English • На русском

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

Ефективна ЕКОНОМІКА

Дніпровський державний аграрно-економічний університет

ДКС Центр

Видавництво ТОВ «ДКС-центр»

Ефективна економіка № 12, 2017

УДК 338.242.42

Ю. В. Подмешальська,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Запорізька державна інженерна академія, м. Запоріжжя
Г. М. Бескоста,
доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Запорізька державна інженерна академія, м. Запоріжжя
К. В. Стафійчук,
магістрант кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Запорізька державна інженерна академія, м. Запоріжжя

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

Y. V. Podmeshalska,
Candidate of Economic Sciences, associate professor, associate professor of Zaporizhzhya State Engineering Academy, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, Zaporizhzhya
H. M. Beskosta,
associate professor of Zaporizhzhya State Engineering Academy, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, Zaporizhzhya
K. V. Stafiychuk,
master of Zaporizhzhya State Engineering Academy, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, Zaporizhzhya

AUDIT OF PAYROLL CALCULATIONS

В статті узагальнено та виділено основні підходи до організації та методики аудиту заробітної плати. Систематизовані операції, які підлягають перевірці при аудиті заробітної плати. Узагальнено інформацію, яка перевіряється в аудиті лікарняного листа. Розглянуто особливості використання вибіркового методу дослідження в аудиті розрахунків з оплати праці. Виділені переваги та недоліки використання аудиторської вибірки в аудиті розрахунків з оплати праці.

The article summarizes and highlights the main approaches to organization and methodology of payroll audit. It systematizes transactions that are subject to verification in the payroll audit and generalizes information that is checked in the audit of the hospital letter. The author describes specifics of the use of a selective method of research in payroll calculations audit. The author also tells about pros and cons of using the audit sample in the audit of payroll calculations are highlighted.

Ключові слова: *розрахунки з оплати праці, аудит, операції, аудиторська вибірка, нарахування заробітної плати, утримання, професійне судження, облік.*

Keywords: *payroll calculations, audit, operations, audit sampling, retention, professional judgment, accounting.*

Постановка проблеми. Заробітна плата – це вагома стаття витрат, яка відіграє важливу роль у формуванні собівартості продукції та відповідно впливає на визначення фінансових результатів підприємства.

Встановлення достовірності інформації, відображеної у фінансовій звітності, обліку та первинних документах з питань дотримання законодавства та порядку розрахунків з оплати праці, а також загальну оцінку діючої системи формування інформації щодо оплати праці, її відповідність законодавчим і нормативним актам на підприємстві можна отримати за результатами незалежного аудиту. Метою аудиту розрахунків з оплати праці є надання аудитору можливості висловити незалежну думку про правильність нарахування заробітної плати на основі отриманих достатніх аудиторських доказів, про достовірність первинних даних, про повноту та своєчасність відображення інформації у облікових регістрах та фінансовій звітності, про правильність ведення обліку нарахування заробітної плати відповідно до чинного законодавства.

Аудит розрахунків з оплати праці, як правило, займає обширну частину аудиторської перевірки, оскільки ця ділянка обліку досить специфічна та вимагає від аудиторів особливої уваги і зосередженості. Однак слід відзначити, що відсутній єдиний підхід до організації та методики аудиту, а саме: фахівцями пропонується розглядати аудит розрахунків з оплати праці як перелік питань, які необхідно дослідити. Недоліком при цьому є відсутність системного підходу до проведення аудиту розрахунків з оплати праці, що призводить до неможливості розглядати цей процес комплексно, відповідно до чітко визначеної мети та завдань аудиту.

Розрахунки з оплати праці, як об'єкт аудиту, заслуговує на особливу увагу оскільки є трудомістким та об'ємним етапом, який іноді не є можливим для суцільної перевірки. На підприємствах із значною кількістю працюючих перевірити операції по заробітній платі суцільним методом, в стислий проміжок часу, який відведено для проведення аудиту, практично неможливо. Саме тому в аудиті використовується переважно вибірковий метод перевірки документів і операцій по заробітній платі, що є виправданим та доцільним, хоча й в достатній мірі не розробленим.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження актуальних питань щодо аудиту розрахунків з оплати праці висвітлено в працях відомих фахівців, а саме: Ф. Ф. Бутинець, М. Д. Ведерніков, Ю. А. Верига, Я. Д. Крупка, В. Н. Гончаров, З. В. Гуцайлюк, О. В. Додонов, З. В. Задорожний, А. М. Колот, Т. А. Костишина, Т. Г. Мельник, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, В. В. Сопко, П. Л. Сук, І. Д. Фаріон, П. Я. Хомин, Н. В. Шульга та ін.

Аналізуючи підходи фахівців до проведення аудиту розрахунків з оплати праці нами встановлено, що на теоретичному та практичному рівнях відсутня методологія аудиту заробітної плати, що можливо пояснюється різними підходами до визначення мети перевірки. При цьому, переважно, організація аудиту заробітної плати розглядається з використанням суцільного методу перевірки, з відзнакою можливості використання вибіркового та комбінованого методів. Не дивлячись на те, що питання аудиту розрахунків з оплати праці є темою багатьох досліджень вчених, проблема практичного застосування методики аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці на українських підприємствах донині залишається актуальною.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження основних актуальних питань та узагальнення практичного досвіду щодо аудиту розрахунків з оплати праці.

Викладення основного матеріалу. Питанням щодо проведення аудиту заробітної плати присвячено праці відомих фахівців, але після їх аналізу ми дійшли висновку, що кожний з них акцентує та робить наголос на різних складових цього процесу. Нами узагальнено та виділено основні підходи до організації та методики аудиту заробітної плати:

- аудит господарських операцій по нарахуванню, оподаткуванню заробітної плати;
- аудит елементів витрат, а саме: витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи;
- аудит достовірності інформації по заробітній платі у фінансовій звітності;
- аудит аналітичного обліку заробітної плати.

Незалежно від обраної методики аудиту розрахунків з оплати праці, прийоми та методи проведення аудиту залишаються незмінними. Виходячи з виділених вище підходів, пропонується розглядати аудит розрахунків з оплати праці в комплексі ймовірних завдань аудиту розрахунків за виплатами працівникам, з точки зору чітко визначеного напрямку та мети, з використанням методів організації перевірки, а саме: суцільної, вибіркової та комбінованої перевірки, аналітичних процедур. Але незалежно від підходу до організації та методики аудиту заробітної плати, аудитору необхідно мати інформацію про системні зв'язки щодо формування інформації на підприємстві про розрахунки з оплати праці (рис. 1).

Методологію організації аудиту заробітної плати можливо розглядати з точки зору господарських операцій, пов'язаних із нарахуванням заробітної плати, утриманнями та виплатою заробітної плати. На рисунку 2 систематизовано операції, які підлягають перевірці при аудиті розрахунків з оплати праці.

Як зазначалося вище, аудит розрахунків з оплати праці є трудомістким та об'ємним, який іноді не є можливим для суцільної перевірки. При плануванні аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці, аудитору необхідно визначити об'єкти аудиту, мету і завдання аудиторської перевірки, методи аудиту. Отже, аудитор повинен на стадії планування аудиторської перевірки прийняти рішення, з використанням яких методів буде проводитися аудит.

Рис. 1. Система формування інформації щодо розрахунків з оплати праці

Міжнародний стандарт аудиту 530 «Аудиторська вибірка» [3] регламентує дії аудитора за умови, що аудитор прийняв рішення використати аудиторську вибірку в отриманні аудиторських доказів. Відповідно до МСА 530 аудиторська вибірка – це застосування аудиторських процедур до менш ніж 100% облікових записів (елементів вибірки) в межах залишку на рахунку або класу операцій так, що всі елементи мають шанс бути відібраними.

Водночас отримані результати мають дозволити аудитору отримати аудиторські докази, що будуть не тільки достатніми для характеристики окремих перевірених фактів, а й дадуть змогу розповсюдити отримані висновки на всю генеральну сукупність даних, тобто дадуть можливість зробити об'єктивну оцінку їх достовірності.

Слід мати на увазі, що аудиторська вибірка – це ризикований метод як для клієнта, так і для аудитора, оскільки за межами вибірки можуть залишитися невиявлені факти порушень та арифметичні помилки розрахунків, тобто завжди є ризик неефективності вибіркової перевірки.

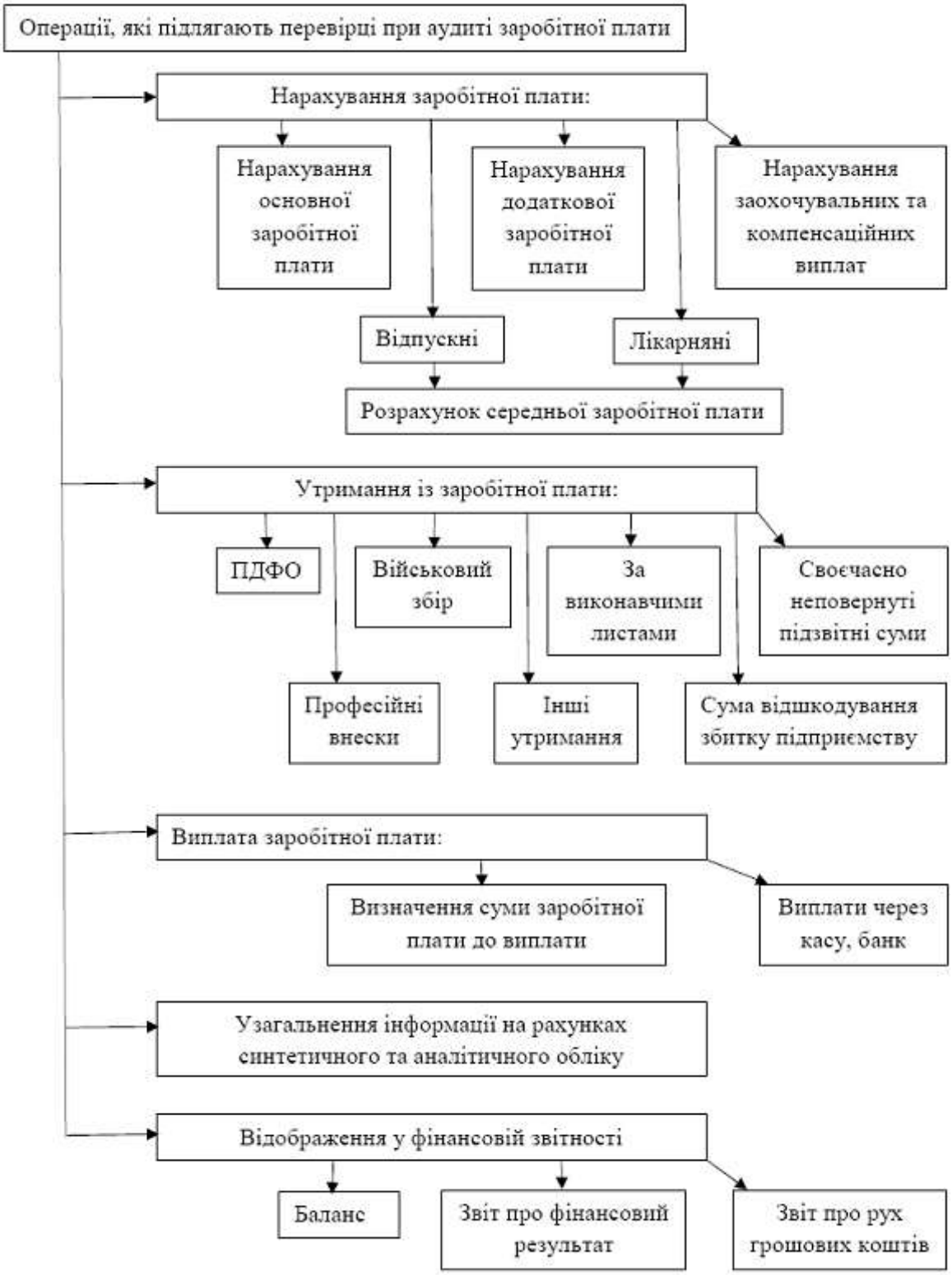

Рис. 2. Операції, які підлягають перевірці в аудиті заробітної плати

Таким чином, внаслідок того, що аудитор при використанні аудиторської вибірки не досліджує всі одиниці сукупності, існує ризик того, що аудитор може зробити висновки, які можуть відрізнятися від висновків, якщо б аудитор використовував суцільний метод перевірки. Аудитор повинен керуватися професійним судженням при ухваленні рішення про те, скільки інформації достатньо для перевірки, та яким методом відбору скористатися для її отримання.

Вважаємо, що аудиторську вибірку не доцільно використовувати при аудиті розрахунків з оплати праці в наступних випадках:

- коли аудитор, на підставі раніше отриманої інформації, визначив можливі порушення або помилки, і саме ці порушення і помилки повинен виявити;
- сукупність даних дуже мала, щоб на її підставі зробити правильні висновки, або коли скоріше перевірити всю сукупність, ніж витрачати час на складання вибірки;
- коли всі операції, які підлягають аудиту є суттєвими;
- якщо проводиться аудит заробітної плати певної категорії працюючих, наприклад, керівництва суб'єкта господарювання.

При аудиті розрахунків з оплати праці аудиторська вибірка є пріоритетним методом аудиту. При визначенні аудиторської вибірки аудитор повинен діяти відповідно до визначеної мети та завдань аудиту заробітної плати. При проведені аудиту розрахунків з оплати праці аудитор повинен визначити вибірку, при якій ризик вибірки буде мінімальним та будуть отримані достатні та достовірні аудиторські докази. Вибірковий метод перевірки значно зменшить витрати часу для отримання достовірних аудиторських доказів про законність та правильність нарахування заробітної плати та утримань із заробітної плати, відображення інформації в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Наприклад, якщо за період, який перевіряє аудитор, кількість осіб, які перебували на лікарняних незначна, доцільно використовувати суцільний метод при аудиті нарахування лікарняних та їх оподаткування. Незалежно від обраного методу перевірки при аудиті лікарняного листа нами пропонується перевіряти інформацію, яка узагальнена на рисунку 3.

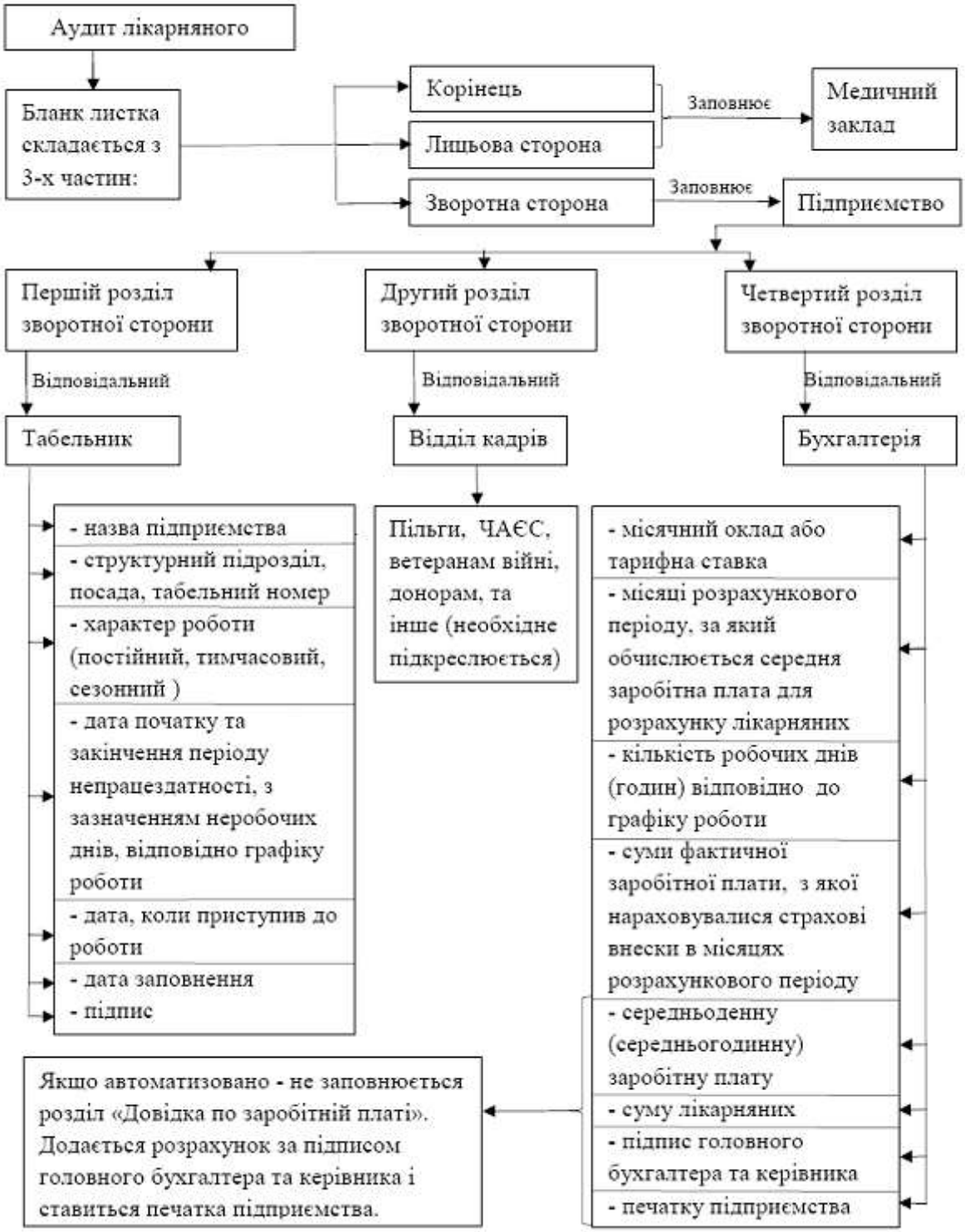

Рис. 3. Інформація, яка перевіряється при аудиті лікарняного листа

Вибірковим методом перевіряються, як правило, операції з утримання ПДФО, військового збору, а всі інші, якщо їх не багато, суцільним методом. Якщо при вибірковій перевірці виявлені порушення або помилки в розрахунках ЄСВ, ПДФО, військового збору, у цьому випадку доцільно провести суцільну перевірку.

Суцільним і вибірковим методами рекомендується проводити перевірку документів на підставі яких нараховується заробітна плата, а це табелі, розрахунково-платіжні відомості, наряди, акти виконаних робіт, лікарняні листи, облікові регістри та інші.

Нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших компенсаційних виплат, як правило, проводиться вибірковим методом. Для більш якісного проведення аудиту ці операції повинні бути поділені на страти, наприклад, за кількістю працюючих та видами оплат.

Наприклад, при визначені обсягу вибірки по нарахуванню основної заробітної плати, слід визначити форми оплати праці суб'єкта господарювання та кількість працюючих, яким нараховується заробітна плата за кожною формою оплати.

Якщо об'єктом аудиту заробітної плати є аналітичний облік, тоді, як правило, аудитор використовує вибірковий метод. В цьому випадку існує ризик того, що буде пропущена помилка або порушення за операціями по нарахуванню та утриманням із заробітної плати, які можуть бути суттєвими.

Переваги використання аудиторської вибірки в аудиті розрахунків з оплати праці наведено в таблиці 1.

Табл. 1.

Переваги використання аудиторської вибірки в аудиті заробітної плати

№	Критерії	Коментар
1	Економія часу перевірки	Проводиться більш оперативно, підвищується якість та достовірність
2	Економія затрат праці аудиторів	Скорочення часу перевірки, вартості аудиторських послуг
3	Підвищення якості перевірки	Зменшення обсягу перевірки дозволяє якісно дослідити інформацію
4	Неможливість проведення суцільної перевірки	При високій кількості працюючих та обмеженому терміні аудиторської перевірки
5	Проведення додаткових аудитор-ських процедур для підвищення якості аудиту	Економія часу перевірки дозволяє перевірити більше операцій щодо заробітної плати

Таким чином, аудитор повинен враховувати переваги і недоліки використання аудиторської вибірки в аудиті розрахунків з оплати праці та, за необхідності, поєднувати її з суцільний методом, що позначиться на підвищенні якості аудиторської перевірки. Існують й інші підходи до організації аудиту розрахунків з оплати праці, кожен з яких має свої переваги та недоліки. Але остаточно рекомендується приймати рішення щодо вибору методу виходячи з визначеного об'єкту, мети та завдань аудиторської перевірки.

Одним із основних завдань аудитора при використанні вибіркового дослідження є вибір найбільш ефективного методу відбору одиниць з генеральної сукупності. Рішення аудитора є предметом професійного судження аудитора. Рішення приймається відповідно до мети, завдань аудиту, терміну перевірки, обсягу інформації, яка підлягає перевірці.

Аналіз аудиторської практики свідчить про існування двох підходів до вибіркового дослідження, а саме: статистичний та нестатистичний підхід. Вибір підходу на етапі планування аудиторської вибірки є предметом професійного судження аудитора. Використання статистичного підходу потребує використання теорії ймовірності та випадкового відбору даних на наступних етапах: при визначені обсягу вибірки, при кількісній оцінці результатів дослідження, при визначені величини ризику вибіркового дослідження. Використання нестатистичного підходу не потребує дотримання вимог статистичної вибірки.

В загальному вигляді вибірковий метод дослідження має такі етапи: планування; формування вибірки; оцінка вибірки. Підходи фахівців до назви альтернативних методів до формування вибірки різняться, а саме існують такі:

- статистичний та нестатистичний;
- формальний та неформальний;
- формальний та професійного судження;
- статистичний та професійного судження.

Ми вважаємо, що поділ підходів на статистичний та професійного судження є найбільш коректним та тим, що в повній мірі відповідає дійсності. Як показує практичний досвід використання статистичного методу, то він вимагає спеціальних знань з економіки, статистики, а тому на практиці аудитори частіше керуються професійним судженням. Однак незалежно від обраного методу формування вибірки, при її використанні необхідно враховувати ризик вибіркового дослідження, який безпосередньо впливає на ризик невиявлення та якість аудиту.

Висновки. У статті пропонується організовувати аудиторську перевірку розрахунків з оплати праці за операціями, які нами систематизовано та узагальнено, при цьому поєднувати суцільний та вибірковий методи аудиту. При використанні вибіркового методу приймати рішення за основними елементами вибіркового дослідження, використовуючи професійне

судження. При цьому при використанні вибіркового методу аудитору необхідно оцінювати ризик невиявлення та аудиторський ризик з урахуванням ризику аудиторської вибірки, який він готовий прийняти для того, щоб визначити кількість одиниць вибірки, необхідних для забезпечення достатніх і належних аудиторських доказів

Література.

1. Макаренко А.П. Організація і методика аудиту: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА напряму підготовки 8.030509 «Облік та аудит» денної та заочної форм навчання / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста; Запоріз. Держ. Інж. Акад.- Запоріжжя: ЗДІА, 2014. - 288 с.

2. Макаренко А.П. Фінансовий облік Ч.2: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста; Запоріз. Держ. Інж. Акад.- Запоріжжя: ЗДІА, 2015. - 276 с.

3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2010 року./ Пер. з англ.мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова. – К.: ТОВ «ІАМЦАУ «СТАТУС», 2010. – 1028 с.

4. Меліхова Т.О. Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, М.Р. Єременко // Економічний вісник Донбасу : наук. журнал. – Луганськ, 2012. –Вип. 1(27). – С. 150–155

5. Меліхова Т.О. Економічне обґрунтування підвищення ефективності зовнішнього аудиту податків (http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr/ep/2010_2/files/EC210_29.pdf) / Т.О. Меліхова // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2010. – № 2. – С. 131–135.

6. Подмешальська Ю.В. Зарубіжний досвід оподаткування заробітної плати в системі обліку [Електронний ресурс] / Ю.В. Подмешальська, Н.С. Чакалова // Ефективна економіка. – 2016. - № 5. – Режим доступу до журналу: http://www.economy.nayka.com.ua (https://l.facebook.com/l.php?u=http%3A%2F%2Fwww.economy.nayka.com.ua%2F&h=ATNJoOT_bnZc5pM4IyX6wAKiv2OA-4q1sD7ZRM81g0LQugE9Li0qb9XqXXRDOaMpm_0Zzy6VAhxW4mxeqVJJyfpTDd28Som3R9p-6zWotyjK18Af2ss2X9yjkrJIMDdYElWOTnllWROH)

References.

1. A.P. Makarenko, T.O. Melikhova, H.M. Beskosta (2014). Orhanizatsiia i metodyka audytu: navchalno-metodychnyi posibnyk dlia studentiv ZDIA napriamu pidhotovky 8.030509 «Oblik ta audyt» dennoi ta zaochnoi form navchannia [Organization and methodics of audit: a manual for students of the ZDIA specialty 8.030509 "Accounting and audit"]. Zaporizhzhia: ZDIA (in Ukrainian)

2. A.P. Makarenko, T.O. Melikhova, H.M. Beskosta (2015). Finansovyi oblik Ch.2: navchalno-metodychnyi posibnyk dlia studentiv ZDIA spetsialnosti 6.030509 «Oblik i audyt» dennoi ta zaochnoi form navchannia [Financial accounting. Part 2: educational and methodical manual for students of ZDIA specialty 6.030509 "Accounting and audit"]. Zaporizhzhia: ZDIA (in Ukrainian)

3. O.V. Seleznov, O.L. Olkhovikova (2010). Mizhnarodni standarty audytu, nadannia vpevnenosti ta etyky: Vydannia 2010 roku [International Standards on Auditing, Assurance and Ethics: 2010 Edition / Translated from English]. Kyiv: TOV «IAMTsAU «STATUS» (in Ukrainian)

4. T.O. Melikhova, M.R. Yeremenko (2012). Kontseptualni osnovy obliku zarobitnoi platy ta analizu podatkovoho navantazhennia dlia pidvyshchennia rivnia finansovoi bezpeky pidpryiemstva [Conceptual bases of the accounting of wages and analysis of a tax load for increase of level of financial safety of the enterprise]. Ekonomichnyi visnyk Donbasu : nauk. zhurnal [Donbass Economical Bulletin]. Luhansk, vol. 1, no. 27, pp. 150–155.

5. T.O. Melikhova (2010). Ekonomichne obgruntuvannia pidvyshchennia efektyvnosti zovnishnoho audytu podatkiv [Economic justification for improving the efficiency of external tax audits]. Derzhava ta rehiony. Seriia: Ekonomika ta pidpryiemnytstvo [State and regions. Series: Economics and Business]. Vol. 2, pp. 131–135.

6. Y.V. Podmeshalska, N.S. Chakalova (2016). Zarubizhnyi dosvid opodatkuvannia zarobitnoi platy v systemi obliku [Foreign experience in the taxation of wages in the accounting system]. Efektyvna ekonomika [Effective Economics (electronic journal)] Vol. 5. Available at: http://www.economy.nayka.com.ua (http://www.economy.nayka.com.ua/)

Стаття надійшла до редакції 19.12.2017 р.

(http://www.poligrafua.net/) (http://www.bigmir.net/)
ТОВ "ДКС Центр"
Вгору