

ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР ПРИ АУДИТЕ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Поварова Елизавета Сергеевна,

*канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, налогообложения и таможенного дела,
e-mail: eliza.grishina@mail.ru,
Московский университет имени С.Ю. Витте,
г. Москва*

В условиях рыночной экономики, развитием технологических отраслей, увеличением числа организаций, оказывающих услуги, повышается значение трудовых ресурсов в организации.

В настоящее время премии являются одной из статей расходов при расчете с персоналом по оплате труда. Начисление премий является одним из способов материального стимулирования сотрудников. При этом, вне зависимости от отрасли функционирования организации, значение трудовых ресурсов в организации не является последним в списке значимости видов ресурсов. Значение качественных показателей трудовых ресурсов сложно оценить. При этом, часто определение стоимостной оценки результатов работы сотрудников осуществляется с применением премий по итогам работы за месяц, квартал или год. Таким образом, в тех отраслях функционирования организации, в которых от результата работы сотрудников организации напрямую зависит финансовый результат деятельности организации в целом, компании применяют премиальную систему оплаты труда. Особенно актуально применение данной системы оплаты труда в сфере продаж и отраслях, в которых напрямую задействуется творческий и интеллектуальный потенциал сотрудников (например, сфера дизайна, информационных технологий, рекламных агентств) [2].

В этой связи, в процессе аудита расчетов с персоналом по оплате труда, особое внимание аудитора уделяется проверке премиальных начислений: процесс утверждения методики расчета, методика расчета премий, показатели, являющиеся основной для начисления премий, должности, по которым предусмотрено начисление премий в организации. Для оценки данных показателей аудитор может воспользоваться применением аналитических процедур [1].

В статье рассмотрены аналитические процедуры, которые аудитор может использовать при проверке расчета премий аудируемым лицом в качестве дополнительных процедур, применяемых в процессе аудита для оценки и выявления рисков существенного искажения в расчетах с персоналом по оплате труда.

Ключевые слова: фонд оплаты труда; премии; аналитические процедуры; риск; искажение

FEATURES OF APPLICATION OF ANALYTICAL PROCEDURES DURING AN AUDIT OF CALCULATIONS WITH THE PERSONNEL ON PAYMENT

Povarova E.S.,

*candidate of economic sciences, Associate Professor
at the department of accounting, taxation and customs,
e-mail: eliza.grishina@mail.ru,
Moscow Witte University, Moscow*

In a market economy, the development of technological industries, increasing the number of organizations providing services, increases the importance of labor resources in the organization.

Currently, bonuses are one of the items of expenditure in the calculation with the personnel on payment. Accrual of bonuses is one of the ways of material incentives for employees. At the same time, regardless of the industry of the organization, the value of labor resources in the organization is not the last in the list of the importance

of types of resources. The importance of qualitative indicators of the workforce is difficult to assess. At the same time, often the determination of the cost evaluation of employees' performance is carried out with the use of bonuses on the results of work for the month, quarter or year.

Thus, in those areas of operation of the organization, in which the result of the work of employees of the organization directly depends on the financial result of the organization as a whole, the company uses a premium system of remuneration. It is especially important to use this system of remuneration in sales and industries in which the creative and intellectual potential of employees is directly involved (for example, in the field of design, information technology, advertising agencies) [2].

In this regard, during the audit of settlements with the personnel on remuneration, the auditor pays special attention to the audit of bonus accruals: the process of approval of the calculation method, the method of calculation of premiums, indicators that are the basis for the calculation of premiums, positions for which the accrual of premiums in the organization is provided. To assess these indicators, the auditor may use analytical procedures [1]. The article describes the analytical procedures that the auditor can use when checking the calculation of premiums by the audited entity as additional procedures used in the audit process to assess and identify the risks of material misstatement in the calculations with the personnel on remuneration.

Keywords: wage fund, rewards, analytical procedure, the risk, distortion

DOI 10.21777/2587-554X-2018-3-98-102

Трудовые ресурсы организации – это неотъемлемая часть процесса функционирования организации. Во многом, именно трудовые ресурсы обеспечивают успех предприятия в конкурентной борьбе. Особое значение это приобретает в случае, когда от творческого или интеллектуального потенциала трудовых ресурсов, их способностей и накопленного опыта работы зависят такие показатели предприятия как: выручка, рентабельность, прибыль. Например, в рекламных агентствах, дизайнерских мастерских, организациях, занимающихся информационными технологиями – успех всей деятельности компании будет зависеть от работы сотрудников, трудоустроенных в организации. Именно от применения их интеллектуального потенциала будет зависеть конечный финансовый результат организации. В компаниях, занимающихся торговой деятельностью, от способностей отдела продаж, будет зависеть суммы выручки организации в целом. От опыта, умений и способностей менеджеров будут определяться уровни продаж предприятия, от которого напрямую зависят иные показатели бюджетов, составляемых на предприятиях.

При этом, необходимо подчеркнуть и значение организационного потенциала руководящего персонала, определяющего приоритетные направления развития организации, обеспечивающего контроль за деятельностью предприятия в целом и определяющего мотивацию персонала.

На предприятиях с высокой долей иных ресурсов в общей сумме издержек организации, значение трудовых ресурсов не становится меньше. На таких предприятиях также важно значение трудовых ресурсов, но только иные качества, проявляемые персоналом в процессе деятельности предприятия. Например, в высокотехнологичных предприятиях, особое значение приобретает уровень знаний сотрудников, обслуживающих предприятия, их технические знания, умения и опыт, а также знания и квалификация административно-управленческого предприятия (бухгалтеров, экономистов, аналитиков и сотрудников, трудоустроенных на должностях высших уровней управления). [3, 4]

В самих аудиторских компаниях – от уровня квалификации аудиторов и персонала в целом зависит жизнеспособность аудиторской организации в целом.

Таким образом, в зависимости от рассчитанного уровня существенности, аудит расчетов с персоналом по оплате труда, является одним из наиболее часто рассматриваемых аудитором объектов проверки.

Трудовые ресурсы, как один из видов ресурсов, и рассматриваемые в качестве одного из видов ресурсов организации, имеют стоимостную оценку. Данная оценка выражается в установленном в организации уровне заработной платы и / или показателей для её расчета. [5]

Расчеты с персоналом по оплате труда могут предусматривать материальное стимулирование персонала за достигнутые показатели в работе. Иногда, доля премий в общем фонде оплаты труда име-

ет наибольшее значение. При рассмотрении расчетов с персоналом по оплате труда, одним из наиболее трудоемких является процесс проверки премий, начисляемых в организации.

Методика расчет премий, утвержденная в организации, может зависеть от различных показателей. Кроме этого, он может быть многоступенчатый и с применением сложных математических расчетов.

В этом случае, внимание, аудитора должно быть уделено следующим аспектам:

- обоснованности утвержденной методики расчета премии;
- применяемым программным продуктам для расчета премий;
- процесс утверждения премий на предприятии (кем непосредственно осуществляется утверждение методики расчета премий – должностные лица среднего или высшего звена);
- корректность отражений учета премий в бухгалтерском учете организации.

В том случае, когда доля премий в общем удельном весе фонда оплаты труда организации является значимой, то одним из приоритетных направлений проверки премий организации со стороны аудитора является определение показателей, по которым сотрудникам начисляются премии.

В соответствии со ст. 135 ТК РФ заработная плата работнику устанавливается трудовым договором в соответствии с действующими у данного работодателя системами оплаты труда [8].

При этом, предусмотренная в трудовом договоре заработная плата выплачивается за выполнение трудовой функции, указанной в договоре. При этом премия, выплачиваемая сотруднику, должна быть обоснованной и выплачивается за достижение показателей, установленных в показателях премирования. В организации должна быть утверждена методика расчета премий.

Таким образом, при аудите расчетов с персоналом по оплате труда, и расчете премий, в частности, аудитору следует изучить следующие документы аудируемого лица:

- трудовые договоры с сотрудниками;
- учетную политику организации;
- коллективный договор (в случае наличия);
- положение об оплате труда;
- иные приказы руководителей, связанные с процессом начисления премий;
- иные нормативно-правовые акты по учету премий, утвержденные в организации.

При проверке аудитору необходимо изучить состав документов по начислению премий, содержание документов, в случае необходимости выявить наличие противоречий в документах по начислению премий. Начисление премий в отсутствие указанных выше документов по учету премии свидетельствует о недостатках в процессе системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Особо необходимо отметить, что во всех применяемых аудитором методах проверки, аналитические процедуры являются одним из основных процедур, применяемых аудитором в процессе проверки расчетов с персоналом по оплате труда.

Аналитические процедуры проверки премий могут способствовать выявлению риска существенного искажения показателей расчетов по оплате труда аудируемого лица, а также определить обоснованность их начисления, выявить взаимосвязи с другими показателями отчетности.

Проведение аналитических процедур аудитор не может заменить на проверки по существу в случае определения расчетов по оплате труда существенными. В этом случае, только проверки по существу могут предоставить аудитору надежные и надлежащие аудиторские доказательства.

Одной из целей применения аналитических процедур при проверке премий является оценка подверженности статьи отчетности существенному искажению.

В соответствии с МСА 520 «Аналитические процедуры» понятие «аналитические процедуры» определено как оценка финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными.

К процессу учета премий данное понятие имеет непосредственное значение, в особенности, когда аудитору необходимо рассматривать показатели, по которым рассчитывается премия.

Аудитор может провести следующие аналитические процедуры:

- анализ показателей, на основе которых построен расчет премии;
- анализ возможности получения достоверной информации о показателе, на основе которого построен расчет премий;

- анализ динамики премий;
- анализ стоимостного выражения расчета премий и показателя, на основе которого проводится расчет премий;
- анализ и сопоставление премий в различных подразделениях, в которых установлены идентичные показатели расчета премий;
- анализ и сопоставление размера премий, установленных в организации со среднеотраслевыми значениями.

Влияние различных факторов, отражено в таблице, которую возможно использовать аудитору при составлении рабочих документов аудитора при документировании проведенных аудиторских процедур (таблица 1).

Таблица 1 – Макет рабочего документа для проведения аналитических процедур

Показатель	Значение по деятельности аудируемого лица	Значение сравниваемого показателя	Источник получения информации по сравниваемой информации	Анализ в перспективе: повышение / снижение
Показатель текучести кадров				
Показатель производительности труда				
Динамика размера начисленных премий				
Показатель, являющийся основой расчета премий				
Процентное соотношение размера премии и оклада по конкретной должности				
Документы, на основе которых осуществляется начисление премий				
Периодичность расчета премий (ежемесячные / ежеквартальные / годовые)				
Сопоставление стоимостного выражения расчета премий в различных подразделениях				
<i>Источник: составлено автором</i>				

В качестве одного из показателей, по которому аудитору возможно провести аналитически процедуры является показатель текучести кадров. Анализ и сопоставление показателей премирования с динамикой показателя текучести кадров позволят аудитору оценить на сколько эффективно организована система премирования в организации. Высокое значение показателя текучести кадров или превышение его значения по сравнению со среднеотраслевыми значениями может свидетельствовать о неэффективной системе оплаты труда применяемой в организации и системы материального стимулирования.

Не менее важны при анализе оценка и понимание качественных критериев начисления премий. В этом аспекте, аудитору необходимо применить аналитические процедуры, которые заключаются в сопоставлении критериев начисления премии и должностных обязанностей сотрудников, описанных в трудовых договорах. Дублирование перечня должностных обязанностей и показателей, лежащих в основе расчета премий, не является обоснованным. Особенно важно учитывать это при рассмотрении статьи расходов на оплату труда в налоговом учете. В налоговом учете основными критериями расходов являются: обоснованность и документальное подтверждение (Письмо Минфина РФ от 14.10.2016 № 03-03-06/3/60013, Письмо Минфина России от 16.10.2015 № 03-03-06/59431) [6, 7]. Таким образом, в случае не обоснованности показателей расчета премий, указанные расходы могут быть признаны не обоснованными.

Указанные аналитические процедуры аудита расчета с персоналом по оплате труда в части начисления премий способствуют выявлению потенциальных рисков существенного искажения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также позволят определить недостатки в системе внутреннего контроля аудируемого лица в части установленной системы материального стимулирования сотрудников.

Кроме того, аналитические процедуры позволяют оценить и провести анализ факторов, влияющих на риск подверженности расчетов с персоналом по оплате труда существенному искажению.

Список литературы

1. Асанова Л.Р., Мустафаева Э.И. О теоретических основах сущности заработной платы // Таврический научный обозреватель. – 2016. – № 10 (15). – С. 71–73.
2. Беркович Т.А., Былкова Т.О. Развитие методики аудита вознаграждений персонала организации // Проблемы теории и практики управления. – 2012. – № 5. – С. 17–18.
3. Вукович Г.Г., Апухтин О.О. Ключевые направления модернизации трудовой мотивации в условиях посткризисного восстановления экономики РФ // Общество: политика, экономика, право. – 2012. – № 1. – С. 55–60.
4. Гаврилова Ю.Г., Голанцева Ю.И. Заработная плата: правовые и налоговые аспекты // Бухгалтер и закон. – 2006. – № 6 (126). – С. 2–9.
5. Гришина Е.С. Социально-экономические условия формирования человеческого потенциала региона / Российское предпринимательство. – 2013. – № 6 (228). – С. 122–126.
6. Письмо Минфина РФ от 14.10.2016 № 03-03-06/3/60013. URL: <http://base.garant.ru/71516534/> (дата обращения: 19.07.2018).
7. Письмо Минфина России от 16.10.2015 № 03-03-06/59431. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71930808/> (дата обращения: 20.07.2018).
8. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 05.02.2018). URL: <http://base.garant.ru/12125268/d6753ba117a828297c06db1c737e9f11/> (дата обращения: 24.08.2018).

References

1. Asanova L.R., Mustafaeva E.I. O teoreticheskikh osnovah sushchnosti zarabotnoj platy // Tavricheskij nauchnyj obozrevatel' – 2016. – № 10 (15). – S. 71–73.
2. Berkovich T.A., Bylkova T.O. Razvitie metodiki audita voznagrashdenij personala organizacii // Problemy teorii i praktiki upravleniya. – 2012. – № 5. – S. 17–18.
3. Vukovich G.G., Apuhtin O.O. Klyuchevye napravleniya modernizacii trudovoj motivacii v usloviyah postkrizisnogo vosstanovleniya ehkonomiki RF // Obshchestvo: politika, ehkonomika, pravo. – 2012. – № 1. – S. 55–60.
4. Gavrilova Yu.G., Golanceva Yu.I. Zarabotnaya plata: pravovye i nalogovye aspekty // Buhgalter i zakon. – 2006. – № 6 (126). – S. 2–9.
5. Grishina E.S. Social'no-ehkonomicheskie usloviya formirovaniya chelovecheskogo potenciala regiona / Rossijskoe predprinimatel'stvo. – 2013. – № 6 (228). – S. 122–126.
6. Pis'mo Minfina RF ot 14.10.2016 № 03-03-06/3/60013. URL: <http://base.garant.ru/71516534/> (data obrashcheniya: 19.07.2018).
7. Pis'mo Minfina Rossii ot 16.10.2015 № 03-03-06/59431. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71930808/> (data obrashcheniya: 20.07.2018).
8. Trudovoj kodeks Rossijskoj Federacii ot 30.12.2001 № 197-FZ (red. ot 05.02.2018). URL: <http://base.garant.ru/12125268/d6753ba117a828297c06db1c737e9f11/> (data obrashcheniya: 24.08.2018).