Ю. В. Подмешальська,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,

Запорізький національний університет, м. Запоріжжя

ORCID ID: 0000-0001-6353-4542

Я. В. Піддубня,

магістрант кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,

Запорізький національний університет, м. Запоріжжя

ORCID ID: 0000-0002-0273-971X

DOI: 10.32702/2306-6806.2020.12.100

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Yu. Podmeshalska,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department

of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, Zaporizhzhia National University, Zaporizhzhya

Y. Piddubnia,

Master's student of the Department of Accounting, Analysis, Taxation

and Audit, Zaporizhzhya, Zaporizhzhia National University, Zaporizhzhya

IMPROVING ACCOUNTING AND AUDIT OF WAGES AT THE ENTERPRISE

У статті проаналізовано проблемні аспекти обліку та аудиту заробітної плати. За результатами дослідження проблемних питань запропоновано методичні та практичні рекомендації щодо їх вирішення. Встановлено, що ефективність організації обліку та якості аудиторських перевірок залежить від визначення об'єктів обліку та аудиту, які є основою для розробки технологічного процесу обліку та методики аудиту. У статті визначено об'єкти обліку та аудиторської перевірки заробітної плати. Як приклад, визначено технологічний процес бухгалтерського обліку одного із об'єктів обліку, а саме: утримань із заробітної плати.

Доведено, що забезпечення управлінського персоналу корисною, якісною інформацією про витрати на оплату праці можливо за допомогою розробки додаткових документів обліку для групування та узагальнення інформації, які повинні бути розроблені за такими формою та змістом, щоб бути зрозумілими користувачам і корисними для прийняття управлінських рішень.

У статті запропоновано форму розрахункової відомості розрахунків за виплатами працівникам, використання якої передбачає відображення нарахування заробітної плати відповідно до структури фонду оплати праці, визначення фактичних витрат на оплату праці за місяць.

Для посилення внутрішнього контролю обліку заробітної плати запропоновано Відомість узагальнення інформації про фактичні витрати на додаткову заробітну плату з урахуванням видів виплат відповідно до Інструкції № 5 з присвоєнням ім'я або шифру для використання у розрахунковій відомості. Для посилення контролю та аналізу витрат суб'єктів господарювання на допомогу з тимчасової непрацездатності та своєчасності погашення заборгованості ФСС запропоновано Відомість узагальнення інформації обліку допомоги з тимчасової непрацездатності.

У статті розглянуто методику організації та проведення аудиторської перевірки заробітної плати та документальне забезпечення аудиторської перевірки на етапах проведення аудиту. У статті запропоновано програму аудиту заробітної плати, форми робочих документів аудитора, форму підсумкового документа за результатами аудиторської перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати.

Наведені пропозиції можуть бути використані в практичній діяльності суб'єктами господарювання та аудиторами; як один із варіантів вирішення проблемних питань організації аналітичного обліку заробітної плати, документального забезпечення; для розробки методичних рекомендацій для проведення аудиторської перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати; для подальших досліджень вирішення проблемних питань обліку та аудиту заробітної плати.

The article analyzes the problematic aspects of accounting and auditing of wages. Based on the results of the research of problematic issues, methodical and practical recommendations for their solution are offered. It is established that the effectiveness of the organization of accounting and the quality of audits depends on the definition of objects of accounting and auditing, which are the basis for the development of the technological process of accounting and audit methods. The article defines the objects of accounting and auditing of wages. As an example, the technological process of accounting of one of the objects of accounting, namely, deductions from wages, is defined.

It has been proven that providing management with useful, high-quality information on labor costs is possible through the development of additional accounting documents for grouping and summarizing information, which should be developed in such a form and content to be understandable to users and useful for management decisions.

The article proposes a form of settlement statement of payments for employees, the use of which reflects the calculation of wages in accordance with the structure of the payroll, determining the actual labor costs for the month, as well as the use of codes to display information on payroll and payroll deductions.

To strengthen the internal control of wage accounting, the Statement of generalization of information on the actual costs of additional wages, taking into account the types of payments in accordance with Instruction № 5 with the assignment of a code or code for use in the calculation statement. To strengthen the control and analysis of the costs of business entities for temporary disability benefits and the timely repayment of debts of the FSS, the Statement of generalization of information on the accounting of temporary disability benefits is proposed.

The article considers the method of organizing and conducting an audit of wages and documentation of the audit at the stages of the audit. The article offers a salary audit program, forms of working documents of the auditor, the form of the final document based on the results of the audit of payroll accounting.

The proposed proposals can be used in practice by business entities and auditors; as one of the options for solving problematic issues of the organization of analytical accounting of wages, documentation; to develop guidelines for conducting an audit of payroll accounting; for further research to address the problematic issues of accounting and auditing of wages.

Ключові слова: облік, заробітна плата, аудит, розрахункова відомість, аудит, Програма аудиту, робочі документи, аудиторські процедури.

Key words: accounting, salary, audit, payroll, audit, audit program, working papers, audit procedures.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Заробітна плата є одним із основних об'єктів бухгалтерського обліку та відповідно з цією ділянкою обліку пов'язана велика кількість первинних документів. Сучасні вимоги щодо забезпечення управлінського персоналу інформацією про витрати на оплату праці вимагають удосконалення документування операцій щодо заробітної плати, що повинно позначитися на прийнятті ефективних управлінських рішень щодо управління витратами.

Документальне забезпечення узагальнення облікової інформації є проблемним питанням в сучасних умовах роботи підприємств, яке потребує вирішення. Питання організації обліку заробітної плати виникають у суб'єктів господарювання і тоді, коли вони тільки розпочинають свою діяльність, та під час ведення бізнесу. Рекомендації для організації технологічного процесу обліку заробітної плати необхідні суб'єктам господарювання, а їх відсутність впливає на ефективність організації обліку.

Проблемні питання організації та проведення аудиту заробітної плати, пов'язані з відсутності методологічного забезпечення цього процесу. Особлива проблема пов'язана з документальним забезпеченням організації та проведення аудиту, з узагальненням результатів аудиторської перевірки.

АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Облік та аудит заробітної плати є актуальною темою наукових досліджень багатьох вчених, серед яких: Бутинець Ф.Ф., Кулаковська Л.П., Ткаченко Н.М., Марченко А.П., Меліхова Т.О., Загородній А.Г., Суліменко Л.А., Жогова О.Б., Артюх О.В., Островерха Р.Е. Автори досліджень розглядають окремі проблемні питання обліку та аудиту заробітної плати та вносять пропозиції, щодо їх вирішення, але не створюють умови для узагальнення результатів досліджень та розробки єдиних підходів до організації обліку та методології проведення аудиту заробітної плати. Актуальні питання цього напрямку потребують подальших досліджень і дискусій для визначення їх оптимального вирішення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Технологічний процес обліку об'єктів заробітної плати складається з технологічних етапів, на кожному з яких визначається облікова інформація, носії облікової інформації, документообіг, взаємозв'язок отриманої та узагальненої інформації.

Вважаємо доцільним визначити такі об'єкти обліку заробітної плати, які можна вважати й об'єктами аудиторської перевірки заробітної плати, оскільки метою аудиту заробітної плати є перевірка достовірності

інформації обліку. До основних об'єктів обліку та аудиту заробітної плати слід віднести наступні:

- елементи облікової політики;
- первинні документи особового складу працівників;
- операції з обліку розрахунків за виплатами працівникам;
- первинні документи з обліку розрахунків за виплатами працівникам;
- облікові реєстри;
- єдиний соціальний внесок;
- фінансова звітність.

Організація обліку заробітної плати за об'єктами обліку і визначає технологічний процес обліку заробітної плати. Кожен з наведених об'єктів обліку заробітної плати складається з певних облікових процедур, які можна згрупувати за певними ознаками, визначити перелік якісної інформації, яка повинна бути зафіксована в носіях інформації, та визначити документообіг інформації.

Наприклад, об'єкт "операції обліку розрахунків за виплатами працівникам" поділяється на групи:

- операції по нарахуванню заробітної плати;
- операції, пов'язані з утриманнями із заробітної плати.

Деталізуючи основний об'єкт обліку необхідно визначити додаткові об'єкти обліку, які також є об'єктами аудиторської перевірки, а саме: операції по нарахуванню основної заробітної плати; операції по нарахуванню додаткової заробітної плати; операції по нарахуванню інших заохочувальних і компенсаційних виплат; операції по утриманню із заробітної плати обов'язкових утримань відповідно до чинного законодавства, а також необов'язкових утримань.

Деталізація інформації щодо основних об'єктів обліку заробітної плати надає змогу систематизувати основні складові для кожного додаткового об'єкту обліку заробітної плати. На рисунку 1 наведено систему облікової інформації щодо утримань із заробітної плати.

Метод визначення розрахунку виплат працівникам за першу половину місяця визначається Колективним договором підприємства. Слід відзначити, що виплата заробітної плати за першу половину місяця відображається за дебетом субрахунку 661 "Розрахунки за виплатами працівникам" та не відображається в облікових реєстрах і не має форми документу для визначення суми авансу та розрахунку утримань, нарахування ЄСВ. Пропонуємо форму Довідки-розрахунку для обліку виплат за першу половину місяця (табл. 1).

Запропонована форма довідки-розрахунку відображає послідовність бухгалтерських процедур для визначення суми авансу, який працівник повинен отримати за

Об'єкти бухгалтерського обліку утримань із заробітної плати					
Обов'язкові утримання із заробітної плати кожного працівника					
ПДФО			Військовий збір		
Інші утримання					
Профспілкові внески	Підзвітні суми, своєчасно не повернуті	Відшкодування завданих збитків	За виконавчими листами	За заявою працівника (сплата кредиту, наданих позик, комунальних послуг, благодійних внесків, інші)	
Синтетичні рахунки обліку операцій, пов'язаних з розрахунками за виплатами працівникам					
Аналітичні рахунки обліку операцій, пов'язаних з розрахунками за виплатами працівникам					
Первинні документи обліку, бухгалтерські довідки-розрахунки, платіжні документи, виписки банку, заяви працівників, авансові звіти, акти, виконавчі листи, інші					
Облікові реєстри		Оборотна відомість	Фінансова звітність	Податкова звітність	Статистична звітність

Рис. 1. Система формування облікової інформації за об'єктом "утримання із заробітної плати"

першу половину місяця, суму авансу на яку нараховується ЄСВ, та визначаються утримання відповідно до чинного законодавства.

Запропонована довідка-розрахунок буде виконувати такі функції на ПП "УНІО":

- джерело інформації для складання платіжної відомості (складається за формою банку) переноситься інформація граф 2 і 5;

- підсумок граф 8, 9, 10 є підставою для оформлення платіжних доручень на перерахунок ПДФО, військового збору, ЄСВ;

- виконує функцію внутрішнього контролю щодо своєчасності, достовірності виплати авансу та здійснення розрахунків за податками, нарахуваннями, утриманнями.

Основним документом для розрахунку заробітної плати за звітний період є розрахункова відомість, форма та зміст якої потребують удосконалень з погляду на діюче чинне законодавства. У типовій формі розрахункової відомості, наприклад, відсутнє чітке визначення структури фонду оплати (основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні і компенсаційні виплати), а це показники, які використовуються менеджментом для управління витратами на оплату праці, в економічному аналізі тощо.

Для нарахування заробітної плати за місяць підприємства використовуються розрахункові відомості. За результатами проведених нами досліджень, щодо наявних форм розрахункових відомостей та їх використання, необхідно відзначити наступне:

- типовою формою зведеної розрахунково-платіжної відомості є форма П-7, затверджена Наказом Держкомстату України від 5 грудня 2008 року № 489;

- суб'єкти господарювання використовують форми розрахункової відомості відповідно до тієї інформаційної системи обліку, яка використовується на підприємстві;

- як правило, кожна інформаційна система обліку має свої форми розрахункових відомостей;

- зазначені відомості мають різні назви: розрахункова відомість, розрахунково-платіжна відомість, відомість нарахування заробітної плати;

- форми відомостей мають свої переваги та недоліки;

- існує необхідність подальших досліджень для визначення єдиної форми розрахункової відомості, з дотриманням чинного законодавства за нарахування, оподаткування, утримань із заробітної плати.

Як бачимо, зазначені вище форми мають різну назву та не одна з них, на нашу думку, не є коректною, наприклад:

- "Розрахунково-платіжна відомість", тому що вона не відображає факт виплати заробітної плати;

- "Відомість нарахування заробітної плати", тому що у формі відображаються не тільки операції з нарахування заробітної плати, а й операції, пов'язані з утриманнями із заробітної плати, з нарахуванням ЄСВ.

Головне при цьому, що в назві форми використовують термін "заробітна плата", хоча в ній визначаються також й інші виплати, які не відносяться до фонду оплати праці. Тому пропонуємо такий документ називати "Розрахункова відомість розрахунків за виплатами працівникам".

Форма та зміст відомості повинні відповідати основній меті документа, яка полягає в узагальненні інформації:

- по-перше, про нараховані виплати працівникам за звітний період відповідно до структури фонду оплати праці, про інші нарахування;

- по-друге, про утримання із заробітної плати, відповідно до чинного законодавства, та інші утримання;

- по-третє, про визначення суми до виплати для кожного працівника.

Вважаємо доцільним в запропонованій Розрахунковій відомості розрахунків за виплатами працівникам відображати виплати відповідно до структури заробітної плати: основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, інші виплати.

Також слід зазначити, що не всі проаналізовані нами форми відомостей, відображають інформацію про нарахування ЄСВ на нараховану заробітну плату кожному працівнику підприємства. Як правило, у відомості наводиться інформація про нарахування ЄСВ на заробітну плату однією сумою. Пропонуємо розглянути варіант форми Розрахункової відомості розрахунків за виплатами працівникам для подальшої дискусії (табл. 2).

Таблиця 1. Довідка-розрахунок для виплати заробітної плати за першу половину місяця

№	П.І.Б.	Посадовий оклад	% авансу	Сума авансу для виплати	Коефіцієнт	Сума авансу для оподаткування	Утримано		Нарахований ЄСВ
							ПДФО	Військовий збір	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Разом:					X	X			

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 2. Розрахункова відомість розрахунків за виплатами працівникам

№	П.І.Б./ табельний номер	Відпра- цьовано днів/ годин	Нараховані виплати працівникам, грн						
			Основна з/п/ Код, сума	Додаткова з/п/ Код, сума	Інші компен. заохоч. виплати/ Код, сума	Відпускні	Лікарняні	Інші Код	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Разом:									
Утримано								Нарахований ЄСВ	
За першу половину місяця	Пільга	ПДФО	Військовий збір	Інші/ код	Всього утримано	Сума до виплати			
11	12	13	14	15	16	17	18		

Джерело: розроблено авторами.

Використання запропонованої відомості передбачає відображення нарахування заробітної плати відповідно до структури фонду оплати праці, визначення фактичних витрат на оплату праці за місяць.

Інструкція № 5 визначає, що до додаткової заробітної плати входить 41 вид доплат, надбавок та інших виплат. Тому для зручності та компактності надання інформації про складові додаткової заробітної плати в запропонованій Розрахунковій відомості розрахунків за виплатами працівникам необхідно кожному виду додаткової заробітної плати присвоїти код обліку, наприклад (ДЗП. 1 — додаткова заробітна плата — премія). При цьому відображати додаткову заробітну плату двома графами або двома рядками: код виплат і сума, при цьому підсумок суми виплат буде визначати фактичні витрати на додаткову заробітну плату звітного місяця.

Для узагальнення інформації про використання фонду додаткової заробітної плати пропонуємо відповідну Відомість узагальнення інформації про фактичні витрати на додаткову заробітну плату за період, яку доцільно розглядати як додаток до запропонованої Розрахункової відомості розрахунків за виплатами працівникам (табл. 3).

Запропонована Відомість узагальнення інформації про фактичні витрати на додаткову заробітну плату буде виконувати наступні функції, а саме:

- контрольну, оскільки підсумок за місяць по додатковій заробітній платі повинен співпадати з підсумком нарахованої додаткової заробітної плати в розрахунковій відомості; визначає фонд додаткової заробітної плати протягом поточного року і за звітний період;
- визначати витрати на додаткову заробітну плату, які входить до складу елементу операційних витрат "Витрати на оплату праці";

— скорочувати облікові операції, які проводяться для узагальнення інформації при складанні фінансової звітності;

— надавати повну та достовірну інформацію про структуру додаткової заробітної плати для аналізу та прийняття управлінських рішень щодо оптимізації відповідних складових.

Для посилення контролю та аналізу витрат суб'єктів господарювання на допомогу з тимчасової непрацездатності та своєчасності погашення заборгованості ФСС пропонуємо Відомість узагальнення інформації обліку допомоги з тимчасової непрацездатності (табл. 4). Запропонована відомість містить корисну інформацію про:

- витрати підприємства на сплату лікарняних протягом поточного періоду та за звітний період;
- визначає одну із статей субрахунку ("Інші витрати операційної діяльності");
- розрахунки з ФСС протягом поточного періоду та на кінець звітного періоду.

Інформація запропонованої відомості може використовуватися бухгалтерією для контролю інформації на рахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" та рахунку 378 "Розрахунки з державними цільовими фондами", в облікових регістрах обліку; менеджментом суб'єкта господарювання для аналізу захворюваності на підприємстві та розробки пропозицій для оздоровлення працівників, а також для зменшення витрат підприємства. Запропонований підхід для узагальнення інформації може бути використаний в практичній діяльності для підвищення ефективності внутрішнього контролю.

Особливу увагу при організації бухгалтерського обліку заробітної плати, на нашу думку, необхідно приділяти документальному забезпеченню визначення законності, достовірності та повноти перерахування ЄСВ.

У зв'язку з цим пропонуємо Відомість обліку нарахованого ЄСВ за звітний період, використання якої буде

Таблиця 3. Відомість узагальнення інформації про фактичні витрати на додаткову заробітну плату за період

Фонд додаткової заробітної плати, відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати № 5	Код, шифр виплат	Нарахована додаткова заробітна плата відповідно до розрахункової відомості			Разом
		Січень	...	Грудень	
1	2	3		12	13
Надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів)					
Премії та винагороди					
Відсоткові або комісійні винагороди					
Оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні					
Суми виплат, пов'язаних з індексцією заробітної плати					
Суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати					
Оплата за невідпрацьований час					
...					
...					
...					
Разом:					

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 4. Відомість узагальнення інформації щодо обліку допомоги з тимчасової непрацездатності

Місяць	Нараховані лікарняні		Розрахунки з ФСС		
	За рахунок підприємства	За рахунок ФСС	Заборгованість ФСС на початок поточного періоду	Погашена заборгованість ФСС протягом поточного періоду	Залишок заборгованості ФСС на кінець поточного періоду
1	2	3	4	5	6
січень					
лютий					
березень					
...					
...					
грудень					
Разом:					

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 5. Відомість обліку нарахованого ЄСВ за звітний період

Місяць	Нарахований ЄСВ					Всього
	На заробітну плату	На лікарняні	За договорами ЦПХ	Сума додатково нарахованого ЄСВ до суми з/п меншої мін.	На інші види виплат	
1	2	3	4	5	6	7
Разом:						

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 6. Документування аудиторської перевірки заробітної плати

Підготовчий	Етапи	
	Основний	Заключний
Лист-замовлення від клієнта на проведення аудиту заробітної плати	Програма аудиту	Підсумкові документи
Лист-згода аудиторської фірми на проведення аудиторської перевірки заробітної плати	Робочі документи аудиторів	Узагальнюючі документи
Договір на проведення аудиту		Аудиторський звіт
Загальний план аудиторської перевірки обліку заробітної плати		Акт виконаних робіт

Джерело: розроблено авторами.

передбачати її закриття в кінці звітного періоду. Загальна сума нарахованого ЄСВ цієї відомості буде відображати суму операційних витрат, яка повинна бути відображеною в регістрах обліку, у Звіті про фінансові результати, може бути використана в якості доказу дотримання принципів підготовки фінансової звітності та якісних характеристик інформації.

Забезпечити управлінський персонал корисною, якісною інформацією про витрати на оплату праці можливо за допомогою розробки додаткових документів обліку для групування та узагальнення інформації, які повинні бути розроблені за такими формою та змістом, щоб бути зрозумілими користувачам і корисними для прийняття управлінських рішень.

У сучасних умовах розвитку бізнесу в Україні суб'єкти господарювання зацікавлені в отриманні незалежної думки аудитора щодо достовірності облікових даних по заробітній платі, оскільки це суттєва складова витрат підприємства. Аудиторська перевірка обліку заробітної плати проводиться на договірній основі, у договорі визначаються мета та завдання аудиторської перевірки, відповідно до них аудиторська фірма обирає стратегію аудиту.

МСА 230 "Документування" встановлює обов'язком аудитора забезпечити документування аудиторської перевірки, яке повинно бути доказом того, що аудиторська перевірка була спланована та проведена відповідно до МСА та вимогам чинного законодавства, а також забезпечує аудиторську перевірку доказами, для висловлення думки стосовно достовірності інформації бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Для визначення основних документів, які необхідно оформити для аудиторської перевірки пропонуємо розглядати їх за етапами аудиторської перевірки (табл. 6).

Основним документом підготовчого етапу є Загальний план аудиторської перевірки заробітної плати. Основна мета Загального плану — організація аудиторської перевірки (визначення групи аудиторів для перевірки, відповідального, терміни перевірки для кожного етапу, інші організаційні питання) і методологічне забезпечення аудиторів. Аналіз системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю аудитор може провести за допомогою тестування працівників бухгалтерії та іншого персоналу, за необхідністю. Питання для тестування аудитор визначає самостійно відповідно до умов бізнесу клієнта та результатами попередніх оцінок систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю обліку.

На підготовчому етапі аудитор повинен сформулювати свою думку відносно систем бухгалтерського обліку заробітної плати і внутрішнього контролю і відповідно визначити стратегію аудиторської перевірки обліку заробітної плати.

Основний етап аудиторської перевірки обліку заробітної плати полягає у визначенні та проведенні аудиторських процедур для отримання достатніх аудиторських доказів про достовірність та повноту відображення операцій по нарахуванню, оподаткуванню, утримань із заробітної плати та розрахунків з працівниками в бухгалтерському обліку та її тотожності у фінансовій звітності.

Програма аудиту заробітної плати є основним документом аудитора, за яким визначається якість аудиторської процедури. Програма аудиту містить перелік аудиторських процедур, послідовність виконання аудиторських процедур, групування аудиторських процедур для проведення перевірки за об'єктами обліку, іншими ознаками визначає методику проведен-

Таблиця 7. Програма аудиторської перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми	Аудиторські докази	Термін	Індекс РД
1	2	3	4	5	6
1.	Перевірка дотримання вимог чинного законодавства у внутрішніх документах, які визначають організацію обліку особового складу та заробітної плати	Нормативно-правова	Колективний договір, Положення про оплату праці, Наказ про облікову політику, інші		РД-1
Перевірка обліку особового складу і чисельності робітників					
2.	Перевірка правильності оформлення первинних документів з обліку особового складу	Нормативно-правова, документальна	Первинні документи з обліку особового складу		РД-2
3.	Перевірка достовірності і повноти обліку руху робітників	Нормативно-правова, документальна	Первинні документи з обліку особового складу		РД-3
4.	Перевірка обліку використання робочого часу	Нормативно-правова, документальна	Табелі обліку робочого часу, розрахункова відомість		РД-4
5.	Перевірка фактичної, середньооблікової чисельності працюючих	Нормативно-правова, документальна, арифметична	Книга обліку чисельності працюючих, табелі, розрахункові відомості		РД-5
Перевірка достовірності нарахування основної заробітної плати					
6.	Перевірка правильності нарахування основної заробітної плати	Документальна арифметична	Первинні документи, табелі обліку робочого часу, розрахункова відомість		РД-6
7.	Перевірка правильності відображення нарахованої основної заробітної плати на синтетичних рахунках обліку	Документальна	Розрахункова відомість, синтетичні рахунки обліку		РД-7
8.	Перевірка достовірності відображення нарахованої основної заробітної плати в аналітичному обліку	Документальна	Розрахункова відомість, первинні документи, аналітичні рахунки		РД-8
Перевірка достовірності нарахування додаткової заробітної плати					
9.	Перевірка виплат, які входять до фонду додаткової заробітної плати клієнта на їх відповідність Інструкції № 5	Нормативно-правова, документальна	Інструкція № 5, Наказ про облікову політику, розрахункова відомість		РД-9
10.	Перевірка правильності розрахунку додаткової заробітної плати за її видами	Нормативно-правова, документальна арифметична	Наказ про облікову політику, Первинні документи, Розрахункова відомість		РД-10
11.	Перевірка правильності відображення додаткової заробітної плати в синтетичному обліку	Документальна	Рахунки синтетичного обліку, розрахункова відомість		РД-11
12.	Перевірка правильності відображення додаткової заробітної плати в аналітичному обліку	Документальна	Розрахункова відомість, аналітичний облік		РД-12
Перевірка правильності нарахування заохочувальних і інших компенсаційних виплат					
13.	Перевірка виплат на їх відповідність Інструкції № 5	Нормативно-правова, документальна	Інструкція № 5, Наказ про облікову політику, розрахункова відомість		РД-13
14.	Перевірка правильності розрахунку виплат	Нормативно-правова, документальна арифметична	Накази, розпорядження, розрахункова відомість		РД-14
15.	Перевірка правильності відображення виплат у синтетичному обліку	Документальна	Рахунки синтетичного обліку, розрахункова відомість		РД-15
16.	Перевірка правильності відображення виплат в аналітичному обліку	Документальна	Розрахункова відомість, аналітичний облік		РД-16
Перевірка достовірності нарахування відпускних					
17.	Перевірка документального оформлення надання відпусток	Нормативно-правова, документальна	Графік відпусток, Накази, первинні документи		РД-17
18.	Перевірка правильності розрахунку суми відпускних та компенсації за невикористану відпустку	Документальна арифметична	Накази, довідки, розрахункова відомість, дані аналітичного обліку		РД-18
19.	Перевірка достовірності відображення нарахованих сум відпускних у синтетичному обліку	Документальна	Рахунки синтетичного обліку, розрахункова відомість		РД-8
Перевірка достовірності нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності					
20.	Перевірка правильності розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності	Арифметична	Довідка-розрахунок, розрахункова відомість		РД-20
21.	Перевірка правильності відображення нарахованої суми допомоги з тимчасової непрацездатності у синтетичному та аналітичному обліку	Документальна	Розрахункова відомість, синтетичний і аналітичний облік		РД-21
22.	Перевірка достовірності оцінки ЄСВ	Документальна арифметична	Розрахункова відомість		РД-22
23.	Перевірка достовірності сплати ЄСВ	Документальна	Розрахункова відомість, платіжні доручення, виписки банку, рахунки обліку розрахунків		РД-23

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми	Аудиторські докази	Термін	Індекс РД
1	2	3	4	5	6
Перевірка достовірності утримань із заробітної плати					
24.	Перевірка достовірності утримань із заробітної плати ПДФО, військового збору, профспілкових внесків	Нормативно-правова, документальна арифметична	Розрахункова відомість		РД-24
25.	Перевірка достовірності визначення інших утримань із заробітної плати	Нормативно-правова, Документальна арифметична	Накази, заяви працівників, первинні документи, розрахункова відомість		РД-25
26.	Перевірка відображення утриманого ПДФО, військового збору, профспілкових внесків на рахунках синтетичного обліку	Документальна	Синтетичні рахунки		РД-26
27.	Перевірка достовірності перерахування нарахованого ПДФО, військового збору до бюджету	Документальна порівняння	Розрахункова відомість, платіжні документи, виписки банку, рахунки обліку		РД-27
28.	Перевірка правильності ведення обліку ПДФО, військового збору на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами»	Документальна порівняння	Субрахунки рахунку 64, аналітичний облік, Головна книга, фінансова звітність		РД-28
29.	Перевірка обліку депонованої заробітної плати	Документальна арифметична	Розрахункова відомість, книга (реєстр) депонованої заробітної плати, рахунки обліку		РД-29
30.	Перевірка достовірності визначення забезпечень виплат відпусток, відображення його створення та використання в синтетичному і аналітичному обліку, фінансовій звітності	Нормативно-правова, документальна, арифметична	Довідка-розрахунок, розрахункові відомості, реєстри обліку, фінансова звітність		РД-30
31.	Перевірка обліку надання матеріальної допомоги	Нормативно-правова, документальна	Заяви, накази, розрахункові відомості		РД-31
32.	Перевірка тотожності інформації реєстрів обліку інформації у фінансовій звітності	Документальна порівняння			РД-32

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 8. Робочий документ РД-19. Перевірка достовірності відображення нарахованих відпускних у синтетичному обліку

П.І.Б.	Структурний підрозділ	Сума розрахунку відпускних		Сума відпускних у розрахунковій відомості	Відображення за дебетом рахунка		Відхилення
		За даними аудиту	За даними обліку		За даними аудиту	За даними обліку	
1	2	3	4	5	6	7	8
Місяць							

Таблиця 9. Робочий документ РД-24. Перевірка достовірності утримань із заробітної плати ПДФО, військового збору, профспілкових внесків

№	Місяць перевірки	П.І.Б.	База оподаткування			Утримання ПДФО		
			За відомістю	За даними аудитора	Відхилення	За відомістю	За даними аудитора	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7	8	9
			Утримання військового збору			Утримання профспілкових внесків		
			За відомістю	За даними аудитора	Відхилення	За відомістю	За даними аудитора	Відхилення
			10	11	12	13	14	15

Таблиця 10. Робочий документ РД-25. Перевірка достовірності визначення інших утримань із заробітної плати

№	П.І.Б.	Вид утримання	Підстава та сума утримання, (грн)	Утримано відповідно до розрахункової відомості місяць, сума, (грн)	За даними аудитора, (грн)	Відхилення, грн (гр.5 – гр.6)
1	2	3	4	5	6	7

ня аудиту відповідно до мети та завдань аудиторської перевірки. Якщо завдання аудиту потребують особливої уваги до окремих об'єктів обліку заробіт-

ної плати, у такому випадку для перевірки цих об'єктів аудитор планує більш детальні аудиторські процедури.

Таблиця 11. Робочий документ — РД-26. Перевірка відображення утриманого ПДФО, військового збору, профспілкових внесків на рахунках синтетичного обліку

Вид утримання	За даними аудиту				За даними обліку				Відхилення
	Кореспонденція рахунків		Платіжне доручення	Виписка банку	Кореспонденція рахунків		Платіжне доручення	Виписка банку	
	Дебет	Кредит	(грн)	(грн)	Дебет	Кредит	(грн)	(грн)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ПДФО									
Військовий збір									
Профспілкові внески									

Таблиця 12. Робочий документ РД-27. Перевірка достовірності перерахування нарахованого ПДФО, військового збору до бюджету

Місяць	Нарахований ПДФО відповідно до розрахункової відомості	Відображення в обліку		Перерахований ПДФО відповідно до:		Відображення в обліку		Відхилення
		Дебет	Кредит	Платіжного доручення	Виписки банку	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
...								
Разом:								
Місяць	Нарахований військовий збір	Відображення в обліку		Перерахований військовий збір відповідно до:		Відображення в обліку		Відхилення
		Дебет	Кредит	Платіжного доручення	Виписки банку	Дебет	Кредит	
10	11	12	13	14	15	16	17	18
...								
Разом								

Таблиця 13. Робочий документ — РД-28. Перевірка правильності ведення обліку ПДФО, військового збору на рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами"

Вид податку, збору	Відображення суми утриманого ПДФО і військового збору в обліку							Примітки
	Розрахункова відомість	Аналітичний облік	Рахунок 661	Рахунок 663	Рахунок 641	Рахунок 642	Рахунок 311	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
На 31.12. 200X року								
ПДФО								
Військовий збір								
Відображення інформації у фінансовій звітності								
Вид податку, збору	Баланс				Звіт про рух грошових коштів			Примітки
	За даними обліку		За даними аудиту		За даними обліку		За даними аудиту	
	Ряд.1135	Ряд.1620	Ряд.1135	Ряд.1620	В залежності			
10	11	12	13	14	15		16	17
На 31.12. 200X року								
ПДФО								
Військовий збір								

Пропонуємо зразок Програми аудиту заробітної плати. Методика аудиторської перевірки передбачає проведення аудиту за основними об'єктами обліку, тому для кожного об'єкту визначені основні аудиторські процедури, які в ході проведення аудиту можуть бути більш деталізовані, або навпаки (табл. 7).

На етапі здійснення аудиторських процедур, аудитор повинен зафіксувати отриману на підставі аудиторських доказів інформацію у робочих документах. Форма та зміст робочих документів визначаються на рівні аудиторської фірми, а тому в практичній діяльності аудиторів на одну й ту ж саму аудиторську процедуру можуть використовуватися робочі документи, які різняться за формою та змістом. Пропонуємо зразки робочих документів на виконання аудиторських процедур відповідно до Програми аудиторської перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати (табл. 8 — 13).

На завершальному етапі аудиторської перевірки аудитор повинні оформити ще один вид документу, який не має типової форми. Це підсумковий документ узагальнення результатів проведеної перевірки. Підсумкові документи можуть бути оформлені за результатами всієї перевірки або за об'єктами аудиту. Пропонуємо зразок

форми підсумкового документа, складеного за результатами виконання аудиторських процедур (табл. 14).

Завершується аудиторська перевірка оформленням аудиторського звіту та підписанням Акту виконаних робіт.

Запропоновані документи для організації та проведення аудиторської перевірки заробітної плати формують папку-досьє аудиторської перевірки, яка зберігається та використовується для оцінки якості наданих послуг аудиторської фірми.

ВИСНОВКИ

Для раціоналізації і підвищення ефективності організації обліку заробітної плати у статті визначені об'єкти обліку заробітної плати, визначений технологічний процес обліку одного із об'єктів обліку заробітної плати "утримання із заробітної плати".

У статті наведено пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту заробітної плати на підприємстві:

— розроблено форму довідки-розрахунку для виплати заробітної плати за першу половину місяця, використання якої буде виконувати інформативну та контрольну функцію;

Таблиця 14. Форма узагальнення результатів аудиторської перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати

Кількість аудиторських процедур		Кількість робочих документів аудитора		Кількість виявлених порушень	
Заплановано	Виконано	Заплановано	Оформлені		
1	2	3	4	5	
Аналіз виявлених порушень					
Характер порушень	Доказ порушення Індекс робочого документа	Кількість виявлених порушень	Узгодженість виявлених порушень з управлінським персоналом клієнта		
			Кількість порушень		
			Отримана згода про наявність порушення	Виправлені в ході перевірки	Не згодні з виявленими порушеннями
1	2	3	4	5	6
Вимоги чинного законодавства					
Вимоги внутрішніх розпорядчих документів					
Методологічних принципів обліку відповідно					
Арифметичні помилки					
Відображення у синтетичному обліку					
Відображення в аналітичному обліку					
Відображення у фінансовій звітності					
Інші:					
Невиправлені, непогоджені порушення, які вплинули на висловлення думки аудитора про достовірність бухгалтерського обліку заробітної плати					
Перелік порушення		Помилка не виправлена за час проведення аудиторської перевірки		Незгода управлінського персоналу	
1		2		3	

— розроблено Розрахункову відомість розрахунків за виплатами працівникам, використання якої передбачає відображення нарахування заробітної плати відповідно до структури фонду оплати праці, визначення фактичних витрат на оплату праці за місяць;

— для посилення внутрішнього контролю обліку заробітної плати запропоновано Відомість узагальнення інформації про фактичні витрати на додаткову заробітну плату з урахуванням видів виплат відповідно до Інструкції № 5 та присвоєнням їм коду або шифру для використання у розрахунковій відомості;

— для посилення контролю та аналізу витрат суб'єктів господарювання на допомогу з тимчасової непрацездатності та своєчасності погашення заборгованості ФСС запропоновано Відомість узагальнення інформації обліку допомоги з тимчасової непрацездатності;

— розроблено програму аудиту заробітної плати, форми робочих документів аудитора, форма підсумкового документа за результатами аудиторської перевірки заробітної плати;

— запропоновано форму узагальнення результатів аудиторської перевірки бухгалтерського обліку заробітної плати.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості використання в практичній діяльності суб'єктами господарювання запропонованих відомостей як одного з важелів вирішення проблемних питань організації аналітичного обліку заробітної плати, документального забезпечення. Використання запропонованих аудиторських документів дозволить оптимізувати процес планування та виконання аудиту заробітної плати. Використання запропонованої форми узагальнення результатів аудиторської перевірки обліку заробітної плати дозволить проаналізувати якість перевірки та скоординувати дії аудитора на майбутнє.

Література:

1. Макаренко А.П. Фінансовий облік II: навч.-метод. посібник для студ. ЗДІА спец. 6.030509 "ОіА" ден. та заоч. форм навчання / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста // ЗДІА. — Запоріжжя: ЗДІА, 2014. — 288 с.

2. Меліхова Т.О., Єременко М.Р. Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства. Економічний вісник Донбасу: наук. журнал. Луганськ, 2012. Вип. 1 (27). С. 150—155.

3. Подмешальська Ю.В., Резніченко Л.О. Удосконалення методики внутрішнього аудиту заробітної плати як засобу внутрішнього контролю на підприємстві. Агросвіт. 2019. № 4. С. 88—96. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.4.88

4. Подмешальська Ю.В., Панченко А.М. Удосконалення організації обліку заробітної плати. Інвестиції: практика та досвід. 2020. № 1. С. 58—63. DOI: 10.32702/2306-6814.2020.1.58.

5. Подмешальська Ю.В., Бескоста Г.М., Стафійчук К.В. Аудит розрахунків з оплати праці. Ефективна економіка. 2017. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>

References:

1. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. and Beskosta, H.M. (2014), Finansovyy oblik II [Financial Accounting II], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

2. Melikhova, T.O. Yeremenko, M.R. (2012), Kontseptualni osnovy obliku zarobitnoi platy ta analizu podatkovoho navantazhennia dlia pidvyshchennia rivnia finansovoi bezpeky pidpriemstva [Conceptual bases of the accounting of wages and analysis of a tax load for increase of level of financial safety of the enterprise], Ekonomichnyi visnyk Donbasu: nauk. zhurnal [Donbass Economical Bulletin]. Luhansk, vol. 1, no. 27, pp. 150—155.

3. Podmeshalska, Yu. and Reznichenko, L. (2019), "Improvement of the method of internal audit of wages as a means of internal control at an enterprise", Agrosvit, vol. 4, pp. 88—96. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.4.88

4. Podmeshalska, Yu. and Panchenko, A. (2020), "Improving the organization of payroll", Investytsiyi: praktyka ta dosvid, vol. 1, pp. 58—63. DOI: 10.32702/2306-6814.2020.1.58

5. Podmeshalska, Y.V. Beskosta, H.M. and Stafychuk, K.V. (2017), "Audit of payroll calculations", Efektyvna ekonomika, vol.12, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5975> (Accessed 10 Feb 2018).

Стаття надійшла до редакції 03.12.2020 р.