

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СФЕРИ ПОСЛУГ

IMPROVING THE MECHANISM OF AUDITING WITH PAYMENT OF LABOR ON COMPANIES OF SERVICES

Вареник В.М.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри міжнародних фінансів, обліку та оподаткування,
Університет імені Альфреда Нобеля

Друз'єва С.П.

студентка,
Університет імені Альфреда Нобеля

Розглянуто основні завдання аудитора. З метою поліпшення методики проведення аудиту розрахунків з оплати праці наведено основні етапи перевірок з оплати праці. Розглянуто можливі помилки та порушення, які можуть бути зроблені під час перевірки аудитором. Розглянуто низку послідовних етапів ефективності аудиту за розрахунками з оплати праці. Запропоновано модель аудиту ефективності оплати праці персоналу.

Ключові слова: аудитор, аудит, розрахунки з оплати праці, помилки аудиту, порушення аудитора, етапи, ефективність, модель аудиту ефективності.

Рассмотрены основные задачи аудитора. С целью улучшения методики проведения аудита расчетов по оплате труда приведены основные этапы проверок по оплате труда. Рассмотрены возможные ошибки и нарушения, которые могут быть сделаны при проверке аудитором. Рассмотрен ряд последовательных этапов эффективности аудита по расчетам по оплате труда. Предложена модель аудита по эффективности оплаты труда персонала.

Ключевые слова: аудитор, аудит, расчеты по оплате труда, ошибки аудита, нарушения аудитора, этапы, эффективность, модель аудита эффективности.

The main tasks of the auditor are considered. In order to improve the methodology of conducting an audit of payroll calculations, the main stages of the labor inspection are presented. Possible errors and violations that can be made during an auditor's review are considered. A series of successive stages of audit efficiency in payment calculations is considered. A model for the audit of the efficiency of staff remuneration is proposed.

Key words: auditor, audit, payroll calculations, audit errors, auditor's violations, stages, efficiency, performance audit model.

Постановка проблеми. Аудит розрахунків під час оплати трудових відносин – це дуже специфічна ділянка обліку, яка займає під час аудиторської перевірки досить багато часу на перевірвання та вимагає дуже великої зосередженості від перевіряючих. Тому варто завжди підходити до цього з особливою увагою, щоб забезпечити правильне, раціональне використання грошей та їх економії на підприємстві.

Аудитору важливо під час виконання перевірки усіх розрахунків з оплати праці переконатися в тому, що підприємство дотримується чинного законодавства про оплату праці, відсутні порушення умов під час оплати праці; важливою є перевірка здійснення відрахувань зборів та податків із заробітної плати працівників та відображення бухгалтерських рахунків, що відповідало б достовірності у

фінансовій звітності підприємства, яке перевіряється.

Щоб якісно провести роботу аудитора з розрахунків оплати праці, треба одразу визначити цілі та завдання цієї перевірки.

З огляду на вищевикладене вирішення потребує проблема механізму проведення аудиту з оплати праці на підприємствах сфер послуг в умовах нестабільної економіки та виокремлення й обґрунтування основних напрямів її удосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми проведення аудиту з оплати праці на підприємствах сфер послуг дедалі частіше привертають увагу як зарубіжних, так і вітчизняних учених.

Питанням дослідження основних тенденцій та перспектив покращення обліку та аудиту

заробітної плати в Україні, визначення нормативно-законодавчих документів для нарахування та утримання заробітної плати, а також первинним документам для організації аудиту оплати праці присвячено праці Є.П. Морозова та К.А. Павленко [1]. Питанням дослідження методики аудиту розрахунків з оплати праці, типових помилок та порушень, які можуть виникати під час обліку праці та її оплати; визначення їх впливу на достовірність фінансової звітності та дотримання українського законодавства присвячено роботи О.В. Ангеловської та Л.В. Синяєва [2]. Питанню документального забезпечення оплати праці присвячене дослідження І.В. Саух [3]. Питання обліку й аудиту розрахунків з оплати праці та аналізу ефективності використання трудових ресурсів досліджує Н.В. Шульга [4].

Але аналіз спеціалізованої літератури показав, що проблема механізму проведення аудиту з оплати праці на підприємствах сфер послуг потребує детальнішого вивчення.

Постановка завдання. Для вирішення окресленого кола питань на основі узагальнення світового наукового та практичного досвіду щодо проблем механізму проведення аудиту з оплати праці на підприємствах сфер послуг розглянемо етапи перевірки, основні помилки та порушення, які можливі під час перевірки аудитором, наведемо модель аудиту ефективності розрахунків з оплати праці.

Виклад основного матеріалу дослідження. Мета аудиту розрахунків з оплати праці – встановити відповідність методики обліку операцій з оплати праці, яку застосовують на підприємстві, із чинним законодавством України, щоб виявляти якісь порушення чи помилки та те, які ці фактори можуть вплинути на вірність фінансової інформації для звітності та незалежної аудиторської думки про достовірність ведення бухгалтерського обліку з розрахунків з оплати праці.

Щоб досягти мети аудиту розрахунків з оплати праці, перед аудитором поставлені такі завдання:

– перевірка того, що підприємство дотримується положень законодавства про працю, руючись за операціями бухобліку, які пов'язані з розрахунками з оплати праці;

– перевірка відповідності законодавству первинних документів з обліку робочого часу, послуг, виготовленої продукції, обсягу виконаних робіт;

– оцінка існуючої на підприємстві системи розрахунку з персоналом;

– перевірка нарахування заробітної плати та облік інших оплат, які відносилися до фонду з оплати праці;

– перевірка правильності преміальних виплат працівникам;

– перевірка виплати встановлених штатним розписом окладів для посадових працівників;

– перевірка своєчасної індексації окладів, якщо в умовах інфляції зростають ціни;

– перевірка правильності нарахованої допомоги, якщо є тимчасова непрацездатність у працівників;

– перевірка нарахування щорічних відпусток та компенсацій за невикористану відпустку;

– перевірка дотримання термінів оплати персоналу, які встановлені під час розрахунку оплати праці;

– перевірка правильного утримання податків та обов'язкових виплат із заробітної плати працівника;

– перевірка правильного нарахування податків та платежів, які здійснює підприємство за свій рахунок;

– перевірка правильності та своєчасного включення сум нарахованої зарплати до собівартості продукції;

– оцінка стану аналітичного та синтетичного операційного обліку з оплати праці;

– перевірка повного здійснення операцій у бухгалтерському обліку;

– перевірка на відповідність даних у фінансовій звітності та розрахунків операцій з оплати праці;

– перевірка стану внутрішнього контролю трудових відносин підприємства.

З метою поліпшення методики проведення аудиту розрахунків з оплати праці пропонується проведення перевірок у певній послідовності з урахуванням включення аудиту ефективності оплати праці (рис. 1):

1. Попередня оцінка проведення аудиту. На цьому етапі проводять аналіз документів попередньої перевірки й аналізують виявлені порушення і їх виправлення.

2. Планове розроблення документів аудиту персоналу. Проведення систематичного та послідовного аудиту; аудиторські процедури та способи здійснення перевірок.

3. Докази, які отримані під час аудиторських перевірок. На цьому етапі визначають та систематизують інформаційну базу, складають отримані аудиторські докази. Цей крок є ключовим для того, щоб провести аналіз розрахунків аудитора, які надалі впливатимуть на аудиторські рекомендації для покращення продуктивного управління персоналом.

На цьому етапі повинен ретельніше проводитися аудит розрахунків з оплати праці персоналу за таким механізмом:

– перевірка дотримання чинного трудового законодавства. Важливо мати чітко виділені базові напрями перевірки, серед яких виокремимо аналіз діючих на підприємстві форм, систем і видів оплати праці; порядок прийому працівників на постійну та тимчасову роботу; порядок звільнення працівників; вивчення штатного розкладу; організацію обліку праці та робочого часу та ін.;

– перевірка правомірності і правильності

застосування пільг із ПДФО та єдиного соціального внеску (ЄСВ). Аудитору необхідно перевірити документи, які дають право застосовувати соціальну пільгу під час оплати праці та впевнитися у правомірності її застосування;

– перевірка правильності нарахувань зарплати й утримань з неї. Цей етап аудиту слід проводити за допомогою таких процедур, як перевірка повноти нарахування і своєчасності виплати зарплати; правильність розрахунку середньої зарплати; вибірковий перерахунок нарахованої та виплаченої заробітної плати та ін. Під час використання на практиці цих процедур аудитор повинен знати особливості системи оплати праці з урахуваннями того, що розміри нарахованої заробітної плати мають відповідати розмірам мінімальної заробітної плати.

Виявлені помилки в процесі проведення аудиту витрат на оплату праці повинні оформлятися в робочий документ, у якому аудитор здійснює розрахунок і зіставлення фактично нарахованої та виданої заробітної плати, які знайшли відображення на рахунках обліку та в облікових регістрах;

– перевірка на типові помилки і порушення в обліку розрахунків із персоналом з оплати праці. На цьому етапі аудитору необхідно розробити класифікатор порушень з метою виділення найбільш проблемних ділянок обліку з погляду порушень чинного законодавства;

– розроблення рекомендацій, спрямованих на поліпшення праці та її оплати та ін. На поточному етапі аудитору необхідно дослідити існуючу політику управління оплатою праці та надати свої рекомендації, спрямовані на підвищення ефективності управління оплатою праці.

Можливі помилки та порушення, які можуть бути зроблені під час перевірки, наведені у табл. 1.

Згідно зі ст. 26 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» особи на посаді платників єдиного внеску несуть адміністративну відповідальність за порушення порядку нарахування і строків сплати єдиного внеску; несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою звітності єдиного внеску; подання недостовірних відомостей, що

використовуються в Державному реєстрі, інших відомостей, передбачених цим Законом.

Політика управління з оплати праці являє собою сукупність засобів, спрямованих на вибір оптимальності систем і форм під час оплати праці з метою мотивації працівників для досягнення кращих результатів праці та забезпечення при цьому випереджальних темпів зростання продуктивності праці над темпами зростання фонду оплати праці.

Розглянемо низку послідовних етапів ефективності аудиту за розрахунками з оплати праці:

- 1) організацію бухгалтерського обліку оплати праці;
- 2) аналіз оплати праці;
- 3) аудит розрахунку під час оплати праці;
- 4) вибір оптимальної форми та систем з оплати праці;
- 5) дослідження ефективності застосування нематеріальних методів мотивації робітників.

Ці етапи мають бути спрямовані на збирання аудиторських доказів та розроблення рекомендації, яка стосується удосконалювання вже існуючих систем розрахунків із працівниками під час оплати праці. Саме тому аудитору необхідно зосередити увагу на дослідженні існуючої системи та форм оплати праці на підприємстві, щоб рекомендувати більш удосконалений підхід. Це основа того, що від правильної організації оплати праці на підприємстві залежить якість праці та розмір витрат на її оплату.

Аналіз доказів аудитора та попередня оцінка висновків аудиту оплати праці персоналу. На цьому етапі здійснюється аналітична обробка одержаної інформації та надається попередня оцінка результатів аудиту. Зокрема, на цьому етапі проводиться аналіз факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, які впливають на систему контролю управління персоналу; аналіз ефективності використання трудових ресурсів; надається оцінка плануванню та організації праці, підбору персоналу, навчанню і професійному розвитку, плануванню кар'єрного зростання, оплаті виконаної праці тощо. Складність проведення аналізу цих елементів полягає у визначенні оціночних показників.

Показники аналізу ефективності:

– в області підбору персоналу – кількість співробітників на одного HR-спеціаліста; кіль-

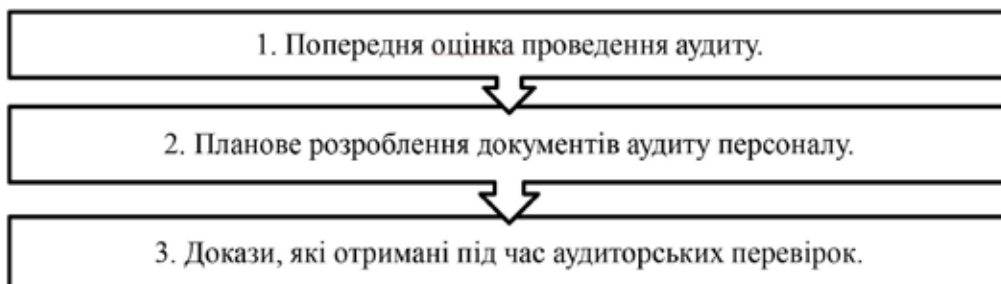


Рис. 1. Етапи проведення перевірок

кість вакансій на одного спеціаліста з підбору персоналу; наявність корпоративної моделі компетенцій; кількість вакансій, закритих внутрішніми спеціалістами з підбору персоналу; кількість незакритих вакансій; середній час на заповнення однієї вакансії; середня витрата на заповнення однієї вакансії; наявність ІТ-систем для автоматизації підбору; відхилення рівня винагород від ринкових показників тощо;

– в області навчання і розвитку персоналу – бюджет на навчання працівників; частка працівників, які пройшли навчання протягом року; кількість годин навчання на одного працівника; витрати на навчання одного працівника; вартість годин навчання; проведення оцінки ефективності навчання;

– в області мотивації персоналу використовується інформація, отримана в процесі проведення опитувань задоволеності співробітників у частині їх мотивації, у тому числі і з оплати праці. Слід зазначити, що оцінювати показники доцільно в динаміці за декілька років. Такий аналіз дає змогу виявити тенденцію розвитку систем управління персоналом та його оплати, а також визначати можливості її покращення;

б) представляється результат перевірки аудитора.

Тут надається оцінка результатам аудиту ефективності оплати праці персоналу за допомогою визначення критеріїв показників, узагальнюється отримання даних і зводиться підрахунок резервів. Також формується рекомендація,

Таблиця 1

Можливі помилки та порушення під час перевірки аудитором

Можливі порушення	Як впливають порушення на правильність звітності	Методи покращення
Табелі обліку робочого часу відсутні	Тому ускладнюється контроль відпрацьованого часу	Перевірка документів, опитування робітників
Нараховуються неповні аванси	Тому є розбіжності між показниками, відображеними в розрахункових і платіжних відомостях, зведеннях із заробітної плати. Можливий наслідок – розкрадання коштів	Зустрічна документальна перевірка
Сума до виплати завищена	Зашифрування даних у розрахунково-платіжній відомості. Неправильний розрахунок із працівниками. Можливість розкрадання коштів із каси	Документальна та арифметична перевірка
Визначення обсягів виконаних робіт неправильне	Можливе зашифрування розрахунків з оплати праці у всіх категорій працівників	Необхідно зіставляти обсяги роботи, що є вказаними у первинних документах та документах, що оприбутковують готову продукцію. Контрольний вимір фактично виконаних робіт
Податок на прибуток фізичних осіб неправильно розрахований	Помилки у розрахунках податку на доходи фізичних осіб мають наслідком помилки в розрахунках із бюджетом, штрафи	Перевірка документів арифметична та звірка даних, аналіз
Єдиний соціальний внесок розраховувався неправильно	Виявлені помилки розрахунків із Пенсійним фондом	Документальна перевірка, арифметична перевірка
Тарифні ставки на оплату неправильні	Нарахування та виплата за розрахунками з оплати праці неправильна; неправильний розрахунок відпусток та лікарняних	Проводити зіставлення із тарифікаційними довідниками

Таблиця 2

Напрями проведення аудиту ефективності щодо управління персоналом

Перевірки робочих місць
Перевірки найму та кількості працівників
Перевірки звільнень
Перевірки винагород
Перевірки ергономіки робочого місця і безпеки праці
Перевірки інтелектуальних цінностей
Соціальний аудит
Перевірка розрахунків із персоналом

спрямована на усунення причин відхилення, щоб надалі підвищити ефективність управління персоналом.

Основні напрями проведення аудиту ефективності щодо управління персоналом представлені в табл. 2.

Проведення перевірки аудитором за цими напрямками повинно ґрунтуватися на аналізі трудових показників підприємства. Цей аналіз має проводитися за такими напрямками, як:

1) аналіз забезпеченості трудовими ресурсами, спрямований на підвищення ефективності використання трудових ресурсів. Основними завданнями аналізу трудових ресурсів є:

– визначення середньооблікової чисельності і складу працівників;

– зіставлення фактичної наявності персоналу з плановою потребою;

– оцінка структури персоналу;

– оцінка впливу забезпеченості трудовими ресурсами на результати діяльності організації;

2) аналіз руху трудових ресурсів, спрямований на оцінку інтенсивності руху трудових ресурсів і їх вплив на продуктивність праці. Основні завдання аналізу руху трудових ресурсів зводяться до:

– визначення загального й облікового складу працівників на початок і кінець періоду;

– визначення кількості прийнятих на роботу за кожним напрямом; визначення кількості звільнених за період за кожним напрямом;

– аналіз і оцінка причин звільнень; оцінка руху робочої сили і розрахунок коефіцієнтів, які характеризують рух трудових ресурсів (коефіцієнт інтенсивності обороту з прийому; обороту

з вибуття; плинність кадрів; постійність кадрів);

3) аналіз використання робочого часу спрямований на підвищення ефективності використання робочого часу робітниками підприємства. Основними завданнями аналізу використання робочого часу є:

– розрахунки робочого часу підприємства;

– оцінювання рівня організації праці й ефективності використання робочого часу на підприємстві;

– оцінка втрати робочого часу і виявлення причин відхилень;

– визначення резервів збільшень випуску продукції (робіт, послуг) за рахунок скорочення втрат робочого часу;

4) аналіз використання трудових ресурсів необхідно спрямовувати на підвищення ефективності використання. Основними завданнями аналізу ефективності використання трудових ресурсів є:

– оцінка рівня і динаміки продуктивності праці;

– аналіз впливу чинників, які визначають рівень і динаміку продуктивності праці;

– аналіз співвідношення темпів зростання продуктивності праці і середньої заробітної плати;

– виявлення резервів збільшення продуктивності праці й оцінки її впливу на випуск продукції;

5) аналіз використання фонду оплати праці (ФОП), спрямований на оптимізацію політики управління заробітною платою на підприємстві. Основні завдання аналізу використання фонду оплати праці зводяться до:

Таблиця 3

Модель аудиту ефективності розрахунків з оплати праці

Об'єкти аудиту			
Відповідність систем оплати праці вимогам трудового законодавства	Первинна документація щодо обліку праці та оплати праці	Звітність по фондах	Розпорядження керівництва стосовно заробітних плат та нагород
Джерела інформації			
Нормативні акти	Первинна документація з оплати праці	Облікова політика та правила внутрішнього розпорядку	Первинна документація та преміювання, реєстри бухгалтерського обліку та звітність фінансова і з праці
Методичні прийоми аудиту			
Дослідження, спостереження, перерахунок, перегляд, оцінка фактичної наявності, зіставлення	Прийоми порівняльного аналізу	Інформаційне моделювання	Дослідження документів по суті
Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аудиту			
Відомість порушень, аналітичні таблиці, розрахунки	Аналіз угруповання результатів аудиту	Юридичне обґрунтування виявлених недоліків	Вилучення оригіналів документів
Системне викладення недоліків у документах проведення аудиту		Контроль за виконанням прийнятих рішень	

– оцінки складу, структури, динаміки і рівня використання фонду заробітної плати;

– проведення аналізу чинників, які впливають на зміну ФОП;

– оцінки впливу використання ФОП на фінансовий результат діяльності підприємства;

б) аналіз трудомісткості продукції (робіт), спрямований на підвищення ефективності використання трудових ресурсів. Основні завдання аналізу трудомісткості продукції (робіт) зводяться до:

– аналізу динаміки і рівня виконання плану з трудомісткості роботи;

– виявлення резерву зниження трудомісткості;

– проведення факторного аналізу трудомісткості продукції.

Виникає необхідність об'єктивності розроблення механізму проведення аудиту систем управління та розрахунків з оплати праці з персоналом, який буде відповідати сучасним вимогам.

Пропонуємо таку модель аудиту ефективності оплати праці персоналу (табл. 3).

Отже, для вдосконалення аудиту розрахунків з оплати праці запропонована технологія і модель проведення аудиту ефективності оплати праці, яка дасть змогу всебічно та об'єктивно оцінити діяльність підприємства в області організації праці та переконатися у взаємній відповідності цієї діяльності, регламентації трудових стосунків і законів, правил, інструкцій і методик.

За результатами запропонованої моделі можна визначити напрями щодо зміни і вдосконалення стандартів, які визначають організацію праці і її оплати та формування соціально-економічних і трудових відносин в організації. Ці рекомендації можуть бути реалізовані за допомогою розроблення посадових інструкцій та обов'язків персоналу підприємства, затвер-

дження внутрішнього розпорядку, розроблення колективного договору, впровадження нових систем оплати праці та інше.

Висновки. Під час обліку розрахунків з оплати праці можуть виникнути різні порушення, які негативно впливають на правильність звітної інформації бухгалтера, тому дуже важливо підходити до цієї роботи з особливою увагою. Аудит розрахунків з оплати праці становить значну частину аудиторської перевірки, ця ділянка обліку є досить специфічною та вимагає від аудиторів особливої уваги і зосередженості. Під час перевірки аудитором документів підприємства важливо розуміти, наскільки точно підприємство дотримується законодавства під час розрахунків оплати праці. Важливо перевірити правильність нарахувань сум у розрахунково-платіжних відомостях, дотримання правильного відрахування податків із заробітної плати та достовірно представлену інформацію звітності.

Для вдосконалення аудиту розрахунків з оплати праці запропонована технологія і модель проведення аудиту ефективності оплати праці, яка дасть змогу всебічно та об'єктивно оцінити діяльність підприємства в області організації праці та переконатися у взаємній відповідності цієї діяльності, регламентації трудових стосунків і законів, правил, інструкцій і методик.

За результатами запропонованої моделі можна визначити напрями щодо зміни і вдосконалення стандартів, які визначають організацію праці та її оплати і формування соціально-економічних і трудових відносин в організації. Ці рекомендації можуть бути реалізовані за допомогою розроблення посадових інструкцій та обов'язків персоналу підприємства, затвердження внутрішнього розпорядку, розроблення колективного договору, впровадження нових систем оплати праці.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Морозова Є.П. та Павленко К.А. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/3_ukr/89.pdf.
2. Ангеловська О.В., Синяєва Л.В. Аудит розрахунків з оплати праці та типові помилки і порушення, що можуть бути виявлені при його проведенні. URL: <http://journal.tsatu.edu.ua/index.php/econ/article/viewFile/8/6>.
3. Сайх І.В. Документальне забезпечення розрахунків з оплати праці URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/download/43306/40051>.
4. Шульга Н.В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: автореф. дис... к.е.н.: 08.00.09 / Н.В. Шульга; КНЕУ. Київ, 2008. 24 с.
5. Жогова О.Б. Аудит розрахунків з оплати праці [Текст] / О.Б. Жогова // Незалежний аудитор. 2013. № 7(18). С. 10–15.
6. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика [Текст]: Навч. посібник для вузів / М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. К.: Алерта, 2010. 584 с.
7. Вітвицька Н.В. Контроль і ревізія розрахунків з оплати праці [Текст]: Навч. посіб. / Н.В. Вітвицька. К.: Знання, 2009. 244 с.