



ПІДПРИЄМНИЦТВО

УДК 331.2.001.42

ОВСЮК Ніна, к. пед. н., Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

Досліджено особливості документального забезпечення внутрішнього контролю витрат на оплату праці. Доведено, що відсутність регламентованого порядку оформлення результатів внутрішнього контролю негативно впливає на ефективність управління та динаміку показників фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. На основі аналізу існуючих тенденцій розвитку методичних прийомів внутрішнього контролю запропоновано типові форми робочих документів контролера для узагальнення результатів внутрішнього контролю витрат на оплату праці.

Ключові слова: внутрішній контроль, контролер, робочі документи, методичні аспекти, користувачі, управління.

Овсюк Н. Документальное обеспечение контроля затрат на оплату труда.

Исследованы особенности документального обеспечения внутреннего контроля затрат на оплату труда. Доказано, что отсутствие регламентированного порядка оформления результатов внутреннего контроля негативно влияет на эффективность управления и динамику финансовых показателей хозяйственной деятельности субъекта предпринимательства. На основании анализа существующих тенденций развития методических приемов внутреннего контроля предложены типовые формы рабочих документов контролера для обобщения результатов внутреннего контроля затрат на оплату труда.

Ключевые слова: внутренний контроль, контролер, рабочие документы, методические аспекты, пользователи, управление.

Постановка проблеми. Удосконалення роботи підприємств у різних секторах економіки України потребує впровадження ефективної системи управління. Серед заходів, спрямованих на вирішення цієї проблеми, важливе місце належить оптимізації організаційно-управлінської структури, впровадженню передових методик управління, інноваційних технологій, повної комп'ютеризації процесу управління тощо. Ці важливі напрямки покращання управління повинні поєднуватися з таким вагомим заходом підвищення ефективності управління, як

створення дієвої системи внутрішнього контролю, спроможної миттєво відобразити результати роботи, виявити приховані резерви і аспекти діяльності роботи підприємств, які потребують змін.

Нечіткість та неузгодженість методики внутрішнього контролю витрат призводить до зниження ефективності системи управління. Тому питання удосконалення внутрішнього контролю витрат, серед яких важливе місце займають витрати на оплату праці, дедалі більше набуває актуальності.

Існують різні погляди щодо методики внутрішнього контролю витрат на оплату праці та необхідності розробки типових форм робочих документів контролера з метою узагальнення результатів внутрішнього контролю витрат на оплату праці. Проблемність питань організації та здійснення внутрішнього контролю, зокрема контролю оплати праці персоналу, здебільшого пов'язують з відсутністю його нормативно-правового регламентування [1, с. 59].

Такої ж думки дотримуються й науковці, що досліджують проблеми внутрішнього контролю, які констатують факт невтручання держави у стан справ щодо внутрішнього економічного контролю на підприємствах: про нього лише згадується в окремих законах, положеннях і стандартах щодо функціонування системи внутрішнього контролю. Проте на законодавчому рівні серед обов'язкових умов і важливих функцій ефективного управління він не затверджений [2, с. 25].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання документального забезпечення контролю оплати праці персоналу є одним з актуальних у теорії контролю.

Досягнення мети контролю оплати праці персоналу, а також вирішення встановлених завдань можливо за умови застосування різних методичних прийомів.

Проблему методики дослідження внутрішнього контролю витрат на оплату праці розглядали у своїх працях Є. Мних, В. Шевчук, С. Бардаш, В. Максимова, В. Загородній, В. Рудницький, М. Білуха, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, Л. Гуцаленко, Л. Нападовська, Н. Малюга та ін. [1–9].

Нині спостерігається розбіжність поглядів науковців щодо методики внутрішнього контролю витрат на оплату праці. Так, деякі дослідники стверджують, що перевірку розрахунків з оплати праці потрібно розпочинати з вивчення документів, що регламентують форми та порядок нарахування і виплати заробітної плати на підприємстві. Після цього встановлюють правильність та відповідність нарахованої зарплати на підприємстві, порядок використання тарифних ставок, норм та розцінок, правильність оформлення трудових угод, оплати певних видів робіт, що не є основними, доплат за сумісництвом тощо [3, с. 554].

Інші науковці наголошують, що на першому етапі слід перевірити наявність наказів про зарахування усіх робітників і службовців до штату підприємства, укладання контрактів з особами, підставою для прийняття на роботу яких за чинним законодавством України є кон-

тракт (перелік посад повинен бути оформлений як додаток до колективного договору) та ін. [4, с. 290].

Проте, на думку Л. Нападовської, "це та сфера теоретичних знань, у якій найяскравіше має прояв неузгодженість між собою різноманітних поглядів і думок" [5, с. 73].

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення методичних прийомів у частині документального забезпечення внутрішнього контролю витрат на оплату праці. Відповідно до зазначеної мети поставлено завдання: проаналізувати особливості документального забезпечення внутрішнього контролю витрат на оплату праці персоналу та запропонувати можливі шляхи його удосконалення; дослідити типові порушення розрахунків з оплати праці з метою їх запобігання.

Матеріали та методи. Під час дослідження використано такі інформаційні джерела: Кодекс законів про працю, Господарський кодекс, Закон України "Про оплату праці" та інші нормативні матеріали, а також первинні документи з обліку особового складу, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність підприємства тощо.

Дослідження базувалось на таких загальнонаукових та власних методичних прийомах контрольної діяльності, як: формальна перевірка реєстрації господарських операцій з оплати праці, арифметична перевірка, нормативно-правова та взаємна перевірка змісту документів, в яких реєструються господарські операції з оплати праці.

Результати дослідження. Контроль витрат на оплату праці є важливим для суб'єкта господарювання, оскільки охоплює систему спостереження і перевірки об'єкта контролю, а також заходи, які за потреби коригують зазначені витрати для виявлення й усунення проблем до того, як вони зможуть призвести до негативних наслідків.

Переважає більшість дослідників, розглядаючи сутність внутрішнього контролю, приділяють увагу змісту контрольних дій. Контроль аналізується як діяльність суб'єктів контролю або як система змін стадій контролю (табл. 1).

Таблиця 1

Процес внутрішнього контролю витрат на оплату праці

Стадія	Напрямки здійснення
I. Підготовка до проведення	Визначення суб'єктів контролю, періоду, за який здійснюватиметься перевірка господарських операцій з розрахунків по оплаті праці, постановка завдань
II. Проведення	Виконання поставлених завдань через застосування документального контролю: формальна перевірка, арифметична перевірка, нормативно-правова перевірка, взаємна перевірка
III. Узагальнення результатів	Оформлення результатів контролю шляхом фіксації усіх порушень у робочих документах контролера

Джерело: систематизовано на основі [1]

Зміст контролю слід розглядати через сукупність стадій його проведення, що об'єднують впорядковані в часі взаємопов'язані процедури, виконання яких є необхідним для досягнення поставленої мети контролю [1, с. 149].

Робочі документи контролера є записами, за допомогою яких реєструються проведені під час перевірки процедури і формуються відповідні висновки на підставі отриманої за результатами перевірки інформації. Робочі документи можуть бути створені на паперових або електронних носіях.

Опрацювання робочих документів контролера обумовлено плануванням контрольної перевірки, здійсненням нагляду і оперативного управління процесом перевірки, потребою отримання доказів на підтримку думки контролера, здобутих під час перевірки.

Обсяг робочих документів контролера залежить від професійного судження виконавця. Склад, типова форма і кількість робочих документів нерегламентовані, визначаються контролером самостійно відповідно до завдань перевірки.

Таким чином, форма та зміст робочих документів контролера залежить від таких факторів, як: особливості встановленого завдання; використання у процесі перевірки відповідних методів і прийомів контролю; стан системи бухгалтерського обліку підприємства, установи, організації; характеристики бізнесу суб'єкта господарської діяльності.

Робочі документи контролера повинні відповідати таким вимогам:

- включати повну і детальну інформацію про проведену перевірку і створювати підґрунтя для прийняття управлінських рішень;
- враховувати обліково-аналітичну інформацію, зважаючи як на дані звітного періоду, так і на показники попередніх звітних періодів;
- створюватись протягом здійснення перевірки;
- фіксувати виконані контрольні процедури і відповідність бухгалтерського обліку принципам, стандартам та чинному законодавству;
- забезпечувати методологічний принцип: максимум інформації при мінімумі її показників.

Контроль нарахування оплати праці спрямований на доцільне та раціональне використання коштів на виплату заробітної плати, зниження собівартості продукції завдяки підвищенню продуктивності праці. Зокрема під час нарахування заробітної плати за додатково виконані операції бухгалтер, аби не допустити подвійного нарахування заробітної плати, повинен проконтролювати, чи не включені ці витрати часу (операції) в основні відрядні розцінки [5, с. 125].

Потрібно також здійснювати контроль використання робочого часу, який розподіляється на дві групи: час на виконання виробничого завдання і перерви у роботі. Перерви, зумовлені порушенням нормального ходу виробничого процесу та простоями з організаційних причин, слід перевіряти з використанням розрахункових методичних прийомів [6, с. 356].

Відхилення, виявлені під час проведення контролю оплати праці персоналу, допомагають вносити необхідні коригування, обумовлені можливістю реалізації управлінських функцій менеджменту підприємства щодо розрахунків з оплати праці.

Формальна перевірка реєстрації господарських операцій з оплати праці дозволяє контролювати правильність здійснення виправлень у документах, а також наявність і достовірність передбачених реквізитів. Форму відомості відхилень за результатами формальної перевірки наведено у *табл. 2*.

Таблиця 2

Відомість відхилень у документах при реєстрації господарських операцій з оплати праці за результатами формальної перевірки

№ пор.	Документ, що перевіряється (№, дата)	Встановлені відхилення	Примітки
1.			
2.			
3.			

Джерело: власна розробка автора

Методичний прийом арифметичної перевірки щодо реєстрації у документах господарських операцій з оплати праці дає змогу проконтролювати правильність виконаних розрахунків, а також встановити відхилення від нормативу. Результати перевірки доцільно відобразити у запропонованій формі робочого документа контролера (*табл. 3*).

Таблиця 3

Відомість відхилень у документах при реєстрації господарських операцій з оплати праці за результатами арифметичної перевірки

№ пор.	Документ, що перевіряється (№, дата)	Встановлені відхилення	Сума, грн			Примітки
			норма	за фактом	відхилення +/-	
1.						
2.						
3.						

Джерело: власна розробка автора

З метою контролю нарахування заробітної плати потрібно виконати нормативно-правову перевірку, за допомогою якої з'ясувати обґрунтованість використаних нормативів оплати праці, розцінок та ставок заробітної плати, наявність на підприємстві колективного договору та положення про оплату праці, їх виконання, та відобразити результати перевірки у запропонованій *табл. 4*.

Відомість відхилень у документах при реєстрації господарських операцій з оплати праці за результатами нормативно-правової перевірки

№ пор.	Документ, що перевіряється (№, дата)	Встановлені відхилення	Нормативний документ, на підставі якого встановлено відхилення	Примітки
1.				
2.				
3.				

Джерело: власна розробка автора

Таким чином, контроль використання ставки податку з доходів фізичних осіб доцільно здійснювати за допомогою методичного прийому нормативно-правового контролю. Загальною ставкою бази оподаткування отриманих доходів працівниками у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та цивільно-правовими договорами, є ставка у розмірі 15 %. Проте, якщо база оподаткування в календарному місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, до суми такого перевищення застосовується ставка 17 % згідно з п. 167.1 ПКУ [10, с. 231]. Податок утримується з суми нарахованої заробітної плати, зменшеної на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності п. 164.6 ПКУ [10, с. 221].

Використання методичного прийому нормативно-правової перевірки дозволяє здійснити контроль за дотриманням суб'єктом господарювання вимог чинного законодавства.

Взаємна перевірка змісту документів, в яких реєструються господарські операції з оплати праці, здійснюється шляхом вивчення та зіставлення показників, що відображаються в декількох документах, де наведені взаємопов'язані операції. За допомогою взаємної перевірки можливо контролювати відображення в обліку утримань із заробітної плати персоналу, а також виявити протиріччя між документами та операціями, відбитими в обліку у тих випадках, коли для здійснення фінансово-господарської діяльності потрібні обґрунтовуючі документи, що підтверджують її та надають можливість перевірити реальність цих дій та відповідність складеним документам. Так, під час перевірки правильності виплати заробітної плати згідно з розрахунково-платіжними відомостями вказані в них суми зіставляються із сумами, наведеними в нарядах, рахунках та трудових угодах [7, с. 341].

Результати взаємної перевірки документів при реєстрації господарських операцій з оплати праці доцільно відобразити у відомості,

зразок якої наведено у *табл. 5*. Розробка типових форм робочих документів контролера дає змогу мінімізувати строк на оформлення виконаних процедур і покращує якість виконання контрольної перевірки.

Таблиця 5

Відомість відхилень у документах при реєстрації господарських операцій з оплати праці за результатами взаємної перевірки

№ пор.	Документ, що перевіряється (№, дата)	Сума, грн	Документ, що перевіряється (№, дата)	Сума, грн	Встановлені відхилення	Примітки
1.						
2.						
3.						

Джерело: власна розробка автора

Якість підготовки і перевірки робочих документів поліпшується за умови використання запропонованих у *табл. 2–5* типових форм робочих документів контролера, створених для узагальнення результатів внутрішнього контролю витрат на оплату праці.

Узагальнення результатів внутрішнього контролю, у свою чергу, містить комплекс методичних прийомів групування та систематизації його результатів, необхідних для прийняття рішення щодо усунення виявлених недоліків у діяльності суб'єкта господарювання (*рис. 1*).

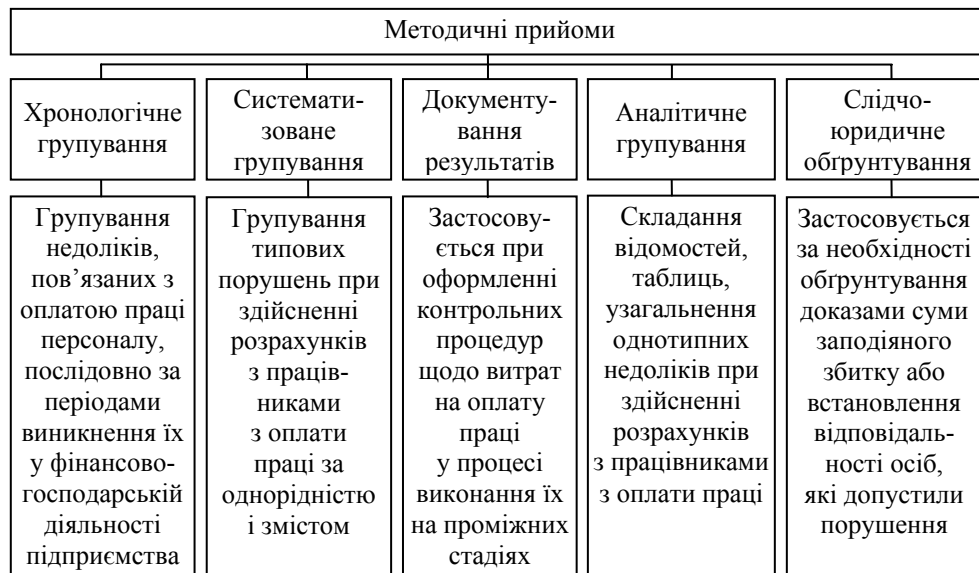


Рис. 1. Методичні прийоми узагальнення недоліків щодо внутрішнього контролю витрат на оплату праці (систематизовано автором на основі [1, с. 330])

Ефективність застосування будь-яких методів досліджень визначається практикою. Методичні прийоми і способи контролю можна розробляти самостійно, оскільки контроль не передбачає механічного використання методів інших наук, тому що він має інші завдання. Предмет дослідження, пов'язаний з виявленням безгосподарності, відхилень, потребує особливих власних методів вивчення і пізнання, які не ідентичні методам інших наук [8, с. 43]. Тому при оформленні результатів внутрішнього контролю витрат на оплату праці потрібно користуватись інформацією, отриманою за допомогою відповідних методичних прийомів, запропонованих робочих документів, що характеризують допущені порушення та відхилення.

Заключна стадія узагальнення результатів внутрішнього контролю витрат передбачає застосування отриманої інформації при складанні висновків та наданні пропозицій щодо усунення виявлених недоліків, оптимізації управління витратами на оплату праці. За результатами цієї стадії інформація про виявлені порушення та відхилення щодо достовірності формування інформації про витрати на оплату праці узагальнюється у звіті про результати внутрішнього контролю або внутрішній довідці (доповідній записці).

Основними питаннями методичного характеру, які мають бути відображені у звітному документі щодо контролю витрат на оплату праці, є:

- помилки, допущені при нарахуванні оплати праці, а також при здійсненні відповідних утримань із суми заробітної плати;
- відхилення фактичних показників від планових у частині формування фонду оплати праці, зниження (зростання) продуктивності праці проти запланованої;
- вплив допущених помилок на формування собівартості продукції (товарів, робіт, послуг);
- надання пропозицій щодо усунення виявлених порушень та відхилень.

Систематизацію типових порушень при здійсненні розрахунків з працівниками з оплати праці, які можуть бути виявлені під час перевірки, наведено на *рис. 2*.

За результатами звітнього документа внутрішнього контролю керівництво приймає рішення щодо усунення порушень і відхилень стосовно способу та строків виправлення помилок, порядку внесення змін до облікової політики та коригування бюджетів, способу покарання або заохочення тощо [9, с. 542].

Під час виконання зазначених процедур накопичується певний досвід роботи, який може бути використаний для оптимізації власної системи контролю на підприємстві.



Рис. 2. Систематизація типових порушень при здійсненні розрахунків з працівниками з оплати праці (систематизовано на основі [3])

Здійснення ефективного управління витратами, зокрема на оплату праці, передбачає проведення контрольних перевірок з цих питань. Контрольна перевірка відповідних операцій має встановлювати достовірність та законність відображення їх у бухгалтерському обліку і звітності.

Висновки. Серед проблемних аспектів внутрішнього контролю витрат, зокрема на оплату праці, важливе місце посідає відсутність затверджених рекомендації щодо формування звітної документації за результатами проведення внутрішнього контролю. Відсутність чіткого визначення вимог, пов'язаних з оформленням результатів контролю, негативно впливає на ефективність управління суб'єкта господарювання, його економічну стабільність та позитивну динаміку.

Подолання зазначених недоліків можливо за умови регламентації змісту, форм, структури та строків звітної документації з контролю витрат на оплату праці локальними нормативними документами, внутрішніми стандартами, а також положеннями про службу внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства* : монографія / Є. В. Мних, С. В. Бардаш, О. А. Шевчук та ін. ; за ред. Є. М. Мниха. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. — 452 с.
2. *Максімова В. Ф.* Ефект удосконалення обліку та контролю для позитивної динаміки розвитку і економічної стабільності підприємства / В. Ф. Максімова // Бух. облік і аудит. — 2013. — № 9. — С. 23–27.
3. *Облік, аналіз та аудит* : навч. посіб. — К. : Кондор, 2009. — 618 с.
4. *Серікова Т. М.* Облік, аналіз і аудит : навч. посіб. / Т. М. Серікова, В. Д. Понікаров, Є. П. Кожанова, І. П. Отенко. — Х. : ІНЖЕК, 2003. — 380 с.
5. *Нападовська Л. В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л. В. Нападовська. — Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. — 224 с.
6. *Контроль і ревізія* : підруч. для студ. навч. закл. спец. "Облік і аудит" / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. — Житомир : ЖІТІ, 2000. — 512 с.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змін. і допов., за станом на 01.09.2012. — Офіц. вид. — Дніпропетровськ : Баланс-Клуб, 2012. — 496 с.
8. *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології* : монографія / за заг. ред. Ф. Ф. Бутинца. — К., 2013. — 606 с.
9. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації* : зб. наук. пр. — Вип. 2(11). — К. : Рута, 2013. — 463 с.
10. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : міжнар. зб. наук. пр. / відп. ред. Ф. Ф. Бутинець. — Вип. 3(24). — Житомир : ЖДТУ, 2012. — 628 с.

Стаття надійшла до редакції 25.06 2014.

Ovsyuk N. Documental provision of control of labour remuneration costs.

Background. The article is devoted to actual question of improvement methods of personal labour payment control, development of standard-type forms of working documents of inspector aiming at summarizing results of domestic control of spending on work payment that promotes increasing effectiveness of management and improvement of financial economic activity of an enterprise.

Review of scientific sources regarding this question testifies presence of disputable opinions to methods of domestic control of spending on work payment but generally accepted opinion is scientists' one about now existing non-appropriate state of organization and realization of domestic control in particular control of spending on work payment of personnel, absence of its normal legal regulation on legislative level that has negative effect on possibility of increasing effectiveness of enterprise functioning. Pointed facts dictate necessity of substantiation of theoretical regulations and development of practical recommendations on the improvement of methodological approaches when it comes the documental drawing up of domestic control of labour remuneration spending that is defined by aim of research.

Results. Author suggests the recommendations with regard to documental provision of domestic control of labour payment spending, develops working documents of inspector, defines peculiarities of their usage depending on direction of domestic control realization,

points standard-type breaks at calculation of payment for workers and that must be immediate subject of control. Introducing of suggested forms of standard-type working documents and methods of domestic control facilitates timely taking solutions regarding removing exposed breaks and digressions, disciplines personal and increases effectiveness of economy.

Conclusions. Implemented research gives possibility of formation of reliable documentation of an enterprise regarding spending on work payment by development of recommended standard-type forms of working documents of inspector for further introducing information to interested users for taking appropriate administrative solutions.

Keywords: domestic control, inspector, working documents, methodological aspects, users, administration.

REFERENCES

1. *Kontrol' u systemi innovacijnogo menedzhmentu pidpryjemstva* : monografija / Je. V. Mnyh, S. V. Bardash, O. A. Shevchuk ta in. ; za red. Je. M. Mnyha. — K. : Kyi'v. nac. torg.-ekon. un-t, 2011. — 452 s.
2. *Maksimova V. F. Efekt udoskonalennja obliku ta kontrolju dlja pozytyvnoi' dynamiky rozvytku i ekonomichnoi' stabil'nosti pidpryjemstva* / V. F. Maksimova // Buh. oblik i audyt. — 2013. — № 9. — S. 23–27.
3. *Oblik, analiz ta audyt* : navch. posib. — K. : Kondor, 2009. — 618 s.
4. *Sjerikova T. M. Oblik, analiz i audyt* : navch. posib. / T. M. Sjerikova, V. D. Ponikarov, Je. P. Kozhanova, I. P. Otenko. — H. : INZhEK, 2003. — 380 s.
5. *Napadovs'ka L. V. Vnutrishn'ogospodars'kyj kontrol' v rynkovij ekonomici* : monografija / L. V. Napadovs'ka. — Dnipropetrovs'k : Nauka i osvita, 2000. — 224 s.
6. *Kontrol' i revizija* : pidruch. dlja stud. navch. zakl. spec. "Oblik i audyt" / F. F. Butynec', S. V. Bardash, N. M. Maljuga, N. I. Petrenko. — Zhytomyr : ZhITI, 2000. — 512 s.
7. *Podatkovyj kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI, zi zmin. i dopov., za stanom na 01.09.2012.* — Ofic. vyd. — Dnipropetrovs'k : Balans-Klub, 2012. — 496 s.
8. *Buhgalters'kyj oblik, kontrol' i analiz: problemy teorii' ta metodologii'* : monografija / za zag. red. F. F. Butyncja. — K., 2013. — 606 s.
9. *Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt: problemy teorii', metodologii', organizacii'* : zb. nauk. pr. — Vyp. 2(11). — K. : Ruta, 2013. — 463 s.
10. *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu* : mizhnar. zb. nauk. pr. / vidp. red. F. F. Butynec'. — Vyp. 3(24). — Zhytomyr : ZhDTU, 2012. — 628 s.