ISSN 2311-8725 (Online)
ISSN 2073-039X (Print)

Анализ человеческого капитала

ПРИМЕНЕНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР ДЛЯ ФОРМИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ВЫБОРКИ В ХОДЕ ПРОВЕРКИ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Вилена Анатольевна ЯКИМОВА[a,•], Виктор Сергеевич РАДОМСКИЙ[b]

[a] кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов,
Амурский государственный университет, Благовещенск, Российская Федерация
vilena_yakimova@mail.ru

[b] кандидат физико-математических наук, главный бухгалтер ООО «Риарден»
Благовещенск, Российская Федерация
vitek1715@yandex.ru

• Ответственный автор

История статьи:
Принята 02.06.2016
Принята в доработанном виде 22.07.2016
Одобрена 11.08.2016

УДК 657.633
JEL: J33, M42, M52

Ключевые слова:
аналитические процедуры, оплата труда, аудиторская выборка, специфические элементы, стратификация

Аннотация

Предмет. Исследование направлено на выявление особенностей аналитических процедур для планирования аудита расчетов с персоналом по оплате труда и обоснования решений, принимаемых аудитором в отношении объема и временных рамок аудиторских процедур. В качестве предмета исследования выступают аналитические процедуры на этапе планирования аудиторской выборки.

Цели. Разработка и внедрение аналитических процедур в процесс проверки расчетов с персоналом по оплате труда, их систематизация по направлениям проведения детальных процедур и задачам формирования аудиторской выборки.

Методология. Исследование базируется на применении методов анализа и обобщения, группировки, стратификации, анализа рядов динамики, коэффициентного анализа.

Результаты. Предложены сгруппированные аналитические процедуры для планирования аудита расчетов с персоналом по оплате труда. Рекомендации по формированию выводов на основе анализа позволят обоснованно построить достаточную и надлежащую аудиторскую выборку, включающую элементы, в которых появление ошибок и нарушений наиболее вероятно. Рассмотрено применение аналитических процедур на примере конкретного аудируемого лица, и сделаны выводы в отношении выбора рисковых периодов и нетипичных бухгалтерских записей.

Область применения. Предлагается использовать аналитические процедуры аудиторскими организациями в качестве методического обеспечения для формирования и обоснования аудиторской выборки в ходе проверки расчетов с персоналом по оплате труда.

Выводы. Аналитические процедуры являются неотъемлемой частью планирования аудиторской выборки и оценки рисковых областей, что в свою очередь требует применения их на практике для обеспечения качества выполнения аудиторских процедур по существу и обоснования мнения аудитора при оценке рисковых областей и стратификации проверяемой совокупности.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Проверка расчетов с персоналом по оплате труда является одним из трудоемких участков аудита, поскольку требует знания расчетной методологии начисления заработной платы и различных доплат и надбавок, специализированных программных продуктов и тщательного рассмотрения соблюдения трудового, пенсионного, бухгалтерского и налогового законодательства.

Цель аудита расчетов с персоналом по оплате труда следует рассматривать в широком смысле как выражение мнения аудитора о достоверности данных бухгалтерского учета оплаты труда, раскрытия информации в бухгалтерской отчетности, об эффективности системы внутреннего контроля, стимулирующих мероприятий, кадровой политики аудируемого лица. Следует учитывать, что круг заинтересованных пользователей в достоверности учетных данных намного шире, чем по другим участкам проверки, и охватывает не только руководство и собственников аудируемого лица, но налоговые органы, внебюджетные фонды, а также работников, которые, как правило, некомпетентны в проверке и ограничены в доступе к бухгалтерской информации. Ошибки, допущенные в расчете заработной платы, НДФЛ и взносов, могут иметь систематический характер и в совокупности исказить бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а нарушения нормативно-правовых актов могут повлечь серьезные финансовые последствия для аудируемого лица.

В условиях большого количества однотипных операций проведение сплошной проверки

оказывается нецелесообразным, поэтому одной из задач этапа планирования аудита выступает обоснованный и надлежащий отбор элементов для выполнения процедур по существу.

Методическое обеспечение аудита расчетов с персоналом по оплате труда рассматривают в своих работах Ю.П. Зеленко [1], Е.Н. Лищук, А.С. Герман [2], А.А. Голенко, И.А. Кислая [3], И.Б. Адова [4]. Авторы приводят подробный перечень аудиторских процедур, описывают типичные ошибки и искажения, но недостаточно внимания уделяют методам планирования, определению объема, характера и временных рамок для составления программы аудита.

Программа проверки расчетов с персоналом по оплате труда, как и любого другого участка проверки, должна отвечать критерию оптимальности, то есть, с одной стороны, обеспечивать получение убедительных аудиторских доказательств, а с другой стороны, снижать трудозатраты на проведение детальных процедур.

Стандартных методик построения оптимальных программ проверки не предусмотрено, оптимизация производится на основании вариативных действий аудитора исходя из его опыта, профессионального суждения, результатов оценки рисков существенного искажения, и аналитических процедур, а также корректировок, обусловленных уточнением показателей риска, на протяжении процесса проверки.

Важную задачу на этапе планирования выполняют аналитические процедуры, под которыми понимается оценка финансовой и нефинансовой информации, основанная на исследовании существенных показателей, их соотношений, выявлении и рассмотрении тенденций (особенно необычных), вызванных наличием явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями[1]. Значимость аналитических процедур в аудите проявляется в использовании не только внутренней информации аудируемого лица, но и возможности ее сопоставления с внешними данными, оценке эффективности решений, принимаемых руководством.

Масштаб и эффективность использования аналитических процедур на этапе планирования во многом зависит от возможности детализации данных бухгалтерского учета, уровня автоматизации, степени взаимодействия аудитора с работниками бухгалтерской службы и других отделов. Следует принимать во внимание, что на убедительность доказательств, полученных в ходе анализа, оказывают влияние следующие допущения:

- предпроверочный характер – информационная база может содержать искажения, что вызывает сомнение в достоверной оценке показателей и реальных экономических процессов;
- необходимость профессионального опыта, компетентности аудитора в выборе и применении методов экономического и статистического анализа, знания экономических закономерностей, факторов, отраслевых и внутрихозяйственных особенностей предприятий, интерпретации соотношений и изменений показателей;
- наличие и сопоставимость показателей, выбранных за базу сравнения (планы и сметы должны быть разработаны аудируемым лицом, а отраслевые данные – соответствовать виду деятельности проверяемого предприятия, региональным особенностям, что для многопрофильных предприятий не всегда приемлемо);
- надежность оценки сравниваемых показателей, например достоверность прогнозов, нормативных и плановых значений, данных прошлых лет.

Обзор научной литературы позволил выделить и сгруппировать области задач аналитических процедур на стадии планирования (рис. 1).

По нашему мнению, методы экономического анализа применяются для предварительной оценки финансового состояния аудируемого лица, проверки соблюдения принципа непрерывности деятельности, оценки аудиторского риска и уровня существенности, формирования программы проверки. При этом в Федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности[2] и научной литературе приводится ряд методов анализа в большинстве случаев без конкретизации направлений применения в процессе аудиторской проверки.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20 в качестве аналитических процедур рекомендует использовать сравнение

[1] *Панкова С.В., Прокопьева Ю.В.* Сущность, классификация и особенности применения аналитических процедур в аудиторской деятельности // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 45. С. 33–41.

[2] Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: постановление Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696.

финансовой и другой информации об аудируемом лице с сопоставимой информацией за предыдущие периоды, ожидаемыми результатами, информацией об организациях, ведущих аналогичную деятельность, а также рассмотрение взаимосвязей между элементами информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, и между финансовой и другой информацией.

Некоторые авторы[3] рассматривают процедуры сравнения фактических данных с данными за предыдущие периоды, планами, нормативами, данными аналогичных предприятий и в среднем по отрасли, региону, необычные отклонения и их причины, анализируют соотношения одних оборотов по счетам с оборотами по другим счетам. В свою очередь Я.В. Степанова [14] отдает предпочтение методам трендового анализа, прогнозированию и перекрестной проверке показателей отчетности.

Несмотря на то, что многие авторы выделяют в качестве области применения аналитических процедур (на рис. 1 выделена пунктирной линией) определение характера, объема и временных рамок, формирование выборки, в методическом аспекте данная область остается менее изученной.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 16 в качестве основных задач выборочного исследования определяет выбор надлежащих методов проверки (сплошная проверка, отбор специфических (рисковых) элементов и выборка), формирование стратификации проверяемой совокупности, отбор элементов из совокупности или страт (случайный, систематический, блочный, основного массива), оценку объема выборки и временных рамок аудиторских процедур.

Наиболее эффективным способом построения выборки, как указано в стандарте, является отбор и сплошная проверка элементов, подверженных рискам (специфические или ключевые по риску). К ключевым относятся элементы, в которых аудитор считает ошибки и искажения наиболее вероятными, руководствуясь своим профессиональным суждением, а также дополнительной информацией, поступившей в его распоряжение в ходе аудита [16]. Такими элементами согласно п. 15 упомянутого федерального правила могут быть ключевые по стоимости операции, необычные (подозрительные) элементы и элементы, превышающие определенную величину, отбор которых позволит аудитору проверить элементы большей стоимости и сократить трудозатраты. Поиск рисковых областей на этапе планирования проверки сводится к применению методов экономического анализа (рис. 1).

Как справедливо отмечает М.Ю. Юрченко, результаты аналитических процедур служат первичным индикатором наличия в финансовой отчетности существенных искажений для оценки аудиторского риска [7]. Для поиска рисковых областей Е.А. Еленевская и Т.В. Федосенко предлагают оценивать динамику и структуру совокупностей, анализировать нехарактерные сальдо на счетах, на которых они не предусмотрены, выявлять нетиповые корреспонденции, проводить анализ новых объектов учета или ранее не встречающихся хозяйственных операций, операций с аффилированными лицами в абсолютных и относительных значениях[4].

В процессе составления программы проверки, основываясь на оценке риска существенного искажения, аудитор должен определить временной интервал (сроки, период, дату) к которому будут относиться аудиторские доказательства. Международные аудиторские стандарты при высоком уровне риска рекомендуют выбирать период проверки ближе к окончанию отчетного периода или в непредсказуемый момент времени, исходя из цели аудиторской процедуры, характера группы однотипных операций или остатка по счету. Временными интервалами, составляющими точки угрозы недостоверности отчетности, могут выступать периоды максимального документооборота по каждой значимой группе операций, завершение технологического цикла, завершение финансового года, смена материально ответственного лица, руководства или собственников, реорганизация, факты хищений, стихийные бедствия, сложные и не характерные для данной отрасли хозяйственные операции, слабые места в учете, выявленные по результатам прошлых аудиторских проверок, существенные изменения в бухгалтерском и налоговом законодательстве [17, 18].

[3] *Еленевская Е.А., Федосенко Т.В.* Некоторые аспекты применения аналитических процедур в процессе аудиторской проверки // Экономический анализ: теория и практика. 2004. № 16. С. 23–29.

[4] *Еленевская Е.А., Федосенко Т.В.* Некоторые аспекты применения аналитических процедур в процессе аудиторской проверки // Экономический анализ: теория и практика. 2004. № 16. С. 23–29.

В основу поиска рисковых элементов и периодов положено исследование взаимосвязей, соотношений между показателями, которые имеют причинно-следственную зависимость. При этом аудитору необходимо установить на основе профессионального суждения ожидаемые тенденции или коэффициенты, в случае отклонения от которых элементы могут быть признаны необычными, а тенденции неожидаемыми. В случае значимых отклонений возникает необходимость выявления причины отклонений путем увеличения объема выборки или осуществления сплошной проверки. Периоды резких колебаний показателей в сравнении с предыдущим периодом, значительные изменения в структуре или отклонения от ожидаемых значений свидетельствуют о наличии рисковых областей, появление которых может быть обусловлено объективными и субъективными факторами. К объективным факторам относят действия экономических законов и явлений, а субъективные – вызваны человеческим фактором (принятые решения руководством, умышленные и неумышленные искажения).

Согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 16 эффективность аудита может быть повышена, если аудитор проводит стратификацию генеральной совокупности путем разделения ее на дискретные подмножества, которые имеют идентифицирующие характеристики. Цель стратификации состоит в снижении вариативности элементов в рамках каждой страты и тем самым в уменьшении объема выборки без пропорционального увеличения риска, связанного с использованием выборочного метода. Если на 20% общего количества элементов генеральной совокупности приходится 90% суммы оборотов по счету бухгалтерского учета, то аудитор должен оценить результаты этой совокупности и сделать выводы о свойствах элементов, составляющих 90% стоимости. В отношении элементов стоимостью 10% могут применяться менее трудоемкие аудиторские процедуры и меньший объем выборки. При этом конкретных признаков стратификации аудиторские стандарты не приводят и рекомендуют деление проверяемой совокупности на страты на основе понимания ее структуры и анализа рисков, существенности, характера ожидаемых ошибок в отношении отдельных страт.

В научной литературе и в аудиторских стандартах приводятся общие методы экономического анализа и не уточняется, какие из них могут быть использованы для формирования аудиторской выборки. Следовательно, для возможности применения к конкретной области проверки аналитические процедуры требуют предварительной группировки. По нашему мнению, признаками группировки должны выступать задачи формирования аудиторской выборки, такие как отбор рисковых операций и периодов, стратификация, отбор нетипичных бухгалтерских записей, отбор ключевых по стоимости элементов.

Результативность аналитических процедур повышается, если они будут связаны с направлением проведения детальных процедур, в связи с чем предлагаются в качестве второго признака группировки предпосылки подготовки отчетности или их укрупненные группы. Разработанный перечень аналитических процедур представлен в табл. 1 и 5. Большее внимание уделено методам анализа динамики временных рядов и сравнению относительных величин, поскольку они являются более стабильными во времени, чем абсолютные показатели, и наглядными. Основная информационная база при проведении аналитических процедур в условиях автоматизации учета состоит из стандартных отчетов программы «1С: Бухгалтерия», таких как оборотно-сальдовая ведомость, журналы-ордера по месяцам и анализ счета по субконто по счетам 70, 69, 68.01, 20-29; 90.1, 90.2. Также более подробную информацию представляют собой отчеты программы «1С:Зарплата и управление» (1С:ЗУП): свод начисленной заработной платы (отражает сумму начисленной заработной платы и фонд рабочего времени), анализ начисленных налогов и взносов, статистические данные раздела «Кадровый учет». Необходимая информация для перекрестных проверок содержится в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговой отчетности (2-НДФЛ, 3-НДФЛ, 6-НДФЛ), отчетности во внебюджетные фонды по формам 4-ФСС, РСВ-1.

Рассмотрим в качестве примера применение процедур, представленных в табл. 1. На аудируемом предприятии применяется повременно-премиальная форма оплаты труда, в соответствии с которой к сумме заработка по тарифу прибавляется премия в определенном проценте к тарифной ставке. Результаты проведенной аналитической процедуры 2.1.1 представлены на рис. 2.

Поскольку размер премии фиксирован и зависит от базовой тарифной ставки, аудитор вправе ожидать

соотношения между количеством оплаченных рабочих часов и суммой зарплаты. Стоимость часа работы демонстрирует схожую динамику на протяжении трех лет, значения колеблются в узком диапазоне (115–190 руб. за час работы). Отмечаются периоды роста, например в марте и августе 2015 г., и период резкого снижения – в декабре 2015 г.

Данные периоды следует отнести к рисковым, следовательно, для детальных процедур проверки правильности и полноты начисления заработной платы требуется установить больший объем выборки. Поскольку аудируемое предприятие оказывает услуги, должна наблюдаться зависимость между выручкой от реализации и фондом рабочего времени (рис. 3).

Динамика, представленная на графике, отражает колебательную тенденцию, схожую в течение проверяемого года и прошлых лет (рис. 3). В феврале отмечается существенное повышение производительности труда, обусловленное большим ростом доходов в связи с ростом спроса на оказываемые услуги.

Анализ динамики доли фонда оплаты труда в себестоимости продукции представлен на рис. 4.

Обращают на себя внимания два отклонения от общей динамики показателей в 2015 г.: завышенное по сравнению с предыдущими периодами значение показателя в феврале (91%) и показатель сентября (71%), что значительно ниже аналогичного показателя предыдущих лет. Данные периоды следует отнести к рисковым периодам, которые требуют более тщательной проверки аудитора.

Для поиска нетипичных корреспонденций счетов осуществляется анализ бухгалтерских записей, на основании которого аудитор выявляет проводки, не соответствующие характеру и виду деятельности, нестандартные записи, операции, введенные вручную. Операции, введенные с помощью документа «Ручная операция», выходят за рамки типовых, ожидаемых пользователем, поэтому требуют детального рассмотрения на предмет поиска ошибок и нарушений. Следует отметить, что к операциям, введенным на основании документа «Ручная операция» не применяются процедуры автоматизированного контроля. Результаты проведения процедуры представлены в табл. 2. Здесь указаны нетиповые операции, которые относятся к рисковым элементам. Начисление резервов на оплату отпусков является оценочным обязательством, требующим от учетного персонала применения профессионального суждения при планировании дней отпусков, выборе подхода к определению процента отчислений.

В п. 110 Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 8 расчет оценочных значений относится к рисковым операциям, требующим от аудитора более тщательного рассмотрения, поэтому для детальных процедур проверки правомерности, полноты и стоимостной оценки следует установить больший объем выборки и осуществить проверку операций ближе к окончанию отчетного года. Необходимо обратить внимание на корректировки сумм начисленных резервов на оплату отпусков. Основываясь на частоте операций, сплошную проверку следует провести по корреспонденциям счета 70 со счетами прочих расходов 91.02 и расчетов по социальному страхованию 69.11.

Аналитические процедуры позволяют установить ключевые по стоимости элементы при установленной границе отсечения. В табл. 3 заданы уровни отбора по стоимости, приведены результаты автоматизированного отбора ключевых элементов. Процент отсечения задан на основе оценки существенности и структуры совокупности.

Для экстраполяции результатов на всю генеральную совокупность выборка должна быть репрезентативной. Для этого совокупность элементов следует разделить на страты по заданным признакам. Например, для аудита выплат заработной платы работникам целесообразно операции сгруппировать по сумме платежа (табл. 4).

На основе произведенной стратификации аудитор получает возможность осуществить равновероятностный отбор с помощью генератора случайных чисел, а для элементов высоких по стоимости – увеличить объем выборки. Процедуры, рекомендуемые для аудита удержаний, исчисления НДФЛ и взносов во внебюджетные фонды, представлены в табл. 5.

При проведении аналитических процедур аудитор должен уделить внимание отбору элементов для детальной проверки правильности начисления пособий по временной нетрудоспособности. Следует ожидать, что количество случаев начисления больничных в отношении к количеству сотрудников в отчетном году по сравнению с предшествующими периодами существенно

изменяться не будет. В аудируемом периоде (2015 г.) начисленных пособий было меньше, чем в предыдущие периоды. Рост количества пособий по временной нетрудоспособности объясняется сложной эпидемиологической обстановкой.

В 2015 г. март и сентябрь следует отнести к рисковым, поскольку в эти периоды происходит рост нагрузки на бухгалтера в связи с начислением пособий и увеличивается вероятность допущения ошибки. Для анализа правильности исчисления НДФЛ необходимо исследовать соотношение этих показателей с фондом оплаты труда. Ожидаемое значение этого отношения НДФЛ к сумме фонда оплаты труда составляет от 10 до 12,5%, поскольку большая часть сотрудников пользуется стандартными вычетами по НДФЛ. Обращают на себя внимание периоды, когда размер вычетов НДФЛ был аномально высоким. Анализ показал, что необходимо детально проверить обоснованность применения вычетов по НДФЛ в марте, августе и декабре 2015 г. Анализ нетипичных записей по дебету счета 70 представлен в табл. 6.

Вызывает сомнение бухгалтерская запись по дебету счета 70 в корреспонденции со счетом 57.01, поскольку она не соответствует установленным требованиям[5]. Исходя из небольшого количества операций сплошные методы следует применить для проверки правомерности и правильности удержаний из заработной платы – корреспонденции счета 70 со счетами 71; 69.05.02; 73.03. К нетипичным бухгалтерским записям следует отнести выплату заработной платы через кассу организации, поскольку предприятие по приказу руководителя применяет безналичную форму расчетов.

Проведенное исследование показало, что для формирования выборочной совокупности при составлении программы проверки большое значение имеют аналитические процедуры, применение которых позволит аудитору определить характер, объем и временные рамки процедур в отношении проверяемых предпосылок подготовки отчетности.

Разработанные рекомендации по применению методов анализа для аудиторской выборки на примере расчетов по оплате труда предоставят возможность проводить детальные процедуры в направлении поиска существенных искажений данных бухгалтерского учета и отчетности, а также соблюдения требований нормативно-правовых актов.

[5] Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 № 94н.

Таблица 1

Аналитические процедуры, предлагаемые для проверки формирования фонда оплаты труда и расчетов с персоналом

Table 1

Proposed analytical procedures to verify the formation of payroll budget and settlements with personnel

Задача формирования выборки	Аналитическая процедура	Рекомендации по оценке результатов и построения аудиторской выборки
1. Аудит трудовых отношений и соблюдения трудового законодательства		
1.1. Отбор рисковых операций и периодов	1.1.1. Сопоставление общей стратегии развития организации с системой оплаты труда на основе анализа локальных нормативных актов (положение о премировании, о выплате вознаграждения за выслугу лет, правила внутреннего трудового распорядка и др.). Анализ применяемых систем и форм оплаты труда и соответствие их виду деятельности, организационной структуре	Сделать вывод о системе найма персонала и политике подбора кадров, применяемых формах оплаты труда, стратегии и политики премирования работников, установить соответствие разработанных принципов и структуры системы оплаты целям организации, перспективам развития, выявить тенденции сокращения масштабов деятельности, закрытия подразделений, обоснования вознаграждений категориям и коллективам подразделений в зависимости от сложности и условий труда, вклада в результаты деятельности
	1.1.2. Оценка обеспеченности кадрами по уровню образования, квалификации, соответствию занимаемой должности	Рисковыми с точки зрения вероятности мошенничества или ошибок могут быть случаи несоответствия занимаемой должности, уровню квалификации
	1.1.3. Оценка наличия и изменения штатного расписания в течение отчетного периода	Выявить периоды изменения штатного расписания, окладов, тарифных ставок в течение года, что может повлиять на расчет заработной платы
	1.1.4. Анализ динамики численности принятых и выбывших работников (помесячно). Оценка движения персонала (коэффициенты приема, выбытия)	Установить периоды найма или увольнения работников для проверки правильности исходных данных для начисления зарплаты, а при увольнении – выплат пособий. Следует выявить причины увольнения (по инициативе работодателя или работника)
	1.1.5. Анализ текучести кадров по категориям персонала (руководители, рабочие, служащие, работники бухгалтерии, внутреннего контроля, материально ответственные лица)	В периодах смены руководства и материально ответственных лиц возможны ошибки и недобросовестные действия, смена работников бухгалтерии может привести к методологическим ошибкам в бухгалтерском учете
1.2. Стратификация	1.2.1. Анализ структуры персонала по подразделениям (участкам, цехам, отделам)	В подразделениях могут применяться различные системы и формы оплаты труда, следует больший объем выборки установить для территориально отдаленных подразделений для проверки наличия трудовых и прочих договоров, приказов
	1.2.2. Анализ структуры персонала по категориям (руководители, рабочие, служащие) в соответствии со штатным расписанием	Применяется для проверки правильности установления и применения окладов, тарифных ставок, сдельных расценок для разных категорий
	1.2.3. Анализ структуры работников (исполняющие трудовые обязанности и находящиеся в отпусках по беременности и родам, в связи с исполнением государственных обязанностей и по иным уважительным причинам)	Выделение страт позволяет отобрать элементы для сплошной проверки наличия и правильности оформления трудовых отношений и расчетов с работниками, временно не исполняющими трудовые обязанности
2. Аудит полноты и правильности начисления заработной платы, стимулирующих и компенсационных выплат, их отражения в бухгалтерском учете		
2.1. Отбор рисковых периодов и нетипичных операций	2.1.1. Анализ динамики стоимости одного часа работы (*Расходы на оплату труда за месяц* / *Фонд рабочего времени в человеко-часах*) помесячно и в сравнении с данными предыдущих периодов	При преобладании повременной системы оплаты труда тенденции по периодам должны быть схожими, следует выделить периоды резких колебаний, выяснить причины, отобрать элементы, оказавшие наибольшее влияние на отклонение. Рисковой операцией может быть начисление компенсаций рабочим за простои, в том числе по вине самого рабочего
	2.1.2. Анализ динамики среднемесячной заработной платы одного работника (*Расходы на оплату труда за месяц* / *Численность персонала*) помесячно и в сравнении с данными предыдущих периодов	Выявить причины изменения фонда оплаты труда (сокращение персонала, простои оборудования, снижение окладов и пр.). Периоды изменения окладов или сокращения персонала могут содержать ошибки и нарушения законодательства, а периоды роста – указывать на наличие единовременных поощрительных выплат (премии, материальная помощь) или отпускных, которые необходимо будет подвергнуть детальной проверке, или к данному периоду установить больший объем выборки
	2.1.3. Анализ динамики доли затрат на оплату труда в себестоимости продаж помесячно и в сравнении с данными предыдущих периодов	Следует определить рисковые периоды и причины резких колебаний показателей, изменения в структуре, не связанные с изменениями в технологическом цикле, производстве и реализации продукции, работ, услуг, а в случае отсутствия экономических причин – увеличить объем выборки
	2.1.4. Анализ динамики доли сдельной заработной платы в прямых затратах на производство помесячно и в сравнении с данными предыдущих периодов	

	2.1.5. Анализ динамики соотношения затрат на оплату труда с доходами предприятия помесячно и в сравнении с данными предыдущих периодов	При сдельной или комиссионной оплате труда или большей ее доли в структуре аудитор вправе ожидать корреляционную зависимость между показателями, в случае отсутствия необходимо установить причины и увеличить объем выборки в рисковых периодах для проверки правильности применения сдельных расценок и полноты начисления заработной платы
	2.1.6. Анализ динамики отношения фактического фонда рабочего времени к календарному фонду помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Выявить причины изменения фактического фонда рабочего времени (установить периоды и причины неявок работников), определить и отобрать для сплошной проверки периоды отсутствия работников по причинам болезни, учебных отпусков (для расчета среднедневного заработка), по неуважительной причине (прогулы, неявки с разрешения администрации)
	2.1.7. Анализ динамики производительности труда (соотношения ежемесячной выручки и фонда рабочего времени) помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Выявить причины снижения производительности труда и периоды колебаний, не характерные для вида деятельности предприятия, определить причины неоправданного сокращения дохода при росте фонда рабочего времени и в данные периоды увеличить объемы выборки для проверки правильности учета рабочего времени и начисления повременной оплаты труда
	2.1.8. Анализ соотношения динамики производительности труда (п. 2.1.7) и динамики среднемесячной заработной платы, рентабельности продаж помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Определить экономическую обоснованность изменения заработной платы и сумм начисленных премий. Особое внимание уделить периодам отсутствия корреляции между изменениями показателей, выявить причины, а в случае отсутствия объективных причин увеличить объем выборки и более тщательно проверить полноту и правильность учета рабочего времени, применения сдельной расценки и объема выпуска продукции отдельным рабочим
	2.1.9. Анализ динамики отношения сдельной заработной платы, суммы премиальных к объему выпуска продукции помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	
	2.1.10. Анализ динамики отношения суммы доплат за выходные и праздничные дни к количеству праздничных и выходных дней (часов) помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Следует выявить периоды доплат, в случае неравномерной тенденции следует установить причины, которые могут быть вызваны неверным определением количества отработанных часов при начислении доплат или неприменении повышенных коэффициентов к базовому тарифу. Поскольку операции, как правило, в небольшом количестве, то целесообразно их проверить сплошным способом
	2.1.11 Анализ динамики отношения доплат за сверхурочные часы к количеству сверхурочных часов помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	
2.2. Стратификация	2.2.1. Анализ структуры фонда оплаты труда по формам (сдельная, повременная, повременно-премиальная, комиссионная, плавающих окладов, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная)	Стратификация дает возможность выявить ошибки методологического характера (неверное применение методов расчета заработной платы)
	2.2.2. Анализ структуры по видам начислений (основная зарплата, премии, районный коэффициент, надбавки, компенсации, доплаты за работу в ночное время, сверхурочные часы, оплата простоев, оплата в праздничные и выходные дни, выходные пособия при увольнении, отпускные)	Стратификация позволяет выявить ошибки методологического характера и проверить полноту, правомерность и правильность расчета основной зарплаты, определить страты с дополнительными начислениями, в которых могут содержаться премии и доплаты в существенных суммах
	2.2.3. Анализ структуры основной заработной платы по видам трудовых договоров (основной трудовой, совместительство, договор гражданско-правового характера)	Позволяет проверить наличие и правильность расчета заработной платы с учетом особенностей расчетов по отдельным видам трудовых отношений
	2.2.4. Анализ структуры расходов на оплату труда по подразделениям (администрация, основное, вспомогательное производство и пр.). Анализ динамики средней зарплаты работника конкретного подразделения в сравнении с данными предыдущих периодов	Дает возможность оценить правильность отнесения расходов на себестоимость произведенной продукции и управленческих расходов, распределение по статьям затрат. Сравнение среднемесячной зарплаты между подразделениями позволяет установить больший объем выборки для страты с более высоким уровнем начислений
	2.2.5. Анализ структуры стимулирующих и компенсационных выплат по видам и целям (предусмотренные и не предусмотренные трудовым, коллективным договором, положением о премировании)	Наиболее рисковой стратой являются экономически необоснованные премии, не предусмотренные внутренними положениями, для них должна быть предусмотрена сплошная проверка
	2.2.6. Анализ структуры оплаты труда в зависимости от графика работы (пятидневный, сменный график и др.) и типу занятости (полная, частичная)	Следует отобрать элементы для детальной проверки по каждой страте, поскольку аудитор должен подтвердить правильностью внесения сведений о графике работы сотрудника и рабочем времени
	2.2.7. Анализ структуры расходов на оплату труда в разрезе категорий (занимаемой должности) согласно штатному расписанию. Анализ динамики средней зарплаты работников по категориям в сравнении с данными предыдущих периодов	Стратификация позволяет проверить правильность применения оклада, тарифной ставки, сдельной расценки к отдельным категориям работников. Необходимо сравнить среднюю зарплату работников разной категории, больший объем выборки установить в случае значительных отклонений от установленных окладов, тарифных ставок

2.3. Отбор нетипичных бухгалтерских записей	2.3.1. Анализ корреспонденций счетов (по кредиту счета 70), просмотр операций, введенных вручную по счету 70, сторнированных записей	Позволяет выявить ошибочные корреспонденции счетов, нетипичные и сомнительные бухгалтерские записи
	2.3.2. Сверка данных аналитического и синтетического учета по счету 70	
2.4. Отбор ключевых по стоимости элементов	2.4.1. Анализ вариации сумм начислений зарплаты, доплат и премиальных, отбор элементов, значительно превышающих среднюю величину	Следует отобрать операции выше или ниже установленной аудитором величины. Процедура дает возможность обнаружить и отобрать для проведения детальных процедур существенные элементы, ошибка в которых может серьезно исказить данные бухгалтерской отчетности
	2.4.2. Анализ вариации начисленной основной заработной платы, сумм доплат и премиальных и отбор элементов, значительно превышающих уровень существенности, установленный к кредитовому обороту по счету 70	
	2.4.3. Анализ вариации среднемесячной заработной платы и отбор сумм начислений ниже прожиточного минимума	
3. Аудит правильности формирования и использования резерва на оплату отпусков		
3.1. Отбор рисковых периодов и нетипичных операций	3.1.1. Анализ динамики отношения отчислений в резерв на оплату труда к фонду оплаты труда, включая суммы отчислений во внебюджетные фонды помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Следует сравнить с планируемым процентом отчислений в резерв, в случае существенных отклонений от этой величины в соответствующих рисковых периодах установить больший объем выборки
	3.1.2. Анализ динамики выплат сумм отпускных за счет резерва на оплату отпусков	–
3.2. Отбор нетипичных бухгалтерских записей	3.2.1. Анализ корреспонденций на основе документа «Анализ счета 96», операций, введенных вручную по счету 96, сторнированных записей	Следует выявить ошибочные корреспонденции счетов, нетиповые и сомнительные бухгалтерские записи
	3.2.2. Сверка данных аналитического и синтетического учета по счету 96	
3.3. Отбор ключевых по стоимости элементов	3.3.1. Анализ вариации сумм начисленных резервов, превышающих среднюю величину	Отбор операций выше установленной величины. Процедура дает возможность обнаружить и отобрать для проведения детальных процедур существенные элементы, ошибка в которых может существенно исказить данные бухгалтерской отчетности
3.4. Стратификация	3.4.1. Анализ структуры сумм начисленных резервов по подразделениям (администрация, основное, вспомогательное производство и пр.)	Позволяет оценить правильность отнесения расходов на себестоимость произведенной продукции и управленческих расходов
4. Аудит погашения задолженности перед персоналом по оплате труда		
4.1. Отбор рисковых периодов и нетипичных операций	4.1.1. Анализ динамики доли кредиторской задолженности по оплате труда в общей сумме кредиторской задолженности организации помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Определить периоды и причины невыплат заработной платы в установленный срок, наличие просроченной задолженности и срока ее просрочки, рисковые периоды подвергнуть сплошной проверке и проверить полноту учета выплат
	4.1.2. Анализ динамики кредиторской задолженности по оплате труда, приходящейся в среднем на одного работника	
	4.1.3. Трендовый анализ и прогнозирование кредиторской задолженности	
	4.1.4. Анализ динамики отношения денежных оттоков на оплату труда к фонду оплаты труда помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Рисковые периоды роста показателя или превышения единицы свидетельствуют о возможных ошибках или нарушениях в сроках выплаты зарплаты. Следует в рисковых периодах установить больший объем выборки
	4.1.5. Анализ динамики выплаченной зарплаты, приходящейся в среднем на одного работника помесячно, в сравнении с данными предыдущих периодов	
4.2. Отбор нетипичных бухгалтерских записей	4.2.1. Анализ корреспонденций счетов (по дебету счета 70 в корреспонденции со счетами 50, 51) на основе документа «Анализ счета 70», просмотр операций, введенных вручную по счету 70, сторнированных записей	Позволяет выявить ошибочные корреспонденции счетов, нетиповые бухгалтерские записи, сплошной проверке следует подвергнуть возникновение дебиторской задолженности конкретных сотрудников
	4.2.2. Сверка данных аналитического и синтетического учета по счету 70	
4.3. Отбор ключевых по стоимости элементов	4.3.1. Анализ вариации сумм выплат работникам, превышающих среднюю величину	Необходимо отобрать операции выше установленной аудитором величины. Процедура дает возможность обнаружить и отобрать для проведения детальных процедур существенные элементы, ошибка в которых может существенно исказить данные бухгалтерской отчетности
4.4. Стратификация	4.1.1. Анализ структуры задолженности по оплате труда по подразделениям (администрация, основное, вспомогательное производство и пр.)	Выплаты могут производиться по подразделениям, ошибки в порядке отражения оплаты труда могут относиться к подразделению в целом
	4.1.2. Анализ структуры по сумме платежа	Стратификация позволяет выявить наиболее существенные группы операций, подлежащих проверке сплошным способом или способом применения большего объема выборки
	4.1.3. Анализ структуры по степени урегулирования задолженности (сверка расчетов не производилась; расхождения не урегулированы, сверка расчетов производилась частично; сверка расчетов производилась, разногласия урегулированы)	Больший объем выборки установить для операций, по которым не установлены причины образования кредиторской задолженности и не урегулирована задолженность

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2

Аналитическая процедура 2.3.1 «Отбор нетипичных бухгалтерских записей» (по кредиту счета 70 в корреспонденции с дебетом счетов)

Table 2

Analytical procedure 2.3.1 *Selection of Unusual Accounting Records* (on the credit side of Account 70 in correspondence with debit of accounts)

Корреспондирующий счет	2013 г.		2014 г.		2015 г.	
	Количество операций	Сумма, руб.	Количество операций	Сумма, руб.	Количество операций	Сумма, руб.
20.01 «Основное производство»	21 264	69 065 678	18 038	61 194 195	17 809	73 821 782
26 «Общехозяйственные расходы»	3 779	14 990 519	3 679	15 944 162	3 561	18 124 667
69.11 «Расчеты по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»	–	–	2	8 348	–	–
69.01 «Расчеты по социальному страхованию»	199	2 019 306	190	1 713 353	146	1 353 250
91.02 «Прочие расходы»	31	62 650	48	377 031	37	808 402
96 «Резервы предстоящих расходов»	856	7 899 011	765	7 159 895	675	6 928 226
Сомнительная запись	1	–1 072 089	–	–	4	–1 302 045

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 3

Аналитическая процедура 2.4 «Отбор ключевых по стоимости элементов»

Table 3

Analytical procedure 2.4 *Selection of Key Cost Elements*

Группа операций	Количество операций	Сумма генеральной совокупности, руб.	Граница отсечения, %	Объем ключевых элементов, ед.
Начисление заработной платы	21 370	91 946 449	7	12
Выплата заработной платы	1 348	88 371 099	22	17
Удержан НДФЛ из заработной платы	675	6 928 226	23	13

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 4

Аналитическая процедура 4.1.2 «Анализ структуры по сумме платежа»

Table 4

Analytical procedure 4.1.2 *Analysis of the Structure by the Amount of Payment*

Стоимостной интервал, руб.	Сумма, руб.	Количество элементов	Объем выборки, ед.
С 0,02 по 12 768,85	4 012 037	791	216
С 12 768,85 по 25 537,69	5 746 649	324	89
С 25 537,69 по 38 306,52	3 384 930	113	31
Прочие	18 844 536	98	27

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 5

Аналитические процедуры, предлагаемые для проверки удержаний из заработной платы и отчислений во внебюджетные фонды

Table 5

Proposed analytical procedures to verify deductions from wages and contributions to extra-budgetary funds

Задача формирования выборки	Аналитическая процедура	Рекомендации по оценке результатов и построения аудиторской выборки
5. Аудит полноты и правомерности удержаний из заработной платы, их отражение в бухгалтерском учете		
5.1. Отбор рисковых периодов и нетипичных операций	5.1.1. Анализ динамики отношения суммы удержаний к расходам на оплату труда помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Следует определить периоды колебаний доли удержаний из заработной платы, ожидаемое отклонение не должно превышать 28–30%, выявить причины
	5.1.2. Анализ динамики начисленного НДФЛ к расходам на оплату труда помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Ожидаемое отклонение не должно превышать 10–13%, в случаях существенных колебаний необходимо установить больший объем выборки
	5.1.3. Анализ отношения уплаченного НДФЛ к сумме выплат заработной платы помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Установить наличие просроченной задолженности перед бюджетом и причины ее образования. Низкие показатели свидетельствуют о возможном несвоевременном перечислении НДФЛ в бюджет
5.2. Отбор нетипичных бухгалтерских записей	5.2.1. Анализ корреспонденций счетов (по дебету счета 70) на основе документа «Анализ счета 70», просмотр операций, введенных вручную по счету 70, сторнированных записей	Следует выявить ошибочные корреспонденции счетов, нетиповые и сомнительные бухгалтерские записи
5.3. Отбор ключевых по стоимости элементов	5.3.1. Анализ вариации удержаний из заработной платы, значительно превышающих среднюю величину	Следует отобрать операции выше установленной величины, существенные элементы, ошибка в которых может существенно исказить данные бухгалтерской отчетности
5.4. Стратификация	5.4.1. Анализ структуры удержаний по их видам (по исполнительным листам, возмещение материального ущерба предприятию, административные штрафы, товары в кредит, подотчетные суммы)	При наличии операций в небольшом количестве, следует осуществить сплошную проверку в связи с высоким риском ошибок и нарушений
	5.4.2. Анализ структуры фонда оплаты труда, стимулирующих и прочих выплат (принимаемые и не принимаемые для расчета НДФЛ)	Стратификация позволяет оценить вероятность возникновения ошибок при исчислении налоговой базы по НДФЛ
	5.4.3. Анализ структуры начисленного НДФЛ в зависимости от графика работы и типа занятости	
	5.4.4. Анализ структуры удержаний НДФЛ по применяемым вычетам (стандартные на одного, двух, трех и более детей, социальные и прочие вычеты)	Позволяет оценить вероятность возникновения ошибок при проверке правомерности и полноты применения налоговых вычетов по НДФЛ
	5.4.5. Анализ структуры начисленного и уплаченного НДФЛ по структурным подразделениям	Для проверки правильности перечисления НДФЛ в бюджет субъекта РФ
6. Аудит полноты и правильности отчислений на обязательное пенсионное и социальное страхование		
6.1. Отбор рисковых периодов и нетипичных операций	6.1.1. Анализ динамики отношения отчислений во внебюджетные фонды к расходам на оплату труда помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Ожидаемое отклонение по отчислениям не должно превышать установленной ставки, в случаях существенных колебаний необходимо установить больший объем выборки
	6.1.2. Анализ динамики доли отчислений во внебюджетные фонды в себестоимости продаж помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Установить рисковые периоды и причины резких колебаний, изменений в структуре, не связанных с изменениями технологическом цикле, производстве и реализации, сравнить с динамикой доли затрат на оплату труда в себестоимости
	6.1.3. Анализ динамики количества выплат пособий по временной нетрудоспособности помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Выявить периоды и случаи начисления пособий по временной нетрудоспособности, установить повышенный объем выборки
	6.1.4. Анализ динамики отношения дней неявок работников по причинам нетрудоспособности к месячному фонду рабочего времени помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Следует сравнить динамику с динамикой п. 6.1.3, определить периоды и причины отклонений, что может указывать на отсутствие выплаты или начисления пособий
	6.1.5. Анализ динамики доли кредиторской задолженности перед внебюджетными фондами в общей сумме кредиторской задолженности помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Определить периоды и причины непогашенной в срок задолженности, наличие просроченной задолженности и срока ее просрочки, рисковые периоды подвергнуть сплошной проверке и проверить полноту учета выплат
	6.1.6. Анализ динамики кредиторской задолженности перед внебюджетными фондами, приходящейся в среднем на одного работника	
	6.1.7. Анализ динамики отношения оттоков денежных средств на оплату отчислений во внебюджетные фонды к начисленным взносам помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Рисковые периоды роста показателя или превышения единицы свидетельствуют о возможных ошибках или нарушениях в сроках выплаты зарплаты. Следует в рисковых периодах установить больший объем выборки
	6.1.8. Анализ дебиторской задолженности помесячно в сравнении с данными предыдущих периодов	Установить причины невыплат пособий работникам, операции проверить сплошным методом
6.2. Отбор нетипичных бухгалтерских записей	6.2.1. Анализ корреспонденций на основе документа «Анализ счета 69», просмотр операций, введенных вручную по счету 69, сторнированных записей	Следует выявить ошибочные корреспонденции счетов, нетиповые и сомнительные бухгалтерские записи

6.3. Отбор ключевых по стоимости элементов	6.3.1. Анализ вариации сумм отчислений во внебюджетные фонды, превышающих среднюю величину	Следует отобрать операции выше установленной величины, существенные элементы, ошибки в которых могут существенно исказить данные бухгалтерской отчетности
6.4. Стратификация	6.4.1. Анализ структуры задолженности по оплате труда по подразделениям (администрация, основное, вспомогательное производство и пр.)	Позволяет оценить правильность отнесения расходов на себестоимость произведенной продукции и управленческих расходов
	6.4.2. Анализ структуры по видам (по социальному страхованию, пенсионному обеспечению, по обязательному медицинскому страхованию)	Позволяет проверить правильность начисления и уплаты взносов в фонды, исходя из требований по определению расчетной базы и ставки
	6.4.3. Анализ структуры по видам выплат (пособие по нетрудоспособности, по беременности и родам)	Деление по стратам для поиска методологических ошибок в определении расчетного периода и среднедневного заработка, периодов выплат пособий
	6.4.4. Анализ структуры фонда оплаты труда, стимулирующих и прочих выплат (принимаемые и не принимаемые для целей исчисления взносов)	Позволяет оценить вероятность возникновения ошибок при исчислении базы для исчисления взносов
	6.4.5. Анализ структуры по степени урегулирования задолженности (сверка расчетов производилась; не производилась; частично)	Увеличить объем выборки для операций, по которым не установлены причины образования кредиторской задолженности и не урегулирована задолженность

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 6

Аналитическая процедура 5.2 «Отбор нетипичных бухгалтерских записей» (по дебету счета 70 в корреспонденции с кредитом счетов)

Table 6

Analytical procedure 5.2 *Selection of Unusual Accounting Entries* (on the debit side of Account 70 in correspondence with credit of accounts)

Корреспондирующий счет	2013 г.		2014 г.		2015 г.	
	Количество операций	Сумма, руб.	Количество операций	Сумма, руб.	Количество операций	Сумма, руб.
50.01 «Касса»	10	51 043	5	35 224	1	1 108
51 «Расчетные счета»	1 195	80 705 934	1 482	74 359 971	1 348	88 371 099
В том числе сторнированная запись	3	–11 855	45	–1 336	3	–115 425
57.01 «Переводы в пути»	–	–	–	–	1	150 276
В том числе сомнительная запись	–	–	–	–	1	150 276
68.01 «Налог на доходы физических лиц»	4 231	10 670 299	3 696	9 792 003	3 716	11 831 327
69.05.2 «Взносы, удерживаемые из доходов работника»	48	25 200	48	25 200	36	13 200
71.01 «Расчеты с подотчетными лицами»	52	105 829	41	48 399	20	27 153
73.02 «Расчеты по возмещению материального ущерба»	–	–	6	6 441	–	–
73.03 «Расчеты по прочим операциям»	63	130 237	29	56 326	34	13 972
В том числе операция, введенная на основании документа «Ручная операция»	1	2 214	–	–	27	4 200
76.41 «Расчеты по исполнительным документам работников»	1 867	1 532 750	1 776	1 764 548	1 502	2 265 885

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 1

Области применения аналитических процедур на этапе планирования аудита

Figure 1

The scope of analytical procedures at the audit planning stage

Источник: [5–16]; *Панкова С.В., Прокопьева Ю.В.* Сущность, классификация и особенности применения аналитических процедур в аудиторской деятельности // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 45. С. 33–41; *Еленевская Е.А., Федосенко Т.В.* Некоторые аспекты применения аналитических процедур в процессе аудиторской проверки // Экономический анализ: теория и практика. 2004. № 16. С. 23–29; *Сурнина Е.С.* Теоретические основы аналитических процедур в аудите // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 13. С. 59–93; *Домрачева Л.П.* Сравнительная характеристика аналитических процедур в сфере применения стандартов аудита // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 20. С. 35–40

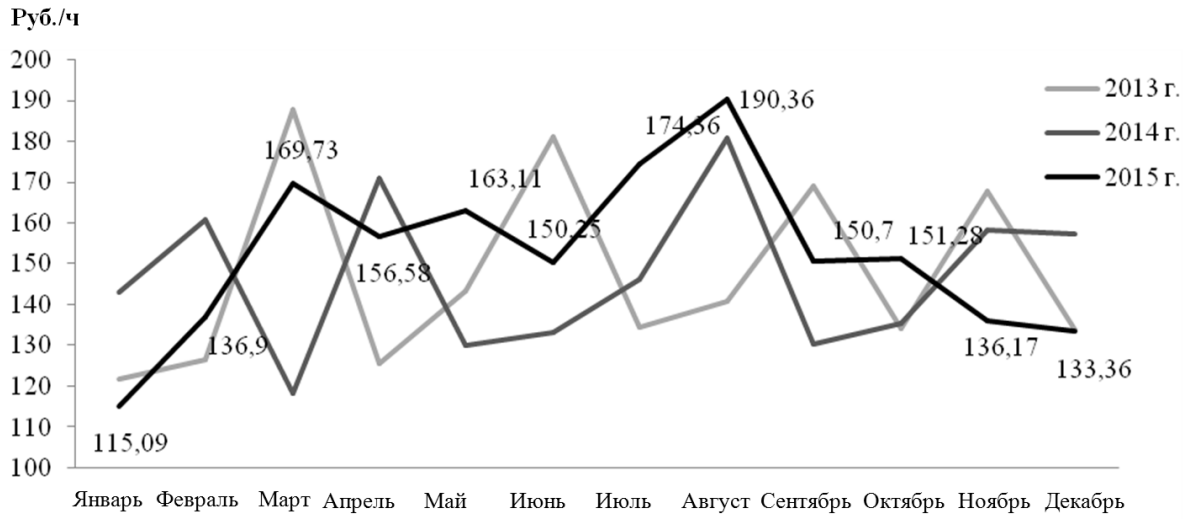
Source: [5–16]; Pankova S.V., Prokop'eva Yu.V. [The essence, classification and specifics of applying the analytical procedures in audit activities]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, no. 45, pp. 33–41. (In Russ.); Elenevskaya E.A., Fedosenko T.V. [Certain aspects of analytical procedures application in the course of the audit]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2004, no. 16, pp. 23–29. (In Russ.); Surnina E.S. [Theoretical foundations of analytical procedures in audit]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2010, no. 13, pp. 59–93. (In Russ.); Domracheva L.P. [Comparative characteristics of analytical procedures in the sphere of application of auditing standards]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2013, no. 20, pp. 35–40. (In Russ.)

Рисунок 2

Аналитическая процедура 2.1.1 «Анализ динамики стоимости одного часа работы»

Figure 2

Analytical procedure 2.1.1 ***Analysis of Changes in the Cost of One Hour of Work***



Источник: авторская разработка

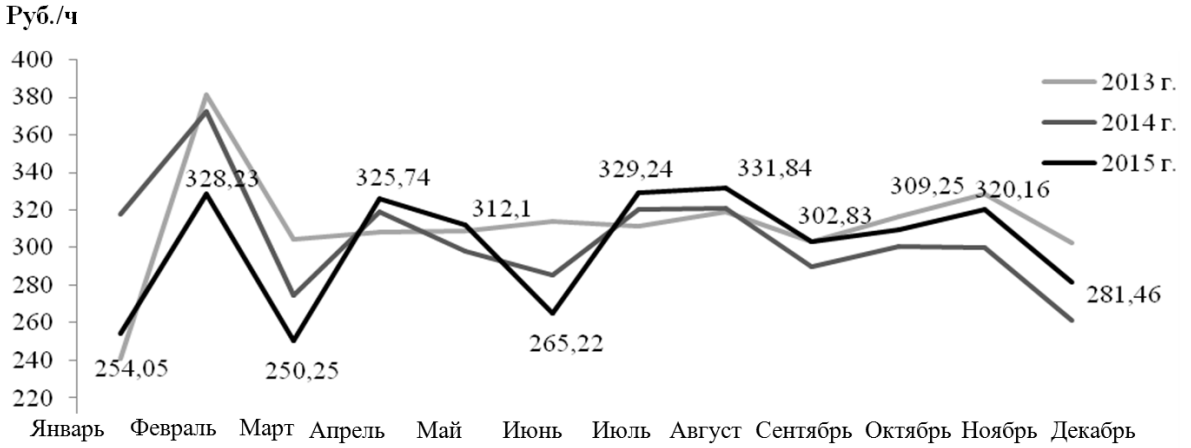
Source: Authoring

Рисунок 3

Аналитическая процедура 2.1.7 «Анализ динамики производительности труда (соотношения ежемесячной выручки и фонда рабочего времени)»

Figure 3

Analytical procedure 2.1.7 ***Analysis of Changes in Labor Productivity (The ratio of monthly revenue and working time fund)***



Источник: авторская разработка

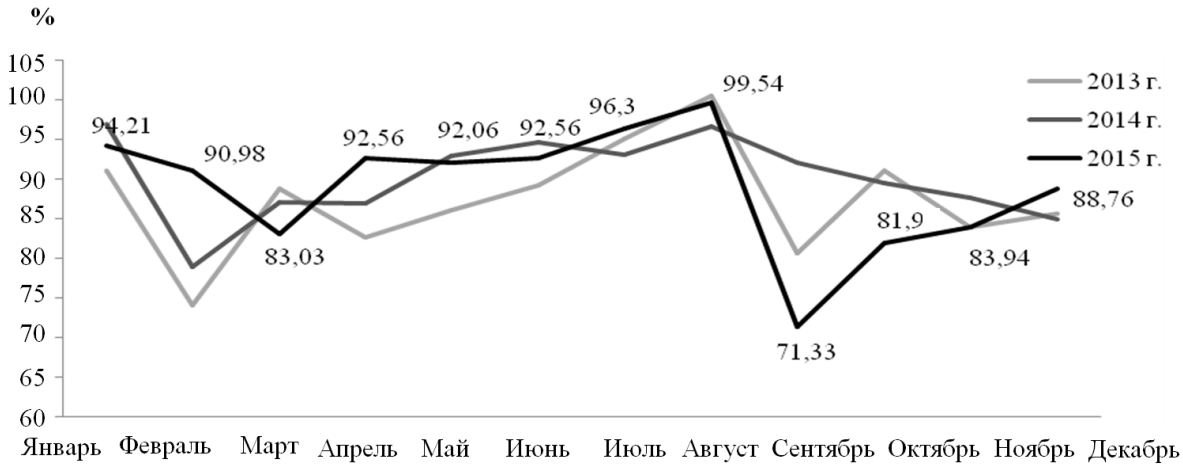
Source: Authoring

Рисунок 4

Аналитическая процедура 2.1.3 «Анализ динамики доли затрат на оплату труда в себестоимости продаж»

Figure 4

Analytical procedure 2.1.3 ***Analysis of Changes in the Share of Labor Cost in the Cost of Sales***



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. *Зеленко Ю.П.* Аудит расчетов по оплате труда: аналитические процедуры в Microsoft Excel // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2011. № 6. С. 62–66.

2. *Лищук Е.Н., Герман А.С.* Аудит системы вознаграждения персонала: теоретические и методические аспекты // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. 2015. № 3. С. 40–48.

3. *Голенко А.А., Кислая И.А.* Методика проведения аудита расчета по оплате труда // Новая наука: от идеи к результату. 2016. № 2-1. С. 38–48.

4. *Адова И.Б.* Контрольно-аналитические процедуры в процессе аудита системы вознаграждения персонала акционерного общества // Сибирская финансовая школа. 2009. № 1. С. 121–129.

5. *Коваленко А.А.* Аналитические процедуры при аудите затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в коммерческих организациях // Известия Оренбургского государственного аграрного университета. 2013. № 4. С. 180–183.

6. *Ендовицкий Д.А., Агупова К.П.* Оценка использования экономического анализа в аудиторской деятельности // Современная экономика: проблемы и решения. 2010. № 7. С. 113–126.

7. *Юрченко М.Ю.* Использование аналитических процедур в ходе проведения аудита операций с основными средствами // Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. 5: Экономика. 2001. № 4. С. 183–188.

8. *Аманжолова Б.А., Наумова А.В.* Планирование аудита с применением аналитических процедур // Аудиторские ведомости. 2004. № 8. С. 42–56.

9. *Дунаева В.И.* Использование аналитических процедур при проведении внутренних аудиторских проверок // Вестник Тульского филиала Финуниверситета. 2014. № 1. С. 70–72.

10. *Мелтонян М.Ю.* Использование аналитических процедур на стадии планирования аудиторской проверки себестоимости продукции // Человек: преступление и наказание. 2007. № 1. С. 127–129.

11. *Терешкина А.В*. Использование аналитических процедур при планировании аудита // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. 2011. № 2. С. 141–143.

12. *Железнякова Е.А.* Первичные аналитические процедуры на этапе планирования аудиторской проверки // Аудиторские ведомости. 2012. № 12. С. 3–20.

13. *Бахтеев А.В.* Применение метода анализа-синтеза при проведении аналитических процедур в ходе аудита // Учет и статистика. 2013. № 4. С. 41–51.

14. *Степанова Я.В.* Аналитические процедуры в аудите. Обзор подходов // Инновационное развитие экономики. 2012. № 3. С. 85–93.

15. *Василенко А.А.* Роль аналитических процедур в повышении качества аудита // Учет и статистика. 2008. № 11. С. 203–208.

16. *Буткова О.В., Богаченко А.Г.* Аудиторская выборка // Экономика и эффективность организации производства. 2010. № 13. С. 6–10.

17. *Рычкова Н.С., Ярославцев С.Р.* Особенности формирования аудиторской выборки малыми аудиторскими организациями // Аудиторские ведомости. 2007. № 3. С. 19–25.

18. *Емельянова И.Н.* Формирование методики стратегического аудита // Аудит и финансовый анализ. 2011. № 6. С. 212–217.

ISSN 2311-8725 (Online)
ISSN 2073-039X (Print)

Analysis of Human Capital

USING THE ANALYTICAL PROCEDURES TO FORM AUDIT SAMPLING IN THE AUDIT OF WAGE SETTLEMENTS

Vilena A. YAKIMOVA[a,•], Viktor S. RADOMSKII[b]

[a] Amur State University, Blagoveshchensk, Russian Federation
vilena_yakimova@mail.ru

[b] OOO Riarden, Blagoveshchensk, Russian Federation
vitek1715@yandex.ru

• Corresponding author

Article history:
Received 2 June 2016
Received in revised form
22 July 2016
Accepted 11 August 2016

JEL classification: J33, M42, M52

Keywords: analytical procedure, salary, remuneration, audit sampling, stratification

Abstract

Subject The article considers analytical procedures at the stage of planning the audit sampling.

Objectives The purpose of the research is to develop and introduce analytical procedures to the process of wage settlements, their classification according to the areas of detailed procedures and objectives of audit sampling formation.

Methods The study rests on analysis and synthesis methods, grouping, stratification, analysis of time series, and the coefficient analysis.

Results We offer grouped analytical procedures to plan the audit of wage settlements. The recommendations for generating conclusions based on the analysis of the findings will help form a reasonably sufficient and appropriate audit sampling, comprising the elements where errors and offenses are most likely to appear. We considered the application of analytical procedures on the specific audittee case and made conclusions as for selection of risk periods and unusual accounting records.

Conclusions and Relevance Analytical procedures are an integral part of planning the audit sampling and risk assessment, which, in turn, require using them in practice to ensure the quality of substantive auditing tests, justification of opinion about risk areas and stratification of audited population. We propose to use the analytical procedures in audit firms as methodological support to formation and underpinning the audit sampling in the course of audit of wage settlements with personnel.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Zelenko Yu.P. [Audit of wage settlements: Analytical procedures in Microsoft Excel]. *Uchet, analiz i audit: problemy teorii i praktiki = Accounting, Analysis and Audit: Problems of Theory and Practice*, 2011, no. 6, pp. 62–66. (In Russ.)

2. Lishchuk E.N., German A.S. [Audit of the staff remuneration system: Theoretical and methodological aspects]. *Vestnik Sibirskogo universiteta potrebitel'skoi kooperatsii = Bulletin of Siberian University of Consumer Cooperatives*, 2015, no. 3, pp. 40–48. (In Russ.)

3. Golenko A.A., Kislaya I.A. [The methodology of auditing the calculation of remuneration]. *Novaya nauka: Ot idei k rezul'tatu = New Science: From an Idea to the Result*, 2016, no. 2-1, pp. 38–48. (In Russ.)

4. Adova I.B. [Control and analytical procedures during the audit of the system of remuneration of a joint stock company]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2009, no. 1, pp. 121–129. (In Russ.)

5. Kovalenko A.A. [Analytical procedures in the audit of production costs and calculation of the cost of goods (works, services) in commercial organizations]. *Izvestiya Orenburgskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = News of Orenburg State Agrarian University*, 2013, no. 4, pp. 180–183. (In Russ.)

6. Endovitskii D.A., Agupova K.P. [Evaluation of the use of economic analysis in audit activities]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Modern Economy: Problems and Solutions*, 2010, no. 7, pp. 113–126. (In Russ.)

7. Yurchenko M.Yu. [The use of analytical procedures in the audit of operations with fixed assets]. *Vestnik Adygeiskogo gosudarstvennogo universiteta. Ser. 5: Ekonomika = Bulletin of Adyghe State University, Series Economics*, 2001, no. 4, pp. 183–188. (In Russ.)

8. Amanzholova B.A., Naumova A.V. [Audit planning using analytical procedures]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2004, no. 8, pp. 42–56. (In Russ.)

9. Dunaeva V.I. [Using the analytical procedures in internal audits]. *Vestnik Tul'skogo filiala Finuniversiteta = Bulletin of Tula Branch of Financial University*, 2014, no. 1, pp. 70–72. (In Russ.)

10. Meltonyan M.Yu. [Using the analytical procedures at the audit planning stage of production costs]. *Chelovek: prestuplenie i nakazanie = Man: Crime and Punishment*, 2007, no. 1, pp. 127–129. (In Russ.)

11. Tereshkina A.V. [Using the analytical procedures in audit planning]. *Izvestiya Sankt-Peterburgskogo universiteta ekonomiki i finansov = Bulletin of Saint-Petersburg State University of Economics*, 2011, no. 2, pp. 141–143. (In Russ.)

12. Zheleznyakova E.A. [Preliminary analytical procedures at the planning stage of the audit]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2012, no. 12, pp. 3–20. (In Russ.)

13. Bakhteev A.V. [Applying the analysis and synthesis method during analytical procedures in the course of audit]. *Uchet i statistika = Accounting and Statistics*, 2013, no. 4, pp. 41–51. (In Russ.)

14. Stepanova Ya.V. [Analytical procedures in the audit. A review of approaches]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2012, no. 3, pp. 85–93. (In Russ.)

15. Vasilenko A.A. [The role of analytical procedures in improving the quality of audit]. *Uchet i statistika = Accounting and Statistics*, 2008, no. 11, pp. 203–208. (In Russ.)

16. Butkova O.V., Bogachenko A.G. [Audit sampling]. *Ekonomika i effektivnost' organizatsii proizvodstva = Economy and Efficiency of Production Organization*, 2010, no. 13, pp. 6–10. (In Russ.)

17. Rychkova N.S., Yaroslavtsev S.R. [Specifics of formation of audit sampling in small audit firms]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2007, no. 3, pp. 19–25. (In Russ.)

18. Emel'yanova I.N. [Formulating the methodology for strategic audit]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2011, no. 6, pp. 212–217. (In Russ.)