

УДК 338. 242.42

Ангеловська О.В.,
Синяєва Л.В., д.е.н., проф.,
завідувач кафедри обліку та аудиту
Таврійський державний агротехнологічний університет

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА ТИПОВІ ПОМИЛКИ І ПОРУШЕННЯ, ЩО МОЖУТЬ БУТИ ВИЯВЛЕНІ ПРИ ЙОГО ПРОВЕДЕННІ

Анотація. Статтю присвячено питанню методики аудиту розрахунків з оплати праці. Розглянуто типові помилки та порушення, які можуть виникати при обліку праці та її оплати; визначено їх вплив на достовірність фінансової звітності й дотримання українського законодавства.

Не дивлячись на те, що питання аудиту оплати праці є темою багатьох досліджень вчених, проблема адекватного застосування методики аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці на українських підприємствах донині залишається актуальною.

У статті поставлено задачу охарактеризувати методику аудиту розрахунків з оплати праці, а також визначити типові помилки і порушення, які можуть бути виявлені аудитором під час аудиторської перевірки.

Підкреслюється, що за порушення законодавства, яке регулює питання оплати праці, винні особи притягаються до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної та кримінальної відповідальності.

Перспективою подальших наукових досліджень в даному напрямі є удосконалення системи проведення аудиту, що дозволить об'єктивно оцінювати відповідність організації обліку оплати праці чинному законодавству на вітчизняних підприємствах.

Ключові слова: аудит, методика, облік, оплата праці, порушення, відповідальність.

Аннотація. Стаття посвящена исследованию вопроса методики аудита расчётов по оплате труда. Рассмотрены типичные ошибки и нарушения, могущие возникать при учёте труда и его оплаты; определено их влияние на достоверность финансовой отчётности и соблюдение украинского законодательства.

Несмотря на то, что вопросы аудита оплаты труда являются темой многих исследований учёных, проблема адекватного применения методики аудиторской проверки расчётов по оплате труда на украинских предприятиях до сих пор остаётся актуальной.

Подчёркивается, что за нарушение законодательства, регулирующего вопросы оплаты труда, нарушители привлекаются к дисциплинарной, материальной, административной и уголовной ответственности.

Перспективой дальнейших научных исследований в данном направлении является совершенствование системы проведения аудита, которая позволит объективно оценивать соответствие организации учёта оплаты труда действующему законодательству на современных предприятиях.

Ключевые слова: аудит, методика, учёт, оплата труда, нарушения, ответственность.

Annotation. The article is devoted to the application of the methodology of audit remuneration. Typical errors and irregularities that may arise in accounting for labor and its remuneration are presented; determined their impact on the reliability of financial reporting and compliance with Ukrainian legislation.

In spite of the fact that a question of audit of remuneration of labour is the theme of many researches of scientists, problem of adequate application of methodology of public accountant verification of calculations from the remuneration of labour on the Ukrainian enterprises to this day it remains actual.

In the article a task is put to describe methodology of audit of calculations from the remuneration of labour, and also to define typical errors and violations that can be detected by a public accountant during public accountant test.

It is underlined, that for violation of legislation, that regulates the question of remuneration of labour, winy persons are attracted to disciplinary, property, administrative and criminal accountability. Before the remuneration of labour as to one of principal items of charges (what joins in an unit cost and, accordingly, influences on the size of profit of enterprise) it is always necessary to befit with the special attention with the aim of providing of the rational use of money resources and their economy on an enterprise.

The prospect of further scientific researches in this direction is perfection of the system of realization of audit, that will allow objectively to estimate accordance of organization of account of remuneration of labour to the current legislation on modern enterprises.

Keywords: audit, methodology, account, remuneration of labour, violation, responsibility.

Постановка проблеми. Розрахунки з оплати праці – це одна з найбільш трудомістких ділянок аудиторської перевірки, яка

потребує значної уваги бухгалтерів, так і аудиторів. Труднощі зокрема викликані пос-

тійними змінами законодавства у сфері трудових відносин.

В обліку розрахунків з оплати праці виникає багато умисних і ненавмисних помилок і порушень, які мають бути виявлені при аудиторській перевірці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань обліку та аудиту розрахунків з оплати праці присвячено багато праць таких вітчизняних вчених, як: М.Г. Акулов, Н.В. Вітвицька, А.В. Драбаніч, Т.В. Євась, І.Т. Новіков, М.Ф. Огійчук, І.І. Рагуліна та інших.

Невирішені частини проблеми. Автори зробили значний внесок у вивчення теорії, методології обліку й аудиту розрахунків з оплати праці та аналізу ефективності використання трудових ресурсів. Але проблема адекватного застосування методики аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці на українських підприємствах донині залишається актуальною.

Постановка завдання. У статті поставлено задачу охарактеризувати методику аудиту розрахунків з оплати праці, а також визначити типові помилки і порушення, які можуть бути виявлені аудитором під час аудиторської перевірки.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для проведення аудиту розрахунків з оплати праці складається загальний план аудиту за формою, яка наведена в Національному нормативі аудиту № 9.

Показники праці та заробітної плати, що підлягають аудиторській перевірці наступні: чисельність працівників, їхні професії та кваліфікація;

витрати робочого часу у людино-годинах, людино-днях;

кількість виготовленої продукції;

розмір фонду оплати праці за категоріями працюючих, видами нарахувань;

нарахування премій, відпускних;

розмір відрахувань за їх видами тощо [1, с. 289].

На першому етапі перевірки аудитор вибірково методом проводить оцінку стану організації бухгалтерського обліку та ефективності внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Результатом перевірки повинно бути визначення зон найвищого ризику, обумовлених: існуванням підприєм-

ства (наявний ризик), постановкою внутрішньогосподарського контролю (ризик контролю) та ризиком з вини аудитора.

Далі аудитор перевіряє чисельність працівників підприємства і правильність їх відображення у звітності згідно з Інструкцією зі статистики чисельності працівників від 28.09.2005 р. № 286 [2].

Дотримання тарифних сіток і ставок, посадових окладів встановлюється шляхом їх порівняння з штатним розкладом та перевіркою даних розрахунково-платіжних відомостей, табелів обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати.

Важливу роль при проведенні аудиторської перевірки відіграють дані аналітичного обліку, який є незамінним при визначенні розміру заробітної плати та відрахувань з неї окремо за кожним працівником та при віднесенні витрат на відповідні рахунки.

Відповідно до Інструкції № 291 [3] розрахунки з оплати праці ведуть на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображається нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати; за дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомога з тимчасової непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати; утримання податку з доходів фізичних осіб, внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими листами та інші утримання із заробітної плати працівників [3].

Аудитор перевіряє відповідність даних аналітичного обліку щодо оплати праці показникам синтетичного обліку із рахунку 66 у Головній книзі й балансі на однакову звітну дату. Для цього звіряється сальдо на перше число відповідного місяця у Головній книзі й балансі з підсумковими сумами розрахунково-платіжних відомостей.

Наступний етап – визначення правильності нарахування заробітної плати. Для працівників з відрядною формою оплати праці перевіряється правильність застосування розцінок шляхом зіставлення з документа-

ми, де вони передбачені; уточнюється, чи відповідає стаж працівника, його розряд, тип підприємства, асортимент продукції застосовуваним розцінкам; уточнюється, чи правильно визначено обсяг виконаної роботи і кількість відпрацьованого часу шляхом їхнього зіставлення з обліковими листами, подорожніми листами, табелем виходу на роботу, приймання виконаних робіт за актами приймання-здавання робіт. За допомогою прийому арифметичного контролю перевіряється правильність нарахування суми шляхом множення розцінки на кількість днів роботи, на суму товарообігу, на кількість виробленої продукції [4, с. 265].

Під час перевірки правильності нарахування і виплати заробітної плати працівників з почасовою формою оплати праці встановлюється:

відповідність інформації у відомостях на виплату заробітної плати тарифікаційним спискам працівників;

наявність у відомості печатки, підписів керівника та бухгалтера;

наявність/відсутність у відомостях підчисток і необумовлених виправлень;

наявність зазначення дати виплати і підписів працівників про отримання заробітної плати;

правильність підрахунків платіжної відомості;

правильність визначення суми утриманих і перерахованих податків із заробітної плати працівників;

ідентичність підписів у платіжній відомості й особовій справі [4, с. 267].

Причинами відхилень між даними аналітичного й синтетичного обліку рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці» можуть бути перекручення даних внаслідок зловживань (завуалювання видатку грошей шляхом вилучення з фонду споживання різних виплат і утримань); неповне утримання авансів; повторне списання грошових документів з віднесенням виплат за ними в дебет рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці»; зменшення дебіторської заборгованості або збільшення кредиторської заборгованості під час перенесення сальдо з однієї розрахункової відомості до іншої [5, с. 24].

Крім цього, порушення щодо оплати праці виникають у зв'язку з:

неправильним визначенням обсягів виконаних робіт;

неправильним застосуванням норм виробітку, тарифних ставок, посадових окладів і розцінок;

неправильним таксуванням окремих документів з обліку праці;

включенням у документи з обліку праці прізвищ осіб, які не брали участі у виконанні конкретних робіт;

внесенням у документи з обліку праці посадових осіб, які не передбачені штатним розкладом [5, с. 25].

При перевірці правильності нарахування заробітної плати аудитор може виявити такі типові порушення, як неправильне відображення дати прийому на роботу або звільнення з роботи, завищення окладу (розряду), а також включення в робочі дні періоду, за які слід було би нараховувати допомогу з тимчасової непрацездатності.

Крім цього, при перевірці особлива увага приділяється правильності оформлення розрахунково-платіжних відомостей, в яких можуть бути виявлені такі порушення: включення до відомостей підставних осіб; завищення суми «Разом до виплати»; збільшення суми нарахованої заробітної плати, а потім її утримання під виглядом вкладу на рахунок в банк.

Більш детально опишемо вище зазначені можливі порушення та їх вплив на достовірність бухгалтерської звітності та дотримання чинного законодавства (табл. 1).

За порушення законодавства, що регулює питання оплати праці винні особи притягуються до відповідальності (ст. 36 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР): дисциплінарної; матеріальної; адміністративної; кримінальної.

Так, за порушення встановлених строків виплати заробітної плати, виплату її не в повному розмірі, а також за інші порушення законодавства про працю розмір штрафу дорівнює від 15 до 50 НМДГ.

За допущені та не виправлені помилки у бухгалтерському обліку і звітності передбачені фінансові санкції, адміністративна та кримінальна відповідальність. Штрафні санкції за порушення податкового законодавства визначені Податковим кодексом України.

Таблиця 1

Можливі порушення та їх вплив на достовірність інформації

Характер можливих порушень	Вплив порушення на достовірність бухгалтерської звітності і дотримання законодавства	Методи та прийоми встановлення
Не ведуться таблиці обліку робочого часу	Суттєво ускладнюється контроль за правильністю обліку відпрацьованого часу на підприємстві	Документальна перевірка, опитування, огляд, спостереження, тестування
Включення до відомостей підставних осіб	Можливість приховування прибутків з метою ухилення від сплати податків. Завищення даних про матеріальні затрати	Зустрічна перевірка
Завищення суми «Разом до виплати»	Викривлення даних у розрахунково-платіжній відомості. Неправильний розрахунок з працівниками. Можливість розкрадання коштів з каси	Документальна перевірка, арифметична перевірка
Неповне нарахування та утримання авансів	Виникають розбіжності між показниками, відображеними в розрахункових і платіжних відомостях, зведеннях по заробітній платі, записах на рахунках синтетичного і аналітичного обліку, і вихідними даними первинних документів. Як наслідок – необґрунтовані виплати, можливість розкрадання коштів	Документальна перевірка, зустрічна перевірка
Неправильним визначенням обсягів виконаних робіт	Викривлення розрахунків основної й додаткової оплати праці у всіх галузях та за категоріями працівників	Зіставлення обсягів робіт, вказаних у первинних документах з обліку праці, з аналогічними показниками технологічних карт, документів щодо оприбуткування готової продукції; Контрольний обмір фактично виконаних робіт
Неправильний розрахунок податку на доходи фізичних осіб (ПДФО)	Помилка в розрахунку податку на доходи фізичних осіб і, як наслідок, викривлення розрахунків з бюджетом по податку	Документальна перевірка, арифметична перевірка (перерахунок), запит; звірка, аналітичні процедури
Неправильний розрахунок єдиного соціального внеску	У зв'язку з неправильним застосуванням бази нарахування або розміру страхових тарифів відбувається викривлення розрахунків з Пенсійним фондом України	Документальна перевірка, арифметична перевірка (перерахунок), запит; звірка, аналітичні процедури
Неправильне застосування тарифних ставок	Неправильне нарахування та виплата заробітної плати; неправильний розрахунок середнього заробітку і відповідно сум відпускних, лікарняних	Зіставленням зі збірниками виробітку і тарифікаційними довідниками

Джерело: розроблено автором за даними [5]

Згідно статті 26 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» посадові особи платників єдиного внеску несуть адміністративну відповідальність за порушення порядку нарахування, обчислення і строків сплати єдиного внеску; неподання, несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою звітності щодо єдиного внеску; подання недостовірних відомостей, що використовуються в Державному реєстрі, інших відомостей, передбачених цим Законом.

Висновки. При обліку оплати праці можуть виникати різного роду порушення та помилки, які негативно впливають на достовірність бухгалтерської звітної інформації. Відтак, до оплати праці як до однієї з основних статей витрат (яка включається до собівартості продукції і, відповідно, впливає на розмір доходу підприємства) завжди необ-

хідно підходити з особливою увагою з метою забезпечення раціонального використання грошових ресурсів та їх економії на підприємстві.

Аудит розрахунків з оплати праці займає об'ємну частину аудиторської перевірки, ця ділянка обліку є досить специфічною та вимагає від аудиторів особливої уваги і зосередженості [6, с. 10]. Під час даної перевірки аудиторю, з одного боку, важливо переконатись у дотриманні підприємством норм чинного законодавства про оплату праці, відсутності порушень умов оплати праці, а з іншого – перевірити правильність сум нарахованої та виплаченої заробітної плати, інших виплат; правильність здійснених нарахувань на фонд оплати праці та відрахувань податків і зборів із заробітної плати, а також відповідність відображення операцій в бухгалтерському обліку і достовірність їх висвітлення у фінансовій звітності підприємства.

Література

1. Огічук, М.Ф. Аудит: організація і методика [Текст]: Навч. посібник для вузів / М.Ф. Огічук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. – К.: Алерта, 2010. – 584 с.
2. Інструкція зі статистики кількості працівників від 28.09.2005 р. № 286, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1442-05>.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291, із змінами [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Акулов М.Г., Драбаніч А.В., Євась Т.В. та ін. Економіка праці і соціально-трудова відносини [Текст]: Навч. посіб. / М.Г. Акулов, А.В. Драбаніч, Т.В. Євась. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 328 с.
5. Вітвицька Н.В. Контроль і ревізія розрахунків з оплати праці [Текст]: Навч. посіб. / Н.В. Вітвицька. – К.: Знання, 2009 – 244 с.
6. Жогова О.Б. Аудит розрахунків з оплати праці [Текст] / О.Б. Жогова // Незалежний аудитор. – 2013. – № 7 (18). – С. 10-15.