УДК 657.6

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ АУДИТУ НАРАХУВАННЯ ТА УТРИМАННЯ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ

Макаренко А.П., д.е.н., професор; Віговська Т.А.
Запорізька державна інженерна академія

Авторами статті узагальнено та розвинено мету, завдання та об'єкти аудиту нарахування та утримання єдиного соціального внеску, запропоновано аудиторські процедури та загальний план аудиторської перевірки розрахунків за ЄСВ.

Authors of the paper are summarized and developed the purpose, tasks, and objects of the audit fees and retain a single social contribution proposed audit procedures and overall audit plan settlement SSC.

Постановка проблеми. Саме система єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування відіграє значну роль у фінансуванні соціальної сфери України. Від своєчасного надходження страхових внесків значною мірою залежить ефективність вітчизняної системи спільного захисту. Тому, основними завданнями, що ставляться під час проведення аудиту єдиного внеску є підтвердження правильності, своєчасності та повноти нарахування і перерахування податків, правильності ведення обліку за цими розрахунками, правильності заповнення звітності та відповідності даних облікових регістрів даним податкової звітності.

Аудит розрахунків за соціальним страхуванням є важливим аспектом діяльності підприємств. Адже кожен суб'єкт господарювання повинен обов'язково сплачувати єдиний соціальний внесок до органів Пенсійного фонду. На жаль, на сьогодні чинна система загальнообов'язкового державного соціального страхування характеризується громіздкістю законодавчих актів, постійною зміною ставок відрахувань, частою зміною форм звітних документів.

Вивчення думок вчених-економістів, нормативних та законодавчих актів, свідчать, що існує ряд питань, які потребують додаткового дослідження.

Єдиний соціальний внесок (далі - ЄСВ) не входить до системи оподаткування. Тому податкове законодавство не регулює порядок обчислення та сплати цього внеску. Як і раніше, страхувальниками за новим Законом у загальному випадку є роботодавці, а застрахованими особами - фізичні особи, які підлягають державному соціальному страхуванню і сплачують (або за яких сплачується) ЄСВ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації і методики аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, зокрема, Білика М.Д., Завгороднього А.Г., Завгороднього В.П., Партина Г.О., Савченка В. Я., Сопка В. В., Утєнкова К.О., Шило В.П. та інших.

Постановка завдання. Метою роботи є узагальнити і розвинути концептуальні основи проведення аудиту нарахування та утримання ЄСВ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до останніх змін законодавства у зв'язку з запровадженням єдиного соціального внеску, на Пенсійний фонд України покладено обов'язок вести облік платників єдиного внеску, забезпечення збору та ведення обліку страхових коштів, подальший

розподіл внесків до фондів соціального страхування, контроль за повнотою та своєчасністю їх сплати та ведення Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування [1]. Це фактично означає, що Пенсійний фонд став монопольним фіскальним органом, що підпорядковується державі, адже єдиний страховий внесок підлягає обов'язковій сплаті в незалежності від того, яким є фінансовий стан платника [9].

Узагальнені результати концептуальних підходів до трактування аудиту та мети аудиту. Як видно з наведеного аналізу, в економічній літературі наведені різні визначення та погляди з цього питання, представлені у табл. 1. Авторами статті виділено два концептуальних підходи до трактування аудиту та мети аудиту нарахування та утримання ЄСВ.

Таблиця 1

Концептуальні підходи до трактування аудиту та мети аудиту нарахування та утримання ЄСВ

Напрям	Автор	Дефініція
Перший – аудит є процесом незалежного розгляду, перевірки, контролю, експертизи бухгалтерської фінансової звітності та свідчень щодо господарських подій	Міжнародний стандарт аудиту 120 [1, с.181]	Аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті надати аудитору можливість висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти (в усіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності
	Білик М.Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств. Київ, 2003.- 628с.[2, с 39]	Метою аудиту розрахунків з органами соціального страхування є встановлення правильності, повноти і своєчасності здійснення відрахувань на соціальне страхування за відповідний звітний період та перевірка своєчасності перерахування внесків, а також законності використання зборів до Фонду соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності.
	Завгородній В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерський облік , контроль і аудит в умовах ринку. Київ: ДІ - КСІ, 2003. - 832 с. .[4]	Метою аудиту операцій із зобов'язаннями є встановлення достовірності повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку зобов'язань і його відповідальності прийнятій обліковій політиці, національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, реальності наявних зобов'язань, законності і доцільності проведених розрахунків, достовірності відображення стану зобов'язань у звітності господарюючого суб'єкта.
	Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2011. – 408 с. [8, с.82]	Мета аудиту розрахунків з оплати праці відповідно до МСА 200 "Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності" полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про розрахунки з оплати праці.
	Загородній А.Г., Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики. Київ, 2003. – 327 с. .[6]	Відображення на рахунках бухгалтерського обліку відрахувань та нарахувань за податками, зборами та обов'язковими платежами Систематизація, організація та методологія бухгалтерського фінансового обліку на основі узагальнення роботи підприємств різних галузей

Напрям	Автор	Дефініція
Другий – аудит трактують як технічний термін, який можна застосовувати залежно від напряму перевірки	Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. - К.: Знання-Прес, 2002. [7, с. 136]	Метою розрахунків із соціального страхування, внесків до фонду зайнятості є перевірка правильності, повноти і своєчасності здійснення відрахувань за всіма видами оплати праці за відповідний період та перевірка своєчасності перерахування внесків і законності використання коштів Пенсійного фонду та Фондів соціального страхування.
	А. Загородній Фінансово-економічний словник [5, с. 52]	Аудит податковий є процесуальними діями органів контролю щодо правильності обчислення, своєчасності і повноти сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також дотримання законності операцій пов'язаних з одержанням доходів і здійснення розрахунків. Термін «аудиторська перевірка» широко вживаний у практичній діяльності контролюючих органів та суб'єктів підприємництва, проте в нормативно-правових актах України переважно застосовується термін «податкова перевірка». Метою аудиторської перевірки є підтвердження того, що податкова звітність, надана до органів контролю, точно відображає усі аспекти господарської діяльності. А сама діяльність відповідає вимогам чинного законодавства.

Отже, щодо поняття «аудит нарахування та утримання ЄСВ», то воно законодавчо не визначено. Проведений автором структурно-логічний аналіз дає змогу сформулювати таке визначення: аудит розрахунків за ЄСВ є вивченням правильності розрахунків по утриманню та нарахуванню єдиного внеску, що передбачає - визначення бази оподаткування, ставок та розрахунку сум податків; застосування пільг у розрізі різних видів податків (за наявності пільг) або можливості застосування пільг (за умови їх відсутності на підприємстві) з метою надання думки незалежного експерта-аудитора щодо повноти, точності, законності, достовірності наданої інформації й відповідності її існуючим якісним критеріям, а також розробка пропозиції щодо оптимізації розрахунків з органами соціального страхування планування та сплати обов'язкових внесків на підприємстві.

Для того, щоб визначитись з категоріями «предмет», «метод», «об'єкти аудиторської діяльності», треба з'ясувати, в чому полягає відмінність між аудитом та ревізією (табл. 2). Усе наведене в таблиці дає можливість визначитися з цими категоріями.

Аудит нарахування та утримання ЄСВ та розрахунків з оплати праці доцільно проводити одночасно тому, що від правильності нарахування та утримання платежів залежить сума виплаченої робітникам заробітної плати.

Аудит розрахунків за єдиним внеском являється частиною аудиту розрахунків з оплати праці або може бути повністю відокремлений в самостійний етап аудиторської перевірки підприємства.

Аудитору, перед проведенням аудиту розрахунків із єдиного внеску, передусім необхідно встановити, чи зареєстроване підприємство як платник страхових внесків за місцем свого знаходження.

Таблиця 2

Порівняння характеристик проведення ревізії та аудиту

	Ревізія	Аудит
Мета проведення	Системне вивчення діяльності підприємства, виявлення порушень і зловживань, розробка практичних пропозицій щодо їх ліквідації і попередженню їх в майбутньому	Висловлення незалежної думки аудитора про предмет аудиту і його достовірності в усіх суттєвих аспектах
Завдання	Визначення законності виконуваних господарських операцій і відображення їх в обліку та звітності, оцінка обліку з точки зору забезпечення контролю для збереження власності	Оцінка системи обліку і внутрішнього контролю, оцінка аудиторського ризику, визначення достовірності і законності обліку та звітності, розробка рекомендацій щодо оптимізації системи обліку і внутрішнього контролю
Об’єкт	Стан обліку і звітності, збереження власності	Система обліку і внутрішнього контролю
Суб’єкт	Ревізори державної (відомчої) контрольно-ревізійної служби	Аудитори, які мають сертифікат аудитора і внесені до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів
Користувачі інформації	Власники, адміністрація, держоргани, банки та інші фінансово-кредитні установи	Керівники підприємства, трудовий колектив, вищестоящі організації.
Строки перевірки	Зазвичай в кінці звітного періоду	До початку господарської діяльності, в процесі, в кінці звітного періоду.
Джерела фінансування	За рахунок бюджету (призначається наказом власника без погодження з керівником підприємства)	В проведенні аудиту заінтересований керівник підприємства, який і є замовником
Відмова від проведення	Не може відмовити	Може відмовити
Виправлення помилок	Нагляд за процесом усунення виявлених помилок	У вигляді рекомендації по усуненню та поліпшенню фінансового стану
Оформлення результатів	Акт ревізії	Аудиторський висновок, звіт
Законодавче регулювання	Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу України"	Закон України "Про аудиторську діяльність"

Основними завданнями, що ставляться під час проведення аудиту єдиного внеску є підтвердження правильності, своєчасності та повноти нарахування і перерахування податків, правильності ведення обліку за цими розрахунками, правильності заповнення звітності та відповідності даних облікових регістрів даним податкової звітності. Кожне з цих завдань поділяється на більш конкретні.

Основним серед конкретних завдань аудитора є підготовка аудиторських доказів за даним об'єктом. На підставі аналізу й узагальнення даних аудиторських доказів аудитор робить висновки про правильність ведення бухгалтерського обліку і достовірність бухгалтерської звітності. Для того щоб отримати узагальнений матеріал, який би характеризував правильність ведення бухгалтерського обліку й достовірність бухгалтерської звітності, аудитор під час

проведення аудиторської перевірки відповідно до програми збирає за об'єктом необхідні докази.

Незалежно від організації робіт у процесі аудиту єдиного внеску потрібно виконати наступні аудиторські процедури (рис. 1).

Рис. 1. Перелік аудиторських процедур

З метою ефективного проведення аудиторської перевірки аудитор складає план свої роботи. Планування базується на попередньому вивченні особливостей фінансової діяльності клієнта.

Загальний план аудиту включає в себе основні стадії процесу аудиту із зазначенням конкретних завдань, переліку аудиторських процедур, строки їх виконання та відповідальних осіб та складається у виді таблиці (табл. 3).

Найбільш трудомістким є етап, на якому перевіряють порядок нарахування оплати праці та інших виплат працівникам: додержання законодавчих норм і гарантій при нарахуванні оплати праці, її соціальні гарантії; додержання норм платіжної дисципліни при виплаті заробітної плати; правильність розрахунку основної та додаткової заробітної плати, інших виплат, середньої заробітної плати для нарахування відпускних і виплат в інших, передбачених законом, випадках; правильність відображення сум нарахованої, виплаченої зарплати та заборгованості по ній в обліку й звітності.

Таблиця 3

Загальний план аудиторської перевірки розрахунків за ЄСВ

Етапи	Завдання	Аудиторські процедури	Термін перевірки	Аудитор
I	Попередній етап			
	Ознайомлення з діяльністю підприємства; попередня оцінка аудиторського ризику та його компонентів; попередній вибір стратегії аудита та обсягу робіт; вивчення системи внутрішнього контролю; розрахунок суттєвості; чи зареєстроване підприємство як платник страхових внесків за місцем свого знаходження, розробка плану та програми проведення аудиту	Обмін з клієнтом листом-зобов'язанням; укладання договору; спостереження та опитування керівництва і персоналу; перерахунки; документи попереднього аудиту; запитні відповіді; облікова документація клієнта у ревізованому звітному періоді в порівнянні з попереднім періодом		
II	Основний етап			
	Постановка колективно-договірного регулювання заробітної плати	Перевірка наявності внутрішнього положення про оплату праці, колективного договору, трудових договорів (контрактів), вивчання порядку їх укладання та відповідність їх змісту і положень чинним нормативним документам з питань трудового законодавства.		
	Перевірка організації обліку розрахунків з оплати праці та відрахувань на соціальне страхування	Встановлюють, як організовано облік розрахунків з оплати праці та відрахувань на єдиний внесок. При цьому вивчають склад і кваліфікацію працівників бухгалтерії, які займаються цією обліковою роботою, забезпеченість відповідними документами, наявність і кваліфікацію головного фахівця, який здійснює контроль за кадровою роботою, наявність та доцільні межі комп'ютеризації певної ділянки облікової роботи. Перевіряють наявність наказу про облікову політику на підприємстві та зміст його статей, які стосуються оплати праці.		
	Аудит обліку особового складу	Ознайомлення з постановкою кадрового документообороту та додержання законодавчих норм, гарантій та діючого порядку з приймання, звільнення та переведення на іншу роботу працівників підприємства.		
	Впевнитись у правильності та повноті використання робочого часу та виконаної роботи	Перевірка порядку ведення первинних документів з обліку робочого часу. При цьому вивчають також додержання законодавчих норм тривалості робочого часу.		

Етапи	Завдання	Аудиторські процедури	Термін перевірки	Аудитор
	Аудит нарахування заробітної плати та інших виплат.	На якому перевіряють порядок нарахування оплати праці та інших виплат працівникам: додержання законодавчих норм і гарантій при нарахуванні оплати праці, її соціальні гарантії; додержання норм платіжної дисципліни при виплаті заробітної плати; правильність розрахунку основної та додаткової заробітної плати, інших виплат, середньої заробітної плати для нарахування відпускних і виплат в інших, передбачених законом, випадках; правильність відображення сум нарахованої, виплаченої зарплати та заборгованості по ній в обліку й звітності.		
	Аудит утримань єдиного внеску із заробітної плати	Безпосередньо перевірка повноти здійснення утримання єдиного внеску із заробітної плати.		
	Аудит нарахування єдиного соціального внеску.	На цьому етапі, перевіряючи здійснення нарахування єдиного внеску аудитор повинен виконати такі процедури: перевірити правильність визначення кола осіб, які підлягають страхуванню об’єкта оподаткування та відповідні ставки; визначити правильність нарахування, розрахунку виплат по єдиному внеску; встановити своєчасність та повноту перерахування сум відрахувань до пенсійного фонду; перевірити правильність відображення сум нарахованих відрахувань в обліку та звітності, їх узгодженості між собою.		
III	Заключний етап			
	Складання аудиторського звіту та аудиторського висновку	Узагальнення і реалізація результатів контрольно-аудиторського процесу.		

Планування допомагає аудитору сконцентрувати увагу на найважливіших напрямках перевірки, найкращим чином організувати свою роботу та роботу асистентів, а також дає можливість здійснювати контроль виконання аудиторських процедур у період перевірки з метою вчасного коригування планових завдань. Планування ведеться протягом усієї аудиторської перевірки, у процесі роботи аудитор може вносити корективи та зміни до плану, причому причини повинні докладно документуватися.

Висновки. В статті визначено та розвинуто сутність, завдання й мету аудиту нарахування та утримання єдиного соціального внеску. Обґрунтовано концептуальні основи аудиту нарахування та утримання єдиного соціального внеску, що на відміну від існуючих включає: підходи до трактування аудиту та мети аудиту нарахування та утримання ЄСВ, наведено загальний план аудиторської перевірки, що дасть змогу якісно та ретельно провести аудит розрахунків за ЄСВ.

Список використаних джерел:

1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: пер. з англ./ [Ю.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзета ін..].К – СТАТУС, 2006. – 1152 с.
2. Білик М.Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств. Київ, 2003.-628с
3. Бондаренко, О. М. Єдиний соціальний внесок в контексті нарахування та утримань із заробітної плати [Електронний ресурс] / О. М. Бондаренко, А. П. Зубченко – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/.
4. Завгородній В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерський облік , контроль і аудит в умовах ринку. Київ: ДІ - КСІ, 2003. - 832 с
5. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 844 с.
6. Загородній А.Г., Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики. Київ, 2003. – 327 с.
7. Усач Б.Ф. Аудит: Навчальний посібник. – К.: Знання-Пресс, 2002. – 133 с.
8. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2011. – 408 с.
9. Шуляк, О. І. Впровадження єдиного соціального внеску на підприємстві. Переваги єдиного соціального внеску [Електронний ресурс] / О. І. Шуляк, О. О. Костриця. – Режим доступу :www.nbuv.gov. ua/portal/soc_gum/ppei/2011_30 Shulak. – Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського.
10. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс] : Закон України від 14.01.98 р. № 16/98-ВР / ВРУ. – Режим доступу : http://zakon1.rada. gov.ua cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=16%2F98-%E2%F0 – Законодавство України.

Рецензент – д.е.н., професор Махмудов Х.З.

УДК 631.115.8:338.439.02

СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКА ВИРОБНИЧА КООПЕРАЦІЯ ЯК ЧИННИК ПІДВИЩЕННЯ ПРОДОВОЛЬЧОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

Махмудов Х. З., д.е.н, професор; Мамедова З. К., аспірант
Полтавська державна аграрна академія

Висвітлено результати аналізу теоретичних основ пошуку оптимальної стратегії українських сільськогосподарських кооперативів, враховуючи необхідність розв'язання соціально-економічних проблем.

The results of the theoretical foundations of finding the optimal strategy for Ukrainian agricultural cooperatives, given the need to address social and economic problems.

Постановка проблеми. Світова практика свідчить, що сільськогосподарські виробничі кооперативи виконують як економічні функції - підвищення ефективності суспільного виробництва, так і соціальні, сутність яких у за-