6. Палига Є. Перспективи розвитку господарств населення у ринкових умовах / Є. Палига, О. Бігальська // Формування стратегії науково-технічного, екологічного і соціально економічного розвитку суспільства : матеріали міжнар. наук.-практ. Ч.2. – Тернопіль : Крок, 2012. – 240 с.

7. Васильчак С.В. Перспективи розвитку господарств населення у ринкових умовах / С.В. Васильчак, О.Р. Жидяк // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. –№ 19.5 – С. 151-155.

8. Коверко Ю.А. Господарства населення в структурі аграрного бізнесу / Ю.А. Коваленко, М.В. Оліховська // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. – 2010. – № 2(8) – С. 125-131.

Рецензент – д.е.н., доцент Писаренко В.В.

УДК 657.6:331.2

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НАРАХУВАННЯ Й ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Гамова О.В., к.е.н., доцент; Буренко В.О.
Запорізька державна інженерна академія

У статті охарактеризовано теоретичні, методичні і практичні підходи обліку та аудиту нарахування та оподаткування заробітною платою, а також розробка шляхів їх удосконалення.

The state describes the theoretical, methodological and practical approaches to accounting and auditing narahuvannya ta opodatkuvannya of wages, and working out ways to improve them.

Постановка проблеми. Заробітна плата – основне джерело доходу робітників і службовців, з її допомогою здійснюється контроль за мірою праці і споживання, вона використовується як найважливіший економічний важіль управління економікою. В Україні існує необхідність у радикальних змінах в організації й стимулюванні ефективності праці, оптимізації доходів працюючих та їх оподаткування, що є обов'язковою передумовою сталого соціально-економічного розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у вивчення теорії, методології обліку та аудиту розрахунків з оплати праці зробили такі відомі вітчизняні вчені, як: П. Й. Атамас, М. Кім, М. Т. Білуха, С. Ф. Голов, В. П. Завгородній, М. В. Кужельний, В. В. Сопко та ін. Із зарубіжних вчених слід виділити К. Друрі, В. Кулікова, Т. П. Карпову, А. Соболевську, Р. Яковлева.

Постановка завдання. Для удосконалення методичних підходів з обліку та аудиту за заробітною платою необхідно вирішити наступні завдання:

- розкрити сутність, види заробітної плати;
- розглянути особливості обліку та аудиту розрахунків з заробітної плати на підприємствах;
- здійснити огляд організації контролю за розрахунками з оплати праці на підприємстві;
- розробити шляхи вдосконалення обліку та аудиту розрахунків з заробітної плати.

Виклад основного матеріалу дослідження. Заробітна плата – є однією з найскладніших економічних категорій і одним з найважливіших соціально-економічних явищ. Вона з одного боку є основним (і часто єдиним) джерелом доходів найманих працівників, основою матеріального добробуту членів їхніх сімей, а з іншого боку – для роботодавців є суттєвою часткою витрат виробництва і ефективним засобом мотивації працівників з метою досягнення цілей підприємства.

Таблиця 1

Визначення заробітної плати

Автор	Визначення
В. Петті, Д. Рікардо[5, с.13]	Вважали, що зарплата є грошовим виразом «мінімуму засобів існування».
А. Сміт [4, с.457]	Говорив, що заробітна плата включає в себе вартість життєвих засобів людини, щоб вона могла «працювати».
К. Маркс [4,с.231]	Розробив теорію заробітної плати як грошового виразу вартості і ціни робочої сили, тобто робітник продає не працю, а робочу силу (здатність до праці).
О.Д. Зайкін, С.І. Шкурко, А.Ю. Паешерстник, О.І. Процевський [7, с.432]	Визнали той факт,що заробітна плата – це елемент трудового правовідношення, що право на її одержання виникає з початком роботи і є результатом виконання останньої.
В.Мандибура та В.Тимофєєв [4, с.316]	Стверджують, що заробітна плата це грошова винагорода, яку отримує працівник за роботу протягом певного часу (рік, тиждень, день).
О.Воронін [4, с.276]	Стверджує, що вартість робочої сили – це насамперед абстрактна, теоретична категорія. Взаємовідносини між роботодавцем і найманим працівником на ринку праці і, головне, у сфері оплати праці, мають схожість до орендних відносин. Роботодавця цікавить не стільки повна вартість майна (робочої сили), стільки величина плати за її використання (оплата праці) упродовж терміну оренди, оскільки орендодавець (найманий працівник) залишається власником своєї робочої сили.
Теорія А.Маршала [6,с.765]	Засвідчує, що в основі товару робоча сила є не тільки принцип граничної корисності, попит та пропозиція, а й витрати, які забезпечують корисність цінність робочої сили у процесі виконання нею покладених функцій.

Основними показниками обліку праці та її оплати є чисельність працюючих різних професій, їхня кваліфікація, витрати робочого часу в годинодняхх, кількість виготовленої продукції або обсяг виконаних робіт, розмір фонду оплати праці різним категоріям робітників за видами нарахувань, преміальні виплати, розмір сум, нарахованих і використаних на оплату відпусток. Згідно Закону України «Про оплату праці» основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників – залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки.

Вітчизняні вчені розглядають різні визначення тарифної системи табл. 2.

Таблиця 2

Тарифна система оплати праці

№	Автор	Трактування тарифної системи
1.	Барсунова І.В. [2, с.541]	Тарифна система є основою організації заробітної плати працівників і будується в залежності від умов праці, кваліфікації працівників.
2.	Булгаков М.І. [3, с.231]	Тарифна система, яка представляє сукупність нормативів, з допомогою яких здійснюється диференціація заробітної плати працівників різних категорій.
3.	Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Григорєва М.І.[2,с.543]	Тарифна система являє собою сукупність нормативних матеріалів, за допомогою яких встановлюється рівень заробітної плати працівників підприємства.
4.	Головачов О.С. [3,с.342]	Тарифна система оплати праці – це сукупність норм і нормативів, які дозволяють визначити рівень кваліфікації працівників, розряд робіт і диференціювати оплату праці.

Узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і не до облікового складу підприємства, з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо), за не одержані в установлений строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами ведуть на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 662 «Розрахунки з депонентами»;
- 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображається нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб.

Під час формування витрат за елементами слід мати на увазі, що у класі 8 на рахунку 81 «Витрати на оплату праці» передбачено шість субрахунків, що дають змогу з метою управлінського обліку аналізувати витрати на оплату праці:

- 811 «Виплати за окладами і тарифами» – відображаються витрати на виплату основної заробітної плати відповідно до прийнятої на підприємстві системи оплати праці;
- 812 «Премії та заохочення» – відображаються витрати на виплату додаткової заробітної плати відповідно до прийнятої на підприємстві системи оплати праці (премії, виплати за підсумками роботи за рік, за вислугу років та ін.);
- 813 «Компенсаційні виплати» – узагальнюється інформація про витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати тощо, в порядку і розмірах, передбачених законодавством.
- 814 «Оплата відпусток» – узагальнюється інформація про витрати на

оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток.

- 815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу» – узагальнюється інформація про витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, що передбачені законодавством.

- 816 «Інші витрати на оплату праці» – узагальнюється інформація про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці.

Нарахування зборів відображається на відповідних субрахунках рахунку 82 «Відрахування на соціальні заходи»:

- 821 «Відрахування на пенсійне забезпечення».
- 822 «Відрахування на соціальне страхування».
- 823 «Відрахування на випадок безробіття».
- 824 «Відрахування на соціальне страхування від нещасного випадку».

Якщо підприємство використовує рахунки тільки класу 9, то нарахування витрат на оплату праці й обов'язкових зборів відноситиметься до дебету відповідних рахунків:

- 23 «Виробництво» – оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих у виробництві товарів (робіт, послуг) і відрахування на неї.

- 91 «Загальновиробничі витрати» – оплата праці апарату управління і відрахування на неї.

- 92 «Адміністративні витрати» – оплата праці продавців, персоналу відділу збуту, торгових агентів і відрахування на неї.

- 93 «Витрати на збут» – оплата праці працівників об'єктів соціально-культурного призначення і відрахування на неї;

- 949 «Інші витрати операційної діяльності» – інші нарахування працівникам і відрахування на них.

Відповідно до Наказу Мінфіну від 09. 12. 2011 р. № 1591 «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку», оновлений План рахунків не містить субрахунків, але підприємства можуть самостійно вводити субрахунки, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності, а також використовувати субрахунки, визначені Інструкцією про застосування Плану рахунків.

Аудит розрахунків з оплати праці відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що облік праці і заробітної плати є трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу.

Залежно від стадії перевірки внутрішній контроль поділяють на:

- попередній – на стадії розподілу роботи і підготовки програм (керівник аудиторської групи);

- поточний – у процесі проведення аудиту й управління роботою підлеглих членів бригади (керівник аудиторської групи);

- наступний – вивчення і аналіз виконаної роботи по суті та з оформленням результатів (керівник аудиторської групи перевіряє результати роботи асистентів та інших аудиторів, представник адміністрації – аудиторської групи в цілому).

Таблиця 3

Визначення вчених про мету аудиту заробітної плати

	Міжнародні стандарти аудиту	Філіп Л.Дефліз	В.І.Подольська	Л.П.Кулаковська, Ю.В.Піча	Г.М. Давидов	В.В. Собко	Б.Ф. Усач	Л.М. Чернелевський	В.Я. Савченко	А.В. Бодюк	В.П Суйц	Л.О. Кадуріна	Рекомендовано авторами
1.Урахування попереднього аудиту	+	+	-	-	-	-	-	-	+	+	+	-	+
2.Фактори і умови, що впливають на формування активів та фонду оплати праці	+	+	-	-	+	+	+	-	-	+	+	+	+
3.Фонд оплати праці створений з дійсних операцій у ході операційної, фінансової та інвестиційної діяльності	+	+	+	+	+	+	+	+	+	-	-	-	+
4.Розрахунки з оплати праці, відповідно до діючих тарифів в аналогічних галузях, враховують трудове законодавство	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
5.Закони та нормативні акти відповідним чином враховані при визначені оплати праці	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
6.Резерви на покриття оплати праці, що показані в балансі, відповідають певним принципам бухгалтерського обліку	+	+	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	+
7.Обмеження, пов’язані з оплатою праці, необхідним чином списані та розкриті у фінансовій звітності	+	-	-	-	+	+	-	-	+	+	+	+	+
8.Оцінка науково-дослідної діяльності на підприємстві, визначення ефективності використання трудового потенціалу та продуктивності праці для забезпечення безперервності діяльності підприємства	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	+	-	+

Отже, аудит розрахунків із заробітної плати відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Це пов’язано з тим, що облік праці і заробітної плати є трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості, оскільки пов’язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу.

Таблиця 4

Програма внутрішнього контролю якості аудиту

Заходи	Дотримання вимог	Основні процедури
Забезпечення незалежності	Кожний аудитор(персонал), який залучається до співпраці, повинен дати розписку, що він ознайомлений та дотримується критеріїв професійної незалежності й кодексу професійної етики аудитора	Персонал повинен пройти стисле тестування на предмет знання основних принципів аудиту й основ кодексу професійної етики аудитора.
Наймання на роботу	Кожний із персоналу (аудиторів, експертів) повинен мати відповідну кваліфікацію	При прийнятті на роботу персонал складає резюме, яке контролюється керівником з кадрових питань та додатково власником
Складання графіка роботи	При плануванні аудиту слід враховувати складність робіт, термін їх здійснення та досвід (кваліфікацію) виконавців	Графік робіт повинен додатково перевірятися старшим партнером або одним із керівників (аудиторів), який має найбільший досвід в організації перевірок
Підвищення кваліфікації	Весь персонал повинен постійно підтримувати високий рівень знань та намагатися його підвищувати	Усі аудитори щорічно проходять 40 – годинні курси підвищення кваліфікації. Стимулюється самостійне підвищення кваліфікації персоналом додатково до зазначених курсів
Інформаційне забезпечення	Необхідно мати адекватне роботам, що виконуються, актуалізоване інформаційне забезпечення	У суб’єкта аудиту повинна бути бібліотека або зібрання довідкових матеріалів, що забезпечують якість робіт та їх відповідність законодавству,методології перевірки та обліку
Кар’єра	Най вищі посади у суб’єкта аудиту повинен обіймати тільки висококваліфікований та досвідчений фахівець	Слід мати чітку систему професійного зростання, яка базується не на формальних, а на реальних професійних досягненнях персоналу
Контроль	Хід робіт, їхня якість повинні контролюватися керівництвом суб’єкта аудиту	Слід оперативно наглядати і своєчасно втручатися в дії виконавців з метою забезпечення вимог Національних стандартів аудиту
Моніторинг клієнтів (замовників)	Усі наявні або потенційні клієнти (замовники) вивчаються з метою мінімізації можливості співпраці з нечесною адміністрацією або кримінальним співтовариством	За результатами аудиту слід робити оцінку доцільності подальшого співробітництва з цим клієнтом, незважаючи на розмір винагороди, або планувати підвищення (зниження) ризику такого співробітництва в майбутньому

Висновки. Одне з центральних місць в обліку на підприємстві посідає заробітна плата. Заробітна плата – це точка перетину інтересів багатьох: підприємства, працівника, податкової, фондів тощо. Запропоновано ввести відповідні субрахунки до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», що дозволить підприємству отримувати більш детальну інформацію щодо оплати праці.

Таким чином, запропоновані рекомендації дозволяють поліпшити роботу, вдосконалити облік та аудит заробітної плати, а також дасть можливість більш ефективно провадити діяльність підприємства в цілому.

Список використаних джерел:

1. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – 5:те вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 726 с.
2. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька – Житомир : ПП «Рута», 2004. – 544 с.
3. Кулаковська , Л . П . Організація та методика аудиту : Навч посіб. К. : Каравела, 2004. – 568 с.
4. Кулаковська, Л. П. Основи аудиту : Навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча – К.: «Каравела», 2008. – 504 с.
5. Фінансовий облік 1. Навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА «Облік і аудит» денної та заочної форми навчання / Укл. О.М. Панченко, Г.М. Бескоста, Н.С. Ільяшенко – Запоріжжя, 2008.-266 с.
6. Меліхова Т.О. Економічне обґрунтування підвищення ефективності зовнішнього аудиту податків / Т.О. Меліхова // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – Запоріжжя, 2010. – № 2. – С. 131–135.
7. Організація і методика проведення аудиту: Навчально-практичний посібник/ За ред. Сопко В.В., Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б., Брадул О.М. – К.: ВД „Професіонал”, 2004. – 624с.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/kodeks.
9. Закон України «Про Державний бюджет України на 2013 рік» № 5515-VI від 06.12.2012 р.
10. Закон України «Про єдиний соціальний внесок» від 08.07.2010 № 2464-VI // rada.zakon.ua.

Рецензент – д.е.н., професор Макаренко П.М.

УДК 657.6:004.4

ОЦІНКА ІНФОРМАЦІЙНОГО РИЗИКУ В АУДИТІ КОМП’ЮТЕРНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ

Гордієнко М.І., к.е.н., доцент; Дегтяренко А.В., к.е.н., доцент
Сумський національний аграрний університет

Описані характеристики комп’ютерної інформаційної системи, внаслідок яких виникає новий вид аудиторського ризику, названий інформаційним. Виходячи з аналізу наданих в Міжнародних стандартах аудиту джерел інформаційного ризику, помилки технологічного характеру поділено на алгоритмічні та функціональні. З’ясовано, що алгоритмічні помилки виникають через недосконалість програмних алгоритмів, процесів обробки і збереження даних. Обґрунтовано, що функціональні помилки зумовлені вадами організації контрольних функцій, якими наділені відповідальні працівники підприємства. Висвіт-