

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВАХ УКРАЇНИ

Актуальність теми. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці є одним зі складних і трудомістких ділянок перевірки. Це зумовлено тим, що в сучасних умовах виникає потреба у проведенні внутрішнього аудиту, спрямованого на оцінку стану бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на оплату праці, а також проведення аналізу трудових показників.

Основною ланкою в системі розрахунків і управлінням персоналом повинна стати служба внутрішнього аудиту (СВА), до її обов'язків повинні входити і розробка і апробація нових форм, систем і методів нарахування заробітної плати; проведення аналізу оплати праці.

Проведення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці має бути спрямоване на: консультування і розробку рекомендацій з питань організації праці і виробництва; підвищення ефективності розрахунків по заробітній платі; надання практичної допомоги, і працівникам підприємства, і вищому управлінському складу акціонерного товариства (АТ).

Внутрішній аудит персоналу з оплати праці має бути спрямований не лише на проведення перевірки правильності нарахувань і утримань із заробітної плати, але й на формування рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності вживаної в АТ системи матеріального стимулювання.

Постановка проблеми. Метою статті є вибір оптимальної моделі управління оплатою праці і розкриття основних напрямів проведення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці.

Для досягнення поставленої мети запропоновані наступні завдання: розкрити інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці; розкрити технологію проведення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці; виділити аудиторські методи і процедури, які доцільно використовувати в процесі проведення внутрішнього аудиту персоналу з оплати праці; запропонувати модель управління оплатою праці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз нормативно-правової бази України в частині технології проведення внутрішнього аудиту розра-

хунків з персоналом з оплати праці показав, що нормативно-законодавче визначення питань, пов'язаних з організацією і методикою проведення перевірки не регламентований. Саме тому технологія проведення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці вимагає вивчення закордонного й вітчизняного досвіду незалежних і внутрішніх аудиторів.

Сучасна економічна література з питань організації і методики проведення зовнішнього і внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці представлена розробками наступних авторів:

1. Ю. Одогов і Т. Ніконова комплексно розглядають питання контролінгу і зовнішнього аудиту персоналу організації. У своєму підручнику вони аналізують особливості кадрового аудиту й детально аудиту системи управління персоналом з погляду нормативно-законодавчої бази Російської Федерації і міжнародних стандартів аудиту [1];

2. В. Івашкевіч розглядає питання, пов'язані з аудиторською перевіркою правильності нарахування і сплати податків, розрахунків з персоналом з оплати праці та інших виплат [2, с. 144-165];

3. В. Єрофеева, у посібнику з аудиту, досліджує практичні аспекти, пов'язані з організацією і методикою проведення зовнішнього аудиту розрахунків з оплати праці, при цьому питання, пов'язані з управлінням оплатою праці практично не досліджені [3, с. 465-483];

4. В. Немченко, у підручнику по внутрішньому аудиту, розглядає загальні питання, пов'язані з організацією і методикою проведення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці на українських підприємствах. При цьому питання, які досліджуються зазначеним автором розкривають лише основні напрями роботи СВА в процесі організації проведення аудиту розрахунків з персоналом, а запропоновані рекомендації не дозволяють комплексно здійснювати внутрішній аудит, і системи управління персоналом, і розрахунків пов'язаних з оплатою праці [4, с. 198-203];

5. С. Жминько, О. Швириєва, М. Сафонова досить поверхнево розглядають питання, пов'язані з внутрішнім аудитом розрахунків з персоналом з оплати праці. Ці питання стосуються визначення цілей,



Рис. 1. Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту розрахунків з оплати праці

завдань, функцій і заходів, пов'язаних із проведенням перевірки розрахунків з оплати праці [5, с. 170-172].

Аналіз літературних джерел показав на недоопрацьованість нормативно-правової бази і технології проведення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці.

Виклад основного матеріалу. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці спрямовано на вирішення завдань пов'язаних з: оцінкою діючих систем оплати праці в організації; оцінкою стану синтетичного й аналітичного обліку операцій з оплати праці; оцінкою ефективності внутрішнього контролю операцій з нарахування заробітної платні; оцінкою повноти відображення операцій в бухгалтерському обліку по рахунку 66 „Розрахунки за виплатами працівникам”; перевіркою достовірності облікових реєстрів, форм бухгалтерської і статистичної звітності з праці і заробітній платі; правильністю нарахувань на ФОП персоналу організації; контролем за дотриманням нормативно-правових актів України, які регулюють трудові стосунки і питання, пов'язані з питаннями праці та її оплати; проведенням аналізу оплати праці та трудових ресурсів організації; розробкою рекомендацій, спрямованих на підвищення

ефективності системи управління персоналом та оплатою праці; визначенням оптимальної системи управління оплатою праці в організації.

Для вирішення поставлених завдань, внутрішнім аудиторам необхідно виділити основні складові ФОП та мати певне інформаційне забезпечення, що спрямоване на розкриття питань, пов'язаних з проведенням внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці. Під інформаційним забезпеченням внутрішнього аудиту слід розуміти сукупність бухгалтерських документів, облікових реєстрів, форм звітності та інших документів, пов'язаних з дотриманням трудового і податкового законодавства з питань праці та її оплатою (рис. 1).

З рисунку 1 видно, що основним інформаційним джерелом внутрішнього аудиту виступають первинні документи, які мають безпосередній вплив на формування бухгалтерських записів, складання облікових реєстрів та форм звітності.

Первинні облікові документи в процесі внутрішнього аудиту АТ можна класифікувати наступним чином:

1. Наказ про облікову політику підприємства регламентує особливості відображення в обліку витрат, пов'язаних з оплатою праці, їх розподілом, а також

особливості документального та бухгалтерського оформлення операцій з обліку розрахунків з персоналом;

2. Кадрові документи дають внутрішньому можливість аудиторю, в ході проведення перевірки, мати певну інформацію про кількісний та якісний склад працівників, прийнятих та звільнених працівників тощо. На підставі штатного розкладу та наказів визначається правомірність встановлення посадових окладів, різноманітних доплат та надбавок до посадових окладів. Використання отриманих даних дозволяє внутрішньому аудиторю проводити комплексний аналіз оплати праці та трудових ресурсів. У процесі проведення перевірки внутрішньому аудиторю необхідно перевірити наступні документи: положення про оплату праці; положення про преміювання; штатний розклад; наказ про затвердження штатного розкладу; правила внутрішнього трудового розпорядку; колективний договір; контракт; книга реєстрації наказів по особовому складу; накази по особовому складу (Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу, про припинення трудового договору (контракту)); графік обліку відпусток; журнал обліку відпусток; наказ (розпорядження) про надання відпустки; особова картка працівника, книга обліку руху трудових книжок та ін.

3. Бухгалтерські документи з обліку розрахунків з персоналом з оплати праці надають внутрішньому аудиторю інформацію стосовно особливостей нарахування, утримань із заробітної плати та виплат працівникам. До таких документів входять: таблиць обліку використання робочого часу; наряд на відрядну роботу; шляховий лист вантажного автомобіля; шляховий лист службового легкового автомобіля; акт про брак; розрахунково-платіжна відомість працівника; розрахунково-платіжна відомість зведена; відомість на видачу грошей; звіт відрахувань до фондів тощо.

На підставі первинних бухгалтерських документів внутрішній аудитор перевіряє правильність нарахування та утримань із заробітної плати, розрахунок середньої заробітної плати та проводить зіставлення отриманих відомостей з показниками в облікових регістрах та формах бухгалтерської звітності;

4. Документи СВК, використовуються для підтвердження правильності формування бухгалтерських записів та форм фінансової звітності стосовно розрахунків з оплати праці та витрат, пов'язаних з нею;

5. Аналітичні документи використовуються в ході проведення аналізу трудових показників та ФОП. До таких документів входять: висновок аналітичного відділу про забезпеченість організації трудовими ресурсами; ефективності використання ФОП та робочого часу тощо.

Перевірка розглянутих документів дозволить внутрішнім аудиторам виділити основні порушення операцій з розрахунків із персоналом з оплати праці

та отримати аудиторські докази за допомогою наступних методів внутрішнього аудиту:

— інвентаризація — використовується для підтвердження короткострокової кредиторської заборгованості з оплати праці в формах бухгалтерської звітності;

— перерахунок відомостей для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків з оплати праці, які відображені в первинних документах і облікових регістрах бухгалтерського обліку;

— підтвердження — використовується для отримання інформації про правильне відображення в бухгалтерському обліку проведених господарських операцій і кредиторської заборгованості з оплати праці на рахунках обліку;

— перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій — застосовується під час контролю за обліковими роботами, які виконуються бухгалтерією та кореспонденцією рахунків з операцій, пов'язаних з оплатою праці;

— усне опитування — використовується в ході отримання відповідей на запитання внутрішнього аудитора для попередньої оцінки стану обліку розрахунків з оплати праці та ФОП;

— перевірка документів застосовується аудитором для підтвердження правильності відображення в бухгалтерському обліку фактичних витрат з оплати праці, нарахувань та утримань із заробітної платні, здійснених виплат персоналу, а також повноти і своєчасності їх відображення в первинних документах та регістрах бухгалтерського обліку;

— дослідження використовується в ході перевірки операцій, відображених в первинному обліку, журналах-ордерах, відомостях, Головній книзі, фінансовій та статистичній звітності з оплати праці. Особливу увагу слід приділяти відповідності сум оборотів і залишків в регістрах синтетичного і аналітичного обліку по рахунках 66 „Розрахунки за виплатами працівникам” та 81 „Витрати на оплату праці”;

— аналітичні процедури застосовуються при зіставленні ФОП в звітному періоді з показниками попередніх періодів.

Використання наведених аудиторських процедур дозволить аудиторю отримати певні аудиторські докази лише за допомогою чітко розробленої технології проведення перевірки розрахунків з персоналом з оплати праці (рис. 2).

З рисунку видно, що внутрішній аудит розрахунків з персоналом є складною системою та потребує від аудитора проведення перевірки не тільки напрямів, пов'язаних з обліком оплати праці, а також проведення комплексного аналізу з метою розробки ефективної моделі та політики управління оплатою праці.

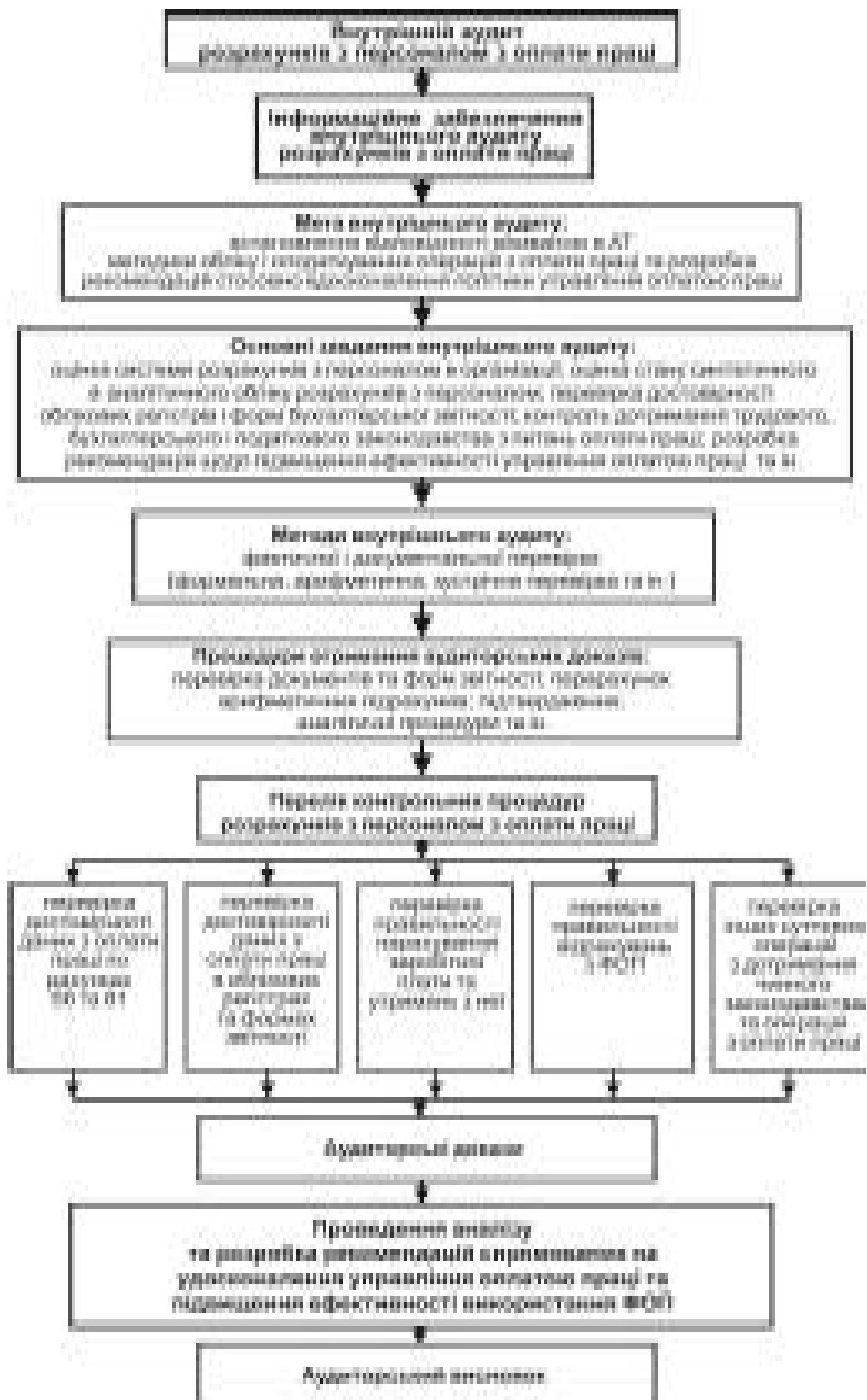


Рис. 2. Технологія проведення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці

Проведення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом доцільно проводити за наступними напрямками:

1) перевірка дотримання чинного трудового законодавства. На цьому етапі СВА необхідно мати чітко виділені базові напрями перевірки, серед яких виділимо такі: аналіз діючих на підприємстві форм, систем і видів оплати праці; порядок прийому працівників на постійну, тимчасову та сезонну роботу; порядок звільнення працівників; вивчення штатного розкладу; організація обліку праці та робочого часу та ін.;

2) перевірка правомірності і правильності застосування пільг з ПДФО та іншим обов'язковим соціальним зборам. На цьому етапі внутрішньому аудиту необхідно дослідити документи, які дають право на застосування соціальної пільги з оплати праці та упевнитися в правомірності її застосування;

3) перевірка правильності нарахування заробітної плати і утримань з неї. Цей етап внутрішнього аудиту слід проводити за допомогою наступних процедур, серед яких слід виділити: перевірку повноти нарахування і своєчасності виплати заробітної платні; правильність розрахунку середньої заробітної платні; вибірковий перерахунок нарахованої та виплаченої заробітної платні та ін.

Під час використання на практиці виділених процедур аудитор повинен знати особливості діючих систем оплати праці з урахуванням того, що розмір нарахованої заробітної плати має відповідати розміру мінімальної заробітної платні;

4) перевірка правильності нарахувань на ФОП. На цьому етапі розрахунків з персоналом аудиту необхідно звернути увагу на правильність віднесення витрат на оплату праці і закриття рахунку 81 „Витрати на оплату праці”. Виявлені помилки в процесі проведення аудиту витрат на оплату праці повинні оформлятися в робочий документ, у якому аудитор здійснює розрахунок і зіставлення фактично нарахованої та виданої заробітної платні, які знайшли відображення в рахунках обліку та в облікових регістрах. На такому етапі доцільно застосувати наступні процедури аудиту: перевірку точності здійснених нарахувань на фонд оплати праці і порядок їх включення до собівартості продукції (робіт, послуг); перевірку правильності закриття рахунку 81 „Витрати на оплату праці” та відображення даної інформації в формах бухгалтерської звітності;

5) перевірка на типові помилки і порушення в обліку розрахунків з персоналом з оплати праці. На цьому етапі, внутрішньому аудиту необхідно розробити класифікатор порушень з метою виділення найбільш проблемних ділянок обліку з погляду порушень чинного законодавства;

6) розробка рекомендацій, спрямованих на підви-

щення ефективності праці та її оплати та ін. На цьому етапі внутрішньому аудиту необхідно дослідити існуючу політику управління оплатою праці та внести рекомендації, спрямовані на підвищення ефективності управління оплатою праці.

Політика управління оплатою праці — сукупність засобів, спрямованих на вибір оптимальної системи і форми оплати праці з метою мотивації працівників для досягнення кращих результатів праці та забезпечення при цьому випереджальних темпів зростання продуктивності праці над темпами зростання фонду оплати праці.

Внутрішній аудит політики управління розрахунків з персоналом з оплати праці включає в себе ряд послідовних етапів:

1) організація бухгалтерського обліку оплати праці;

2) аудит розрахунків з оплати праці;

3) аналіз оплати праці;

4) вибір оптимальної форми та системи оплати праці;

5) впровадження нематеріальних методів мотивації працівників.

Виділені етапи мають бути спрямовані на збір аудиторських доказів та розробку рекомендацій стосовно удосконалення існуючих систем розрахунків з персоналом з оплати праці. Саме тому внутрішньому аудиту необхідно зосередити увагу на дослідження існуючих систем та форм оплати праці з метою рекомендації найбільш оптимальної. Це зумовлено тим, що від правильної організації оплати праці на підприємстві залежить якість праці та розмір витрат на її оплату.

На нашу думку, в умовах кризи в акціонерних товариствах та холдингах доцільно застосовувати безтарифну систему оплати праці. Такий вид оплати праці, що передбачає залежність заробітної платні кожного працівника від фонду оплати праці. За цієї системи фонд оплати праці розраховується, виходячи з результатів роботи підприємства або його окремого підрозділу. Підприємство гарантує працівникам лише мінімальну заробітну плату. Різниця між фондом оплати праці та фондом мінімальних заробітних плат всіх працівників розподіляється між ними за допомогою спеціальних коефіцієнтів, які враховують якість та складність роботи окремого працівника.

Яскравою моделлю безтарифної системи оплати праці є розгалуження співвідношення оплати праці різної якості (ВСОПРЯ). За цією моделлю всі працівники підприємства розподіляються на окремі групи, для яких встановлюється розгалуження оплати праці. Розподіл працівників на вказані групи відбувається на підставі спеціальних коефіцієнтів, які залежать від кваліфікації, посади та розміру заробітної плати працівника. Вказані коефіцієнти розраховуються за формулою:

$$K = \frac{3/\Pi_i}{3/\Pi_{\min}}, \quad (1)$$

де $3/\Pi_{\min}$ — мінімальна заробітна платня по організації за попередній період.

Використання даного коефіцієнту потребує від внутрішнього аудитора розподіл працівників на групи. Розрахувавши вказані коефіцієнти для кожного працівника, необхідно розбити їх на кілька груп (як правило від 8 до 15). Далі для кожної групи встановлюється розгалуження оплати праці, верхня межа якої — найбільший коефіцієнт у такій групі, а нижня — найменший. За базове значення співвідношення в оплаті праці беруть середнє значення розгалуження.

Далі внутрішній аудитор повинен розробити для кожної групи понижуючі та підвищуючі коефіцієнти. Це обумовлено тим, що при нарахуванні заробітної платні буде враховуватись фактичний коефіцієнт співвідношення оплати праці ($K_{\text{ВСОПРЯ}}^{\text{ФАКТ}}$), який розраховується за формулою:

$$K_{\text{ВСОПРЯ}}^{\text{ФАКТ}} = K_{\text{ВСОПРЯ}}^{\text{БАЗ}} + \sum K_{\text{ВСОПРЯ}}^{\uparrow} - \sum K_{\text{ВСОПРЯ}}^{\downarrow}, \quad (2)$$

де $K_{\text{ВСОПРЯ}}^{\text{БАЗ}}$ — базове співвідношення оплати праці;

$\sum K_{\text{ВСОПРЯ}}^{\uparrow}$ — сума підвищуючих коефіцієнтів співвідношення оплати праці;

$\sum K_{\text{ВСОПРЯ}}^{\downarrow}$ — сума понижуючих коефіцієнтів співвідношення оплати праці.

Після проведених розрахунків визначення розміру оплати праці окремого працівника буде розраховуватись за формулою:

$$3/\Pi_i = \frac{\text{ФОП} \cdot K_{\text{ВСОПРЯ}_i}^{\text{ФАКТ}} \cdot K_{Г_i}}{\sum_{i=1}^n K_{\text{ВСОПРЯ}_i}^{\text{ФАКТ}} \cdot K_{Г_i}}, \quad (3)$$

де ФОП — фонд оплати праці за період, за який нараховується заробітна платня.

Запропонована модель управління оплатою праці дозволить підвищити мотивацію персоналу АТ.

У зв'язку з великою чисельністю напрямів внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці виникає об'єктивна необхідність в детальній розробці механізму його проведення, який повинен відрізнятися комплексністю і взаємозв'язаністю всіх складових його елементів та враховувати сучасні вимоги до персоналу. Проведення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці дозволить об'єктивно оцінити діяльність АТ в галузі організації

праці та переконатися у взаємній відповідності цієї діяльності і стратегії розвитку АТ, регламентації трудових стосунків і законів, правил, інструкцій і методик.

За результатами внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці АТ можна визначити напрями щодо зміни і вдосконалення стандартів, які визначають організацію праці і його оплати та формування соціально-економічних і трудових стосунків в організації. Запропоновані рекомендації можуть бути реалізовані за допомогою розробки посадових інструкцій і обов'язків персоналу АТ, затвердження внутрішнього розпорядку, розробкою колективного договору, впровадження нових систем оплати праці та ін.

Висновки. У процесі дослідження автор дійшов наступних висновків:

1. На основі проведеного теоретичного узагальнення економічної літератури автором статті визначено, що внутрішній аудит системи управління персоналом і розрахунків з оплати праці є одним зі складних елементів в системі внутрішнього контролю і управління АТ;

2. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці сприяє: кадровим перестановкам, які поліпшують якісний склад працівників; просуванню найбільш перспективних співробітників; підвищенню ролі служб з управління персоналом та зближує їх діяльність з цілями організації у найбільш важливих питаннях. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці дозволяє переконатися у тому, що фонд оплати праці і трудовий потенціал АТ використовується повністю і ефективно, а організація та умови праці відповідають вимогам законодавства;

3. Основними напрямками вдосконалення системи розрахунків з персоналом з оплати праці є заходи пов'язані з: розробкою стратегії і плану внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці; матеріальним стимулюванням персоналу; посиленням контрольних функцій, спрямованих на підвищення трудової і бухгалтерської дисципліни з оплати праці; підвищення кваліфікації персоналу; проведенням комплексного аналізу використання ФОП і трудових ресурсів; автоматизацією системи розрахунків оплати праці та управління персоналом та ін.;

4. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці в умовах кризи повинен ґрунтуватися на аналізі трудових показників, які дозволяють: точніше оцінити техніко-економічний потенціал; визначити резерви ефективнішого використання персоналу підприємства; визначити основні напрями зменшення витрат з оплати праці та ін.;

5. Запропонована технологія, процедури, напрями та послідовність проведення внутрішніх розрахунків з персоналом з оплати праці дасть змогу раціонально використовувати і розподіляти робочий час

аудитора, а також знизити ризик невиявлення помилок і підвищити ефективність обробки облікової інформації та внести рекомендації стосовно підвищення ефективності систем управління оплатою праці.

Вищезазначене дає підставу вважати, що актуальність обраної теми, її практична значимість, а також новизна матеріалу визначає наукову і практичну цінність статті. Власне тому питання, які розглянуто автором потребують подальшого вивчення.

Література

1. **Одегов Ю. Г.** Аудит и контроллинг персонала : учебник / Ю. Г. Одегов, Т. В. Никонова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Альфа-Пресс, 2010. — 672 с. 2. **Ивашкевич В. Б.** Практический аудит : учеб. пособие / В. Б. Ивашкевич. — М. : Магистр, 2010. — 286 с. 3. **Ерофеева В. А.** Аудит : учеб. пособие / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Изд-во Юрайт, 2011. — 638 с. 4. **Немченко В. В.** Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник / В. В. Немченко, В. В. Хомутенко, А. В. Хомутенко ; під ред. В. В. Немченко. — К. : Центр учбової літератури, 2008. — 240 с. 5. **Жминько С. И.** Внутренний аудит / С. И. Жминько, О. И. Швырёва, М. Ф. Сафонова. — Ростов н/Д : Феникс, 2008. — 316, [2] с. : ил. — (Высшее образование).

Сметанко О. В. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці в акціонерних товариствах України

У статті розглянуто питання, пов'язані з орга-

нізацією і методикою проведення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці. Запропоновано безтарифну модель управління оплатою праці. Надано рекомендації, які спрямовані на вдосконалення системи управління оплатою праці.

Ключові слова: персонал, розрахунки з оплати праці, внутрішній аудит, фонд оплати праці, заробітна платня.

Сметанко А. В. Внутренний аудит расчетов с персоналом по оплате труда в акционерных обществах Украины

В статье рассматриваются вопросы, связанные с организацией и методикой проведения внутреннего аудита расчетов с персоналом по оплате труда. Рассмотрена бестарифная модель управления оплатой труда. Даны рекомендации направленные на совершенствование системы управления оплатой труда.

Ключевые слова: персонал, расчеты по оплате труда, внутренний аудит, фонд оплаты труда, заработная плата.

Smetanko A. V. Internal audit of the wage system at the joint-stock companies of Ukraine

The article deals with the issues related to the organization and methods of conducting wage system internal audit. The model of wage management is offered. The recommendations aimed at improving the wage management system are given.

Key words: personnel, payroll accounting, internal audit, payroll, wages.

Стаття надійшла до редакції 21.03.2011

Прийнято до друку 27.05.2011