

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗ І АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

У статті досліджені проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту нарахування та виплати заробітної плати. Розроблено програму організації обліку праці та її оплати.

АКТУАЛЬНІСТЬ ТЕМИ ДОСЛІДЖЕННЯ

В умовах економічної кризи, спаду виробництва, зниження продуктивності праці, скорочення на виробництві середньоспискової чисельності працівників відбуваються значні зміни в організації праці та її оплаті. Достатня забезпеченість підприємств потрібними трудовими ресурсами, їхнє раціональне використання, високий рівень продуктивності праці, правильна система його оплати мають велике значення для збільшення обсягів продукції і підвищення ефективності виробництва.

Зокрема, від побудови ефективної системи мотивації, організації її обліку, аналізу і аудиту залежать обсяг і своєчасність виконання всіх робіт, ефективність використання устаткування, машин, механізмів і як результат — обсяг виробництва продукції, її собівартість, прибуток і ряд інших економічних показників.

Тому актуальність проблем бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту нарахування та виплати заробітної плати не викликає сумніву і потребує дослідження.

АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Значний вклад в теорію та методологію обліку, аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці внесли українські вчені — Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Горелкін В.Г., Кузьмінський А.М., Сопко В.В., Ткаченко М.Т., Голов С.Ф., Завгородній В.П., Зубілевич С.Я. та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних та зарубіжних вчених, слід зазначити, що питання обліку, аналізу та аудиту розрахунків з працівниками по оплаті праці потребують подальшого наукового дослідження. Багато питань на сьогоднішній день залишаються невирішеними

і дискусійними. Зокрема, це питання обліку нарахування заробітної плати, організації обліку нарахувань та утримань з заробітної плати працівників, контролю розрахунків по оплаті праці, автоматизації розрахунків з персоналом.

Метою дослідження є вивчення актуальних проблем обліку, аналізу та аудиту розрахунків з персоналом по оплаті праці та визначення напрямів вдосконалення цієї ділянки обліку.

ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Аналізуючи літературні джерела, можна зробити висновок, що більшість науковців розглядають заробітну плату як винагороду, обчислену у грошовому виразі, що сплачує власник працівникові за відпрацьований час, виконану роботу, згідно з укладеним трудовим договором.

В умовах реформування системи бухгалтерського обліку значно розширені права підприємства у формуванні облікової політики. Реформа бухгалтерського обліку вплинула на облік розрахунків з оплати праці не лише у частині зміни нумерації і найменування рахунків з оплати праці. Найбільш важливі зміни в методології бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці пов'язані з новим підходом до класифікації витрат підприємств та організацій. Крім того, на сьогоднішній день підприємства мають більше самостійності у виборі прийомів та напрямків власної облікової політики. Окремі напрямки вибраної підприємствами облікової політики безпосередньо впливають на порядок обліку оплати праці. Зокрема, це стосується самостійного вибору підприємствами та організаціями порядку ведення обліку витрат: із застосуванням рахунків тільки класу 9 "Витрати діяльності"; з одночасним застосуванням

рахунків класу 8 "Витрати за елементами" та рахунків 9 "Витрати діяльності"; із застосуванням класу тільки 8 "Витрати за елементами".

Основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники). Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників — залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати. На підприємствах застосовують дві форми оплати праці: погодинну та відрядну. Існують різновиди форм, які називають системами оплати праці. Форми, системи і розміри оплати працівників встановлюються підприємствами самостійно в колективному договорі.

За сучасної економічної ситуації оплата праці все більше втрачає здатність виконувати властиві їй функції — забезпечувати нормальне відтворення робочої сили і спонукати працівників до ефективної праці. Аналіз даних показав, що середньомісячна заробітна плата в цілому в галузях економіки України — 1722,59 грн. (у лютому 2009 року)¹ — є недостатньою для забезпечення нормальної життєдіяльності працівника і стримує його купівельну спроможність. Її рівень у сільському і лісовому господарстві, у торгівлі та громадському харчуванні набагато нижчий, ніж в інших галузях економіки.

Нерівноправне становище підприємств різних форм власності на дезорганізованому ринку праці породило і нерівну оплату за однакові результати роботи. На колишні деформации в оплаті праці робітників в галузях, категоріях працюючих і регіонах країни наклалися нові, які ще більше загострюють соціальні відносини.

Бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці на підприємстві повинен забезпечувати: точний розрахунок заробітної плати кожного робітника відповідно до кількості та якості затраченої праці, з діючими формами та системами її оплати; правильний розрахунок утримань із заробітної плати; за використанням робочого часу та виконання норм виробітку робітниками, своєчасним виявленням резервів подальшого росту продуктивності праці; витрачанням фонду заробітної плати; правильне нарахування та розподіл за напрямками витрат відрахувань на соціальне страхування та відрахування в Пенсійний фонд. На фонд заробітної плати працівників нараховують: збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, збір на обов'язкове страхування, який спла-

¹<http://www.social.org.ua/>

чується до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття. З оплати праці працівників, що працюють за трудовими угодами, договорами підряду, за сумісництвом відбуваються різного роду утримання. За своїм характером вони поділяються на дві групи: обов'язкові та утримання за ініціативою підприємства. Обов'язкові утримання включають податок з доходів фізичних осіб, утримання до Пенсійного фонду, утримання збору на соціальне страхування та на випадок безробіття, утримання за виконавчими листами і приписами нотаріальних контор на користь юридичних осіб і фізичних осіб. До утримань за ініціативою підприємства відносять: суми, утримані з членів трудового колективу за заподіяну матеріальну шкоду, за допущений брак, своєчасно не повернені суми, одержані у підзвіт, своєчасно не погашені безпроцентні позики, видані членам трудового колективу.

В процесі аналізу фонду оплати праці слід здійснювати систематичний контроль за формуванням та використанням фонду оплати праці, виявляти можливості економії коштів за рахунок зростання продуктивності праці і зниження трудомісткості продукції.

Оплату праці аналізують у двох напрямках:

1) аналіз фонду оплати праці як елемента витрат на виробництво на підставі спеціальної статистичної форми;

2) аналіз оплати праці за окремими статтями калькуляції, насамперед за самостійною статтею — заробітна плата виробничих робітників.

Дослідження показали, що організації заробітної плати в торгівлі та в сфері послуг в даний час притаманні недоліки: низькі рівні заробітної плати; невиправдане зближення рівнів оплати праці фахівців та інших категорій працівників; слабка матеріальна зацікавленість у підвищенні кваліфікації через незначні розходження в рівнях окладів працівників різної кваліфікації; недостатня стимулювальна роль премій, надбавок. На нашу думку, усунути зазначені проблеми дозволяє безтарифна система, при якій заробітки працівників формуються в прямій залежності від фактичних економічних результатів діяльності підприємства.

У зв'язку з цим нами пропонується розрахунок індивідуальної заробітної плати здійснювати за формулою:

$$ЗП_i = (KK_i * dVi * PT') + PT''$$
,
де KK_i — кваліфікаційний рівень i -го працівника;
 dVi — частка відпрацьованого часу i -го працівника у величині встановленого робочого часу;

PT' — сума витрат на оплату праці, яка визначена на підставі сформованого на підприємстві рівня витрат на виплату основної заробітної плати та обсягу товарообігу за попередній місяць;

PT'' — сума витрат на оплату праці, яка обумовлена нормативом у відсотках до приросту чистого прибутку підприємства, порівняно з попереднім кварталом.

Кваліфікаційний рівень i -го працівника рекомендується визначати на основі інтегрального коефіцієнта оцінки його праці. Основою його визначення є система оцінки індивідуальних результатів праці з урахуванням особистих якостей і ставлення до неї.

Система "оцінки заслуг" може бути встановлена на основі "Рекомендацій з визначення заробітної плати працюючих в залежності від особистого внеску працівника в кінцеві результати роботи підприємства", затверджених наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 31.03.99 р. № 44. Використання такої оцінки передбачає розробку підприємствами рівнів кожного показника (освіта, досвід та ін.) за п'ятибальною шкалою.

Значення вагових коефіцієнтів встановлюється керівництвом підприємства самостійно з урахуванням значущості кожного показника оцінки і може бути різним для окремих груп працівників підприємства. Єдина умова, якої варто дотримуватись, встановлюючи зазначені коефіцієнти, полягає в тому, що їхня сума повинна дорівнювати одиниці. При цьому перелік показників бальної оцінки результатів праці працівників підприємство може формувати самостійно з урахуванням специфіки діяльності.

Розрахунок інтегрального коефіцієнта оцінки праці робітників пропонується здійснювати щомісяця із заповненням спеціально розробленої картки. Це дозволить поставити в залежність величину заробітної плати від обсягу реалізованої продукції, її якості та конкурентоспроможності, фінансового стану трудового колективу.

Зміни наявних систем оплати праці внесуть певні корективи в документальне оформлення нарахування заробітної плати. У зв'язку з цим нами удосконалена відомість нарахування заробітної плати працівникам підприємства.

У зв'язку з тим, що витрати підприємства розподіляються за функціональними ознаками, виникає необхідність окремого визначення сум витрат на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу, торговельно-оперативних та інших категорій працівників. Відображення цих витрат рекомендується робити за зазначеними групами працівників незалежно від розміру підприємства.

У випадку сумісництва працівниками підприємства різних посад пропонується документальне оформлення трудового договору між керівництвом підприємства і його працівниками з обумовленням структури заробітної плати, враховуючи функціональні обов'язки.

Оскільки рахунки класу 8 виконують ті ж самі функції, що і рахунки класу 9, і є транзитними, рекомендується використовувати їх для відображення витрат, які у податковому обліку належать до валових. Витрати, що не належать до валових витрат, пропонується відносити відразу на рахунки класу 9. Отже, рахунки класу 8 міститимуть узагальнення інформації, необхідної для складання податкової звітності.

Суб'єкти малого підприємництва відповідно до положень можуть вести облік заробітної плати тільки на рахунках класу 8 без використання рахунків класу 9. Таким чином, у цих підприємствах інформація про витрати буде формуватися в обліку за економічними елементами. Вважаємо, що ці підприємства також повинні вести облік витрат на оплату праці тільки на рахунках класу 9. Це дозволить забезпечити єдність відображення однотипних господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку для підприємств різних форм власності.

Дослідження показали, що, як правило, типова форма № П-6 "Наказ (розпорядження) про надання відпустки" на підприємствах роздрібною торгівлі не застосовується, тому що вона містить значний обсяг інформації та не знаходить використання в тих структурах підприємства, де здійснюється її оформлення. У зв'язку з цим для правильного визначення сум відпускних і віднесення їх до складу витрат на оплату праці нами пропонується зазначені розрахунки вести в спеціальній картці. Її заповнення надасть змогу не лише визначити вид відпустки, наданої працівникові, її тривалість, кількість днів відпустки, використаних працівником, але і розмежувати суму оплати відпустки поточного і наступного місяців. Застосування відпускної записки на підприємствах торгівлі і сфері послуг дозволить підвищити контрольні функції бухгалтерського обліку, забезпечить повноту і достовірність отримуваної інформації.

Запропоновано суму відпускних, яка відноситься на дні відпустки наступного місяця, вважати майбутніми витратами підприємства, а не дебіторською заборгованістю працівників. З метою посилення контролю цю суму пропонується відображати на окремому субрахунку 663 "Заробітна плата майбутніх періодів".

Раціональна організація бухгалтерського обліку праці і заробітної

Таблиця 1. Програма організації обліку праці та оперативного економічного контролю за використанням праці і фонду її оплати

№ з/п	Складова частина програми	Зміст складової частини програми
1	Первинний облік робочого часу	Організація табельного обліку. Використання показників табеля в оперативному, статистичному і бухгалтерському обліку
22	План документації з обліку праці та її оплати	Складання робочих інструкцій до документів і розробка графіків документообігу
33	Накопичення і групування показників первинних документів з обліку праці та її оплати	Складання "Відомості обліку фонду заробітної плати за категоріями працюючих і видами оплати" і "Зведеної відомості по розрахунках з робітниками і службовцями"
44	Аналітичний облік розрахунків з оплати праці	Організація аналітичного обліку розрахунків з оплати праці
55	План виконання облікових робіт з праці та її оплати праці	Складання посадових характеристик, індивідуальних і структурних графіків облікових робіт
66	Оперативний економічний контроль за використанням праці і фонду її оплати	Розробка плану контролю і побудова форм видів господарської звітності за результатами контролю. Визначення і реєстрація суми збитків від нерационального використання робочого часу, праці і фонду її оплати

плати — обов'язкова умова підвищення дієвості контролю. Організація та здійснення оперативного економічного контролю за господарською діяльністю керівниками і спеціалістами підприємства дає змогу підвищити контрольні функції бухгалтерського обліку.

Розробляючи програму організації бухгалтерського обліку по підприємству в цілому, головному бухгалтеру необхідно скласти спочатку його окремі частини, однією із яких є програма організації обліку праці та її оплати (таблиця 1).

На виробничих підприємствах зі змінним режимом роботи первинним документом з обліку виробітку та заробітної плати є змінний рапорт, тому потрібно, по-перше, забезпечити правильне таксування та підрахунок змінних рапортів, та, по-друге, реєструвати в особливому реєстрі суму кожного змінного рапорту.

Щоб забезпечити правильний підрахунок змінних рапортів, необхідно підсумовувати всі об'ємні показники для того, щоб не можна було в показники об'єму внести довільні зміни. Таксування та підсумовування необхідно проводити двічі, причому повторне таксування та підсумовування потрібно доручати іншому працівнику (для контрольної перевірки).

В такому ж порядку реєструються робочі наряди по тих роботах, які оформлюються цим видом документів. При реєстрації робочих нарядів до реєстру можна вносити загальний підсумок по всіх нарядах за зміну. Корисно в цих випадках мати в реєстрі рядок "Кількість нарядів".

Загальний підсумок за місяць по реєстру змінних рапортів або на-

рядів контролює підсумок нарахування відрядної заробітної плати по розрахунковій відомості.

Способом боротьби зі зловживаннями при розрахунках з оплати праці є такий розподіл обов'язків між працівниками розрахункового відділу, при якому жоден з працівників не мав би закінченого циклу розрахунків. Важливим є розподіл праці при боротьбі зі зловживаннями, коли одні працівники займаються лише таксуванням документів, інші — рознесенням в накопичувальні реєстри, треті — контрольною реєстрацією документів, а четверті — підготовкою платіжних документів.

Порушення, виявлені при систематичному контролі оформлення первинних документів, графіків передачі та обробки документів, усувати в ході контролю. Порушення потрібно документувати лише в тих випадках, коли вони повторюються і мають систематичний характер.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження теоретичних основ і методичних аспектів обліку, аналізу і аудиту розрахунків по оплаті праці висвітило наступне:

Найбільш дієвою основою формування заробітної плати варто вважати гнучкі безтарифні системи. Розрахунок індивідуальної заробітної плати кожного працівника необхідно здійснювати з урахуванням оцінки його праці, особистих якостей і ставлення до праці, а також результатів роботи підприємства зі щомісячним заповненням картки бальної оцінки результату праці робітника. Слід внести зміни у відомість на-

рахування заробітної плати, попередньо розробивши коди оплати іншого невідпрацьованого часу й інших нарахувань.

Варто документально оформляти в трудовому договорі структуру заробітної плати з урахуванням функціональних обов'язків працівника на випадок сумісництва ним різних посад.

Розрахунки з нарахування відпускних доцільно здійснювати у відпускній записці з метою правильного їхнього визначення і віднесення їх до складу витрат на оплату праці. Суму відпускних, яка відноситься на дні відпустки наступного місяця, варто вважати майбутніми витратами підприємства, а не дебіторською заборгованістю працівників. З метою посилення контролю цю суму пропонується відображати на окремому субрахунку.

Рахунки класу 8 усі підприємства повинні використовувати для відображення витрат, які у податковому обліку належать до валових. Витрати, що не відносяться до складу валових витрат, рекомендуємо відносити відразу на рахунки класу 9.

Розроблено програму організації обліку праці та її оплати. Складовими програми є: 1) первинний облік робочого часу; 2) план документації з обліку праці та її оплати; 3) накопичення і групування показників первинних документів з обліку праці та її оплати; 4) аналітичний облік розрахунків з оплати праці; 5) план виконання облікових робіт з праці та її оплати праці; 6) оперативний економічний контроль за використанням праці і фонду її оплати.

Література:

1. Буханцева М. В., Каменська Т. О., Церетелі А. Г. Бухгалтерський облік витрат на підприємстві: Посіб. / М.В. Буханцева (упоряд.), Г.В. Негода (упоряд.). — К.: Редакція журналу "Вісник податкової служби України, 2005. — 80 с.
2. Домбровський В. Автоматизація розрахунку нарахувань на фонд заробітної плати у фонді соціального страхування // Бухгалтерський облік та аудит. — 2005. — № 10. — С.30—33.
3. Лишненко О. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам // Бухгалтерський облік та аудит, 2004. — № 12. — С. 29—30.
4. Онищенко Т., Рудяк Ю. Оплата праці: податковий та бухгалтерський облік. — 2-ге видання, перероб. та доп. — Х.: Фактор. — 2003. — 320 с.
5. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі. Курс лекцій. Навчальний посібник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.М. Малюги — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 608 с.
6. Офіційний сайт Державного комітету статистики // <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Стаття надійшла до редакції 07.05.2009 р.