

DOI: 10.32999/ksu2307-8030/2019-33-44

УДК 657.631.8

Дубицький Д.П.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу та оподаткування
Університету митної справи та фінансів

Шепель К.Ю.
магістрант
Університету митної справи та фінансів

ІНФОРМАЦІЙНО-ДОВІДКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

Стаття присвячена пошуку шляхів покращення інформаційно-довідкового забезпечення аудиту розрахунків з оплати праці. Авторами статті розкрито сутність та завдання аудиту розрахунків з оплати праці. Акцентовано увагу на тому факті, що даний вид аудиту є трудомістким і потребує розробки інструментарію, який дозволить зменшити затрати праці аудитора під час перевірки. В рамках пошуку шляхів оптимізації процесу аудиту розрахунків з оплати праці удосконалено класифікацію інформаційних джерел аудиту розрахунків з оплати праці. Розглянуто типові помилки та порушення, які можуть виникати при обліку та оплаті праці. Згруповано типові порушення за ознакою виду відповідальності, що виявляються при даному виді аудиту. Визначено вплив порушень на достовірність показників бухгалтерської звітності підприємства.

Ключові слова: заробітна плата, розрахунки з оплати праці, аудит, нарахування, утримання, порушення, відповідальність, штрафні санкції.

Дубицький Д.П., Шепель Е.Ю. ИНФОРМАЦИОННО-СПРАВОЧНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ АУДИТА РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Статья посвящена поиску путей улучшения информационно-справочного обеспечения аудита расчетов по оплате труда. Авторами статьи раскрыта сущность и задачи аудита расчетов по оплате труда. Акцентировано внимание на том факте, что данный вид аудита является трудоемким и требует разработки инструментария, который позволит уменьшить затраты труда аудитора при проверке. В рамках поиска путей оптимизации процесса аудита расчетов по оплате труда усовершенствована классификация информационных источников аудита расчетов по оплате труда. Рассмотрены типичные ошибки и нарушения, которые могут возникнуть при учете и оплате труда. Сгруппированы типичные нарушения по признаку вида ответственности, выявляемых при данном виде аудита. Определено влияние нарушений на достоверность показателей бухгалтерской отчетности предприятия.

Ключевые слова: заработная плата, расчеты по оплате труда, аудит, начисление, удержание, нарушения, ответственность, штрафные санкции.

Dubitsky Denis, Shepel Kateryna. INFORMATION AND REFERENCE SUPPORT FOR AUDIT OF PAYROLL CALCULATIONS

The article is devoted to the search for ways to improve the information and reference provision of the audit of payroll calculations. The authors of the article reveal the essence and tasks of the audit of payroll calculations. The attention is focused on the fact that this type of audit is rather labor-intensive and requires the development of tools that will reduce the cost of work of the auditor during the audit. As part of the search for ways to optimize the audit process for payment calculations, the classification of information sources for the audit of payroll calculations has been improved. It is proposed to distinguish among the sources of information four groups of documents: organizational, regulatory, economic-contractual, accounting financial and reference information. The most common types of errors and violations that may occur in accounting and remuneration and negatively affect the reliability of the indicators in the financial statements are considered. Typical violations are grouped based on the type of liability that is detected in this type of audit namely: material, administrative, financial and criminal. In addition to grouping typical violations on the basis of the type of responsibility, a specific form of liability, which comes (applies) for each of the possible offenses in payment calculations, is described. Influence of possible violations on reliability of indicators of accounting of the enterprise is determined, which may be in the form of overestimation of expenses of the period, and as a consequence, understatement of profit, distortion of accounting reporting, overpayment or underpayment of taxes, etc. In general, our classification of information sources for audit of payroll calculations, as well as typical violations, allows us to improve the methodology for conducting an audit of this area of accounting, reallocate the time of auditors and, as a consequence, improve the quality of audit findings. The possibility and expediency of using the results of research in the practical activity of auditors during the audit of payroll calculations is substantiated.

Keywords: wages, payroll calculations, audit, accrual, retention, violation, liability, penal sanctions.

Постановка проблеми. Наявна ситуація, що склалася в питанні розрахунків з оплати праці: постійні зміни в законодавстві, жорсткий контроль за виплатою заробітної плати та нарахуваннями на неї, значні штрафи при перевірці змушують підприємства та організації звертатися до незалежних експертів-аудиторів. Аудит розрахунків з оплати праці є одним з найбільш діючих інструментів економічної політики підприємства, що впливає на ефективність господарської діяльності та подальшого його функціонування. Проведення аудиту розрахунків з оплати праці має на меті надання незалежної оцінки щодо достовірності показників та правильності ведення обліку заробітної плати та дотри-

мання норм чинного законодавства в сфері оплати праці. При розрахунках з оплати праці виникає значна кількість помилок і порушень, які мають бути виявлені при аудиторській перевірці. Посилення контролю за оплатою праці, яке відбувається в зв'язку із запровадженням додаткових підстав для здійснення перевірок органами Державної служби України з питань праці, які тепер можуть проводитися у формі виїзних або невиїзних інспектувань, із розширенням прав інспекторів, підвищує актуальність здійснення аудиту на підприємствах. Проте, даний вид аудиту є трудомістким та потребує розробки інструментарію, який дозволить зменшити затрати праці аудитора.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання аудиту розрахунків з оплати праці досліджувало чимало науковців: Ф.Ф. Бутинець, Т.Г. Мельник, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, М.Г. Акулов, В.В. Сопко, М.Д. Ведерников, Ю.А. Верига, Я.Д. Крупка, В.Н. Гончаров та інші. Проте, на нашу думку, недостатньо уваги приділено питанню формування класифікації інформаційних джерел і типових порушень, що виявляються при перевірці, як способу покращення методики здійснення аудиту розрахунків з оплати праці, що й обумовлює актуальність даної наукової роботи.

Мета дослідження. Охарактеризовані вище проблемні питання зумовили мету представленої роботи – удосконалення класифікації інформаційних джерел аудиту розрахунків з оплати праці й групування типових порушень за ознакою виду відповідальності за здійснені порушення.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах ринкової економіки зростає роль оплати праці, як однієї з найважливіших соціально-економічних категорій, що характеризує рівень та якість суспільного розвитку.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці», заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, в грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [1].

Значну увагу на заробітній платі фокусують з однієї сторони підприємці і працівники, а з іншої – органи Державної фіскальної служби України, Державної служби України з питань праці, Фонду соціального страхування України тощо. Кожна зі сторін визначає свій інтерес та ставлення до оплати праці. Посилення контролю за оплатою праці, збільшення

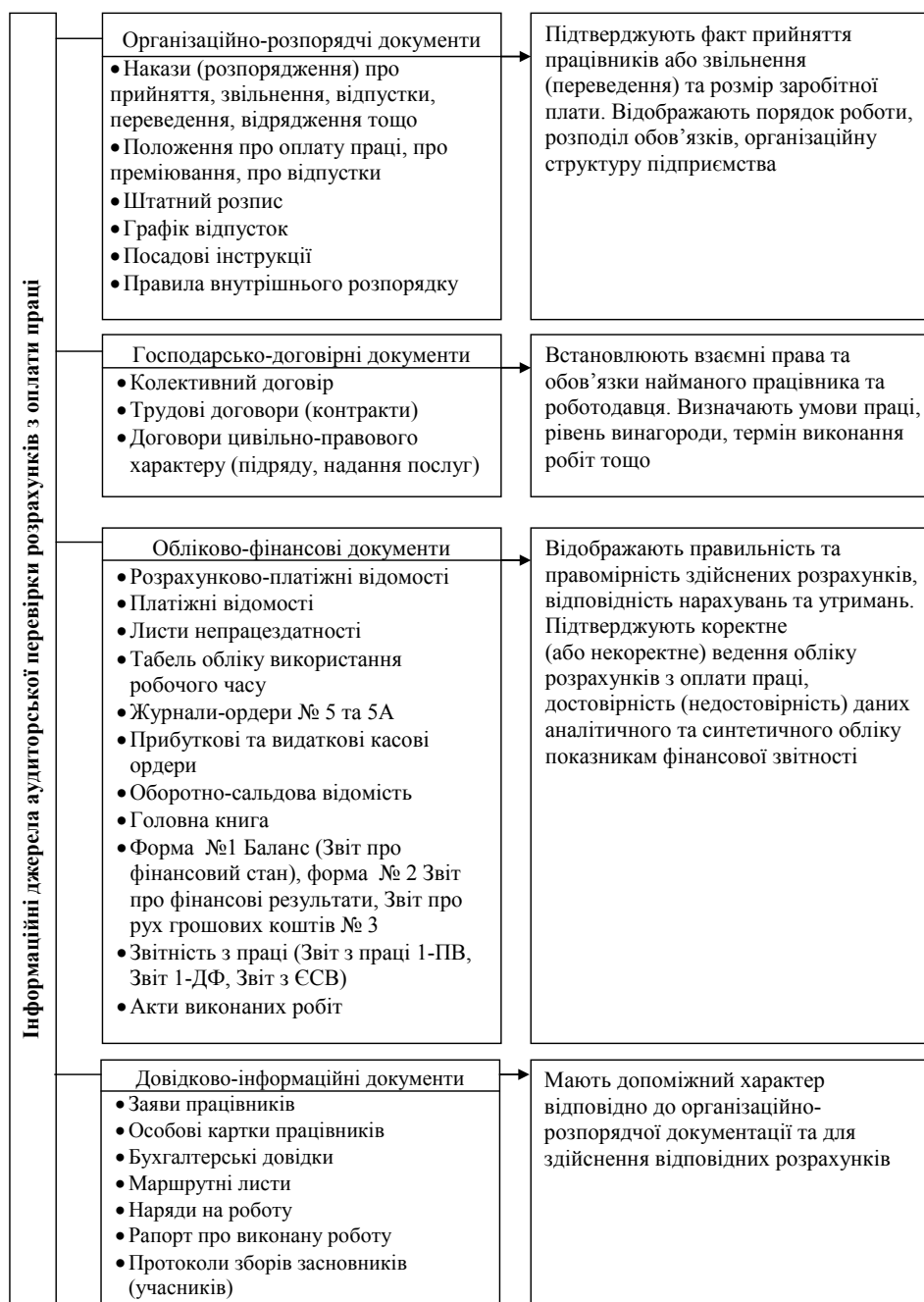


Рис. 1. Класифікація інформаційних джерел аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці

штрафних санкцій за порушення в сфері оплати змушують суб'єктів господарювання звертатися за допомогою до аудиторів.

За рахунок специфіки обліку розрахунків з оплати праці, аудит цього напрямку обліку є трудомістким та вимагає від перевіряючих спеціальної підготовки та зосередженості.

Основними завданнями аудиту розрахунків з оплати праці є:

1. Перевірка дотримання вимог чинного законодавства під час нарахування та утримань із заробітної плати.

2. Перевірка правильності організації та ведення бухгалтерського обліку оплати праці.

3. Перевірка правильності оформлення підприємством трудових відносин із працівниками.

4. Перевірка правильності віднесення витрат по заробітній платі на собівартість продукції (робіт, послуг).

Аудиторська перевірка розрахунків з оплати праці передбачає опрацювання значної кількості інформації. З метою оптимізації роботи аудитора з інформацією, що документує процеси розрахунків з оплати праці, на нашу думку, доцільним є виокремлення серед джерел інформації чотирьох основних груп документів: організаційно-розпорядчих, господарсько-договірних, обліково-фінансових та довідково-інформаційних (рис. 1).

Кожна із зазначених груп має відповідний перелік первинних документів, які слугують важливим інформаційним джерелом при аудиті розрахунків з оплати праці. Головне завдання аудитора – переконатися в наявності даних документів, а також з'ясувати, чи дотримано всіх обов'язкових реквізитів при їх складанні, якими особами вони затверджені та перевірити відповідність даних документів чинному законодавству.

Організаційно-розпорядчі документи фіксують адміністративні, управлінські, організаційні питання, щодо взаємодії, забезпечення й регулювання діяльності підприємства, його підрозділів, працівників.

До цієї групи входить увесь спектр документів, що регламентує порядок роботи, розподіл обов'язків, зокрема, накази, що відображають прийняття на роботу, звільнення з роботи, надання відпустки, посадові інструкції, правила внутрішнього розпорядку тощо.

Господарсько-договірні документи встановлюють і фіксують ділові домовленості між роботодавцем та працівником. При оцінці договорів перш за все звертається увага на їх форму. Слід звернути увагу, що в окремих випадках письмова форма договору є обов'язковою. В будь-якому разі договори мають бути оформлені з подальшим інформуванням про його укладення до Державної фіскальної служби. Далі ретельно вивчається зміст договорів, укладених у письмовій формі, підстави для їх укладання, зміст і дії.

Під пильною увагою перевіряючих органів знаходяться договори цивільно-правового характеру (далі – договори ЦПХ). Аудитори повинні перевірити, чи не мають договори ЦПХ про надання послуг або виконання робіт, що укладені з фізичними особами, ознак трудового договору. Адже дуже часто органи Державної фіскальної служби України та Державної служби України з питань праці розцінюють договори ЦПХ як підміну трудових відносин.

Важливим чинником під час аудиту розрахунків з оплати праці є перевірка розрахунково-платіжних відомостей, адже аудитор повинен впевнитися, чи

дійсно була виплата певної суми грошей особі, вказаній у платіжній відомості, й правильність підрахунків підсумків до виплати «на руки» працівникам. Підтверджують даний постулат у своїй роботі Гамова О.В. та Донець А.С. [2, с. 76], які наводять приклади випадків, коли при арифметичній перевірці правильності підсумків у розрахунковій відомості суми нарахованої заробітної плати вказані правильно, правильно відображені суми відраховань та утримань, правильно визначена заборгованість на кінець місяця, але, підраховуючи окремі суми в графі «Разом нарахована», аудитор з'ясовує, що в рядку «Разом» проставлена більша сума, таку саму різницю аудитор визначить при перевірці графі «До видачі» і рядку «Разом».

При обліку оплати праці можуть виникати різного роду порушення та помилки, які негативно впливають на достовірність показників бухгалтерської звітності. Помилка передбачає ненавмисне перекручування даних і може виникати з різних причин:

- неправильне трактування законодавства;
- низький рівень освіти та компетенції персоналу;
- арифметичні помилки;
- емоційні (неуважність, знервованість, втомленість);

– технічні помилки, адже давати збій можуть спеціальні програмні продукти й технічні засоби.

Порушення в сфері оплати праці – це провина, протиправні дії роботодавців по відношенню до найманих працівників. До основних причин здійснення правопорушень з оплати праці можна віднести: мінімізацію податкових платежів до бюджету, підвищення привабливості фінансової звітності для зовнішніх користувачів, жорсткі економічні та соціальні умови в країні.

Найпоширенішими помилками та порушеннями з розрахунків оплати праці можуть бути: відсутність необхідних документів з обліку оплати праці; неправильне оформлення документів з оплати праці; неправильний розрахунок середнього заробітку; порушення термінів виплати заробітної плати; помилки пов'язані з компенсаційними виплатами, відпустками та лікарняними; відсутність проведення індексації чи помилки в її нарахуванні; порушення термінів перерахування податків; помилки у проведенні утримань та нарахувань податків і зборів; неправомірне застосування податкової соціальної пільги тощо. Всі виявлені помилки та порушення повинні якнайшвидше виправлятися.

Як вже зазначалося, увага контролюючих органів до трудового законодавства зростає, паралельно відповідальність за його порушення збільшується. Згідно ст. 36 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР [1], за порушення законодавства про оплату праці винні особи притягаються до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної та кримінальної відповідальності згідно з законодавством.

Ми здійснили спробу удосконалити класифікацію типових порушень, що виявляються при аудиті розрахунків з оплати праці за ознакою виду відповідальності за здійснені порушення, а також із зазначенням впливу даних порушень на спотворення звітності підприємства (табл. 1).

Посадову особу, яка винна у порушенні трудового законодавства або оплати праці, може бути притягнуто до матеріальної відповідальності за шкоду, заподіяну підприємству, внаслідок порушення покладених на неї трудових обов'язків [3]. Прикладами такого порушення є:

Таблиця 1

Класифікація типових порушень, що виявляються при аудиті розрахунків з оплати праці

Вид відповідальності	Вид порушення	Форма відповідальності	Вплив порушення на звітність підприємства
Матеріальна	Невиплата з вини власника або уповноваженого ним органу належних звільненому працівникові сум у визначені терміни	Організація повинна виплатити працівникові його середній зарібок за весь час затримки по день фактичного розрахунку	Зниження витрат періоду, перекручування показників бухгалтерської звітності
	Нараховані та виплачені зайві кошти працівникові	Штраф з відповідальної посадової особи в розмірі надмірно виплачених сум, за умови, якщо працівник відмовиться повертати кошти	Перекручування показників бухгалтерської звітності, переплата за податками
Адміністративна	Відсутність резерву з оплати відпусток або помилки в його нарахуванні	Штраф у розмірі від 8 до 15 нмдг	Виникає ризик того, що підприємство «завищило витрати» з метою оптимізації оподаткування. Як наслідок, неправдиве відображення показників фінансової звітності
	Неправильно застосована ставка Єдиного соціального внеску; помилкове донарахування або недоплата ЄСВ до мінімального розміру	Штраф у розмірі від 30 до 40 нмдг	Викривлення розрахунків з Фондом соціального страхування; сумніви у правильності відображення даних у Звіті з ЄСВ
	Порушення встановлених термінів виплати зарплати, виплата її не в повному обсязі	Штраф з посадових осіб та приватних підприємців від 30 до 100 нмдг	Завищення витрат періоду. Зменшення прибутку
	Відсутність індексації заробітної плати або її проведення з порушенням норм законодавства	Штраф у розмірі від 30 до 100 нмдг	Неправильне нарахування та виплата заробітної плати, неправильний розрахунок середнього заробітку, сум відпускних тощо. Недостовірність даних у звіті ЄСВ та 1-ДФ
	Фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору	Штраф з посадових осіб та приватних підприємців від 500 до 1000 нмдг	Заниження податкових зобов'язань, неправдиві відомості в звіті 1-ДФ
Фінансова	Недотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці	Штраф у 10 розмірів мінімальної зарплати, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення	Неправильне нарахування та виплата заробітної плати, як наслідок, неправдиве відображення показників бухгалтерської звітності
	Ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків	Штраф у 25 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	Викривлення рядків Балансу «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» та «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці», викривлення даних у формі 1-ДФ
Кримінальна	Безпідставна невиплата заробітної плати більше ніж за один календарний місяць, вчинена умисно керівником підприємства чи приватним підприємцем	Штраф від 500 до 1000 нмдг або виправні роботи терміном до 2 років, або позбавлення волі терміном до 2 років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю терміном до 3 років	Завищення витрат періоду. Зменшення прибутку

– невиплата з вини власника або уповноваженого ним органу належних звільненому працівникові сум у визначені терміни;

– нараховані та виплачені зайві кошти працівникові.

У першому випадку, згідно статті 117 Кодексу Законів про працю [3] (далі – КЗпП), організація повинна виплатити працівникові його середній зарібок за весь час затримки по день фактичного розрахунку. В іншому, при нарахуванні та виплаті зайвих коштів працівникові, якщо ним зайве отримана заробітна плата добровільно не повертається, а використовується ч. 1 ст. 132 КЗпП [3], та відшкодування матеріальної шкоди, заподіяної зайвою виплатою заробітної плати, лягає на працівника, з вини якого сталася переплата, тобто на бухгалтера (якщо саме він відповідальний за нарахування заробітної плати). Бухгалтер відшкодує кошти у розмірі прямої дійсної шкоди, але не більше своєї середньомісячної заробітної плати.

До адміністративної відповідальності посадових осіб підприємств, а також фізичних осіб-підприємців, якщо вони є роботодавцями, може бути притягнуто на підставі ст. 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення [4] (далі КпАП). Адміністративна відповідальність накладається на підставі рішення суду на посадових осіб підприємства. Підставою для рішення суду є направлений у суд протокол постанови про накладання адміністративного штрафу, який виписує інспектор з Державної служби України з питань праці під час перевірки роботодавців. Також до підприємств застосовується відповідальність згідно ст. 265 КЗпП [3] у вигляді фінансової санкції (штрафу).

Штраф на роботодавця нараховується за результатами перевірки Державної служби з питань праці, якщо під час проведення такої перевірки встановлено ознаку порушення законодавства про працю. Порядок проведення планових та позапланових перевірок органами

Державної служби України з питань праці затверджено Постановою КМУ від 26.04.2017 р. № 295 [5].

Щодо кримінальної відповідальності, ч. 1 ст. 175 Кримінального кодексу України [6] (далі – ККУ), передбачає відповідальність за безпідставну невилплату заробітної плати чи іншої установленної законом виплати громадянам більш як за один місяць, вчинене умисно керівником підприємства, установи або організації незалежно від форми власності чи громадянином - суб'єктом підприємницької діяльності. Порушення вказаної норми ККУ карається штрафом від п'ятисот до тисячі неоподаткованих мінімумів доходів громадян або виправними роботами терміном до двох років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю терміном до трьох років. Рішення щодо притягнення до кримінальної відповідальності приймає суд на підставі звернення Державної служби України з питань праці або працівників про скоєння злочину посадових осіб.

Групування типових порушень із зазначенням прояву впливу може бути використано в якості довідкового інформаційного джерела, що надасть змогу підвищити ефективність роботи аудитора, оскільки одразу сконцентрує його увагу на потенційно проблемних ділянках обліку та дозволить зекономити час для більш ґрунтовної перевірки інших аспектів розрахунків з оплати праці.

Вказані види відповідальності будуть застосовуватися незалежно один від одного. Зростання мінімальних гарантій, а саме мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму, з 1 січня 2018 року зумовили збільшення розміру штрафних санкцій. Прийнятий Закон України «Про держаний Бюджет на 2019 рік» № 2629-VIII від 23.11.2018 року [7] встановлює з 1 січня 2019 року мінімальну заробітну плату у розмірі 4173 грн., як наслідок, зазнає підвищення й величина податків і зборів, розміри штрафів, які від них залежні.

Висновки. Аудиторська перевірка розрахунків з оплати праці передбачає опрацювання значної кількості інформації. З метою оптимізації роботи аудитора з інформацією, що документує процеси розрахунків з оплати праці, на нашу думку, доцільним є виокремлення серед джерел інформації чотирьох основних груп документів: організаційно-розпорядчих, господарсько-договірних, обліково-фінансових та довідково-інформаційних. Кожна із зазначених

груп має відповідний перелік первинних документів, які слугують важливим інформаційним джерелом при аудиті розрахунків з оплати праці.

При обліку оплати праці можуть виникати різного роду порушення та помилки, які негативно впливають на достовірність показників бухгалтерської звітності. Запропоноване групування типових порушень із зазначенням прояву впливу слугуватиме інформаційно-довідковим джерелом, що дозволить підвищити ефективність роботи аудитора, оскільки одразу сконцентрує його увагу на потенційно проблемних ділянках обліку та дозволить зекономити час для більш ґрунтовної перевірки інших аспектів розрахунків з оплати праці.

В цілому, запропоновані нами класифікація інформаційних джерел аудиту розрахунків з оплати праці, а також типових порушень дозволяють покращити методіку проведення аудиту даної ділянки обліку, перерозподілити час роботи аудиторів і, як наслідок, підвищити якість аудиторських висновків.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про оплату праці : Закон України від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр> (дата звернення: 27.12.2018).
2. Гамова О.В., Донець О.С. Концептуальні основи проведення аудиту розрахунків за виплатами працівниками на підприємстві. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*. 2013. Вип. 1(2). С. 76–81.
3. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10 грудня 1971 р. № 322-VIII / Верховна Рада УРСР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/322-08> (дата звернення: 27.12.2018).
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 7 грудня 1984 р. № 8073-X / Верховна Рада УРСР. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (дата звернення: 27.12.2018).
5. Порядок здійснення державного контролю за додержанням законодавства про працю : Постанова Кабінету Міністрів України від 26 квітня 2017 р. № 295 / Кабінет Міністрів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/295-2017> (дата звернення: 27.12.2018).
6. Кримінальний кодекс України : Закон України від 5 квітня 2001 р. № 2341-III / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2341-14> (дата звернення: 27.12.2018).
7. Про держаний бюджет на 2019 рік : Закон України від 23 листопада 2018 р. № 2629-VIII / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-viii> (дата звернення: 27.12.2018).