрацюючих працездатних осіб, які здійснюють догляд за особою з інвалідністю I групи або за особою похилого віку, яка за висновком медичного закладу потребує постійного стороннього догляду або досягла 80-річного віку, якщо такі непрацюючі працездатні особи отримують допомогу, надбавку або компенсацію відповідно до законодавства, та нарахування сум єдиного внеску за патронатних вихователів, батьків-вихователів дитячих будинків сімейного типу, прийомних батьків, якщо вони отримують грошове забезпечення відповідно до законодавства.

Джерело: складено авторами на основі джерела 4

Цілком погоджуємося із І.Журавською, що «подання нової об'єднаної звітності за I квартал 2021 р. для переважної більшості бухгалтерів стало справжнім випробуванням» [1]. Дійсно, численні неузгодження нової форми, її часткове виправлення у формах вже наступного кварталу після оновлення, окремі незлагоджені методологічні аспекти формування звітності, неякісне програмне забезпечення чи технічні помилки, а подекуди

і відставання у програмному забезпеченні, які мали місце при заповненні податкового розрахунку перших двох кварталів обумовляють помилки, які стануть можливими підставами для нарахування фінансових санкцій до роботодавців (страхувальників, податкових агентів) при майбутніх перевірках.

Доречними є зауваження Н. Холмогорової щодо встановлення квартального періоду звітування з єдиного соціального внеску та податку на доходи фізичних осіб, адже збільшення тривалості податкового періоду може містити «ризик для послаблення платіжної дисципліни та ризик відтермінування надходження до реєстру застрахованих осіб відомостей, несвоєчасне включення цих періодів для розрахунку виплат за соцстрахуванням, а також пенсій» [8].

На сьогодні існують різноманітні сервіси, покликані автоматично формувати електронну зарплатну звітність: М.Е.Дос, FREDO Звіт, Арт-Звіт, Соната, які при заповненні звіту щодо нарахування доходів і зарплатних платежів використовують дані з програм BAS, 1С:Підприємство та інші. Питання якості облікових даних і формування податкових розрахунків визначаються рівнем організації бухгалтерського обліку розрахунків з працівниками та застосуванням облікових технологій.

Поряд з позитивними сторонами об'єднання зарплатної звітності проявились її недоліки. Одні з них можна виправити шляхом методичного доопрацювання форми Податкового розрахунку, інші – мають негативні наслідки для самих працівників, подолання яких потребує більш серйозних кроків на рівні держави. Дійсно, виявлені у процесі підготовки звітності за перший квартал неточності й суперечності за окремими позиціями були частково опрацьовані вже в найближчому звітному кварталі у відповідності до діючого Порядку заповнення або шляхом внесенням змін до оновленої форми (узгодження кількості клітинок для окремих кодів у різних додатках, їх нумерації тощо), або опублікуванням листів із роз'ясненнями від Міністерства фінансів України. Частина недоліків можна врахувати на технічному рівні. Разом з цим перехід на щоквартальний термін звітування порушує права окремих категорій працівників (застрахованих осіб), персоніфіковані дані про нараховані доходи яких впливають на призначення виплат соціального характеру (призначення/перерахунку пенсій працюючим пенсіонерам, призначення матеріального забезпечення, страхових виплат). Поява нового – четвертого типу Розрахунку основної форми «Довідковий» пов'язана із необхідністю інформування про окремі доходи застрахованих осіб, нараховані в окремих місяцях у випадку призначення поза межами звітного періоду. Проте вона не вирішує зазначеного завдання, адже призначення/перерахунок пенсій відбувається за умови фактичної сплати єдиного соціального внеску, а не від довідкових розрахунків. Тим більше, подання довідкових даних потрібно здійснювати лише після того, як працівник звернеться із заявою про призначення пенсії (безпосередньо від працівника чи від органів Пенсійного фонду України). А для працюючих пенсіонерів такі довідкові розрахунки не передбачені, і при набутті права на проведення перерахунку пенсійних виплат такі працівники втрачають його у частині неврахування конкретних місяців нарахування їм доходів до моменту завершення звітного періоду здачі звітного Податкового розрахунку та оприлюднення відомостей у відповідному електронному реєстрі застрахованих осіб. Тому виникає питання доцільності квартального розрахунку та доповнення його безліччю довідковими щомісячними розрахунками. Вважаємо, що подолання даної проблеми можливе за умови збереження для об'єднаної «зарплатної» звітності щомісячного терміну звітування. Крім того, щомісячний формат звітування зменшує маніпуляції роботодавців у відносинах із найманими працівниками (застрахованими особами), значно посилює податкову, платіжну дисципліну податкових агентів (страхувальників) та сприятиме своєчасному включенню окремих місяців для розрахунку виплат соціального характеру. Таким чином, квартальне звітування відтермінує своєчасне знаходження даних до Реєстру застрахованих осіб та унеможливає точно розрахувати страховий стаж працівників.

Додаткова проблема «об'єднаної звітності» пов'язана із необхідністю наближення переліку видів виплат працівникам, які одночасно є базою для нарахування єдиного соціального внеску та податку на доходи фізичних осіб. Без вирішення цієї проблеми різні додатки до розрахунку дійсно залишаться різними і продовжать виконувати автономну роль та інформаційне призначення попри те, що вони є складовими єдиної звітності. У зв'язку з цим доцільно затвердити чіткий оновлений перелік можливих доходів працівників зі складу фонду оплати праці, доповнивши їх іншими видами виплат, які відносяться чи ні до єдиної бази нарахування «зарплатних» платежів.

Усі зміни в обліково-звітному процесі повинні обумовлювати адекватні зміни як у методології ведення обліку, так і при проведенні контролю правильності нарахування та сплати внесків й податків, базою розрахунків для яких є доходи (виплати) працівникам. При аудиті розрахунків за виплатами працівникам за умови «об'єднаної зарплатної звітності» необхідно врахувати, що дані бухгалтерського обліку лише технічно переносять й узагальнюють відповідно до обчислювальних алгоритмів існуючу облікову інформацію. Якщо помилки допущені ще на стадії первинної реєстрації затрат праці чи обсягів виконаних робіт, а також нарахуванні доходів працівникам, то такі помилки автоматично перекочують до звітності. Саме тому проблеми на даній ділянці облікової роботи потрібно вирішувати комплексно, а напрацьовані аудитором рекомендації мають враховувати шляхи усунення можливих наскрізних помилок.

При аудиті розрахунків за виплатами працівникам податковий розрахунок є одним із головних джерел даних, на основі яких проводиться визначення достовірності показників звітності. Його дані звіряються із:

- розрахунково-платіжними документами (відомостями нарахування заробітної плати, платіжними та відомостями, касовими чи банківськими документами);
- регістрами синтетичного та аналітичного обліку (журналами-ордерами та відомостями до них, особовими рахунками);
- оборотно-сальдовими відомостями за рахунком обліку заробітної плати;
- Головною книгою;

– іншими формами звітності, яку складає роботодавець.

Крім узагальнених сум нарахованого (сплаченого) доходу Податковий розрахунок містить ряд персоніфікованих виплат у розрізі працівників та ідентифікованих доходів за відповідними ознаками. Тому у випадку здійснення вибіркової перевірки його показники можуть звірятися з даними бухгалтерського обліку, що містяться у первинних документах:

– з обліку затрат праці та нарахування оплати за неї (табелі обліку робочого часу, наряди на відрядну роботу, облікові листки праці та виконаних робіт, облікові листи на механізованих роботах, подорожні листки вантажного автомобіля чи службового легкового автомобіля та ін.);

– з обліку продукції (щоденники, реєстри, акти, накопичувальні журнали та ін.).

Здійснення аудиторської перевірки розрахунків за виплатами працівникам за умови застосування «об'єднаної зарплатної звітності» проводиться у послідовності, наведеній на рис. 1.



Рис. 1. Схема послідовності проведення аудиту розрахунків за виплатами працівникам

Джерело: складено авторами

Під час аудиторської перевірки розрахунків за виплатами працівникам аудитор застосовує наступні методи та прийоми встановлення достовірності даних бухгалтерського обліку і об'єднаної звітності: огляд, спостереження, тестування, опитування, документальна перевірка, зустрічна перевірка, зіставлення даних, зазначених у різних первинних документах та їх порівняння з технологічними вимогами чи нормативами, контрольні обміри, суцільні та вибіркові методи дослідження, арифметична перевірка (перерахунок), запит, звірка, аналітичні процедури та інші. Що стосується показників у межах «об'єднаної зарплатної звітності», то у форматі квартального звітування значно ускладнюється звірка за окремими вибілковими позиціями чи суцільно.

Будова додатків звіту за персоніфікованим принципом та у розрізі видів виплат потребує встановлення достовірності величини нарахованих доходів, звірки й з'ясування повноти їх включених до бази розрахунку «зарплатних платежів». А для цього аудитором можуть застосовуватись документальна перевірка, зіставлення даних, арифметична перевірка (перерахунок), звірка, аналітичні процедури у вибіркового та суцільного варіантах, що залежить від тестування системи внутрішнього контролю суб'єкта діяльності, його податкової історії та результатів попередніх перевірок.

Крім того, в умовах тривалого податкового періоду для складання та подання звітності у суб'єкта перевірки збільшуються ризики можливого застосування штрафних санкцій, а аудитор має ретельно перевірити такі факти та вчасно виявити і висловити рекомендації щодо виправлення помилок.

При аудиті розрахунків за виплатами працівникам в умовах квартального звітності необхідно враховувати, що за такого варіанту звітування відбувається відставання у часі нарахування й граничних строків оплати «зарплатних платежів», а тому доцільно ще й ретельно порівнювати дати погашення заробітної плати, інших додаткових заохочувальних і компенсаційних виплат з датами фактично перерахованих єдиного внеску, податку на доходи фізичних осіб й військового збору, а також встановити повноту їх сплати.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Зміни формату звітування щодо розрахунків за виплатами працівникам повинні обумовлювати адекватні зміни в обліково-звітному процесі суб'єктів діяльності, що позначається як на методології ведення обліку, так і на проведенні контролі правильності нарахування та сплати внесків й податків, базою розрахунків для яких є доходи працівників.

Враховуючи усі негативні наслідки, які можуть бути викликані тривалим застосування «об'єднаної зарплатної звітності» цілком обґрунтованою, на нашу думку, є зміна у майбутньому податкового періоду із квартального на щомісячний, а розроблений відповідний законопроект Пенсійним фондом України має усі підстави для його успішної реалізації. У будь-якому разі звітність за 2021 рік вже матиме незмінний податковий період та базову форму податкового розрахунку, а тому висловлені рекомендації допоможуть аудиторам зорієнтуватись у порядку здійснення перевірки та врахувати можливі фінансові ризики для замовників аудиторських послуг (страхувальників, Податкових агентів). Принцип об'єднання усіх «зарплатних платежів» у єдиний податковий розрахунок безумовно має позитивний крок, проте й надалі необхідно поліпшувати методологію його формування через наближення баз нарахування єдиного внеску та податку на доходи фізичних осіб, що дійсно дозволить реалізувати оголошений принцип єдності.

Список використаної літератури.

1. Журавська І. Об'єднана зарплатна звітність: актуальні запитання – відповіді. Частина I. *Бухгалтер&Закон*. 2021. № 23-24. URL: https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ013053 (дата звернення 23.07.2021).
2. Кравчук Д.І., Артюх О.В. Аудит розрахунків з оплати праці: огляд типових порушень обліку та шляхи їх вирішення. *ΛΟΓΟΣ ONLINE: International scientific e-journal*. 2020. № 16. URL: <https://www.ukrlogos.in.ua/10.11232-2663-4139.16.39.html> (дата звернення 11.07.2021).
3. Кузьменко К. Ю. Аудит розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Технології та дизайн*. 2016. № 1 (18). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_18 (дата звернення 12.07.2021).
4. 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 Міністерства фінансів України 13.01.2015 р. № 4. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15#Text> (дата звернення: 18.07.2021).
5. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення 22.07.2021).
6. Радіонова Н.Й., Штронда І.О. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці. *Міжнародний науковий журнал*. 2016. № 11 (21), Т. 2. С. 104-106.
7. Сахно Л.А., Кондратюк О.В. Аудит з розрахунків оплати праці. Молодіжний економічний дайджест: наук. електр. журн. 2015. Вип. 4. С. 103-108. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/16396/103-108.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата звернення 16.07.2021).
8. Холмогорова Н. Об'єднана звітність з зарплатних податків 2021: чи полегшить бухгалтерську долю скасування щомісячної звітності? URL: <https://eba.com.ua/ob-yednana-zvitnist-z-zarplatnyh-podatktiv-2021-chy-polegshyt-buhgaltersku-dolyu-skasuvannya-shhomisyachnoyi-zvitnosti/> (дата звернення 01.07.2021).

References.

1. Zhuravska, I. (2021), "Consolidated salary reporting: topical questions - answers. Part I", *Bukhhalter&Zakon*, vol. 23-24, available at: https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ013053 (Accessed July 23, 2021).
2. Kravchuk, D.I. and Artyux, O.V. (2020), "Audit of salary calculations: an overview of typical accounting violations and ways to eliminate them", *ΛΟΓΟΣ ONLINE*, [Online], vol. 16, available at: <https://www.ukrlogos.in.ua/10.11232-2663-4139.16.39.html> (Accessed July 11, 2021).
3. Kuz'menko, K.Yu. (2016), "Audit of payroll calculations at the enterprise", *Tekhnolohii ta dyzajn*, [Online], vol. 1 (18), available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/td_2016_1_18 (Accessed July 12, 2021).

4. The Ministry of Finance of Ukraine (2015), The Order of the Ministry of Finance of Ukraine “On approval of the form of Tax calculation of the amounts of income accrued (paid) in favor of taxpayers - individuals, and the amounts of tax withheld from them, as well as the amounts of accrued single contribution and the Procedure for filling and submitting by tax agents Tax calculation of amounts of income (paid) in favor of taxpayers - individuals, and the amount of tax withheld from them, as well as the amount of accrued single contribution”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15#Text> (Accessed July 18, 2021).

5. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine “On the collection and accounting of a single contribution to the obligatory state social insurance”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (Accessed July 22, 2021).

6. Radionova, N.J. and Shtronda, I.O. (2016), “Problems of accounting and audit of the salary calculations”, *Mizhnarodnyj naukovyj zhurnal*, vol. 11 (21), part. 2. pp. 104-106.

7. Saxno, L.A. and Kondratyuk, O.V. (2015), “Audit of the payroll calculations”, *Molodizhnyj ekonomichnyj dajdzhest*, [Online], vol. 4. pp. 103-108. available at: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/16396/103-108.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (Accessed July 16, 2021).

8. Xolmogorova, N. (2021), “Consolidated payroll tax reporting 2021: Will the abolition of monthly reporting simplify accounting?”, available at: <https://eba.com.ua/ob-yednana-zvitnist-z-zarplatnyh-podatkov-2021-chy-polegshyt-buhgaltersku-dolyu-skasuvannya-shhomisyachnoyi-zvitnosti/> (Accessed July 01, 2021).

Стаття надійшла до редакції 17.08.2021 р.