

Наталія Володимирівна **МОСКАЛЬ**

к.е.н., доцент, Львівський національний університет імені Івана Франка

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8761-2426>

e-mail: nataliya.moskal@lnu.edu.ua

КОНЦЕПЦІЯ АУДИТУ ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА РОЗРАХУНКІВ ІЗ ПРАЦІВНИКАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Аудит оплати праці та розрахунків із працівниками є актуальним та поширеним видом аудиторських послуг, зважаючи на наявність об'єктів для такого аудиту та значні розміри фінансових санкцій за порушення нормативних вимог у сфері оплати праці та кадрової документації. Результативність аудиту, його вплив на підвищення якості облікової інформації, усунення порушень і недоліків, залежить від змісту концепції, що застосовується для його проведення. У статті розглянуто основні аспекти концепції, зокрема, мету аудиту, його предмет та об'єкти, завдання аудиту та джерела інформації, послідовність перевірки, перелік аудиторських процедур та типові порушення, що можуть бути виявлені у процесі аудиту.

Ключові слова: аудит оплати праці, розрахунки з працівниками, концепція аудиту, аудиторські процедури, типові помилки

ВСТУП

Аудит оплати праці та розрахунків із працівниками може проводитись як складова аудиту фінансової звітності, або як окремий вид послуг, який належить до аудиту спеціального призначення. Потреба у проведенні аудиту розрахунків із працівниками може бути зумовлена: включенням підприємства до графіка перевірок контролюючих органів із приводу дотримання трудового законодавства, податків та зборів, що нараховують із виплат працівникам; зміною посадових осіб підприємства – керівника, головного бухгалтера, або зміною власників; суттєвими змінами трудового законодавства та необхідністю своєчасного врахування нововведень; існуванням значного ризику звернення до контролюючих органів звільнених працівників із повідомленням про порушення підприємством законодавства. Різноманітні аспекти організаційно-методичного забезпечення аудиту докладно висвітлені у працях вітчизняних і закордонних вчених: Ф.Ф. Бутинця, М.Т. Білухи, Н.І. Верховоглядової, Н.І. Дорош, Г.М. Давидова, Л.П. Кулаковської, Ю.В. Пічі, І.І. Пилипенка, О.А. Петрик, А.Ж. Пшеничної, К.І. Редченка, В.С. Рудницького, В.Я. Савченка, І.І. Сахарцевої, В.В. Сопка, Б.Ф. Усача, А.Д. Шеремета, В.П. Суйца, Р. Адамса, Р. Монтгомері, Дж. К. Робертсона та ін. Проте, зважаючи на постійні зміни законодавства, що регулює порядок документального забезпечення, обліку та оподаткування господарської діяльності, а також на розвиток та вдосконалення підходів до проведення аудиту, для дослідження концепції аудиту оплати праці та розрахунків із працівниками характерний достатній рівень актуальності.

МАТЕРІАЛИ ТА МЕТОДИ

Пропозиції автора мають в основі моніторинг основних результатів попередніх наукових досліджень що стосуються організації процесу аудиту оплати праці та розрахунків із працівниками. Застосовуючи методику планування й документування аудиторського процесу, враховуючи результати аналізу типових помилок і порушень, автором розроблено концепцію аудиту оплати

праці та розрахунків із працівниками, яка враховує сучасні вимоги законодавства та потреби користувачів аудиту.

МЕТА статті – представлення в усіх суттєвих аспектах концепції аудиту оплати праці та розрахунків із працівниками, яку можна застосувати у практичному середовищі для організації аудиторського процесу, а також для підвищення якості облікової інформації, виправлення порушень та недоліків та уникнення можливих фінансових санкцій.

РЕЗУЛЬТАТИ

Аудит оплати праці та розрахунків із працівниками повинен охоплювати питання документального оформлення, обліку, нарахування та виплати працівникам підприємства оплати за виконану працю, інших виплат, нарахування та сплати податків і зборів із цих виплат, відображення їх у податковій звітності.

Концепція аудиту оплати праці та розрахунків із працівниками на підприємстві, на нашу думку, повинна описувати такі основні аспекти: мету аудиту, його предмет та об'єкти, завдання аудиту та джерела інформації, послідовність перевірки, перелік аудиторських процедур та типові порушення, що можуть бути виявлені у процесі аудиту.

Метою аудиту оплати праці та розрахунків із працівниками є підтвердження інформації стосовно повноти, достовірності, законності, правильності відображення в обліку і звітності та своєчасності розрахунків за виплатами працівникам і пов'язаних із ними податків і зборів, а також установлення дотримання підприємством нормативних вимог [1, с. 43].

Предмет аудиту оплати праці та розрахунків із працівниками – господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками підприємства за виплатами працівникам, а також відносини, що виникають водночас на підприємстві та за його межами.

Об'єкти аудиту розрахунків із працівниками, на нашу думку, варто розподілити на такі групи:

1. Елементи облікової політики: концептуальна

основа, якою керується підприємство у веденні обліку праці та її оплати; номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, аналітичних рахунків з обліку розрахунків за виплатами працівникам; перелік виплат та порядок їх нарахування; порядок здійснення контролю за розрахунками; форми бланків документів, регістрів обліку, звітності; терміни подання документів до бухгалтерії, здійснення нарахувань, проведення виплат, подання звітності.

2. Операції з обліку: відпрацьованого часу, обсягу виконаних робіт; нарахування виплат працівникам; розрахунків податків і зборів, що нараховуються та утримуються з виплат; здійснення виплат працівникам, оплати податків і зборів.

3. Первинні документи, регістри обліку та звітність.

4. Інформація про порушення ведення обліку розрахунків із працівниками, які відображено у документах внутрішнього контролю, актах перевірок державних контролюючих органів, звітах аудиторів.

Основними завданнями аудиту оплати праці та розрахунків із працівниками є:

- вивчення законності операцій за розрахунками з працівниками;
- перевірка правильності документального оформлення операцій за розрахунками з працівниками та відображення цих операцій в обліку і звітності;
- оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку розрахунків із працівниками на підприємстві, якості відображення господарських операцій в облікових регістрах та звітності;
- перевірка своєчасності нарахування та здійснення виплат працівникам, обґрунтованості нарахування фінансових санкцій за виявлені в результаті попереднього контролю порушення;
- перевірка дотримання підприємством податкового законодавства.

Стратегія проведення аудиту розрахунків із працівниками розробляється, виходячи із норм МСА 300. Аудитор планує тести системи контролю та аудиторські процедури по суті, здійснює вибір методів їх проведення [2, с. 292]. Послідовність перевірки визнається аудитором та може передбачати такі етапи:

1. Перевірка кадрової документації щодо прийняття, звільнення, переведення працівників, надання відпусток, відряджень.

2. Перевірка нарахування основної та додаткової зарплати, премій та інших заохочувальних виплат.

3. Перевірка документального оформлення, правильності нарахування, своєчасності виплат оплати за час відпустки.

4. Перевірка документального оформлення, правильності нарахування, своєчасності виплат оплати за час тимчасової втрати працездатності.

5. Перевірка оплати по середньому за час роботи у відрядженні.

6. Перевірка нарахування індексації.

7. Перевірка своєчасності проведення виплат працівникам, сплати податків і зборів із цих виплат.

8. Перевірка надання пільг і компенсацій працівникам за важкі та шкідливі умови праці.

9. Перевірка поінформованості працівників про умови праці та наявність на робочому місці небезпечних і шкідливих виробничих факторів, забезпечення пра-

цівників спецодягом, іншими засобами індивідуального захисту, відповідно до встановлених норм.

10. Перевірка дотримання законодавства про охорону праці жінок, неповнолітніх працівників, працівників з інвалідністю, працівників передпенсійного віку.

11. Перевірка виконання вимог охорони праці у організації робочих місць, проведення інструктажів, навчання, перевірки знань працівників підприємства з охорони праці.

12. Перевірка податкової звітності та статистичної звітності з праці.

Перелік етапів не є вичерпним та може зменшуватись або доповнюватись залежно від особливостей завдання. Наведена послідовність етапів перевірки має умовний характер зважаючи на можливість одночасного виконання декількох етапів працівниками аудиторської групи та на зв'язок між об'єктами перевірки.

Процес аудиту оплати праці та розрахунків із працівниками включає тести системи контролю та аудиторські процедури за суттю. До питань тестів системи контролю вважаємо за доцільне віднести такі ключові питання:

Чи є на підприємстві затверджені посадові інструкції, правила внутрішнього трудового розпорядку, положення про оплату праці тощо?

Чи є чіткий розподіл обов'язків та призначені відповідальні за складання кадрової документації?

Як здійснюється контроль відпрацьованого часу та виробітку?

Як відслідковують зміни та нововведення законодавства і впроваджують їх на підприємстві?

Чи здійснюється контроль за заповненням усіх реквізитів у документах?

Як відображають результати контролю?

Чи здійснюється контроль за термінами проведення виплат, подачі звітності?

Як виправляються виявлені недоліки та вдосконалюється документальне оформлення та облік розрахунків із працівниками?

Аудиторські процедури за суттю:

– перевірка дотримання вимог законодавства: в оформленні працівників; стосовно оплати праці та інших виплат; у разі звільнення працівника; у разі скорочення чисельності або штату працівників;

– перевірка правильності розрахунків у разі нарахування зарплати відповідно до відпрацьованого часу або виробітку, у нарахуванні відпускних, лікарняних, компенсацій, виплат за середнім, індексації, резервів на оплату відпусток;

– перевірка документального оформлення, аналітичного та синтетичного обліку розрахунків за виплатами працівникам;

– перевірка повноти та правильності нарахування та сплати податку з доходів фізичних осіб, військового збору, єдиного внеску на соціальне страхування;

– перевірка податкової звітності та статистичної звітності з праці.

Важливим аспектом концепції аудиту окремої ділянки обліку є згруповані та структуровані типові помилки та порушення, що можуть бути виявлені при аудиті [3, с. 155]. До типових порушень стосовно оплати праці та розрахунків із працівниками на підприємстві можемо віднести:

1. Порухення документального оформлення розрахунків із працівниками: відсутні документи про відпрацьований час, виробіток; особові картки та особові справи не ведуться, або ведуться без заповнення всіх потрібних реквізитів; заяви працівників про прийняття, звільнення, надання матеріальної допомоги, позачергові відпустки відсутні; графік про надання відпусток не складається; повідомлення про дату початку відпустки працівникам не надається; документальне оформлення звільнення працівників відбувається пізніше від дати звільнення; відсутнє документальне оформлення передачі повноважень працівників, які перебувають у відпустці, відрядження, відсутні у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності; у наказах, заявах та інших документах відсутні підписи працівників, що підтверджують складання та ознайомлення з цими документами.

2. Відображення в обліку операцій, що фактично не відбулися: нарахування зарплати за час, який фактично не був відпрацьований; завищення розміру виробітку з метою отримання більшої оплати.

3. Не відображення операцій, що фактично були здійснені: наявність працівників, які виконують роботу, проте офіційно трудовий договір із ними не укладено; наявність працівників, які працюють за цивільно-правовим договором, – проте зміст їх праці передбачає укладання трудового договору; оплата праці повністю або частково не відображена документально; фактично відпрацьований працівником час перевищує час, відображений документально; фактичний обсяг виконаних робіт не відповідає задокументованому обсягу.

4. Викривлення розміру нарахованих виплат, податків та зборів: не дотримання мінімальних гарантій оплати праці; не проведення індексації; не нарахування оплати за середнім за час відрядження; нарахування резерву на відпустки не здійснюється; безоплатне виконання обов'язків відсутнього працівника (у відпустці, відрядженні, на лікарняному); відсутність доплат за понаднормову працю, працю у святкові та неробочі дні, нічні зміни, шкідливі умови; не надання працівникам основних та додаткових відпусток; звільнення

працівників без нарахування та виплати компенсації за невикористану відпустку.

5. Порухення термінів розрахунків за виплатами працівникам: розрахунки зі звільненими працівниками здійснюються після звільнення; виплата відпускних здійснюється менше ніж за 3 дні до початку відпустки; виплата зарплати здійснюється з порушенням термінів виплати; оплата за першу половину місяця здійснюється у розмірі меншому за оплату за відпрацьований час; виплата зарплати здійснюється за рахунок готівкових коштів із каси без сплати податків і зборів; сплата податків та зборів із сум лікарняних здійснюється із запізненням через затримку виплат фонду соціального страхування.

6. Порухення щодо регламентованої звітності, пов'язаної з розрахунками з працівниками: неподання або несвоєчасне подання Повідомлення про прийняття на роботу; неправильне застосування кодів ознак доходів у звітності; не відображення всіх доходів; неправильний розподіл виплат за звітними періодами; неправильний розрахунок середньої чисельності штатних працівників та інших статистичних показників; несвоєчасна подача податкової звітності; порушення методики заповнення звітності.

ВИСНОВКИ

Аудит оплати праці та розрахунків із працівниками є актуальним та поширеним видом аудиторських послуг, зважаючи на наявність об'єктів для такого аудиту практично в усіх суб'єктів господарювання та значні розміри фінансових санкцій за порушення нормативних вимог у сфері оплати праці та кадрової документації. Результативність аудиту, його вплив на підвищення якості облікової інформації, усунення порушень і недоліків залежить від змісту концепції, що застосовується для його проведення. До основних аспектів концепції віднесено мету аудиту, його предмет та об'єкти, завдання аудиту та джерела інформації, послідовність перевірки, перелік аудиторських процедур та типові порушення, що можуть бути виявлені у процесі аудиту.

Список використаних джерел

1. Макаренко А.П., Кацай К.О. Удосконалення аудиту нарахування заробітної плати на підприємстві. *Економіка та держава*. 2020. № 1. С. 40–45.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / гол. ред. І.І. Нестеренко. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2017. Ч. 1. 1142 с.
3. Бондаренко О.М. Аудит. Аудиторська діяльність в Україні. Методика проведення аудиту на підприємствах України. К.: Вид-во «НАУ-друку», 2017. 192 с.

References

1. Makarenko A.P., Katsai K.O. Improvement of the audit of payment at the enterprise. *Economy and state*. 2020. Issue 1. pp. 40–45 (in Ukrainian).
2. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. / chief ed. I.I. Nesterenko. Kyiv: International Federation of Accountants; Audit Chamber of Ukraine, 2017. Part 1. 1142 p. (in Ukrainian).
3. Bondarenko O.M. Audit. Auditing in Ukraine. Methods of auditing enterprises in Ukraine. Kyiv: Publishing House "NAU-print", 2017. 192 p. (in Ukrainian).

Nataliia MOSKAL

PhD in Economics, Associate Professor, Ivan Franko National University of Lviv

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8761-2426>

e-mail: nataliya.moskal@lnu.edu.ua

THE CONCEPT OF AUDIT OF PAYMENTS AND SETTLEMENTS WITH EMPLOYEES AT THE ENTERPRISE

Introduction. Audit of payments and settlements with employees is a relevant and widespread type of audit services.

The purpose of the paper is to present in all essential aspects the concept of Audit of payments and settlements with employees, which can be applied in a practical environment to organize the audit process, as well as to improve the quality of accounting information, to correct violations and deficiencies and avoid possible financial sanctions.

Results. The concept of Audit of payments and settlements with employees in the company, in our opinion, should describe the following main aspects: the purpose of the audit, subject and objects, audit tasks and sources of information, sequence of inspections, list of audit procedures and typical violations that may be identified during the audit. The purpose of the Audit of payments and settlements with employees is to confirm information on the completeness, accuracy, legality, accuracy of accounting and reporting, to confirm timeliness of payments to employees, taxes and fees, as well as to establish compliance with regulatory requirements. The subject of the Audit of payments and settlements with employees is the business processes and operations connected to the company's payments and settlements with employees, as well as the relationships that arise in the enterprise and beyond. Objects of Audit of payments and settlements with employees, in our opinion, should be divided into the following groups: elements of accounting policy; accounting operations; primary documents, accounting registers and reporting; information on violations of accounting, which are reflected in the documents of internal control, acts of inspections of state regulatory authorities, auditors' reports. An important aspect of the payroll audit concept is a list of structured common errors and irregularities that may be identified during the audit.

Conclusion. The effectiveness of the audit and the impact of the audit on improving the quality of accounting information, eliminating violations and deficiencies, depends on the content of the concept used to conduct it.

Keywords: audit of payments, settlements with employees, audit concept, audit procedures, typical errors