

AUDITUL DECONTĂRILOR CU PERSONALUL PRIVIND REMUNERAREA MUNCII

Dr., conf. univ., Dumitru GRUMEZA

*Academia de Studii Economice a Moldovei,
str. Mitropolit G. Bănulescu-Bodoni 61, Republica Moldova, Chișinău,
Tel.: +373 22 402 736, web site: www.ase.md*

Abstract

One of the most challenging areas of auditing financial statements in entities is the audit of staff settlements regarding labour force remuneration. The difficulties arise mainly because of the multitude of operations carried out systematically and because of the diversity and specificities of the computing and evidence operations regarding labour force remuneration.

This article presents the peculiarities related to the audit of staff settlements regarding the labour force remuneration, the potential problems, the various additional requirements submitted to the auditors on the investigated field by the applicants of the financial statements audit services.

There are also presented ways of encountered problems solving, ways of founded irregularities reporting, and the recommendations regarding the removal of the irregularities, as well as some additional requirements submitted by the applicant of audit services to the auditor.

Key words: auditor, financial audit, expert, expertise, audit opinion, expert report.

JEL CLASSIFICATION: M 42

Introducere

Conform definiției, în conformitate cu standardele de audit auditul financiar constă în ”verificarea și certificarea situațiilor financiare de către un profesionist competent și independent (auditor), în vederea exprimării opiniei asupra realității datelor cuprinse în situațiile financiare”.

În ultima perioadă însă, sa format o nouă trăsătură a efectuării auditului, constând în faptul că clienții (entitățile contractante) care efectuează un audit obligatoriu sau unul opțional doresc să obțină servicii suplimentare sau conexe auditului.

Printre aceste servicii se numără recomandările și îndrumările auditorilor profesioniști care sunt îndreptate spre reducerea riscurilor în activitățile entităților. De exemplu în cazul auditului remunerării muncii, clienții cer adesea:

- verificarea conformității operațiunilor cu legislația muncii;
- o analiză complexă a erorilor entității;
- întocmirea unui raport detaliat privind încălcările constatate și obligatoriu inclusiv recomandările pentru eliminarea încălcărilor din raport.

O prezentare detaliată a recomandărilor formulate de auditori evită o serie de erori, în special în legătură cu multitudinea operațiunilor desfășurate sistematic, dar și diversitatea și specificul operațiunilor de calcul și evidență a remunerării muncii sau legat de o expertiză a documentelor legate de personal și a regulamentelor interne ale entităților.

Trebuie reamintit faptul că soluția optimă și profesională a operațiunilor de calcul și evidență a muncii și diverse sisteme de stimulare pentru forța de muncă are un impact deosebit de puternic asupra componentelor economice și financiare ale activității entității, ceea ce la rândul său face posibilă reducerea riscurilor situațiilor de conflict.

1. Proceduri de audit. Denaturări potențiale.

Conform legislației *salariul* reprezintă orice recompensă sau câștig evaluat în bani, plătit salariatului de către angajator în temeiul contractului individual de muncă, pentru munca prestată sau care urmează a fi prestată. [CM]. În acest sens, auditul remunerării muncii trebuie să ofere

informații suplimentare despre raționalitatea construirii și gestionării mecanismului de motivare și stimulare a angajaților.

Un sistem de salarizare funcțional și eficient, îi determină pe angajați să își îndeplinească atribuțiile de serviciu cu impact maxim. În consecință, există o relație directă între sumele achitate angajaților și rezultatele financiare ale entității. Astfel, raționamentul sistemelor de stimulare materială a angajaților este ca beneficiile obținute de entitate să fie cu mult peste investițiile în stimularea angajaților.

Astfel, putem considera că auditul decontărilor cu personalul cu privire la remunerarea muncii este o cercetare sistematică, care constă în colectarea de informații privind statutul motivațional al angajaților, impactul stimulativ al tuturor elementelor sistemului de salarizare, precum și oportunitățile de sporire a eficienței muncii angajaților, axate pe obiectivele de dezvoltare ale entităților.

În practica internațională este cunoscut un model general de audit al remunerării muncii. Acesta se compune din trei nivele:

1. Nivelul strategic.
2. Nivelul managerial.
3. Nivelul tactic.

La nivel strategic, auditorul testează sistemul de salarizare care funcționează în cadrul entității și eficacitatea acestuia este de a atinge obiectivele entității.

La nivel managerial, se verifică eficiența sistemului de salarizare și se identifică zonele problematice ale sistemului, dacă există.

La nivel tactic se determină corectitudinea aplicării sistemului de salarizare, implementarea procedurilor de creștere a motivației și stimulării angajaților entității, precum și respectarea actelor normative.

În general, scopul auditului decontărilor cu personalul privind remunerarea muncii este de a stabili corectitudinea metodologiei contabile a entității cu privire la decontările cu angajații în conformitate cu documentele primare, registrele, politicile interne din cadrul entităților, legislația muncii în vigoare.

Totodată ca o lucrare premergătoare auditului propriu zis auditorii încep să evalueze eficiența sistemului de control intern cu privire la operațiunile legate de plata muncii, de la verificarea disponibilității reglementărilor interne ale entității. Adică, în primul rând se verifică dacă există documente interne ale sistemului care reglementează în mod direct sau indirect operațiunile legate de remunerarea muncii (contractul colectiv de muncă, regulamente cu privire la remunerarea și premiarea angajaților, organigrama entității, etc.).

Sunt studiate, de asemenea, fișele personale, tabelele de evidență a timpului de lucru, foile de lucrări efectuate, borderourile de calcul a salariilor, registrele contabile la conturile 531 "Datorii față de personal privind retribuirea muncii", 533 "Datorii privind asigurările sociale și medicale".

În procesul auditului decontărilor cu personalul cu privire la remunerarea muncii, se pot identifica următoarele tipuri de denaturări (încălcări):

- nu există contracte colective și de muncă;
- nu există cereri ale angajaților care să le acorde scutiri asupra impozitului pe venitul personal;
- înregistrări eronate a salariilor la costuri sau cheltuieli ale perioadei (adică nu după destinația acestora);
- s-au efectuat plăți suplimentare, indemnizații și alte plăți către angajați care nu au fost specificate în actele interne și contractele de muncă;
- calcule aritmetice incorecte legat de salarii, concedii de odihnă, foi de boală, contribuții la asigurări sociale, medicale, etc.

2. Etapele desfășurării auditului.

În practică auditul decontărilor cu personalul se realizează în cinci etape.

Prima etapă este un audit al legalității și respectării legalității raporturilor de muncă. Scopul acestei etape este de a verifica respectarea drepturilor și obligațiilor angajaților. Prin aceasta se obțin probe de audit cu referire la verificarea disponibilității și corectitudinii executării reglementărilor interne, a ordinelor de angajare, a contractelor de muncă și a ordinelor de concediere a salariaților.

La etapa următoare se verifică corectitudinea calculării salariilor (se verifică aplicarea corectă a formelor de salarizare, în regie sau în acord). Scopul acestei etape a auditului decontărilor cu personalul – constatarea existenței a bazei de calcul, veridicității și plenitudinii operațiunilor, evaluării și măsurării corecte. Aceste proceduri sunt efectuate prin verificarea existenței și valabilității documentelor primare; controlul aritmetic selectiv al calculelor privind salariul, concediilor de odihnă, indemnizațiile de incapacitate temporară de muncă.

A treia etapă constă în auditul corectitudinii plăților de stimulare și compensatorii aplicate. Scopul acestei etape coincide cu scopul etapei a doua. Realizarea acestui obiectiv se realizează prin verificarea disponibilității și a corectitudinii executării reglementărilor interne din cadrul entităților, a ordinelor de acordare a primelor și a altor premii.

Următoarea etapă a auditului - auditul legalității și caracterului complet al reținerilor din salarii conform evidenței contabile.

În etapa finală a auditului decontărilor cu personalul, se efectuează un audit al exhaustivității și corectitudinii divulgării informațiilor privind remunerarea muncii în situațiile financiare în vederea prezentării, dezvăluirii și analizării informațiilor obținute în toate etapele anterioare. Metoda de obținere a probelor de audit în această etapă este aceea de a concilia indicatorii de raportare financiară cu registrele contabilității sintetice și analitice privind remunerarea muncii.

În practică, există adesea situații în care angajatorul și angajatul nu înțeleg pe deplin drepturile și obligațiile care le sunt asociate cu calcularea și plata salariilor.

3. Respectarea legislației în domeniu.

Relațiile juridice legate de plata muncii sunt reglementate de Codul Muncii al R. Moldova, și anume Titlul V ”Salarizarea și normarea muncii”.

Conform art. 135 Codul Muncii ”Formele și condițiile de salarizare, precum și mărimea salariilor în unitățile cu autonomie financiară, se stabilesc prin negocieri colective sau, după caz, individuale între angajator și salariați sau reprezentanții acestora, în funcție de posibilitățile financiare ale angajatorilor, și se fixează în contractele colective și în cele individuale de muncă”. Respectiv sistemul tarifar de salarizare include rețelele tarifare, salariile tarifare, grilele de salarii ale funcției și îndrumările tarifare de calificare.

Potrivit art. 142 din Codul Muncii salariul se plătește periodic, nemijlocit salariatului sau persoanei împuternicite de acesta, în baza unei procuri autentificate, la locul de muncă al salariatului, în zilele de lucru stabilite în contractul colectiv sau individual de muncă, dar:

a) nu mai rar decât de două ori pe lună pentru salariații remunerați pe unitate de timp sau în acord;

b) nu mai rar decât o dată pe lună pentru salariații remunerați în baza salariilor lunare ale funcției.

În conformitate cu art. 31 (2) din Codul muncii al RM, condițiile de plată a muncii sunt condițiile obligatorii ale contractului de muncă. De exemplu, mărimea ratei tarifare (salariului), plata indemnizațiilor și compensațiilor.

Atunci când inspectează o entitate, auditorul, în primul rând, acordă atenție faptului ca valoarea salariilor stabilite prin contractul de muncă și înscrise pe lista de personal corespunde cu sumele incluse în borderoul de calcul a salariului.

Astfel, în cadrul entităților trebuie adoptat un act de reglementare intern, în conformitate cu care se reglementează procedura și temeiurile de calculare a salariilor angajaților în cadrul sistemului existent de plată a forței de muncă.

CONCLUZII

În materie de remunerare a forței de muncă, există și o contradicție între interesele angajaților și angajatorilor. Angajații sunt interesați să câștige cel mai mare venit posibil, angajatorul încearcă să economisească costurile proprii, în mare parte cele legate de salarii. Prin urmare, auditul ar trebui să ofere o concluzie obiectivă privind corectitudinea plăților efectuate și eficiența mijloacelor utilizate pentru salarizare.

Apărând interesele angajaților, auditorul trebuie să rezolve următoarele sarcini principale:

- ✚ să evalueze adecvarea salariilor primite de angajați pentru eforturile depuse, intensitatea, condițiile de muncă;
- ✚ determinarea conformității complexității calificărilor lucrătorului, a statutului său și a sarcinilor de serviciu;
- ✚ determinarea corespondenței dintre dinamica salariului mediu și rata de creștere a indicelui prețurilor de consum;
- ✚ să evalueze gradul de accesibilitate și de înțelegere a sistemului de salarizare existent de către angajați;
- ✚ determinarea gradului de aplicare a așteptărilor motivaționale ale angajaților în funcție de rezultatele muncii.

Pe de altă parte auditorul trebuie să ia în considerare și interesele angajatorului se prin realizarea următoarelor sarcini:

- ✚ evaluarea gradului de respectare a intereselor sale financiare prin optimizarea costurilor de personal;
- ✚ stabilirea gradului de conformitate a remunerației primite de angajați cu rezultatele activității organizației și a angajaților individuali.

Respectarea intereselor angajaților și angajatorilor în materie de remunerație a muncii se reflectă în dezvoltarea activă a organizației în ansamblu.

Astfel, nivelul de interes material al angajaților în calitatea și cantitatea muncii pe care o desfășoară depinde de obiectivitatea și transparența alocării fondurilor la plata. În plus, menținerea unui climat psihologic favorabil într-o organizație care formează în mare măsură atitudinea lucrătorilor față de muncă, organizare și personalul său de conducere depinde de mecanismul de distribuire a salariilor. Importanța factorului de salarizare este mare pentru organizațiile care urmăresc obiectivul unei funcționări stabile pe termen lung pe piață, asigurând creșterea competitivității. Determinarea valorii optime a salariilor și, în general, a mecanismului de distribuire a fondului de salarizare este posibilă numai pe baza auditului și analizei periodice a plăților către salariați.

BIBLIOGRAFIE

1. *Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI* din 16.03.2007. În: Monitorul Oficial Nr. 117-126, din 10.08.2007;
2. *Standardele Internaționale de Audit*, Ordinul ministrului finanțelor nr. 64 din 14 iunie 2012. În Monitorul Oficial Ediție specială, din 24.08.2012
3. IFAC și IFRS, *Reglementări internaționale de audit, asigurare și etică*, Editura Irecson, București, 2009.
4. Arens, A.A., Loebbecke, J.K., Lemon, W.M. and Spletstoesser, I.B. (2002), *Auditing and Other Assurance Services*, 9th ed., Prentice-Hall, Toronto ISBN 9975-61-290-3;
5. Grumeza D., *Expertiza contabilă*, Tipografia "Foxtrot", Chișinău, 2015, ISBN 978-9975-120-79-1;
6. Oprean I., *Auditarea situațiilor financiare*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2010, ISBN 978-973-751-445-4;
7. Pereș C., *Proceduri de control și audit*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2013 ISBN 978-973-757-864-8;
8. Whittington R., Pany K., *Principles of auditing and other assurance services* (with ACL CD), 2007;
9. Рогоуленко Т.М., *Аудит*, Издательство «Юрайт», Москва 2016, ISBN: 978-5-9916-2877-8;
10. Федоренко И.В., *Аудит: расширяем границы науки (теория и методология)*, Издательство Инфра-М, 2016, ISBN: 978-5-16-006575-5.