

УДК 657.6:331.2

М.О. Никонович, канд. екон. наук**Н.С. Барабаш**, канд. екон. наук

Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З ОПЛАТИ ПРАЦІ**М.А. Никонович**, канд. экон. наук**Н.С. Барабаш**, канд. экон. наук

Киевский национальный торгово-экономический университет, г. Киев, Украина

АУДИТ ОПЕРАЦИЙ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА**Maryna Nykonovych**, PhD in Economics**Nataliia Varabash**, PhD in Economics

Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, Ukraine

AUDIT OF OPERATIONS ON WAGES

Досліджено окремі питання процедурного забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці, які належать до зон підвищеного контрольного ризику, визначений зв'язок між цілями аудиту, системою внутрішнього контролю клієнта й аудиторськими процедурами, наведено приклади процедур, які можуть бути використані для виявлення ознак шахрайства при здійсненні операцій з оплати праці.

Ключові слова: аудит, оплата праці, цілі аудиту, процедури контролю, процедури перевірки по суті, типи шахрайства.

Исследованы отдельные вопросы процедурного обеспечения аудита расчетов по оплате труда, принадлежащих к зонам повышенного контрольного риска, определена связь между целями аудита, системой внутреннего контроля клиента и аудиторскими процедурами, приведены примеры процедур, которые могут быть использованы для определения признаков мошенничества при осуществлении операций по оплате труда.

Ключевые слова: аудит, оплата труда, цели аудита, процедуры контроля, процедуры проверки по существу, типы мошенничества.

The studied some procedural matters to ensure audit calculations on payment, belonging to zones of increased market control, correlation between the objectives of the audit, internal control system of the client and audit procedures, examples of procedures that can be used to identify indicators of fraud in transactions payroll.

Key words: audit, compensation, audit objectives, control procedures, substantive procedures, types of fraud.

Постановка проблеми. Інтеграція України у світовий європейський простір вимагає запровадження принципово нового організаційно-економічного механізму регулювання праці та її оплати. Оплата праці – найважливіше і найсуперечливіше поняття у системі умов праці, оскільки саме в ньому відбиваються різносторонні інтереси сторін суспільно-трудова відносин, усі їхні досягнення і прорахунки. Оплата праці характеризує рівень економічного та соціального стану суспільства.

Виходячи з цього, цілком закономірною є потреба у своєчасній, об'єктивній і достовірній інформації про операції з оплати праці з погляду кожної зі сторін соціально-трудова відносин – держави, роботодавця, працівника. У таких умовах особливої актуальності набуває дослідження теоретичних і прикладних аспектів аудиту операцій з оплати праці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у вивчення теорії, методології аудиту операцій з оплати праці зробили такі відомі вітчизняні науковці, як П.Й. Атамас, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.М. Давидов, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський, О.А. Петрик, В.В. Сопко, Б.В. Усач, Ю.С. Цал-Цалко та інші. Серед зарубіжних учених, яким належить значний внесок у розробленні цієї проблеми, слід виділити В.А. Андрєєва, М. Армстронга, Х. Андерсона, С.М. Бичкову, Я.В. Соколова, Г.В. Савицьку, В.В. Скобару, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета та інших.

Однак окремі аспекти теорії і практики аудиту операцій з оплати праці у сучасних умовах розвитку національної економіки залишаються дискусійними, потребують подальших наукових досліджень і розробок у напрямі їх удосконалення. Насамперед, це

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

стосується питань розроблення методичних підходів до здійснення аудиту операцій з оплати праці.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є визначення та обґрунтування ключових методичних векторів аудиту операцій з оплати праці.

Виклад основного матеріалу. Операції з оплати праці включають не тільки операції, пов'язані з нарахуванням і виплатою заробітної плати, а й операції, що відображають утримання у вигляді податку на дохід, утримання ЄСВ, у вигляді відшкодування матеріальних збитків, за виконавчими листами, утримання за товари, продані в кредит, особисте та майнове страхування тощо. Такі розрахунки належать до накопичених зобов'язань, що являють собою угоди по витратах, які не підлягають негайній оплаті, оскільки звітний період і договірний (або період погашення зобов'язань) не збігаються. Нарахування, зазвичай, потребують розрахунків, які здійснюються клієнтом, вони не можуть бути підтверджені у теперішній час або на більш пізню дату, наприклад, рахунком кредитора, як у випадку виставлення рахунків до сплати. Тому розрахунки з оплати праці відносяться аудитором до зон з підвищеним контрольним ризиком, а їх перевірку приділяється суттєва увага.

Метою аудиту розрахунків з оплати праці є формування думки про достовірність фінансової звітності в частині показників, що відображають стан цих розрахунків, та відповідності методики обліку й оподаткування операцій з оплати праці діючим нормативним документам.

Визначення цілей аудиту операцій з оплати праці ґрунтується на твердженнях фінансової звітності щодо конкретних залишків на рахунках або груп операцій. Як правило, цілі аудиту формулюються таким чином:

– наявність (існування). Відображенням зобов'язань та операцій з оплати праці є суми, нараховані/виплачені за фактично надані працівниками підприємства послуги. При цьому важливо зазначити, що зобов'язання повинні бути нараховані дійсним працівникам підприємства (тобто не «мертвим душам»);

– повнота. Всі наявні операції з оплати праці обліковані;

– оцінка вартості (точність). Відображені зобов'язання й операції з оплати праці оцінені відповідно до встановлених вимог, тобто правильно розраховані на основі фактично відпрацьованого часу і відповідних ставок заробітної плати, а утримання із заробітної плати належним чином розраховані;

– відсічення. Операції з оплати праці обліковані у відповідному періоді, тобто тоді, коли були отримані послуги, а не здійснені виплати;

– подання і розкриття. Операції з оплати праці належним чином класифіковані, тобто віднесені на відповідні рахунки витрат. Статті фінансової звітності, які стосуються операцій з оплати праці, адекватно відображені і розкриті у фінансовій звітності відповідно до встановлених вимог.

Аудитору необхідно зіставити відповідні аудиторські процедури та ідентифіковані вище цілі, щоб провести ефективний аудит операцій з оплати праці. Програма аудиту може бути складена залежно від обставин, що виникають у процесі проведення конкретного аудиту. Деякі процедури можуть бути виключені і, навпаки, може виникнути необхідність у проведенні додаткових процедур. Рішення про включення або виключення тих чи інших процедур приймається аудитором на основі професійного судження.

Аудитору необхідне розуміння операцій і функцій для оцінювання прийнятності структури й ефективності функціонування системи внутрішнього контролю.

Оцінюючи внутрішній контроль операцій з оплати праці, аудитор повинен зрозуміти відповідні процедури контролю. Вони слугують досягненню цілей внутрішнього контролю і являють собою дії, спрямовані на попередження, виявлення й виправлення по-

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

рушень та викривлень, що можуть виникнути в системі бухгалтерського обліку господарських операцій.

До цілей контролю операцій з оплати праці належать: реальність; санкціонування; точність; класифікація; періодизація.

В аудиті операцій з оплати праці найбільший ризик пов'язаний з досягненням реальності. Виходячи з цього, основним недоліком контролю операцій з оплати праці є неадекватний розподіл обов'язків.

Для досягнення найкращого розуміння структури внутрішнього контролю, політики і процедур, які застосовуються в межах систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, слід уважно прослідкувати рух документів у системі, а також заповнити і проаналізувати опитувальник внутрішнього контролю.

Оброблення даних про заробітну плату зазвичай комп'ютеризоване, оскільки в основному цей процес однаковий для всіх видів діяльності. Аудитор може обрати як неавтоматизовані методи, так і технічні прийоми аудиту для перевірки адекватності внутрішнього контролю операцій з оплати праці та відповідний підхід до аудиту.

У багатьох клієнтів впроваджено автоматизовані системи обліку часу, щоб полегшити облік аналітичних даних про відпрацьований час. Службовці використовують електронні картки й особові ідентифікаційні номери для введення в систему даних про відпрацьований час і виконану роботу. Застосування відповідного аудиторського підходу залежить від конкретних процедур контролю, встановлених клієнтом.

Під час використання подібних систем необхідним є моніторинг процедур контролю. Наприклад, потенційний управлінський контроль полягає у щоденному роздрукуванні даних (звітів) про відпрацьований час усіх службовців за підрозділами для перевірки й аналізу керівниками підрозділів. Якщо передбачити, що керівники є знаючими і добросовісними працівниками, така процедура контролю є ефективною для досягнення того, що службовцям оплачуються тільки санкціоновані відпрацьовані години. Наявність доказів ефективності такої форми контролю може бути достатньою для оцінювання ризику контролю як низького. Процедури тестування контролю можуть включати випадковий відбір звітів і встановлення факту контролю керівництвом підрозділу. Необхідно направити запит співробітникам відділу заробітної плати щодо перевірки і регулярності виявлення проблем. Контроль вважається «сильним», якщо звіти про відпрацьований час перевіряються керівником відділу заробітної плати і розслідуються випадки непередбаченого збільшення витрат.

Перед визначенням процедур по суті, які здійснюються під час аудиту операцій з оплати праці, важливо встановити зв'язок між цілями аудиту, системою внутрішнього контролю клієнта й аудиторськими процедурами. У загальному вигляді цей взаємозв'язок наведений у табл. 1.

Основними процедурами по суті при аудиті операцій з оплати праці є аналітичні процедури та процедури детального тестування операцій і залишків на рахунках бухгалтерського обліку.

До аналітичних процедур належать:

- зіставлення залишків за рахунками зобов'язань з оплати праці з відповідними показниками за попередні періоди (при цьому необхідно зробити коригування на збільшення ставок оплати праці);
- зіставлення витрат на оплату праці з відповідними показниками за попередні періоди і/або з бюджетними показниками;
- зіставлення нарахованих зобов'язань з податку на дохід з фізичних осіб з відповідними показниками за попередні періоди (з урахуванням коригувань на зміну ставок податку на дохід).

Таблиця 1

Узагальнення цілей аудиту операцій з оплати праці, ключових процедур контролю, процедур тестування внутрішнього контролю і процедур по суті

Цілі аудиту	Ключові процедури внутрішнього контролю	Приклади процедур тестування внутрішнього контролю	Приклади процедур тестування по суті
Обліковані суми нарахувань/виплат заробітної плати були здійснені за фактично виконані роботи дійсними працівниками підприємства, тобто немає фіктивних або дублюючих записів (наявність, існування)	Затвердження табелів обліку робочого часу керівниками підрозділів. Діюча система обліку відпрацьованого часу. Адекватне ведення картошки обліку кадрів. Санкціонування робіт, у т. ч. позаурочних. Розподіл обов'язків. Контроль у комп'ютерних системах обліку операцій з оплати праці. Санкціонування виплат грошових коштів	Затвердження табелів обліку робочого часу на предмет їх затвердження. Вивчення способу обліку робочого часу. Аналіз кадрової політики. Вивчення картотек кадрів. Вивчення організаційної структури, обговорення з працівниками й аналіз виконаних обов'язків. Вивчення роздруківки операцій, відхилених комп'ютерною системою. Вивчення платіжних відомостей на предмет затвердження	Вивчення даних по журналам-ордерам, по Головній книзі і по особових картках обліку доходів на предмет великих або незвичайних сум*. Порівняння прізвища і дати звільнених працівників з розрахунковою відомістю. Вивчення відображення в обліку кадрів даних про прийнятих на роботу і звільнених працівників
Обліковані операції з оплати праці розраховані на основі фактично відпрацьованого часу і відповідних ставок заробітної плати. Утримання належним чином розраховані (оцінювання вартості, точність)	Внутрішня перевірка розрахунків і сум. Звірка сум по розрахункових відомостях з даними по підрозділах. Затвердження ставок заробітної плати, тарифів або винагороди. Затвердження утримань	Вивчення доказів проведення внутрішньої перевірки і звірок. Вивчення платіжних відомостей на предмет внутрішньої перевірки. Вивчення особових карток працівників	Перерахунок відпрацьованого часу, вказаного в табелях обліку робочого часу. Підтвердження ставок заробітної плати на основі відповідної документації. Перерахунок заробітної плати до вирахувань. Перевірка відповідності утримань нормативним вимогам. Перерахунок чистої заробітної плати
Операції з оплати праці належним чином класифіковані (класифікація)	Адекватний аналітичний облік операцій. Внутрішня перевірка класифікації	Вивчення аналітичного обліку операцій. Вивчення доказів проведення внутрішньої перевірки	Аналіз відповідності класифікації аналітичному обліку
Операції з оплати праці обліковані у відповідному звітному періоді (відсічення)	Існування процедур, що забезпечують регулярний облік операцій (наприклад, як можна скоріше після виплати заробітної плати). Внутрішня перевірка	Вивчення внутрішніх інструкцій для з'ясування регулярності відображення операцій в обліку. Вивчення доказів проведення внутрішньої перевірки	Порівняння дати табелів обліку робочого часу з датами у розрахункових відомостях і датами виплат грошових коштів
Статті, що стосуються операцій з оплати праці, належним чином відображені і розкриті у фінансовій звітності (подання і розкриття)	Порівняння підсумків у документах по нарахуванню заробітної плати з Головною книгою. Внутрішня перевірка комп'ютерних файлів, які містять дані про оплату праці	Вивчення документів (наприклад, журнали-ордери) на предмет існування доказів зіставлення з Головною книгою. Вивчення доказів здійснення внутрішньої перевірки	Перевірка арифметичної точності шляхом підведення підсумків у журналах-ордерах по операціях із заробітною платою і відслідковування переносів у Головну книгу

*Примітка: * – ця аналітична процедура також може застосовуватись до інших завдань, включаючи повноту, оцінювання і точність, а також відсічення.*

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Процедурами детального тестування операцій і залишків є:

- вибір вихідних документів (наприклад, табелів обліку робочого часу) і відслідковування процесу генерування кінцевої суми до сплати (наскрізна перевірка операцій);
- проведення документального підтвердження вибірки операцій по виплаті заробітної плати, відображених в обліку (тобто відслідковування вибраних операцій до вихідних документів, наприклад, табелів обліку робочого часу або інших відповідних носіїв інформації);
- застосування технічних прийомів аудиту з використанням комп'ютерів, наприклад, введення і відслідковування операцій, введених аудитором, або використання комп'ютерних аудиторських програм комплексного тестування.

За допомогою виконаних аудиторських процедур можна виявити ознаки шахрайства під час здійснення операцій з оплати праці. У табл. 2 наведено декілька прикладів процедур, які можуть бути використані для розкриття певних типів шахрайства.

Таблиця 2

Аудиторські процедури, які використовуються для виявлення фактів шахрайства по операціях з оплати праці

Тип шахрайства	Аудиторські процедури
Фіктивні працівники – «мертві душі»	<ul style="list-style-type: none"> – присутність аудитора під час видачі заробітної плати; – вивчення особових справ персоналу; – перевірка чисельності працівників відповідно до особового номера, зареєстрованого у відділі кадрів; – підтвердження існування працівників; – вивчення відомості щодо видачі заробітної плати; – засвідчення і відслідковування; – перевірка минулого працівників, які підозрюються у шахрайстві
Схема переплати	<ul style="list-style-type: none"> – вивчення відомості щодо видачі заробітної плати; – документальна перевірка та відслідковування
Виправлення сум нарахування заробітної плати або податків	<ul style="list-style-type: none"> – вивчення відомості щодо видачі заробітної плати; – документальна перевірка та відслідковування
Працівники, які записують додаткові суми на видачу заробітної плати самим собі	<ul style="list-style-type: none"> – вивчення відомості щодо видачі заробітної плати; – зіставлення санкціонованих ставок оплати праці зі ставками, відображеними у відомості; – документальна перевірка та відслідковування
Збереження заробітної плати колишніх працівників	<ul style="list-style-type: none"> – вивчення особових справ персоналу; – засвідчення і відслідковування; – вивчення відомості щодо видачі заробітної плати
Система «подяка» за прийняття на роботу, підвищення по службі тощо	<ul style="list-style-type: none"> – документальна перевірка та відслідковування; – перевірка контрактів і замовлень; – вивчення особових справ персоналу; – перевірка даних по працівниках, що підозрюються; – аналіз записів виплат
Крадіжка грошових коштів	<ul style="list-style-type: none"> – інвентаризація грошових коштів; – вивчення журнальних проведень; – перевірка звірок банківських рахунків

Крім вищезазначених процедур, аудитор може застосувати опитування персоналу клієнта по аспектах, які є, на думку аудитора, найбільш ризикованими з погляду шахрайства, а також здійснити тестування процедур контролю, спрямованих на виявлення шахрайства.

Ризик шахрайства може існувати у багатьох організаціях. Однак аудитор не несе відповідальності за попередження помилок і шахрайства. Отже, він не повинен автоматично виконувати додаткові процедури тільки тому, що ризик шахрайства дійсно існує. Аудитор повинен розробити відповідні аудиторські дії тільки для встановлення ризику

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

суттєвого викривлення фінансової звітності в результаті шахрайства. Якщо аудитор передбачає, що шахрайство здійснено або виконується розслідування шахрайських дій, він повинен розробити більш чисельні процедури виявлення шахрайства.

Кількість і види аудиторських процедур, які необхідно виконати, аудитор визначає самостійно, враховуючи те, що доречна послідовність їх застосування під час проведення аудиту операцій з оплати праці дозволить забезпечити ефективність і якість аудиторської перевірки.

Висновки. Запропоновані методичні підходи до аудиту операцій з оплати праці, що ґрунтуються на узгодженні його цілей і процедур, забезпечать формування професійного судження аудитора про достовірність фінансової звітності в частині відображення стану цих операцій, що сприятиме вдосконаленню організаційно-економічного механізму регулювання праці та її оплати за вимогами інтеграції України до світового європейського простору.

Список використаних джерел

1. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг* / [пер. з англ. О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, Т. Ц. Шарашидзе]. – К. : МФБ, АПУ, 2012. – Ч. 1. – 1017 с. ; Ч. 2. – 364 с.

2. *Проскуріна Н. М.* Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика : монографія / Н. М. Проскуріна. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. – 739 с.