

## СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

---

УДК 657.6

Г. В. Арап, І. Г. Пахомова

*Запорізький національний технічний університет*

### ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

У статті розкрито сутність та етапи проведення аудиту оплати праці, визначено законодавчі, нормативні й первинні документи організації аудиту оплати праці, запропоновано методику аудиту виплат працівникам з теоретично обґрунтованим ранжуванням аудиторських процедур на методичній стадії контролю.

*Ключові слова:* організація аудиту, оплата праці, внутрішньогосподарський контроль, суб'єкти, завдання, аудиторські процедури.

В статье раскрыта сущность и этапы проведения аудита оплаты труда, определены законодательные, нормативные и первичные документы организации аудита оплаты труда, предложена методика аудита выплат работникам с теоретически обоснованной ранжировкой аудиторских процедур на методической стадии контроля.

*Ключевые слова:* организация аудита, оплата труда, внутривозвратный контроль, субъекты, задания, аудиторские процедуры.

In the article are considered the main point and the phases of the auditing procedure of remuneration of labour, are defined legislative, normative and basic documents of organization of the auditing procedure of remuneration of labour, is offered the method of the auditing of compensation of employees with the theoretical grounded ranking of the auditing procedures at the methodical control stage.

*Keywords:* organization of audit, payment of labour, internal control, subjects, tasks, public accountant procedures.

Здійснення економічної реформи за умов переходу до ринкової економіки, реформування бухгалтерського обліку в Україні вимагають удосконалення організації аудиту оплати праці на підприємствах. Враховуючи складність соціально-економічних процесів, що відбуваються на мікрорівні, та їх вплив на макроекономічні показники перегляду потребує система аудиту операцій з оплати праці. В ринкових умовах господарювання зростає потреба в удосконаленні методологічних та організаційних аспектів аудиту оплати праці в економіці України. Аудит виконує соціальну функцію в процесі управління незалежно від суспільно-політичного устрою, в умовах якого функціонує суб'єкт господарювання, та є об'єктивною необхідністю у врегулюванні соціально-трудомих відносин, шляхом активізації механізму трудових ресурсів, з одного боку, та правильного розподілу витрат на їх відтворення з іншого. Необхідність удосконалення методичних аспектів аудиту розрахунків з оплати праці виходить з негативної динаміки порушення цивільних та господарських справ за розрахунками з оплати праці в Україні за останні декілька років.

Теоретико-практичним питанням організації і методики аудиту за розрахунками з оплати праці приділено увагу в працях М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, В.О. Шевчука та ін. Проте серед авторів відсутня єдина методика здійснення контрольних процедур щодо облікового відображення виплат працівникам.

Враховуючи наявність невирішених питань наукового та прикладного характеру та не нівелюючи значення здійснених досліджень, увагу слід приділити наступному: методиці аудиту виплат працівникам у розрізі соціально-економічних процесів, що відбуваються на мікрорівні. Вказані розрізи проблемних питань зумовили актуальність та окреслили основні напрями дослідження.

Актуальність розгляду цього питання також обумовлена певною зміною нормативної й документальної бази аудиту оплати праці на підприємствах і в підприємницьких структурах.

У ході дослідження використовувались такі методи: теоретичного узагальнення, спостереження, групування, індукції, дедукції.

Мета роботи: розробити теоретичні засади з удосконалення процесу аудиту оплати праці працівникам з метою підвищення керованості здійснення виплат як з боку власників, так і з боку працівників.

Внутрішній контроль або аудит є однією з функцій управління господарською діяльністю підприємства. Одним із його вирішальних завдань є надання інформації про діяльність підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень, що можливе лише за раціональної його організації. Організуючи систему внутрішнього контролю або аудиту, на підприємстві необхідно дотримуватися системного підходу, що забезпечує його найбільшу результативність та, в свою чергу, визначає раціональність контрольної діяльності.

Ефективна організація внутрішнього контролю є одним із заходів, спрямованих на вдосконалення управління підприємством, яка забезпечує високий рівень виконання його завдань, чіткий порядок у його веденні.

Таким чином, правильна організація внутрішнього контролю або аудиту на підприємстві забезпечить керівництво та власників достовірною інформацією про стан справ і на основі цього визначить перспективи його подальшої діяльності.

Суб'єктами внутрішньогосподарського контролю або аудиту виступають особа або група осіб, які наділені відповідними правами та обов'язками зі здійснення контрольних функцій над об'єктами контролю.

Суб'єктами внутрішнього контролю або аудиту виступають:

а) суб'єкти організації (керівник, власник або підпорядкований йому орган – на них покладено обов'язок організувати контрольну діяльність на підприємстві);

б) суб'єкти здійснення контролю (працівники підприємства, які підпорядковані керівнику підприємства; підрозділи апарату управління, на яких делеговано контрольні функції адміністрації).

Пропонуємо характеристику суб'єктів аудиту щодо забезпечення вимог оплати праці структурувати наступним чином (рис. 1).

Управлінський персонал та бухгалтери виконують згідно зі своїми посадовими інструкціями попередній, поточний та наступний контроль. Суб'єкти ведення бухгалтерського обліку виконують наступні контрольні процедури щодо облікового відображення фактів господарського життя з виплат працівникам у первинних документах, регістрах обліку й у регламентованих та управлінських звітах:

– перевірка дотримання чинного законодавства, норм колективного договору та соціального пакета стосовно облікового відображення виплат працівникам;

– встановлення правильності розрахунку величини соціальних гарантій, які залежать від продуктивності виконання трудових обов'язків;

– забезпечення єдиних методологічних засад облікового відображення виплат працівникам та формування й подання фінансової, податкової, статистичної та управлінської звітності щодо даного об'єкта облікового відображення звітності.



**Рис. 1. Завдання суб'єктів внутрішньогосподарського контролю або аудиту за дотриманням виплат працівникам**

Бухгалтер здійснює перевірку законності виплат працівникам як відповідно до поданих документів, чинного законодавства, так і в межах затвердженого рівня виплат у колективному договорі.

Для з'ясування специфіки здійснення контрольних процедур по відношенню до виплат працівникам як об'єкта контролю було проаналізовано завдання, що висуваються перед суб'єктами контролю для дотримання умов соціально орієнтованої діяльності відносно працівника як суб'єкта соціально-трудових відносин.

Більшість авторів [2; 4; 6–8] завдання контролю операцій з розрахунками з оплати праці вбачають у правильності нарахування заробітної плати та проведення всіх утримань і відрахувань до фондів соціального страхування та податків. При цьому ними виділяються нетотожні завдання, що свідчить про відсутність науково обґрунтованого підходу до завдань щодо проведення аудиту за операціями з виплат персоналу.

Виходячи з великої кількості суб'єктів здійснення контролю та з метою чіткого врегулювання контрольних процедур з урахуванням часу здійснення господарської операції систематизовано завдання внутрішнього контролю.

Завдання аудиту операцій з виплат працівникам підприємства (часовий розріз):

а) попередній контроль:

- перевірка наявності трудових книжок працівників;
- врахування пільг згідно з переліком поданих документів, що дають на це право працівнику;

- доцільність джерел фінансування соціально гарантованих виплат працівникам;
- відповідність нормам чинного законодавства та внутрішнім документам операцій з виплат працівникам;

б) поточний контроль:

- контроль за повнотою та цільовим використанням коштів, спрямованих на соціальні заходи;

- перевірка джерел здійснення виплат працівникам;

- своєчасність погашення кредиторської заборгованості за виплатами працівникам;

- правильність та повнота облікового відображення операцій з виплат працівникам у первинних документах, регістрах обліку, Головній книзі, бухгалтерській звітності;

в) наступний контроль:

- достовірність відображення операцій з виплат працівникам у системі бухгалтерського обліку та звітності (фінансовий, статистичний, податковий, управлінський);

- оформлення первинних документів, облікових регістрів та Головної книги з дотриманням законодавчо встановлених вимог;

- відповідність нарахованого і фактично виплаченого рівня заробітної плати та інших виплат чинному законодавству та іншим нормативним документам;

- правильність розрахунків з фондами соціального страхування та бюджетами різних рівнів;

- додержання термінів виплат працівникам, задекларованих у розпорядчих документах підприємства.

Послідовність здійснення аудиту операцій з виплат працівникам передбачає дотримання організаційної, методичної, результативної та інспекційної стадій (рис. 2).

Організаційна стадія внутрішньогосподарського контролю передбачає:

- визначення суб'єктів здійснення контрольних процедур, об'єктів, що підлягають контролю;

- ідентифікація питань, на які слід звернути увагу в ході перевірки;

- здійснення планування контролю (розробка плану здійснення внутрішньогосподарського контролю за обраним об'єктом, розробка класифікатора типових порушень, формування та розпис повноважень суб'єктів контролю);

- систематизація джерел інформації, що є основою для здійснення контролю, розпис прийомів документального та фактичного контролю, що доцільно застосувати по відношенню до обраного об'єкта перевірки.

Методична стадія аудиту орієнтована на встановлення правильності оформлення та легітимності первинних документів з виплат працівникам та відображення на їх підставі даних фактів господарського життя в системі рахунків бухгалтерського обліку.

У ході проведеного дослідження специфіки здійснення аудиторського контролю виплат працівникам виявлено, що методика контролю зводиться лише до перевірки розрахунків з оплати праці та відрахувань до відповідних фондів соціального спрямування без урахування соціальної компоненти трудових відносин та антагоністичних інтересів суб'єктів цих відносин, що можуть спричинити негативний вплив на інші підконтрольні даній системі об'єкти. Відсутність науково обґрунтованих підходів до методики зумовлює необхідність її розробки з урахуванням специфіки соціально-трудових відносин.

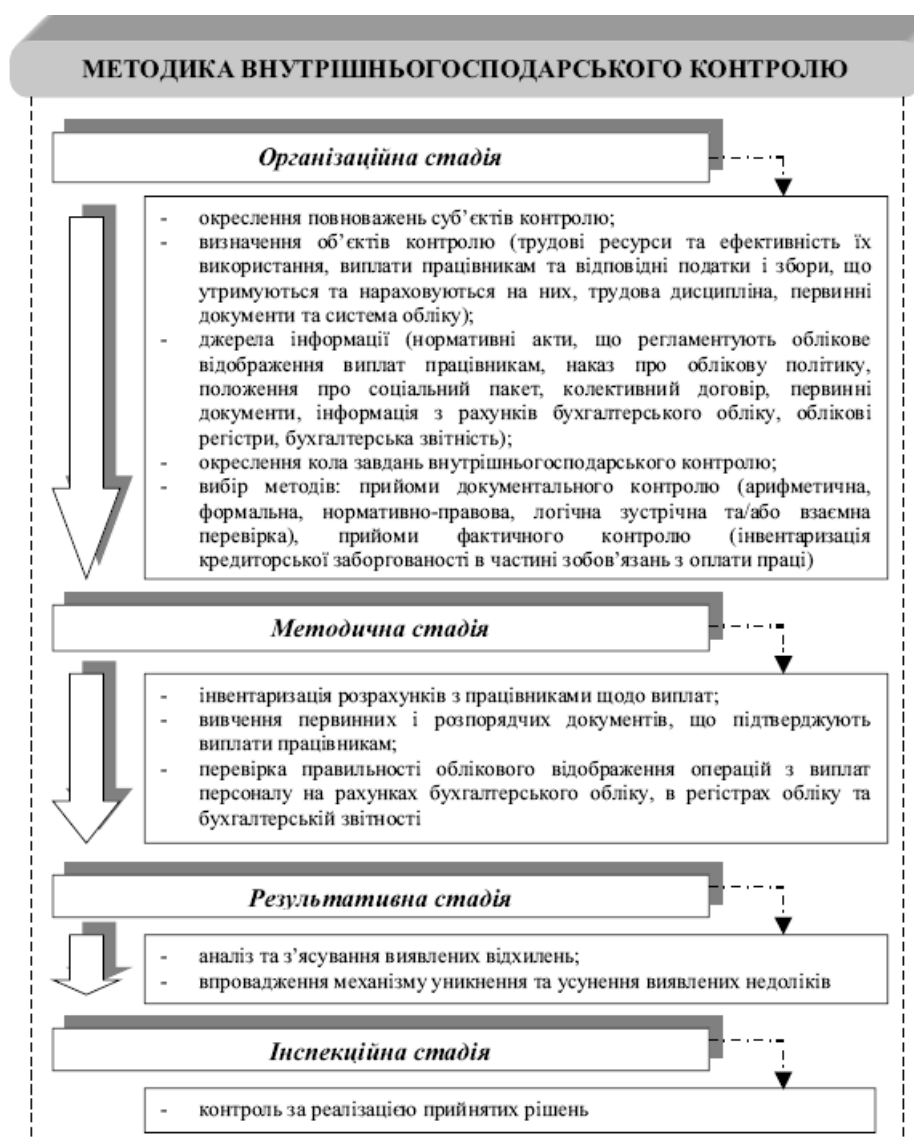


Рис. 2. Методика внутрішньогосподарського контролю або аудиту виплат працівникам

З метою розробки ефективної методики аудиту виплат працівникам проведемо аналіз послідовності застосування контрольних процедур на методичній стадії контролю. У ході аналізу послідовності контрольних процедур відносно виплат працівникам можна констатувати факт наявності розбіжностей у поглядах авторів щодо порядку їх здійснення. Дані неузгодженості в пропозиціях підвищують трудомісткість контрольних процедур та здійснюють суттєвий вплив на ефективність функціонування системи аудиту.

Так, вважаємо недоцільним розпочинати перевірку стану облікового відображення виплат працівникам з обґрунтування оцінки організації праці (Н.І. Єсінова [5, с. 325–327]), встановлення ідентичності даних аналітичного обліку щодо оплати праці показникам синтетичного обліку й балансу на однакову дату (Н.П. Барішніков [1, с. 151]), так і з перевірки правильності нарахування і виплати заробітної плати (В.А. Хмельницький [8, с. 327]). Перш за все, суб'єкту контролю необхідно

детально вивчити внутрішні розпорядчі документи підприємства, що стосуються порядку оплати праці. З огляду на це вважаємо доцільним розпочинати контроль з перевірки наявності та дотримання умов Колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про соціальний пакет. Після чого звернути увагу на правильність документального оформлення виплат працівникам та несуперечність їх здійснення нормам чинного законодавства та положенням внутрішніх документів підприємства, ознайомлення з якими відбулося на першому етапі методичної стадії аудиту. Третій етап аудиту доцільно присвятити перевірці правильності нарахування і виплати заробітної плати як пропонується Б.Ф. Усачем [7] та Н.П. Баришніковим [1, с. 151–159]. Лише слід здійснювати дану контрольну процедуру з врахуванням специфіки тієї форми оплати праці, яка застосовується на підприємстві.

Особливу вагу слід звернути на порядок дотримання виплат соціальних гарантій працівникам виходячи з їх мотиваційного стимулу на суб'єкта праці і як наслідок – на досягнення того рівня фінансових показників, який був передбачений власником.

Наступним кроком слід здійснювати перевірку правильності виплати суми відпускних, компенсації в разі невикористання відпустки в поточному періоді та за умови дотримання норм чинного законодавства в даному аспекті, а також встановлення правильності інших виплат, зокрема допомоги з тимчасової втрати працездатності.

Після цього встановлюється правильність проведення нарахування та утримання податків та зборів до фондів із соціального страхування із виплат працівникам та відповідно до виконавчих листів. При цьому слід звернути увагу на зони ризику, що окреслюють період зміни ставок утримань і відрахувань до відповідних фондів та податків. За умови, що бухгалтерський облік ведеться в комп'ютерному середовищі, внутрішньому контролеру слід звернути увагу на зміни алгоритму розрахунку утримань і відрахувань податків та зборів до фондів соціального страхування із виплат працівникам та відповідно до виконавчих листів після змін на законодавчому рівні.

Отже, послідовність застосування контрольних процедур на методичній стадії аудиту:

- перевірка наявності та дотримання умов Колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про соціальний пакет;
- перевірка правильності документального оформлення виплат працівникам та несуперечність їх здійснення нормам чинного законодавства та положенням внутрішніх документів підприємства;
- перевірка відповідності бази нарахування оплати праці обсягам виконаних робіт при відрядній формі оплати праці та фактично відпрацьованим годинам при погодинній формі оплати праці;
- перевірка надання соціальних гарантій працівникам та їх облікове відображення;
- перевірка правильності обчислення сум відпускних та розміру компенсації за невикористану відпустку;
- перевірка правильності нарахування виплат допомоги з тимчасової непрацездатності із урахуванням страхового стажу працівника;
- перевірка правильності здійснення нарахувань та утримань податків і зборів до фондів із соціального страхування із виплат працівникам та відповідно до виконавчих листів;
- встановлення правильності включення окремих виплат працівникам до собівартості продукції, робіт, послуг;
- перевірка законності та правильності облікового відображення операцій з виплат працівникам;

- перевірка даних реєстрів синтетичного та аналітичного обліку операцій з виплат працівникам на відповідність;
- перевірка показників облікових реєстрів та бухгалтерської звітності на відповідність;
- встановлення правильності заповнення бухгалтерської звітності з оплати праці;
- проведення інвентаризації пасивів у частині зобов'язань з виплатами працівникам. Ранжування контрольних процедур дозволить сформувати план та програму внутрішнього контролю, аудиту даного об'єкта з урахуванням специфіки діяльності підприємства, поділу його на малі, середні та великі залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік, кількості працівників, що будуть здійснювати перевірку, та ін.

Результативна стадія передбачає аналіз причин відхилень, розробку методики усунення виявлених порушень та нівелювання їх впливу на господарську діяльність підприємства та на процес забезпечення виплат персоналу, вжиття адміністративних заходів відносно винуватців відповідно до їхніх службових інструкцій.

На інспекційній стадії внутрішньогосподарського контролю виплат персоналу керівник відділу контролю або уповноважена особа здійснює перевірку ходу виконання прийнятих рішень, реалізації розроблених заходів на результативній стадії.

Запропонована методика аудиту виплат працівникам дасть змогу вдосконалити контрольні процедури за підконтрольними об'єктами, описати алгоритмічну модель дій суб'єктів контролю, що оптимізує витрати їх часу та вдосконалив контрольний процес в цілому, дана методика, в основу якої покладено використання колективного договору як норми контролю, зорієнтована на оперативну мобілізацію виявлених відхилень від нормативно закріплених виплат та прийняття відповідних заходів щодо їх попередження у наступних періодах діяльності.

### Бібліографічні посилання і примітки

1. Закон України “Про оплату праці” від 24.03.1995 р. № 108/95–ВР.
2. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита / Н.П. Барышников. – 5-е изд. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 2000. – 656 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – 2-е вид. – Житомир: Рута, 2002. – 672 с.
4. Внутрішньогосподарський контроль – запорука ефективної діяльності підприємств: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Наука і освіта - 2005» (Дніпропетровськ, 2005 р.). – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005. – 83 [2] с.
5. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. / Г.М. Давидов. – 2-е вид. – К.: Знання, 2001. – 363 с.
6. Єсінова Н.І. Економіка праці та соціально-трудова відносини: навч. посіб. / Н.І. Єсінова. – К.: Кондор, 2004. – 432 с.
7. Суйц В.П. Аудит: общий, банковский, страховой: учебник / В.П. Суйц, А.Н. Ахметбеков, Т.А. Дубовина. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 556 с.
8. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посіб. / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002.
9. Хмельницький В.А. Ревизия и аудит: учеб. комплекс / В.А. Хмельницький. – Мн.: Книжный Дом, 2005. – 480 с.
10. Баранов О. Удосконалення системи аудиту оплати праці: проблеми та шляхи вирішення / О. Баранов, С. Міклуха // Довідник економіста. – 2009. – № 10. – С. 50–55.
11. Рогов К. Удосконалення організаційно-економічного механізму аудиту оплати праці / К. Рогов // Україна: аспекти праці. – 2009. – № 3. – С. 12–15.

*Надійшла до редколегії 06.04.2010.*