

## ВНУТРІШНІЙ І ЗОВНІШНІЙ АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

### INTERNAL AND EXTERNAL AUDIT ON WAGES OPERATIONS AT THE ENTERPRISE IN MODERN CONDITIONS

УДК 657.6

**Потапова Н.О.**

к.е.н., доцент кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу  
Харківський інститут фінансів  
Київського національного  
торговельно-економічного університету

**Співак О.К.**

старший викладач кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу  
Харківський інститут фінансів  
Київського національного  
торговельно-економічного університету

**Бондаренко О.І.**

студент  
Харківський інститут фінансів  
Київського національного  
торговельно-економічного університету

У статті розглянуто центральну ланку виробничого процесу будь-якого підприємства, а саме працю та її результати, що обумовлене створенням додаткового продукту. Виявлено один з основних шляхів вирішення проблеми під час проведення аудиту операцій з оплати праці, яким є вироблення та постійне вдосконалення методики контролю з урахуванням постійних змін і вдосконалень нормативно-правової бази, яка регламентує облік та контроль оплати праці. Підвищення продуктивності праці, отримання віддачі на кожну гривню оплати праці на підприємстві є можливими за допомогою посилення як внутрішньогосподарського контролю, здійснюваного фахівцями підприємства, спеціальними службами внутрішнього аудиту, так і зовнішнього контролю, здійснюваного аудиторськими фірмами або аудиторами. Викладено думку авторів про те, що щодо управління підприємством внутрішній аудит операцій з оплати праці має пріоритетне значення порівняно із зовнішнім аудитом.  
**Ключові слова:** внутрішній аудит, аудит, оплата праці, принципи аудиту, аудиторські процедури, підприємство.

В статье рассмотрено центральное звено производственного процесса любого пред-

приятия, а именно труд и его результаты, что обусловлено созданием дополнительного продукта. Выявлен один из основных путей решения проблемы при проведении аудита операций по оплате труда, которым является выработка и постоянное совершенствование методики контроля с учетом постоянных изменений и совершенствований нормативно-правовой базы, регламентирующей учет и контроль оплаты труда. Повышение производительности труда, получение отдачи на каждую гривню оплаты труда на предприятии являются возможными при помощи усиления как внутрихозяйственного контроля, осуществляемого специалистами предприятия, специальными службами внутреннего аудита, так и внешнего контроля, осуществляемого аудиторскими фирмами или аудиторами. Изложено мнение авторов о том, что касательно управления предприятием внутренний аудит операций по оплате труда имеет приоритетное значение по сравнению с внешним аудитом.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, аудит, оплата труда, принципы аудита, аудиторские процедуры, предприятие.

*The article discusses the central element of the production process of any enterprise – labor and its results, which is caused by the creation of a surplus product. The purpose of the article is to study the processes of internal and external audit of wages operations in order to develop measures aimed at increasing their reliability and efficiency. The article confirmed that the rational use of labor resources has a priority, regardless of the form of ownership and type of enterprise activity. Accounting for labor and wages should provide operational control of the quantity and quality of labor, the use of funds that form the salary fund and social benefits. In addition, for each calculation of labor remuneration is meant an individual for whom salary is the main and main source of his life activity (as a rule), and for an enterprise these are expenses that directly affect the final financial result of his activity. Wages operations are known complexity and are associated with the risk of possible theft. Therefore, the wages operations are auditors to the area of accounting with an increased control risk, the verification of which requires special attention. The article substantiates that the audit of labor and wages is one of the most difficult and responsible areas. The article identifies one of the main ways to solve a problem when conducting an audit of wages operations; it is the development and continuous improvement of the control methodology, taking into account the constant changes and improvements in the regulatory framework governing the accounting and control of wages. The financial sustainability of any enterprise depends on how efficiently production resources, including labor, are used. Therefore, their use is subject to strict control. Increasing labor productivity, getting a return on each hryvnia of labor remuneration at an enterprise is possible by strengthening both on-farm control exercised by the company's specialists, special internal audit services, and external audit firms or auditors. The article expresses the authors' opinion that, from the point of view of managing an enterprise, internal audit of wages operations is a priority compared to external audit.*

**Key words:** internal audit, audit, wage, audit principles, audit procedures, enterprise.

**Постановка проблеми.** Головне місце у виробничій діяльності будь-якого підприємства посідають праця й результати праці, що обумовлене створенням додаткового продукту. Ця обставина зумовлює ставлення до раціонального використання трудових ресурсів, що зумовлене тим, що без колективу працівників немає підприємства, без необхідної кількості людей певних професій та кваліфікації жодне підприємство не зможе досягти своєї мети.

Облік праці та заробітної плати повинен забезпечити оперативний контроль кількості та якості праці, використання засобів, що включаються до фонду заробітної плати, а також виплат соціального характеру. Крім того, за кожним розрахунком з оплати праці передбачено особу, для якої

заробітна плата є основним джерелом її життєдіяльності, а для підприємства це є витратами, що прямо впливають на кінцевий фінансовий результат його діяльності.

Розрахунки з оплати праці є певною складністю, що пов'язане з ризиком можливих розкрадань, тому розрахунки з оплати праці відносяться аудиторами до зони обліку з підвищеним контрольним ризиком, перевірки якої необхідно приділити особливу увагу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання контролю, аудиту операцій з оплати праці на підприємствах досліджували вчені України у сфері бухгалтерського обліку, контролю й аудиту, зокрема О.Ф. Доровської [6], Л.П. Кулаковська [2], О.В. Петрик [3], Ю.В. Піча [2], І.В. Саух [9],

В.Я. Савченко [5], А.О. Семенець [6; 8], Б.Ф. Усач [10], Н.І. Шульга [3]. Недостатня вивченість і відсутність чітких методик аудиту розрахунків з оплати праці на підприємствах усіх форм власності та видів діяльності визначають актуальність цього напряму дослідження.

**Постановка завдання.** Мета статті полягає в дослідженні процесів внутрішнього та зовнішнього аудиту операцій з оплати праці задля вироблення заходів, вжиття яких спрямоване на підвищення їх достовірності та оперативності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сьогодні законодавство з праці безперервно вдосконалюється, з'являються нові нормативні акти, що стосуються розрахунків з оплати праці на підприємствах усіх форм власності, що приводить до ускладнення розрахунків, збільшення їх трудомісткості, необхідності контролю над розрахунками як всередині підприємств, так і під час проведення аудиторських перевірок.

Основний шлях вирішення проблем під час перевірки цього розділу обліку полягає у виробленні та постійному вдосконаленні методики контролю над розрахунками з оплати праці. При цьому завдання полягає в тому, щоби розробити необхідні конкретні процедури й дати докладний опис порядку їх проведення, що передбачає визначення законності та доцільності нарахування оплати праці й доходів фізичних осіб. Стійкість фінансового положення будь-якого підприємства залежить від того, наскільки раціонально використовуються виробничі ресурси, зокрема трудові, тому їх використання підлягає суворому контролю.

Підвищення продуктивності праці, отримання віддачі на кожну гривню оплати праці на підприємстві є можливими за допомогою посилення як внутрішньогосподарського контролю, здійснюваного фахівцями підприємства, спеціальними службами внутрішнього аудиту, так і зовнішнього контролю, здійснюваного аудиторськими фірмами або аудиторами.

Господарсько-фінансова діяльність підприємств багатoproфільна. Кожне підприємство займається реалізацією готової продукції (товарів, послуг), крім цього, воно може виробляти продукцію для продажу. Все це обумовлює відмінності в оплаті праці, обліку й контролі. Для підвищення продуктивності праці підприємств необхідний контроль за використанням трудових ресурсів. Одним із заходів, що сприяє цьому, є проведення незалежного аудиту оплати праці. Однак діяльність не всіх підприємств підлягає обов'язковому проведенню щорічної аудиторської перевірки. У зв'язку з цим, крім зовнішнього аудиту, необхідно розвивати внутрішній аудит. Внутрішній аудит на основі проведеного аналізу дає рекомендації щодо вдосконалення систем внутрішнього контролю, але він не може безпосередньо змінити їх через те, що ці рекомендації керівництво може прийняти або не прийняти. Це положення

не має бути підставою для формального підходу до розроблення рекомендацій за системами внутрішнього контролю, тому що чим ефективніше працюють системи внутрішнього контролю, тим менше роботи для внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен взаємодіяти з іншими службами підприємства. Метою такої взаємодії є координація й надання допомоги у виконанні контрольних функцій фахівцями, а також підвищення ефективності виробництва. Для організації внутрішнього аудиту існують передумови, бо його методика має багато спільного з ревізією, яка широко розвинена на підприємствах [1; 4]. В обов'язки служби внутрішнього аудиту з контролю оплати праці входять:

- аналіз інформації про виробіток та оплату праці;
- оцінювання надійності системи внутрішнього контролю;
- забезпечення дотримання податкового законодавства;
- розроблення рекомендацій щодо усунення виявлених негативних явищ з обліку виробітку та розрахунків з оплати праці;
- перевірка та досягнення виконання вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», якісного документування фактів господарського життя;
- проведення комплексного аналізу системи управління персоналом, розроблення рекомендацій, спрямованих на вдосконалення політики управління персоналом та оплати праці (аудит ефективності праці) [6];
- надання допомоги керівництву щодо прийняття управлінських рішень.

Внутрішній аудит може бути організований як самостійний структурний підрозділ підприємства, як запровадження посади внутрішнього аудитора задля здійснення контролю за діяльністю дочірніх, залежних товариств, загалом підприємства; здійснюватися аудитором або співробітником аудиторської фірми на підставі договірних відносин. За будь-яких варіантів організації такої служби задля економії коштів, забезпечення ефективності її роботи та забезпечення збереження конфіденційної інформації, що становить комерційну таємницю підприємств, її діяльність повинна бути суворо регламентована. У зв'язку з цим в положенні про службу внутрішнього аудиту має бути передбачена складність завдань, що стоять перед службою внутрішнього аудиту, та можливості їх впливу на мікроклімат в колективі, визначення ділових та особистих якостей її працівника. Разом з вимогами високої кваліфікації аудитора в різних сферах економіки він повинен вміти виділити із загального потоку й оцінити інформацію, необхідну для роботи в контексті завдання, що стоїть перед ним.

Внутрішній аудит необхідно організувати з урахуванням методологічних (якість та постійне

вдосконалення; глибоке розуміння для вищого керівництва та внутрішнього аудитора; проактивність та стратегічність; політичний нейтралітет; доказовість; системність; відкритість; ефективність; самоефективність; транспарентність) та організаційних (компетентність; обачність; об'єктивність; незалежність; позиціонування; організаційне вдосконалення; чесність; підзвітність; конфіденційність; економічність; комунікативність; перманентність; персоналізація відповідальності; технологічна досконалість; уніфікованість; ергономічність; мотивованість; репрезентативність; соціальна відповідальність) принципів внутрішнього аудиту [7].

За дотримання визначених принципів внутрішнього аудиту економічний вплив проявляється в підвищенні значень найважливіших, визначальних економічних показників господарської діяльності, які охоплюють усі сфери функціонування суб'єкта господарювання, зокрема виробництво, реалізацію, закупівлю сировини, матеріалів та товарів, фінанси, запаси товарів та матеріалів, робочу силу, прибуток, обсяги капіталів. Соціальні наслідки впливу будуть проявлятися в тому, що ефективна діяльність підрозділу внутрішнього аудиту буде підтримувати довгострокове зобов'язання суб'єкта господарювання щодо етичного ведення бізнесу та сприяння сталому розвитку підприємства, громади й суспільства загалом [7].

Якість інформації значно впливає на господарську діяльність підприємства. Отже, під час прийняття управлінських рішень необхідно враховувати стан інформаційної управлінської системи. Бухгалтерський облік є сполучною ланкою між господарською діяльністю та управлінням підприємством. Ефективність цього зв'язку забезпечує аудит.

Аудиторські фірми (аудитори) повинні, перш ніж приступати до перевірки, приділити увагу питанням планування аудиту, а саме оцінюванню систем внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку; визначенню аудиторського ризику; виявленню суттєвості можливих помилок; документуванню планування аудиту; розробленню програми та вибору методів збирання аудиторських доказів. Для оцінювання системи внутрішнього контролю та прийняття рішення, якою мірою на неї можна покладатися, аудитор повинен використовувати відповідні прийоми. До них можуть належати спеціальні тести, відповіді на які дадуть змогу отримати інформацію про систему внутрішнього контролю.

Контроль над розрахунками з оплати праці є одним з найбільш важливих з усіх фактів господарського життя підприємства через те, що оплата праці за питомою вагою в елементах витрат посідає друге місце за матеріальністю. Викривлення облікових даних сприяє появі неточностей, а також приводить до недостовірності даних фінансової (бухгалтерської) звітності.

Аналіз різних застосовуваних методичних підходів до проведення аудиту розрахунків з оплати праці та його розвиток в сучасних умовах дав змогу виділити окремі етапи робіт, яких повинен дотримуватися аудитор в процесі проведення аудиторської перевірки:

- планування аудиту, що включає отримання уявлення про джерела інформації та їх оцінювання, а також попереднє оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці;

- підготовка та розроблення програми аудиту, включаючи перевірку дотримання трудового законодавства й розрахунків з оплати праці; перевірку організації обліку та контролю виробітку й нарахування заробітної плати робітникам-відрядникам, погодинних та інших видів виплат; перевірку розрахунків утримань із заробітної плати; перевірку зведених розрахунків з оплати праці; перевірку бази оподаткування, податків та платежів до бюджету та в позабюджетні фонди;

- проведення аудиторських процедур;
- узагальнення результатів перевірки, формування аудиторського звіту.

Вивчення перевірки оборотів і сальдо за рахунками дало змогу зробити висновок, що для підвищення ефективності аудиту методики перевірки з різних розділів обліку повинні розроблятися за єдиними напрямками, що включають вивчення:

- нормативних документів, що містять вимоги до обліку, контролю та аудиту;
- складу первинних документів з обліку;
- записів в облікових регістрах та звітності;
- переліку типових порушень з обліку, контролю та аудиту;
- визначення послідовності виконання аудиторських процедур;
- особливостей проведення аудиту в умовах використання програмного забезпечення.

За кожним з перерахованих напрямів доцільно сформулювати перелік інформаційних джерел аудиту, такого підходу також дотримуються А.О. Семенець, Г.В. Карнаух [8].

**Висновки з проведеного дослідження.** На прикладі основних описаних в літературі методик підготовки до аудиторських процедур та їх проведення у статті запропоновані рекомендації щодо вдосконалення методики перевірки операцій з оплати праці, а також необхідні аудиторські процедури, виділені єдині напрями аудиту розрахунків з оплати праці для суб'єктів господарської діяльності всіх організаційно-правових форм власності.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Господарський кодекс України : Кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 24.05.2019).

2. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту : підручник. Київ : Каравела, 2012. 544 с.

3. Петрик О.В., Шульга Н.І. Аудит розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам: вимоги до організації та методики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 12. С. 18-26.

4. Про акціонерні товариства : Закон України від 17 вересня 2008 р. № 514-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17> (дата звернення: 24.05.2019).

5. Савченко В.Я. Аудит : навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2006. 328 с.

6. Семенець А.О., Вороник Т.А., Доровської О.Ф. Організація та методика аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 5/3. С. 21-23. URL: <http://repository.hneu.edu.ua/handle/123456789/20467> (дата звернення: 24.05.2019).

7. Семенець А.О. Вплив принципів внутрішнього аудиту на контрольне середовище: економічні та соціальні наслідки. *Економічний простір*. 2018. № 139. С. 182-198. DOI: 10.30838/P.ES.2224.271018.182.283.

8. Семенець А.О., Карнаух Г.В. Організація аудиту використання трудових ресурсів та фонду оплати праці на підприємстві. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 12/4. С. 60-63. URL: <http://dspace.khif.edu.ua/handle/123456789/88> (дата звернення: 24.05.2019).

9. Саух І.В. Методика перевірки операцій з оплати праці та пов'язаних з нею розрахунків. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 2 (20). С. 428-433. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/download/44244/40595> (дата звернення: 24.05.2019).

10. Усач Б.Ф. Аудит : навчальний посібник. Київ : Знання, 2007. 231 с.

#### REFERENCES:

1. Hospodarskyi kodeks Ukrainy [Economic Code of Ukraine] (16.01.2003) no. 436-IV. *Verkhovna Rada of Ukraine*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (accessed: 24 May 2019).

2. Kulakovska L.P., Picha Yu.V. (2012) *Orhanizatsiia i metodyka audytu* [Organization and method of audit]. Kyiv : Caravela (in Ukrainian).

3. Petryk O.V., Shulha N.I. (2015) *Audyt rozrakhunkiv z opłaty pratsi ta inshykh vyplat pratsivnykam: vymohy do orhanizatsii ta metodyky* [Audit of payments for salaries and other payments to employees: requirements for organization and methodology]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt* [Accounting and auditing], no. 12, pp. 18-26.

4. Zakon Ukrainy "Pro aktsionerni tovarystva" [About Joint-Stock Companies: Law of Ukraine] (17.09.2008) no. 514-VI. *Verkhovna Rada of Ukraine*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17> (accessed: 24 May 2019).

5. Savchenko V.Ya. (2006) *Audyt* [Audit]. Kyiv : KNEU (in Ukrainian).

6. Semenets A.O., Vorovyk T.A., Dorovskoi O.F. (2018) *Orhanizatsiia ta metodyka audytu rozrakhunkiv z opłaty pratsi na pidpriemstvi* [Organization and methods of audit of payroll calculations at the enterprise]. *Ekonomika. Finansy. Pravo* [Economy. Finances. Right], no. 5/3, pp. 21-23. Available at: <http://repository.hneu.edu.ua/handle/123456789/20467> (accessed: 24 May 2019).

7. Semenets A.O. (2018) *Vplyv pryntsyviv vnutrishnoho audytu na kontrolne seredovyshe: ekonomichni ta sotsialni naslidky* [Influence of the principles of internal audit on the control environment: economic and social consequences]. *Ekonomichnyi prostir* [Economic space], no. 139, pp. 182-198. DOI: 10.30838/P.ES.2224.271018.182.283.

8. Semenets A.O., Karnaukh H.V. (2017) *Orhanizatsiia audytu vykorystannia trudovykh resursiv ta fondu opłaty pratsi na pidpriemstvi* [Organization of the audit of the use of labor resources and the wage fund at the enterprise]. *Ekonomika. Finansy. Pravo* [Economy. Finances. Right], no. 12/4, pp. 60-63. Available at: <http://dspace.khif.edu.ua/handle/123456789/88> (accessed: 24 May 2019).

9. Saukh I.V. (2012) *Metodyka perevirky operatsii z opłaty pratsi ta poviazanykh z neiu rozrakhunkiv* [Methodology for checking wage transactions and related calculations]. *Visnyk ZhDTU* [Journal of ZHDTU], no. 2 (20), pp. 428-433. Available at: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/download/44244/40595> (accessed: 24 May 2019).

10. Usach B.F. (2007) *Audyt* [Audit]. Kyiv : Znannya (in Ukrainian).

**Potapova Natalia**

Candidate of Economic Sciences,  
Senior Lecturer at Department of Accounting, Audit and Economic Analysis  
Kharkiv Institute of Finance  
Kyiv National University of Trade and Economics

**Spivak Olena**

Senior Instructor at Department of  
Accounting, Audit and Economic Analysis  
Kharkiv Institute of Finance  
Kyiv National University of Trade and Economics

**Bondarenko Oleksandr**

Student  
Kharkiv Institute of Finance  
Kyiv National University of Trade and Economics

### **INTERNAL AND EXTERNAL AUDIT ON WAGES OPERATIONS AT THE ENTERPRISE IN MODERN CONDITIONS**

Accounting for labor and wages should provide operational control of the quantity and quality of labor, the use of funds included in the wage bill, and social benefits. Wages operations are attributed by auditors to an area of accounting with an increased control risk, the verification of which requires special attention.

The purpose of the article is to study the processes of internal and external audit of wages operations in order to develop measures aimed at increasing their reliability and efficiency.

The article discusses the central element of the production process of any enterprise – labor and its results, which is caused by the creation of a surplus product. The article confirmed that the rational use of labor resources has a priority, regardless of the form of ownership and type of enterprise activity. Accounting for labor and wages should provide operational control of the quantity and quality of labor, the use of funds that form the salary fund and social benefits. In addition, for each calculation of labor remuneration is meant an individual for whom salary is the main and main source of his life activity (as a rule), and for an enterprise these are expenses that directly affect the final financial result of his activity. Wages operations are known complexity and are associated with the risk of possible theft. Therefore, the wages operations are auditors to the area of accounting with an increased control risk, the verification of which requires special attention. The article substantiates that the audit of labor and wages is one of the most difficult and responsible areas. The article identifies one of the main ways to solve a problem when conducting an audit of wages operations; it is the development and continuous improvement of the control methodology, taking into account the constant changes and improvements in the regulatory framework governing the accounting and control of wages.

The financial sustainability of any enterprise depends on how efficiently production resources, including labor, are used. Therefore, their use is subject to strict control. Increasing labor productivity at an enterprise is possible by strengthening both on-farm control exercised by the company's specialists, special internal audit services, and external audit firms or auditors. The article expresses the authors' opinion that, from the point of view of managing an enterprise, internal audit of wages operations is a priority compared to external audit.

Recommendations on the organization of the audit of wages operations at the enterprises contained in the study will help to improve the functions of internal and external audits, improve the quality and effectiveness of inspections.

The article has developed proposals for improving the methods of internal and external audit of wages operations at enterprises, taking into account the specifics of accounting for production and wages.