

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет**

Факультет обліку і аудиту

Кафедра аудиту, ревізії та аналізу

Язловецький Володимир Васильович

**Економічна експертиза за витратами на оплату праці в умовах
ресурсозбереження**

**Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза»**

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ В УМОВАХ РЕСУРСОЗБЕРЕЖЕННЯ

1.1. Формування витрат на оплату праці в історичній ретроспективі

1.2. Витрати на оплату праці як облікова категорія: сутність та ідентифікація складових

1.3. Класифікація витрат на оплату праці

Висновки до першого розділу

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ ЯК ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

2.1. Облікова політика щодо витрат на оплату праці: формування основних елементів

2.2. Документування та відображення витрат на оплату праці

2.3. Удосконалення системи внутрішньої звітності витрат на оплату праці в контексті забезпечення інформаційних інтересів сторін соціально-трудова відносин

Висновки до другого розділу

РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

3.1. Організація експертного дослідження витрат на оплату праці

3.2. Розвиток методичних підходів внутрішнього контролю витрат на оплату праці для здійснення експертизи

Висновки до третього розділу

ВИСНОВКИ

СПИСОК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ В УМОВАХ РЕСУРСОЗБЕРЕЖЕННЯ

1.1. Формування витрат на оплату праці в історичній ретроспективі

У сучасних умовах господарювання коли екстенсивні способи зростання прибутку себе вичерпали, зниження витрат виробництва є основним напрямом збільшення прибутковості діяльності підприємства. Необхідність побудови організаційно-економічного механізму управління ресурсозбереженням з позиції системного підходу та у взаємозв'язку з системою бухгалтерського обліку набуває все більшої актуальності у зв'язку з високою ресурсомісткістю продукції вітчизняних підприємств і тенденцією до її збільшення.

Незважаючи на надзвичайну актуальність і високу ефективність, впровадження ресурсозберігаючих заходів на підприємствах України, їхня реалізація сьогодні сполучена з рядом проблем: відсутністю джерел фінансування ресурсозберігаючих заходів, суперечливістю вітчизняної нормативно-правової бази, недоліками державного планування в сфері ресурсозбереження, визначення його стратегії й тактики, недосконалістю системи органів державного керування ресурсозбереженням, неефективним використанням економічного інструментарію стимулювання ресурсозбереження, тіньовою економікою [83, с. 151].

Як зазначає І.М. Радчук, перехід до ресурсозберігаючого виробництва вимагає комплексної раціоналізації використання ресурсів, структурною перебудовою виробництва з урахуванням реальних потреб внутрішнього й зовнішнього ринків, впровадження досягнень науково-технічного прогресу, новітніх методів керування, аналізу й прогнозування, сполучення державно-адміністративних і ринкових методів господарювання, державної й

муніципальної підтримки й регулювання ресурсозбереження при використанні законодавчо встановлених стимулів і санкцій [79, с. 95].

Досить важливим для розвитку обліку є вивчення досвіду попередників, що дає можливість осмислити фундаментальні положення, закони та принципи, на яких базуються сучасні складні системи організації та ведення бухгалтерського обліку. Пропонуємо детальніше зупинитися на історичних аспектах оплати праці.

Для всебічного дослідження категорії витрат на оплату праці, насамперед, потрібно розглянути розвиток економічної та облікової думки щодо теорій заробітної плати. Вагомий внесок у їх розвиток на різних історичних етапах зробили такі відомі вчені-економісти, як Ф. Бастіа, П. Буагільбер, Т. Веблен, Ф. Кене, Ф. Лассаль, Т.Р. Мальтус, К. Маркс, Д.С. Мілль, У. Петті, Д. Рікардо, С. Сімонді, А. Сміт, А. Тюрбо та ін.

Питання визначення місця заробітної плати в процесі виробництва завжди відносилось до найбільш суперечливих та проблематичних. Дослідження витрат праці та визначення впливу заробітної плати на собівартість продукції займали важливе місце у фундаментальних працях відомих вчених-економістів у різні етапи еволюції суспільства.

У процесі історичного розвитку економічної думки визначними доробками її представників постають теорії заробітної плати, що визначають основні аспекти формування заробітної плати, її впливу на продуктивність праці робітників. Неоднозначність розуміння вченими сутності поняття “заробітна плата” у процесі виробництва обумовили актуальність проведення дослідження щодо формування затрат на оплату праці в історичній ретроспективі.

Основні історичні передумови та найбільш відомі представники економічної думки у становленні теорій заробітної плати, представленні в табл. 1.1

Звідси випливає, що в період розвитку суспільства праця у дослідженнях вчених-економістів займала досить вагоме місце.

Індустріальний етап розвитку суспільства охоплює виникнення таких економічних напрямів, як класична школа політекономії, марксизм, маржиналізм та кейнсіанство.

Таблиця 1.1.

Історичні передумови та представники економічної думки становлення теорій заробітної плати [43]

Етапи розвитку суспільства	Напрями економічної думки	Основні причини розвитку економічної думки щодо становлення теорії заробітної плати	Найбільш відомі представники
1	2	3	4
1. Доцивілізаційний (X тис. до н.е. – II ст. н.е.)	Економічна думка Стародавнього світу	Натуральне виробництво із широким застосуванням праці рабів	Ксенофонт, Варрон, Платон, Марк Порцій Катон Старший, Перікл
2. Аграрна цивілізація (I ст. до н.е. – кін. XVIII ст.)	Меркантилізм	Розвиток промисловості, орієнтований на виробництво, створення мануфактур з організацією найманої праці	А. Мокретьєн, Ю. Крижанич
	Напряму Франції (фізіократи)	Дослідження продуктивності праці у сфері виробництва	Ф. Кене, А.Р. Тюрго, П. Буагільбер
3. Індустріальний	Напряму	Промислова	У. Петті,

(кін. XVIII – серед. XX ст.)	Великобританії (класики)	революція, розвиток виробництва із застосуванням машинних технологій	А. Сміт, Д. Рікардо, Дж. Мілль
	Марксизм	Виникнення фабрик, збільшення кількості найманої праці, виникнення соціальних суперечностей	К. Маркс
	Маржиналізм	Дослідження індивідуального господарства	Е. Бем-Баверк, Дж. Б. Кларк, Ф. Візер
	Кейнсіанство	Високий рівень безробіття	Дж. Кейнс
4. Постіндустріальний (кін. XX ст. – до теперішнього часу)	Неокласичний напрям	Раціональне господарювання на основі визначення ціни товару, заробітної плати та розподілу доходів	А. Маршал, М. Туган-Барановський
	Інституціоналізм	Розвиток соціальних суперечностей, проблеми зайнятості	Т. Веблен, Дж. Коммонс, У. Мітчелл

. Даний етап характеризується бурхливим розвитком промисловості, що супроводжує виникнення великої кількості найманої праці, а в подальшому

призводить до високого рівня безробіття. У процесі цього виникають нові теорії заробітної плати, які покликані визначити вплив праці на собівартість виготовленої продукції. Постіндустріальному етапу розвитку суспільства властиве функціонування ринку праці, необхідність регулювання заробітної плати з боку держави.

У процесі дослідження вченими-економістами приділяється увага визначенню ролі праці у процесі виробництва і на думку багатьох дослідників того часу, основним джерелом багатства є праця, що поділяється на продуктивну та непродуктивну. Історичний розвиток економічної думки зумовив виникнення ряду різноманітних теорій заробітної плати, чим і пояснюється неоднозначність поглядів економістів на сутність праці та заробітної плати (рис. 1.1).

Відомий французький представник меркантилізму А. Монкретьєн вважав, що щастя людей заключається у багатстві, а багатство – у праці. Продуктивною вважав працю, зайняту в торгівлі, насамперед в міжнародній [41, с. 34]. Представник російського меркантилізму Ю. Крижанич організацію нових мануфактур розумів на основі найманої праці [41, с. 40]. Таким чином, у період розквіту меркантилізму продуктивною вважалася лише праця, зайнята в торгівлі, тобто при здійсненні якої отримуються гроші, що є джерелом багатства. Виникнення найманої праці призводить до становлення трудових відносин між роботодавцем та робітником.

До найбільш правильного розуміння умов ринку та змісту заробітної плати підійшли представники класичної школи – англійські економісти У. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо. Вони встановили, що багатство нації створюється у сфері матеріального виробництва, в усіх його галузях. Його універсальним вираженням є не певні продукти, які створюються в промисловості чи сільському господарстві, а вартість товарів. Примноження багатства відбувається тоді, коли авансована у виробництво сума вартостей приростає на додаткову величину [81].

**ЕВОЛЮЦІЯ ПОГЛЯДІВ ВЧЕНИХ-ЕКОНОМІСТІВ НА СУТНІСТЬ КАТЕГОРІЙ “ПРАЦЯ” ТА “ЗАРОБІТНА ПЛАТА”
В ІСТОРИЧНІЙ РЕТРОСПЕКТИВІ (V СТ. ДО Н.Е. – XX СТ. Н.Е.)**

НАПРЯМ АБО ШКОЛА В ЕКОНОМІЧНІЙ ДУМЦІ

АНТИЧНІСТЬ (Ксенофонт, Платон, Марк Катон, Перікл)	МЕРКАНТИЛІЗМ (А. Монкретєн, Ю. Крижанич)	ФІЗИОКРАТІЯ (Ф. Кене, А.Р. Тюрго, П. Буагільбер)	КЛАСИЧНА ШКОЛА ПОЛІТИЧНОЇ ЕКОНОМІЇ (У. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, Дж. Мілль)	МАРКСИЗМ (К. Маркс)	МАРЖИНАЛІЗМ (Е. Бем-Баверк, Ф. Візер)	НЕОКЛАСИКИ (А. Маршал, М. Туган-Барановський)	КЕЙНСІАНСТВО (Дж. М. Кейнс)	ІНСТИТУЦІОНАЛІЗМ Т. Веблен, Дж. Коммонс, У. Мітчелл
--------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------	------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------	-------------------------------------------------	---------------------------------------------------------	---------------------------------------	---------------------------------------------------------------

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПРАЦІ ТА ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

Вплив на працю рабів через матеріальні стимули	Багатство людей заключається в праці. Наймана праця є основою організації мануфактур	Заробітна плата – це мінімум засобів існування	Заробітна плата – це продукт праці, природна винагорода за неї; Заробітна плата – це дохід робітника, плата за працю	Заробітна плата є вартістю товару “робоча сила” виступає у формі ціни	Заробітна плата робітників визначається граничною продуктивністю праці	Заробітна плата є доходом, який залежить від оцінки праці, що вимірюється витратами праці	Заробітна плата визначається не лише станом на ринку праці, але й державою а також профспілками	Ринок праці є симбіозом професійних та галузевих відмінностей у структурі робочої сили відповідних рівнів заробітної плати
------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

ТЕОРІЇ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

Відсутність теорій заробітної плати	Відсутність теорії заробітної плати	Теорія “чистого продукту”	Трудова теорія вартості; Теорія фонду заробітної плати	Теорія заробітної плати	Теорія “граничної корисності”	Теорія загальної рівноваги; Соціальна теорія заробітної плати	Теорія “граничної корисності”; Теорія регульованої заробітної плати	Соціальна теорія заробітної плати
-------------------------------------	-------------------------------------	---------------------------	--------------------------------------------------------	-------------------------	-------------------------------	---------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------	-----------------------------------

ВИЗНАЧЕННЯ ПРАЦІ ЗА ЇЇ ПРОДУКТИВНІСТЮ

Відсутність поділу праці на продуктивну та непродуктивну	Продуктивною вважали лише працю в торгівлі	Продуктивною є праця, що створює “чистий продукт”, тобто праця в сільському господарстві	Праця, яка має результатом товар є продуктивною. Непродуктивна праця – це праця у сфері послуг	Продуктивною є тільки та наймана праця, яка створює капітал	Вартісна продуктивність – продуктивність людської праці, без застосування засобів виробництва	Продуктивна вся праця, за винятком тої, яка не досягає поставленої мети, отже, не створює ніякої корисності	Відсутність поділу праці на продуктивну та непродуктивну	Малі та середні підприємці здійснюють продуктивну діяльність
----------------------------------------------------------	--------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------

Рис. 1.1. Погляди вчених-економістів на сутність категорії “праця” та “заробітна плата” в історичній ретроспективі

Характерною особливістю розвитку теорії людського капіталу є те, що її прибічники намагаються показати зв'язок цієї теорії з фундаторами класичної школи політичної економії. Петті У. не заперечував необхідності “інвестицій у людину”. Проте, будучи беззастережним апологетом класу власників капіталу, виходячи з оцінки вартості реалізованої найманої праці, він розглядав заробітну плату робітників як природну ціну відшкодування затрат праці й основне своє завдання вбачав у визначенні її величини. Вартість, на думку У. Петті, створює не будь-яка праця, а лише та, що витрачається на видобуток золота і срібла, які з самого початку функціонують як мінові вартості. Решта продуктів праці – це споживні вартості, які лише в обміні стають мінливими вартостями .

Заробітну плату У. Петті розуміє як ціну праці. Якщо меркантилісти просто схвалювали закони, що фіксували максимальний рівень заробітної плати, то У. Петті намагається знайти її об'єктивні фактори, визначити природну ціну праці. Її величину він визначає вартістю засобів існування .

Заробітну плату як продукт праці та природну винагороду за неї розглядає Адам Сміт. Вчений був прихильником високої заробітної плати і вважав, що вона сприятиме зростанню продуктивності праці [81, с. 165]. На відміну від попередників, А. Сміт не обмежується галузевим визначенням продуктивної й непродуктивної праці. У нього продуктивною є будь-яка праця, незалежно від того, до чого її прикладають. А. Сміт визначає продуктивну й непродуктивну працю не лише залежно від того, де вона застосовується, а й від того, що виготовляється з її допомогою. У нього є два підходи до визначення продуктивної та непродуктивної праці. Перший підхід – ціннісний. Продуктивною працею є та, що створює цінність. Непродуктивна праця цінності не створює.

Сміт А. надавав великої ваги поняттям продуктивної та непродуктивної праці, оскільки він зі збільшенням кількості продуктивної праці зв'язував зростання національного багатства країни [81, с. 78].

Проаналізувавши підхід А. Сміта до поділу праці на продуктивну та непродуктивну узагальнено вищенаведені результати дослідження на рис. 1.2.

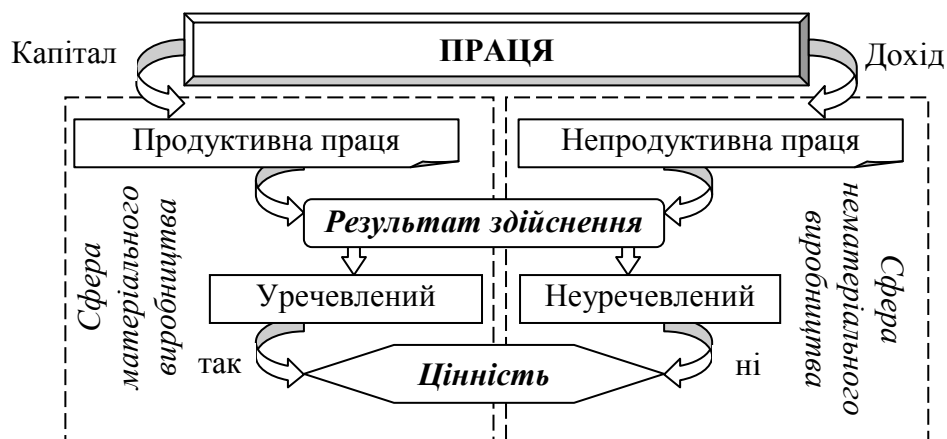


Рис. 1.2. Розподіл продуктивної та непродуктивної праці [80]

Звідси випливає, що результатом здійснення продуктивної праці робітників обов'язково має бути цінність, уречевлена в предметі або товарі, а середовищем її реалізації є сфера матеріального виробництва. У свою чергу, непродуктивна праця не створює цінності та відбувається у сфері нематеріального виробництва.

Водночас, як стверджує М.І. Туган-Барановський, “людина – не засіб виробництва, як поле, плуг і кінь, а мета усього процесу, який має своє значення лише стосовно інтересів людини” [86]. Порушення принципу еквівалентного обміну виявляється у неповній оплаті праці – індивідуальний рівень зарплати відбиває тільки кількість і якість витраченої праці і не відображає участі працівника у створенні додаткової вартості (чистого продукту) підприємства. Виходячи із своєї теорії розподілу, М.І. Туган-Барановський чітко визначає два основні фактори, від яких залежить заробітна плата: зростання продуктивності суспільної праці (фактор економічний) та соціальна сила робітничого класу (фактор соціальний); вчений розглядає як основний перший з них [86, с. 189].

У свою чергу, А. Маршалл відзначав, що найкраще вважати продуктивною всю працю, за винятком лише тої, яка не досягає поставленої мети, отже, не створює ніякої корисності [58, с. 124].

Кейнс Дж. М. обсяг зайнятості ставить в залежність не від руху заробітної плати, а від рівня виробництва “національного доходу”. Тобто від сукупного ефективного попиту на споживчі та капітальні блага [49, с. 346].

Проаналізувавши розвиток економічної думки категорій “праця та заробітна плата” в період V ст. до н.е. – XX ст. н.е., виявлено неоднозначність поглядів вчених-економістів щодо визначення розміру заробітної плати та ролі праці в процесі виробництва. Велика увага представниками економічної думки приділялася поділу праці на продуктивну та непродуктивну. Виникнення різноманітних ідей відносно розрахунку розміру заробітної плати, впливу затрат праці на собівартість продукції призвело до виникнення теорій заробітної плати, які мали вирішити проблемні питання поділу праці та визначення розміру заробітної плати.

Отже, під продуктивною працею пропонуємо розуміти працю, у процесі використання якої створюється економічне благо у сфері матеріального та нематеріального виробництва з метою впливу на рівень розміру суспільного виробництва. У ході здійснення непродуктивної праці економічний результат виробництва може не досягатися, але якщо все-таки відбулося формування блага, то воно впливає на розвиток суспільного виробництва.

Таким чином, систематизація напрацювань представників економічної думки надає змогу в процесі дослідження виявити характерні ознаки формування затрат на оплату праці на сучасному етапі розвитку ринкових відносин.

У сучасних умовах заробітна плата з однієї сторони, є елементом доходу найманого працівника, формою реалізації права власності на ресурс праці, що

йому належить. З іншої – стосовно роботодавця заробітна плата є платою за куплений ресурс праці, що використовується ним як один з чинників виробництва і є одним з елементів витрат виробництва. Найманий працівник зацікавлений продати свою працю за найвигіднішою ціною, а роботодавець прагне купити цей ресурс якомога дешевше. Протиріччя основних суб'єктів розв'язуються на ринках трудових ресурсів шляхом формування попиту з боку роботодавців на відому кількість ресурсу праці з визначеними якісними характеристиками і пропозиції з боку носіїв цього ресурсу, породжує ринкову ціну одиниці даного товару [102].

Продуктивна праця займає досить важливе місце у процесі здійснення суспільного виробництва з метою отримання економічного результату (рис. 1.3).

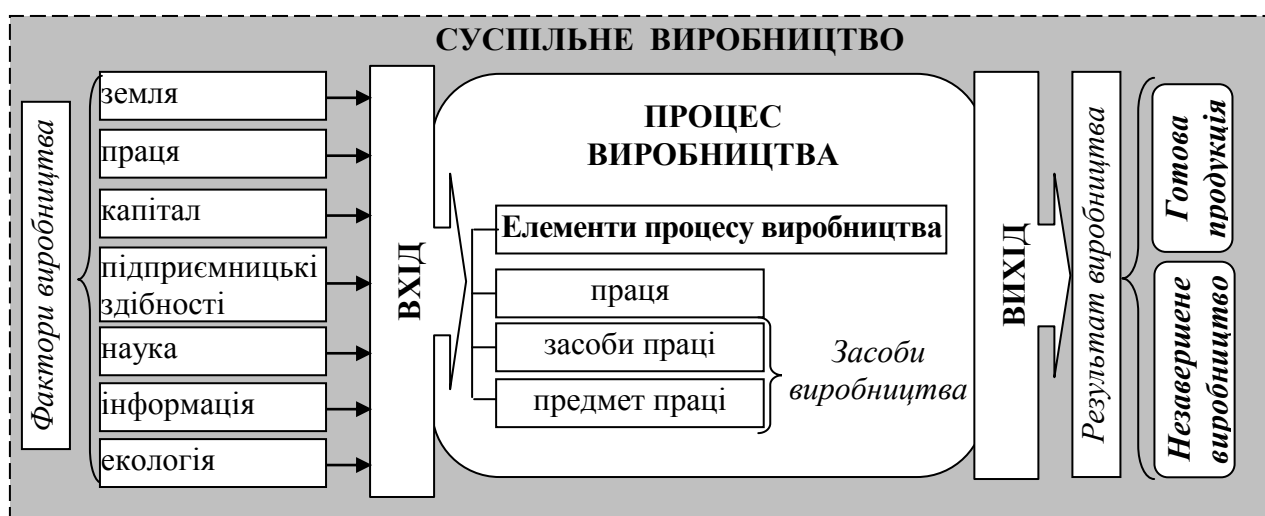


Рис. 1.3. Місце праці в процесі суспільного виробництва

Звідси випливає, що праця входить до складу факторів виробництва та виступає одним із елементів процесу виробництва, результатом якого є незавершене виробництво або готова продукція. Даний процес виробництва притаманний усім суб'єктам господарювання, що діють у сфері суспільного виробництва. Основним завданням служби є вивчення, узагальнення та надання інформації керівництву суб'єкта господарювання про перетворення факторів

виробництва на продукцію, яка у процесі її реалізації формує фінансовий результат підприємства.

Так, проф. В.В. Сопко зазначає, що використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці формують поняття затрати. Грошовий вираз суми затрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття собівартість. Зміст термінів затрати та собівартість поєднується в понятті затрати виробництва [83, с. 264]. Отже, затрати на оплату праці є елементом витрат виробництва, які формують собівартість продукції та впливають на прибуток суб'єкта господарювання.

Так, В.В. Сопко, зазначає, що цільова функція бухгалтерського обліку виробництва вимагає відповіді на такі питання: що було затрачено, де було затрачено, для чого було затрачено, як проходив процес затрат, на що були затрачені речовини та сили природи. Із цього випливає, що дані бухгалтерського обліку надають інформацію про те, скільки та яких ресурсів було затрачено на виробництво, їх натуральні та вартісні параметри, характеристика процесу перетворення (трансформації) речовин та сил природи у новий продукт праці, кількісні та вартісні характеристики нового продукту праці. Ці характеристики мають сприяти оцінці відповідності затрат попередньо визначеним нормам (квоті, плану тощо) [83, с. 265]. Таким чином, система бухгалтерського обліку має забезпечувати надання інформації про формування затрат на оплату праці управлінському персоналу з метою прийняття ефективних управлінських рішень щодо оптимізації витрат виробництва, що впливають на формування собівартості продукції.

Об'єкти обліку процесу виробництва за В.В. Сопко відображаються на трьох етапах процесу здійснення виробництва (рис. 1.4).

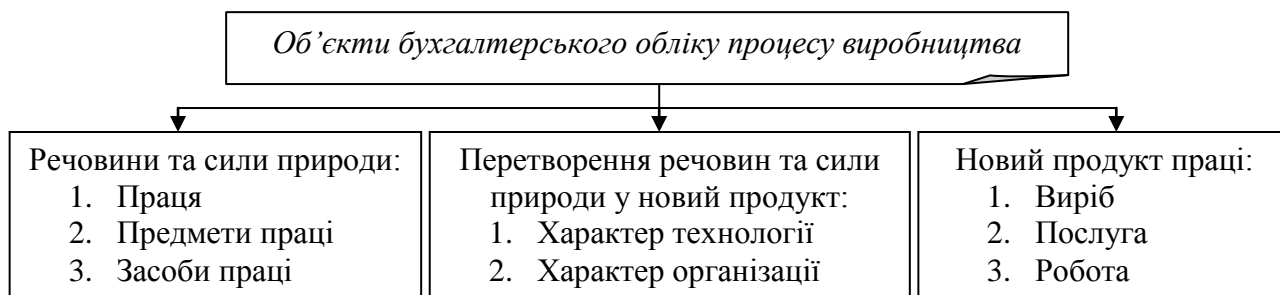


Рис. 1.4. Змістовна характеристика процесу виробництва у обліку [83, с. 264]

Звідси випливає, що на першому етапі здійснення процесу виробництва мобілізуються необхідні речовини та сили природи, що включають працю та засоби виробництва. На даному етапі суб'єкт господарювання повинен визначити перелік затрат, які потрібні для подальшого виробництва продукції. Другий етап характеризується безпосереднім перетворенням речовин та сили природи у новий продукт за допомогою технології та організації процесу виробництва. У свою чергу, основним завданням керівництва підприємства є забезпечення доцільної, ефективної і раціональної технології та організації здійснення виробництва. Третій етап процесу виробництва є завершальним та передбачає отримання нового продукту праці у вигляді виробу, послуги чи роботи. Таким чином, на першому етапі здійснення процесу виробництва об'єктами обліку є затрати виробництва, що включають матеріальні затрати, затрати на оплату праці, затрати на соціальне страхування, амортизацію основних засобів та інші затрати, тобто відбувається виробниче споживання. На другому етапі виробництва відбувається облікове відображення процесу поєднання всіх затрат виробництва за допомогою технології та організації у новий продукт праці. Відповідно на третьому етапі об'єктом бухгалтерського обліку виступає виріб, послуга чи робота.

У сучасних умовах господарювання важливе місце в процесі управління господарською діяльністю займає облік витрат підприємства. Це пов'язано, насамперед, з тим, що на основі облікових даних витрат здійснюється планування, контроль та аналіз ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

Серед обліку витрат підприємства особливе місце посідає облік витрат на оплату праці, які безпосередньо впливають на формування собівартості продукції, а в подальшому визначають розмір фінансових результатів діяльності. Проте серед науковців немає чіткого визначення та розмежування таких понять як “витрати” та “затрати”, що впливає на облікове відображення даних категорій. У зв’язку з цим вважаємо за доцільне розглянути підходи різних науковців до визначення сутності вищезазначених категорій.

Дослідженню і обґрунтуванню змісту термінів “витрати” та “затрати” присвячено праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як В. Артемової, І.А. Бланка, В. Дерія, Т.П. Карпової, С.С. Молчанова, Л.В. Нападовської, О.В. Олійник, Б.А. Райзберга та Л.Ш. Лозовського, Н.М. Цветкової, Б. Юровського, П.Я. Юцявичене та ін. Не применшуючи ролі теоретичних та практичних напрацювань дослідників у розвитку термінології вищезазначених понять невирішеними залишаються питання конкретизації їх сутності та чіткого розмежування. Розглянемо деякі підходи авторів щодо визначення сутності понять “витрати” та “затрати” (Додаток А).

На думку В. Артемової, в обліку необхідно чітко розмежувати функції кожного з цих понять. Затрати формують собівартість продукції, витрати – фінансовий результат. Слід визнати, що на підприємстві можуть виникати витрати, які не беруть участі у формуванні фінансового результату звітного періоду, наприклад, витрати майбутніх періодів, резерви майбутніх витрат [4].

Проф. Л.В. Нападовська стверджує, що термін “витрати” згідно з національними стандартами, означає використання (відтік) грошових коштів. Автор переконана, що під затратами слід розуміти сукупність затрат на виробництво продукції та її реалізацію [66, с. 64-65].

Поряд з поняттями “затрати” та “витрати” в російській економічній термінології часто використовують категорію “издержки”. У подальших дослідженнях будемо дотримуватися думки В.Н. Гончарова, який вважає, що

“издержки” необхідно використовувати для визначення суми витрат на здійснення будь-якої виробничої функції підприємства. Відповідно визначення “издержки” носить більш широке поняття, ніж “затрати” так, як воно містить і втрати [87].

Відзначимо, що у вітчизняних нормативно-правових документах закріплено визначення лише терміну “витрати”, що полягає у зменшенні економічних вигод у вигляді вибуття активів або їх розподілу власниками [74]. Проте у П(С)БО 16 “Витрати” представлено групування витрат за елементами включає матеріальні та інші затрати, у Плані рахунків бухгалтерського обліку також використовується рахунок 85 “Інші затрати”[76]. Звідси бачимо, що хоча визначення категорії “затрати” не закріплено на законодавчому рівні, воно застосовується в різних нормативно-правових документах.

Проаналізувавши підходи різних авторів щодо визначення сутності понять “витрати” та “затрати”, вважаємо за доцільне представити спільні та відмінні ознаки між даними категоріями для подальшого уточнення їх змісту (табл. 1.2).

Таблиця 1.2.

Спільні та відмінні ознаки понять “витрати” та “затрати”

Витрати	Затрати
Спільні ознаки	
Грошовий вираз витрачених ресурсів у процесі здійснення господарської діяльності	
Впливають на формування результатів діяльності суб’єкта господарювання	
Відмінні ознаки	
Закріплено визначення та врегульовано склад витрат на законодавчому рівні	Визначення не закріплено на законодавчому рівні, але використовується в нормативно-правових документах
Визнаються під час реалізації	Визнаються під час витрачання ресурсів в процесі діяльності суб’єкта

продукції	господарювання
Формують фінансовий результат діяльності	Формують собівартість продукції
Призводять до зменшення капіталу підприємства	Призводять до збільшення активів

Таким чином, затрати слід визнавати під час витрачання ресурсів підприємства з метою створення необоротних чи оборотних активів або ж визнання їх витратами у випадку неотримання будь-якого з активів. У свою чергу, моментом визнання витрат буде реалізація готової продукції, а в подальшому наступне співставлення витрат з доходами та визначення фінансового результату підприємства.

Проблема відсутності неоднозначного трактування змісту термінів “витрати” та “затрати” призводить до викривлення облікової інформації, оскільки методика відображення в обліку даних об’єктів є однаковою, хоча склад та критерії їх визнання є різними, що служить причиною до недостовірного представлення облікової інформації користувачам фінансової звітності. Звідси випливає, що ототожнення понять “витрати” та “затрати” є неправомірним та недопустимим.

1.2. Витрати на оплату праці як облікова категорія: сутність та ідентифікація складових

Собівартість продукції підприємства виступає частиною вартості новоствореної продукції, що включає спожиті кошти, предмети праці, послуги інших організацій і заробітну плату працівників, виражені в грошовій формі. В умовах обмеженості ресурсів управління собівартістю підприємств базується на планомірному процесі формування витрат на виробництво, собівартості одиниці продукції, виявленні резервів економії економічних ресурсів, зниження ресурсомісткості продукції (робіт, послуг). Чим економніше підприємство

використовує трудові ресурси при виготовленні продукції, виконанні робіт та наданні послуг, тим ефективніше здійснюється виробничий процес, тим більшим буде прибуток і рівень рентабельності продукції. В основі виконання перерахованих завдань лежить правильна організація обліку і контролю витрат виробництва, в тому числі і витрат на оплату праці. Рационально налагоджений процес облікового відображення витрат трудових ресурсів сприяє усуненню безгосподарності і надлишків у використанні коштів, їх економії, що забезпечує зростання рентабельності діяльності підприємства.

При формуванні собівартості продукції управлінському персоналу слід особливу увагу приділяти формуванню продуктивних витрат, які передбачені рациональною організацією та технологією виробництва. Саме понесення продуктивних витрат окрім досягнення виробничих цілей передбачає здобуття певних економічних результатів (зокрема, виробництво додаткової продукції, підвищення рівня її якості – що дає можливість отримання додаткового прибутку).

Слід зазначити, що ознака поділу витрат на продуктивні та непродуктивні часто виокремлюється в працях вітчизняних дослідників [46; 20; 36; 31; 30]. Вважаємо за доцільне узагальнити критерії визнання даних витрат на рис. 1.5.

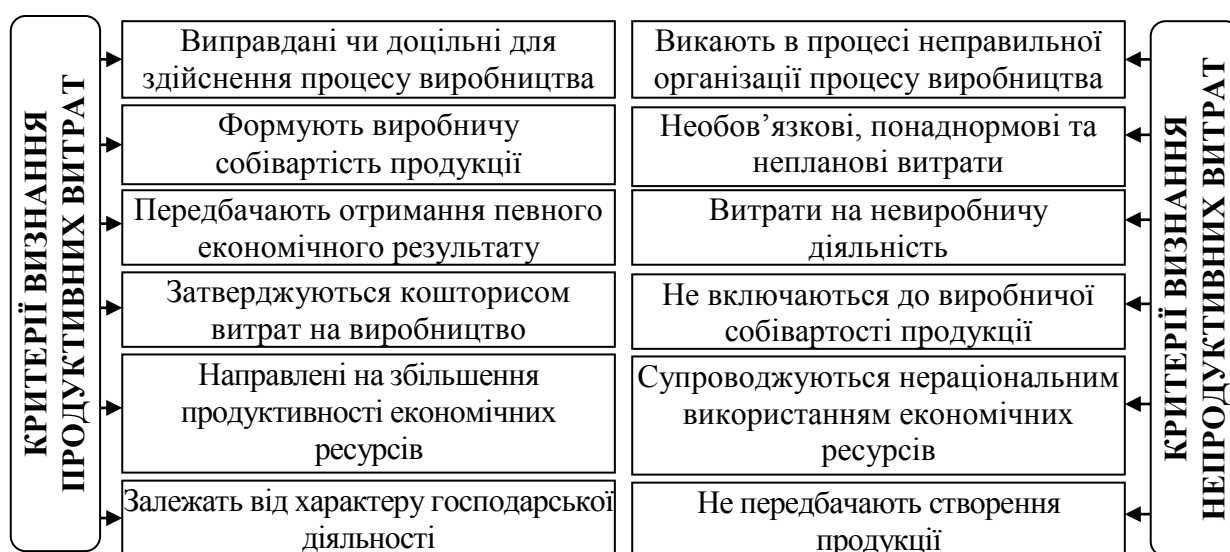


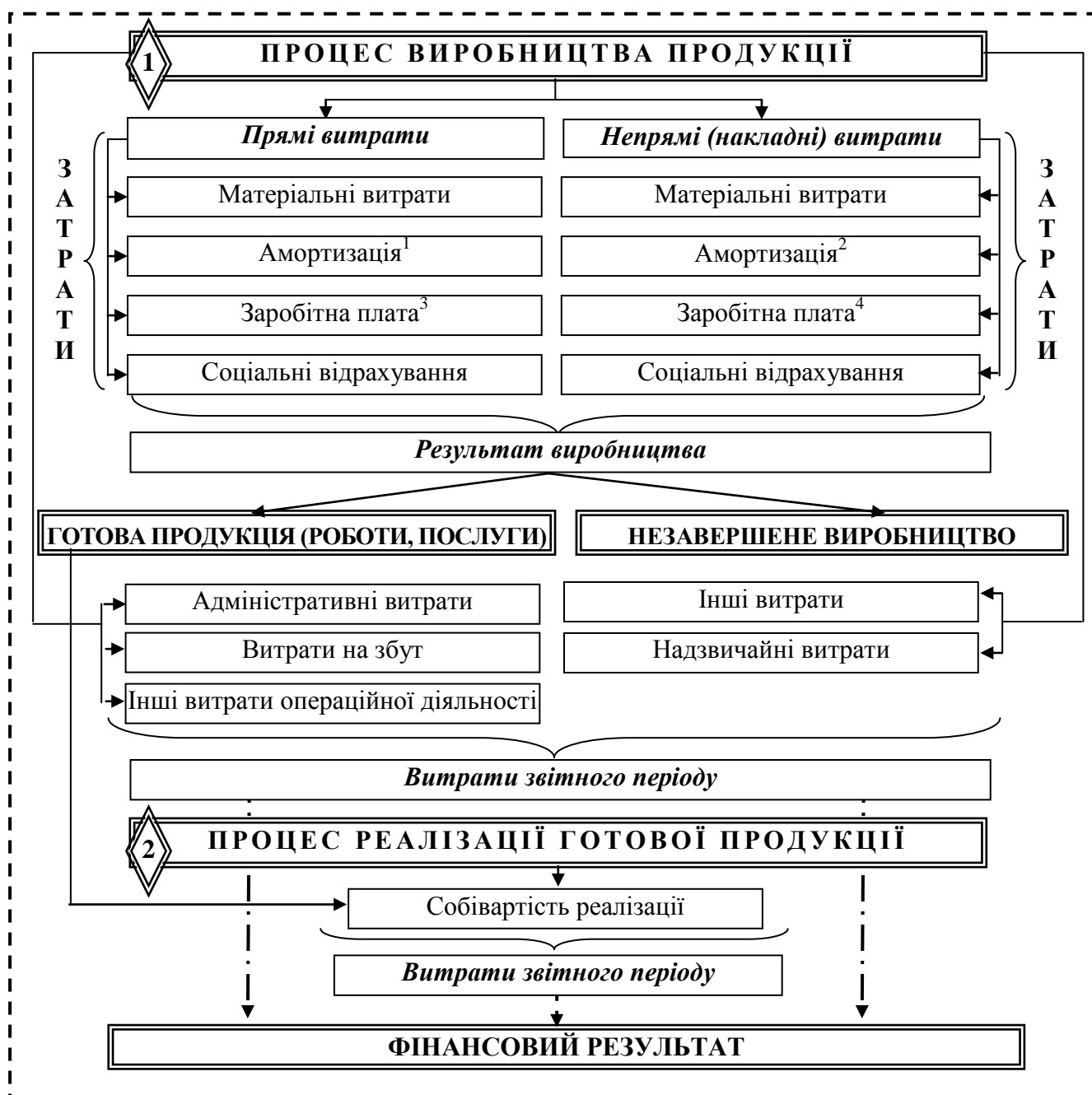
Рис. 1.5. Критерії визнання продуктивних та непродуктивних витрат

[46; 20; 36; 31; 30].

Вищенаведені критерії надають змогу стверджувати, що саме продуктивні витрати, які виникають у процесі виробництва та формують виробничу собівартість продукції і повинні в економічній термінології вживатися як продуктивні затрати. У свою чергу, категорійно-понятійний апарат непродуктивних витрат залишаємо без змін, оскільки у процесі їх понесення не створюється певне економічне благо.

Враховуючи наведені критерії розмежування продуктивних та непродуктивних витрат, процес виробництва продукції можна розглянути як сукупність прямих та непрямих (накладних) витрат, які прямо або розподілено включаються до собівартості продукції та можуть бути поділені на продуктивні та непродуктивні (рис. 1.6).

Отже, процес виробництва продукції складається з понесення прямих та непрямих (накладних) витрат, які прямо або розподілено включаються до собівартості продукції. Звідси випливає, що складові вищезазначених витрат є затратами на виробництво продукції та призводять до формування оборотних активів: готової продукції (робіт, послуг) та залишків незавершеного виробництва.



Примітка:

¹ – амортизація виробничого обладнання ;

³ – заробітна плата виробничого персоналу;

² – амортизація загальновиробничого обладнання;

⁴ – заробітна плата загальновиробничого персоналу.

Рис. 1.6. Порядок формування затрат та витрат підприємства

Таким чином, у процесі дослідження встановлено, що витрати на оплату праці понесені у процесі виробництва продукції є затратами і в бухгалтерській термінології повинні вживатися як затрати на оплату праці. У процесі понесення витрат на оплату праці у складі витрат звітного періоду з наступним їх списанням на фінансовий результат, що не спричиняє створення будь-якого

активу слід вживати термін не затрати, а витрати на оплату праці. Взаємодія витрат та затрат в процесі здійснення виробничо-господарської діяльності відбувається через об'єкт обліку – готову продукцію, собівартість якої формують затрати у процесі виробництва. Після завершення даної стадії кругообороту капіталу визнання собівартості витратами звітного періоду відбувається у процесі реалізації готової продукції.

Розмежування витрат та затрат на оплату праці відбувається не лише на основі отримання будь-якого з активів, а й відповідно за видом персоналу підприємства (рис. 1.7).

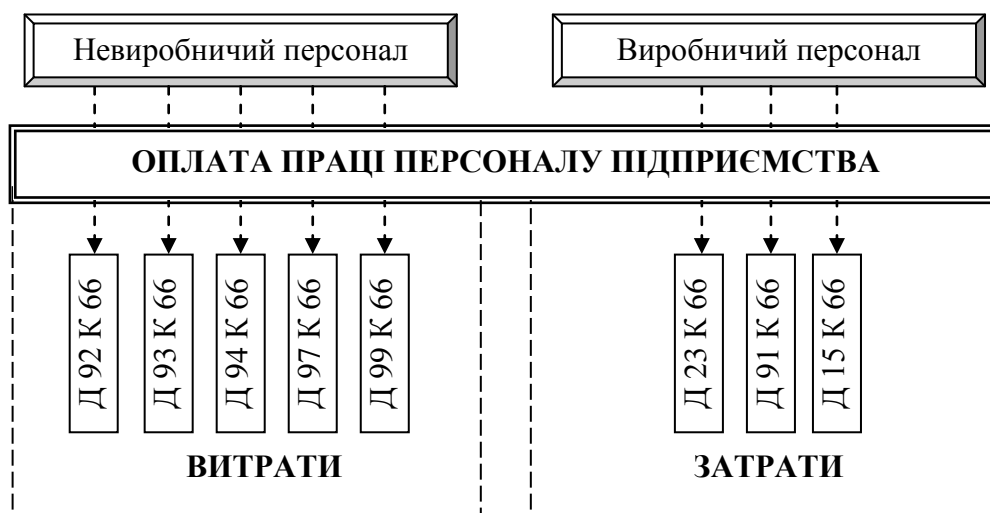


Рис. 1.7. Розмежування та облікове відображення витрат та затрат на оплату праці персоналу підприємства

Таким чином, однією з найважливіших ознак розмежування витрат та затрат на оплату праці є категорія персоналу підприємства. Відповідно витрати на оплату праці невиробничого персоналу (працівників, які не беруть участь у процесі виробництва) відобразатимуться на рахунках витрат звітного періоду. Оплата праці виробничого персоналу (працівників, які беруть участь у процесі виробництва) акумулюватиметься на рахунках 23 “Виробництво”, 91 “Загальноновиробничі витрати” та визнаватимуться затратами.

Слід зауважити, що значна кількість вітчизняних авторів у своїх працях досліджує проблемні питання, пов'язані лише із витратами на оплату праці. Вважаємо за доцільне систематизувати та узагальнити результати досліджень науковців для уточнення складу витрат на оплату праці (Додаток В), що надасть змогу порівняти отриманий склад витрат на оплату праці із складом затрат на оплату праці, який широко представлений у працях зарубіжних дослідників

Дещо іншої позиції дотримується А. Голенко, який узагальнив елементи витрат на оплату праці за наступними трьома категоріями:

- 1) фонд основної заробітної плати (основна заробітна плата);
- 2) фонд додаткової заробітної (доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, премії за успішне виконання виробничих завдань та функцій);
- 3) інші заохочувальні та компенсаційні виплати (вплати у формі винагород за результатами роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати) [23, с. 16].

Згідно з П(С)БО 16 “Витрати” до складу витрат на оплату праці слід відносити заробітну плату за окладами і тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці [75].

З метою порівняння та узагальнення складу витрат та затрат на оплату праці представимо наукові напрацювання зарубіжних вчених у частині визначення складових елементів затрат на оплату праці, що надасть змогу виокремити спільні та відмінні складові вищезазначених об'єктів бухгалтерського обліку.

Відповідно О.В.Лихоледова стверджує, що до складу затрат на оплату праці входять “затрати на оплату праці основного персоналу, включаючи премії робітникам і службовцям за виробничі результати; стимулюючі і компенсаційні виплати, включаючи компенсації з оплати праці у зв'язку з підвищенням цін та індексацією доходів в межах норм, передбачених законодавством; компенсації,

які оплачують в установлених законодавством розмірах жінкам, які перебувають в частково оплачуваній відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею визначеного законодавством віку; а також затрати на оплату праці нештатних працівників, зайнятих основною діяльністю” [55].

На основі вищенаведених підходів авторів та аналізу нормативно-правових документів щодо складу витрат та затрат на оплату праці представимо структуру витрат та затрат на оплату праці з урахуванням видів виплат працівникам згідно з П(С)БО 26 “Виплати працівникам”(рис. 1.8).



Рис. 1.8. Структура витрат та затрат на оплату праці з урахуванням видів виплат працівникам

Відповідно до складу витрат на оплату праці включаються поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності та інші виплати працівникам у повному їх складі. У свою чергу, до поточних витрат на оплату праці враховуються наступні складові елементи: заробітна плата, виплати за невідпрацьований час, виплати заохочувального,

мотиваційного та компенсаційного характеру, премії, матеріальна допомога, виплати у грошовій та натуральній формах, оплата відпусток та доплати за рахунок індексації заробітної плати у зв'язку із зростанням споживчих цін, внески на соціальне страхування.

Спільною складовою витрат та затрат на оплату праці у складі поточних виплат є заробітна плата працівників, що входять до складу виробничого персоналу, виплата у грошовій та натуральній формах, доплати за рахунок індексації заробітної плати у зв'язку із зростанням споживчих цін та внески на соціальне страхування. Окрім поточних виплат до складу витрат на оплату праці відносять виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності та інші виплати працівникам. До складу виплат при звільненні відносять виплати працівникам, звільнених роботодавцем до досягнення ними пенсійного віку або за власним бажанням. Виплати по закінченні трудової діяльності включають відповідні програми, за якими роботодавець має здійснити певні виплати працівникам по закінченні ними трудової діяльності. До інших виплат працівникам відносять інші витрати на оплату праці.

Окреслюючи конкретні напрями пошуку оптимальних варіантів встановлення розмірів доплат і надбавок до заробітної плати, варто звернути увагу на доцільність:

– переходу до нарахування компенсаційних виплат в однаковому абсолютному розмірі всім категоріям персоналу за умови праці, що відхиляються від нормальних чи нормативних, незалежно від рівня їхньої кваліфікації та посади;

– обов'язкового використання доплат компенсаційного характеру, які не зв'язані з певною сферою діяльності, тобто поширюються на всіх працівників, передовсім за роботу у святкові, неробочі й вихідні дні, у надурочний час.

Для узагальнення та визначення доплат до заробітної плати персоналу підприємства представимо класифікацію доплат за Г.Т. Завіновською (табл. 1.4).

Таблиця 1.4.

Класифікація доплат до заробітної плати [36, с. 182]

№ з/п	Група доплат	Перелік можливих доплат
1	Доплати, що мають водночас стимулюючий і компенсуючий характер	за суміщення професій (посад); за розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт; на період освоєння нових норм трудових витрат; бригадирам з робітників, яких не звільнено від основної роботи; за ведення діловодства та бухгалтерського обліку; за обслуговування обчислювальної техніки
2	Доплати компенсаційного характеру за умови праці, що відхиляються від нормальних	за роботу у важких, шкідливих та особливо важких і шкідливих умовах; за інтенсивність праці; за роботу в нічний час; за перевезення небезпечних вантажів
3	Доплати, пов'язані з особливим характером виконуваних робіт-сезонністю, віддаленістю, невизначеністю об'єкта праці	за роботу у вихідні дні, що є робочими за графіком; за багатозмінний режим роботи; водіям, які працюють на автомобілях, за ненормований робочий день і роз'їзний характер праці; за дні відпочинку чи відгулу, що надаються за роботу понад нормальну тривалість робочого часу в разі вахтового методу організації робіт; за роботу понад нормальну тривалість робочого часу в період масового приймання й закладання на зберігання сільськогосподарської продукції

Стосовно сутності надбавок до заробітної плати варто наголосити, що вони характеризуються вираженням стимулюючим характером і пов'язані з діловими якостями конкретного працівника. Формування ефективно діючої преміальної системи для конкретного суб'єкта господарювання має розпочинатися з обґрунтування: 1) джерел виплати премій; 2) показників та умов преміювання;

3) категорій персоналу, які доцільно преміювати; 4) періодичності та порядку виплати премій.

Відсутність ефективної системи оплати праці й матеріального стимулювання призводить до великої різниці в оплаті праці спеціалістів різних підрозділів і однорідних спеціалістів на підприємствах одного регіону, що стає причиною плинності кадрів, нестабільності роботи колективів, зростання матеріальних витрат, пов'язаних з навчанням нових працівників [96].

У процесі дослідження встановлено проблему розмежування витрат та затрат на оплату праці, що впливає на достовірність представлення облікових даних у фінансовій звітності підприємств. Враховуючи уточнення трактування терміну “затрати” та “затрати на оплату праці” вважаємо за доцільне навести основні критерії поділу витрат на оплату праці на продуктивні затрати на оплату праці та непродуктивні витрати на оплату праці (табл. 1.5).

Таблиця 1.5.

Критерії розмежування продуктивних затрат і непродуктивних витрат на плату праці

Продуктивні затрати на оплату праці	Непродуктивні витрати на оплату праці
Пов'язані з понесенням трудовозатрат працівників	Не пов'язані з понесенням додаткових трудовозатрат працівників під час виробництва продукції
Формують собівартість продукції (робіт, послуг)	Списуються на витрати звітного періоду підприємства
Передбачають у процесі виробництва отримання певного економічного результату	Пов'язані з неправильною організацією виробничого процесу на підприємстві
Пов'язані лише з виробничою діяльністю	Не виникають в процесі виробничого процесу

Мають плановий характер	Необов'язкові та непланові
Понесення затрат є виправданим та доцільним в процесі виробництва продукції (робіт, послуг)	Зумовлені нерациональним використанням та розподілом робочого часу

Основним завданням суб'єкта господарювання є максимізація величини прибутку, отриманого в результаті здійснення процесу виробництва. У свою чергу, одним із найважливіших факторів впливу на величину фінансових результатів є собівартість продукції, яка формується за рахунок понесених затрат виробництва, склад яких був наведений вище. Зі зменшенням розміру собівартості продукції збільшується прибуток та рентабельність суб'єкта господарювання. Важливу роль у складі затрат виробництва відіграють затрати на оплату праці, оскільки саме вони є найбільш трудомісткою ділянкою обліку. Неправильне відображення продуктивних затрат на оплату праці призводить до надання недостовірної інформації керівництву підприємства про кількість та якість понесених трудових затрат працівників на виробництво продукції.

Слід зазначити, що на даний час нарахування заробітної плати працівників підприємства відповідно до чинного законодавства регулює Інструкція зі статистики заробітної плати № 5 від 13.01.2004 р., яка визначає перелік витрат на оплату праці на основі фонду основної заробітної плати, фонду додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат та інших виплат, що не належать до фонду оплати праці. З метою уточнення змісту затрат та витрат на оплату праці проведемо їх розмежування на продуктивні витрати та непродуктивні витрати (Додаток Д).

Функціонування суб'єктів господарювання в умовах обмеженості засобів виробництва підвищує актуальність зниження ресурсомісткості процесу виробництва та собівартості продукції. Висока ресурсомісткість виробництва

вітчизняних підприємств є результатом значного технологічного відставання від рівня розвитку підприємств розвинутих країн, незадовільної галузевої структури національної економіки, негативного впливу розвитку “тіньової” економіки тощо. Зниження ресурсомісткості собівартості продукції є одним з найважливіших факторів підвищення конкурентоспроможності підприємства.

При реалізації політики зниження ресурсомісткості на підприємстві необхідно налагодити систему обліку і аналізу споживання усіх видів ресурсів яка б сприяла підвищенню оперативності прийняття рішень відносно їх раціонального використання, зниження питомої ваги витрат виробництва продукції за рахунок використання ефективних способів ресурсозбереження.

Зниження ресурсомісткості продукції є взаємопов’язаним показником з ресурсозбереженням. На основі аналізу підходів до трактування економічної сутності поняття “ресурсозбереження” (Додаток Ж) в процесі дослідження під даним терміном розумітимемо комплексну систему заходів, спрямовану на раціональне та ефективне використання економічних ресурсів з метою забезпечення зниження собівартості продукції на всіх етапах виробничого процесу для підвищення прибутковості діяльності підприємства.

Погоджуємось з І.В. Заблудською, що “поняття “ресурсозбереження” часто ототожнюють з економією і раціональним використанням сировини і матеріалів. Проте економія матеріально-сировинних ресурсів, будучи складовою частиною ресурсозбереження, означає зменшення їх витрат в процесі виробництва за рахунок ефективного і раціонального використання. Насправді зміст ресурсозбереження значно ширший” [35, с. 42-43]. Неспроможність підприємства збільшити розміри прибутку на основі екстенсивних способів зумовлюють ситуацію коли зниження витрат виробництва є головним напрямом підвищення ефективності діяльності підприємства. Тому зниження ресурсомісткості собівартості продукції,

посилення ресурсозберігаючої політики на всіх рівнях управління суб'єкта господарювання є з напрямів підвищення ефективності виробництва.

Важливим етапом підвищення обсягів виробництва є економічне використання трудових ресурсів підприємства, що надасть змогу оптимізувати затрати на оплату праці. Процес використання трудових ресурсів нерозривно пов'язаний зі зміною показника продуктивності праці, на збільшення чи зменшення якого, безпосередньо, впливає система оплати праці, що є стимулюючим фактором зростання кваліфікації праці, підвищення технічного рівня виконання завдань і ефективності виробництва.

Ресурсозбереження та раціональне використання трудових ресурсів сприяє прискореному розвитку діяльності суб'єкта господарювання, підвищенню конкурентоспроможності продукції, збалансованості діяльності та призводить до економії засобів виробництва, що формують собівартість продукції, робіт та послуг.

Як стверджує А.М.дідик “оплата праці повинна бути безпосередньо пов'язаною з ресурсозбереженням на будь-якому рівні економіки: має бути забезпечений баланс між винагородою працівників за працю та її кінцевими результатами – зміною продуктивності, раціональним використанням ресурсів та їх економією, що впливатиме на обсяги реалізації продукції, розміри доходів та прибутків” [29, с. 1]. Використання трудових ресурсів відбувається під впливом факторів зовнішнього та внутрішнього економічного середовища діяльності суб'єкта господарювання. Тому особливої уваги при впровадженні заходів з ресурсозбереження на підприємстві потребує аналіз чинної методики відображення витрат на оплату праці у складі собівартості продукції, яка є якісним показником що характеризує рівень використання економічних ресурсів, що знаходяться в розпорядженні підприємства.

Витрати на оплату праці є одним з елементів витрат, які формують собівартість продукції. Чинна методика відображення витрат на оплату

праці в складі собівартості продукції базується на нормах П(с)БО 16 “Витрати”. Згідно з положеннями даного документу до складу елементу витрат “Витрати на оплату праці” включається заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

Разом з тим дотримуємось позиції, що лише продуктивні затрати на оплату праці є складовими формування собівартості виготовленої продукції. Поділ витрат на оплату праці на продуктивні затрати на непродуктивні витрати, врахування основних положень функціонування системи ресурсозбереження, включення до собівартості продукції лише продуктивних затрат формують передумови для наукового обґрунтування нового підходу до відображення витрат на оплату праці (рис. 1.9).

Оскільки продуктивні затрати входять до складу виробничої собівартості продукції, а не продуктивні затрати списуються на витрати звітного періоду відбувається зміна обсягу отриманого валового прибутку порівняно з існуючим методичним підходом (збільшення валового прибутку підприємства). Керівництво суб’єкта господарювання може повністю проаналізувати кількість та якість трудозатрат працівників основного виробництва для їх скорочення або підвищення відповідно до потреб виробництва.



Рис. 1.9. Підходи до обліку затрат на оплату праці в умовах ресурсозбереження

Запропонований підхід до поділу витрат на оплату праці на продуктивні затрати та непродуктивні витрати, дозволяє налагодити систему відображення та аналізу споживання трудових ресурсів, яка сприяє їх раціональному застосуванню, зниженню питомої ваги витрат виробництва продукції за рахунок використання елементів системи ресурсозбереження. Затрати на оплату праці в умовах ресурсозбереження полягають у здійсненні виплат

персоналу підприємства безпосередньо зайнятому в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) на основі застосування заходів, спрямованих на оптимізацію затрат праці та раціональне використання кваліфікаційних та розумових здібностей працівників, що впливає на оптимізацію споживання економічних ресурсів, що наявні в розпорядженні підприємства. Використання запропонованого підходу щодо включення продуктивних затрат до складу собівартості продукції сприяє підвищенню економічної ефективності процесу виробництва та зниженню ресурсомісткості продукції, підвищенню рівня продуктивності праці, зростанню обсягів валової продукції підприємства.

1.3. Класифікація витрат на оплату праці

Важливим фактором забезпечення зацікавленості працівників у підвищенні продуктивності праці та поліпшенні результатів діяльності підприємства виступає застосування ефективних методів управління працею. Нині основним засобом формування такої зацікавленості виступає оплата праці, яка відображає кількість і якість витраченої працівником праці. Оплата праці є основним джерелом доходів для працівників і одночасно найбільшою витратною статтею для роботодавців. Тому розмір витрат на оплату праці характеризує рівень добробуту суспільства, а правильна організація системи оплати праці сприяє підвищенню продуктивності праці та зацікавленості працівників у якісному виконанні своїх обов'язків.

У процесі дослідження статистичних даних витрат на оплату праці із загальної сукупності операційних витрат встановлено досить значну диференціацію витрат на оплату праці між різними галуззями економіки країни (рис. 1.10).



Рис. 1.10. Питома вага витрат на оплату праці за галузями економіки за I квартал 2016 р. із загальної сукупності операційних витрат

В умовах ринкових відносин оплата праці стає в залежність не тільки від результатів праці робітників, але й від ефективності діяльності виробничих підрозділів та підприємства в цілому. Тому важливим інструментом системи управління підприємством є контроль витрат на оплату праці, який повинен враховувати систему ознак їх класифікації [56, с. 390].

Завдання забезпечення зростаючої участі персоналу у виробничих процесах є важливим етапом в організації будь-якого бізнесу. Стимулювання та заохочення працівників здійснюється за допомогою елементів морального та матеріального впливу. Зрозуміло, що численні кризові процеси і неефективність антикризових програм стають передумовою розладу в механізмі оплати праці. На сьогодні проблема забезпечення населення є не тільки проблемою громадян, а і глобальним, кризовим економічним явищем, що характеризується малозабезпеченістю та бідністю. Системний та комплексний підхід до збалансування розподілу доходів, вирішення питання

оплати праці та трудових відносин в цілому, сприятиме усуненню недоліків та оптимізації стану ринку праці.

Здійснення економічної реформи за умов переходу до ринкової економіки, реформування обліку в Україні вимагають удосконалення організації обліку оплати праці на підприємствах. Актуальність розгляду цього питання зумовлена певною зміною нормативної й документальної бази оплати праці на підприємствах і підприємницьких структурах. На сьогодні спостерігається велика диференціація заробітної плати між окремими соціальними групами. Слід відмітити, що наймані працівники чітко усвідомлюють залежність свого матеріального і соціального становища насамперед від результатів своєї власної діяльності.

Методологія та методика дослідження ефективності управління витратами повинна базуватись насамперед на обґрунтованій цілеспрямованій класифікації витрат за певними ознаками, що дасть змогу забезпечити виокремлення різновидів витрат залежно від встановлених цілей обліку на підприємстві та сформувати базу для планування, контролювання і регулювання відповідних пріоритетних груп витрат [28, с. 219]. Класифікація затрат на оплату праці персоналу є основою правильної організації бухгалтерського обліку і контролю, що є наслідком зростання продуктивності праці та своєчасного виконання зобов'язань перед персоналом підприємства з нарахування та виплати заробітної плати.

Класифікація (походить від лат. *classis* – клас і *facio* – роблю) – це система розподілення об'єктів (процесів, явищ) за класами (групами) відповідно до визначених ознак. Вона є одним з методів пізнання, дослідження об'єктів або явищ, що вивчаються. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів [77, с. 149].

Значний внесок у теоретичне обґрунтування і практичне вирішення проблем класифікації затрат на персонал підприємства та його оплату праці зробили наступні автори: А.В. Алістаєва, Ф.Ф. Бутинець, В.Р. Весніна,

Н.Л. Гавкалова, Л.Є. Калинин, Т.П. Карпова, А.Я. Кібанов, В.М. Колосок, А.С. Криворучко, О.В. Лиходєдова, А.В. Манецька, Т.О. Стрибулевич та ін. Однак деякі автори у процесі класифікації затрат на персонал та оплати праці ототожнюють дані поняття, що здебільшого призводить до завищення облікової оцінки затрат на оплату праці. Звідси вважаємо за доцільне розглянути підходи різних авторів щодо визначення сутності витрат на персонал та оплати праці.

Так, А.Я. Кібанов вважає, що витрати на персонал є інтегральним показником, що включає в себе витрати, пов'язані із залученням, винагородою, стимулюванням, використанням, розвитком, соціальним забезпеченням, організацією праці та поліпшенням його умов праці, звільненням персоналу [45, с. 587].

На думку В.Р. Весніна, витрати на персонал – це сукупність витрат, що пов'язані з його залученням, винагородою, стимулюванням, вирішенням соціальних проблем, організацією роботи та поліпшенням умов праці [21, с. 468].

З вищенаведених дефініцій слід зазначити, що представлені визначення поняття “витрати на персонал” А.Я. Кібанова та В.Р. Весніна є досить подібними та носять однаковий смисловий зміст. Під інтегральним показником витрат на персонал розуміється об'єднання чи сукупність певних витрат, що забезпечують ефективне функціонування трудових відносин між роботодавцем та працівниками [21,45].

У свою чергу, витрати підприємства поділяють залежно від функцій управління персоналом: витрати на прийом на роботу; витрати, пов'язані з плинністю; витрати, пов'язані з нещасними випадками; витрати на оплату праці; витрати на добровільні соціальні послуги підприємства для робітників; витрати на розвиток персоналу; витрати на звільнення персоналу [48, с. 50]. Таким чином, розглянувши вищенаведені позиції вітчизняних та зарубіжних авторів щодо взаємозв'язку витрат на персонал та оплати праці можемо зробити висновок, що витрати на персонал є більш ширшою категорією, ніж витрати на оплату праці.

Для детальнішого обґрунтування даного твердження вважаємо за доцільне розглянути різні підходи авторів до класифікації витрат на персонал підприємства.

У свою чергу, О.В. Лиходєдова зауважує, що з точки зору вузького підходу витрати на персонал – це витрати на оплату праці. У широкому розумінні витрати на персонал слід розглядати як такі, що мають безпосередній характер і пов'язані з розрахунками з персоналом і ті, що мають опосередкований характер і пов'язані з різними етапами процесу управління персоналом. Тобто витрати на персонал у широкому розумінні – це такі, що спрямовані на задоволення потреб підприємства у персоналі і потреб персоналу підприємства [54]. Для підтвердження даної думки розглянемо міжнародну стандартну класифікацію витрат на персонал, представлену статистиками з праці на міжнародній науковій конференції (табл. 1.6).

Таблиця 1.6.

Міжнародна стандартна класифікація витрат на персонал [26]

№ групи	Види витрати на персонал
Витрати на оплату праці	
1	Оплата за відпрацьований час;
2	Оплату за невідпрацьований час;
3	Одноразові заохочувальні виплати;
4	Регулярні виплати в натуральній формі (на харчування, житло, паливо);
Інші витрати на персонал	
5	Витрати підприємства на забезпечення працівників житлом;
6	Вартість житла, переданого у власність працівникам; витрати на утримання відомчого житлового фонду; суми, що надані працівникам для першочергового внеску на житлове будівництво або на погашення кредиту, виданого на ці цілі; витрати на погашення позичок, що надані працівникам для покращення житлових умов;
7	Витрати на соціальний захист працівників. У складі цієї групи можна виділити чотири групи витрат: обов'язкові відрахування в державні

	соціальні фонди; внески до недержавних пенсійних фондів; витрати, що є частиною виплат соціального характеру, наприклад, надбавки до пенсій працюючим на підприємстві, оплата відпусток працівникам та членам їх сімей на лікування та відпочинок, оплата послуг, що надаються працівникам підприємства установами й організаціями охорони здоров'я тощо; витрати на утримання медпунктів, профілакторіїв, будинків відпочинку, що перебувають на балансі підприємства або організації;
8	Витрати на професійне навчання, що включають витрати на утримання та оренду навчальних приміщень, витрати на платне навчання працівників, стипендії за кошти організації працівникам, які направлені на навчання, оплату відпусток для навчання та інші витрати, пов'язані з підготовкою та перепідготовкою кадрів;
9	Витрати на культурно-побутове обслуговування, у тому числі витрати на проведення вечорів відпочинку та інших культурно-масових і спортивних заходів, на утримання їдалень, бібліотек, клубів, курсів, студій тощо, оплата відпусток на екскурсії, подорожі; витрати на відшкодування цінової різниці на продукцію, що відпускається підсобними господарствами для громадського харчування працівників підприємства;
10	Інші витрати, що пов'язані з використанням найманої праці (оплата проїзду до місця роботи або відпочинку, вартість виданого безкоштовно форменого одягу, обмундирування, спецодягу, спецвзуття, інших засобів індивідуального захисту, витрати на відрядження, включаючи добові або кошти, що виплачуються замість добових);
11	Податки, що пов'язані з використанням робочої сили (податок із суми перевищення фактичних витрат на оплату праці працівників порівняно з їх нормованою величиною, плата за залучення іноземної робочої сили)

Проаналізувавши вищенаведені дані, можемо зазначити, що міжнародна стандартна класифікація витрат на персонал охоплює дві групи витрат: витрати на оплату праці та інші витрати на персонал. У свою чергу, до витрат на оплату праці відносять оплату за відпрацьований час, оплату за невідпрацьований час, одноразові заохочувальні виплати, регулярні виплати в натуральній формі. Відповідно інші витрати на персонал включають сукупність витрат соціального та культурно-оздоровчого характеру. Отже, витрати на оплату праці є невід'ємною частиною витрат на персонал підприємства та складають основу для формування інших витрат, розмір яких визначається управлінським персоналом підприємства.

Слід зауважити, що дана класифікація є досить вузькою у частині витрат на оплату праці та є більшою мірою структурою складових елементів витрат на оплату праці.

Інші витрати на персонал включають широкий спектр різноманітних витрат, які забезпечують всебічний розвиток працівників підприємства з метою здійснення їх мотивації, що призведе до збільшення продуктивності праці та зменшенню витрат робочого часу персоналу підприємства під час виконання певних завдань.

Таким чином, підприємство з групи інших витрат може нести такі витрати на персонал, які у процесі здійснення господарської діяльності повністю їх відшкодує, але при цьому забезпечить належні умови здійснення трудової діяльності працівників.

У Німеччині витрати на персонал представляють важливу роль виробничих витрат та до них відносять: всі витрати на оплату праці (включаючи тарифні і контрактні надбавки); інші тарифні і добровільні види оплати праці робітників та службовців (наприклад, відпускні та різдвяні грошові виплати чи нагороди за винаходи і раціоналізацію); соціальні витрати та інші витрати на персонал [9, с. 139].

На думку проф. Ф.Ф. Бутинця, під витратами підприємства на робочу силу слід розуміти витрати на оплату праці виробничих робітників та суму обов'язкових відрахувань на соціальні заходи [19, с. 284]. Звідси випиває, що витрати підприємства на робочу силу потрібно трактувати як затрати на оплату праці виробничого персоналу.

Затрати на оплату праці не є однорідними, і тому з метою задоволення вимог управління їх класифікують. В основу такої класифікації повинні бути покладені принципи, які характеризують однорідні явища. У практиці підприємств застосовується наступне групування витрат на робочу силу: за видами – основна та додаткова; за елементами – погодинна, відрядна, премії,

оплати простоїв, тощо; за складом працівників – обліковий, обліково-штатний, сумісники, які працюють за договорами підряду; за категоріями працівників – робітники, службовці, з складу яких виділяють керівників [19, с. 285].

На думку проф. Ф.Ф. Бутинця, у класифікації витрат на робочу силу, потрібно акцентувати увагу на таких статтях:

1. Витрати на оплату праці робітників, безпосередньо зайнятих у процесі виробництва продукції. Сюди входить оплата робіт за відрядними нормами і розцінками, а також роботи, що оплачуються погодинно.

2. Стимулюючі виплати – надбавки за якість роботи та високу майстерність, стаж роботи, винагороди за вислугу років, за підсумками роботи підприємства за рік, різні премії, пов'язані з виробничою діяльністю.

3. Непродуктивні виплати – оплата простоїв, оплата за невідпрацьований час, оплата за брак, який виник не з вини робітника, доплати за відхилення від нормальних умов праці, доплати за роботи у нічний час, понаднормові роботи, переведення на іншу роботу, що не відповідає кваліфікації робітника тощо.

4. Інші види витрат: витрати з найму, відбору робочої сили, витрати з нормування та планування чисельності персоналу і праці, витрати, пов'язані з навчанням і перенавчанням, витрати на оплату праці допоміжних робітників, зайнятих ремонтом обладнання і транспортних засобів, підготовкою та обслуговуванням робочих місць, що включаються до складу загальновиробничих витрат, витрати на оплату праці працівників, зайнятих управлінням виробничих підрозділів, що включаються до складу загальновиробничих витрат, витрати на підготовку керівних кадрів, витрати на оплату праці спеціалістів і керівників, зайнятих управлінням підприємством, що включаються до складу адміністративних витрат [19, с. 286]. Вищенаведена класифікація витрат на робочу силу призначена для потреб бухгалтерського обліку та контролю з метою планування, управління та оптимізацією витрат на оплату праці персоналу суб'єкта господарювання у процесі здійснення його діяльності.

Наведемо класифікацію витрат на робочу силу за А.В. Манецькою (табл. 1.7).

Таблиця 1.7.

Класифікація витрат на робочу силу [57, с. 390-391]

№	Ознака класифікації	Види витрат на робочу силу
1	2	3
1	за видами	основна та додаткова
2	за елементами	погодинна, відрядна, премії, оплати простоїв, тощо
3	за складом працівників	обліковий, обліково-штатний, сумісники
4	за категоріями працівників	робітники, службовці, з складу яких виділяють керівників
5	за видами робітників	витрати на оплату праці робітників, безпосередньо зайнятих у процесі основної діяльності
6	стимулюючі виплати	надбавки за якість роботи та високу майстерність, стаж роботи, винагороду за вислугу років, за підсумками роботи підприємства за рік, різні премії, пов'язані з основною діяльністю
7	непродуктивні виплати	оплата простоїв, оплата за відпрацьований час, понадурочні роботи, переведення на іншу роботу, що не відповідає кваліфікації робітника тощо
8	інші види витрат	витрати з найму, відбору робочої сили, витрати з нормування та панування чисельності персоналу і праці, витрати, пов'язані з навчанням і перенавчанням, витрати на оплату праці допоміжних робітників, зайнятих ремонтом обладнання і транспортних засобів, підготовкою та обслуговуванням робочих місць, витрати на підготовку керівних кадрів

Порівнюючи вищенаведені класифікації витрат на робочу силу за А.В. Манецькою та проф. Ф.Ф. Бутинцем слід зауважити, що вони є тотожними та мають однаковий зміст. Відмінною ознакою є лише те, що автором було поєднано класифікацію витрат, що використовується у практичній діяльності та запропонованими класифікаційними ознаками проф. Ф.Ф. Бутинцем.

У процесі дослідження питання класифікації витрат на оплату праці встановлено, що авторами не наводиться чіткого виокремлення класифікаційних ознак даних витрат. У переважній більшості дослідниками представлено лише класифікації витрат на персонал та на робочу силу. При здійсненні аналізу різних підходів авторів до класифікації витрат на персонал визначено, що витрати на оплату праці є однією із основних його складових та представлені у даній класифікації у вигляді структурних елементів. У свою чергу, авторами досить ґрунтовно висвітлені різні класифікації витрат на робочу силу, під якими здебільшого розуміють витрати на оплату праці лише виробничого персоналу.

Звідси вважаємо за доцільне до класифікації затрат на оплату праці виробничого персоналу підприємства віднести деякі стандартні класифікаційні ознаки витрат на робочу силу: за елементами – погодинна, відрядна; за складом працівників – обліковий, обліково-штатний, сумісники, які працюють за договорами підряду; за категоріями працівників – робітники, службовці, з складу яких виділяють керівників. Проте вищенаведена класифікація не охоплює необхідне коло даних для збору певної облікової інформації з подальшим її узагальненням та прийняттям на її основі альтернативних управлінських рішень. У свою чергу, лише правильна організація систем обліку, експертизи та внутрішнього контролю на підприємстві призведе до попередження фактів порушень та відхилень у процесі здійснення господарської діяльності.

Таким чином, для можливостей оптимізації затрат на оплату праці та ефективності їх понесення, правильного нарахування та виплати заробітної плати пропонуємо виокремити наступні класифікаційні ознаки затрат на оплату праці з метою отримання необхідної облікової інформації (табл. 1.8).

Таблиця 1.8.

Класифікація затрат на оплату праці в обліку

Ознака класифікації	Вид затрат на оплату праці
За категоріями персоналу	Затрати на оплату праці виробничого персоналу; затрати на оплату праці загальновиробничого персоналу
За необхідністю покриття резервами	Затрати забезпечені резервами; затрати незабезпечені резервами
За видами діяльності підприємства	Затрати звичайної діяльності; затрати надзвичайної діяльності
За способом перенесення на продукцію	Прямі затрати; непрямі затрати
За обсягами продукції	Змінні затрати; постійні затрати; постійно-змінні затрати
За формою виникнення	Обов'язкові затрати; добровільні затрати
За місцем формування	На робочому місці; в структурному підрозділі
За можливістю впливу на величину затрат	Контрольовані затрати; неконтрольовані затрати

Запропонована класифікація затрат на оплату праці забезпечує поглиблення існуючих підходів у частині ідентифікації складових затрат на оплату праці, сприяє упорядкуванню їх видів та є основою для побудови раціональної системи рахунків аналітичного обліку для підвищення точності та

об'єктивності інформаційної бази, що формується в сфері прийняття управлінських рішень.

Наведені класифікаційні ознаки є основою для надання необхідної облікової інформації управлінському персоналу та забезпечення використання певних контрольних процедур з метою одночасного пошуку резервів зниження затрат на оплату праці та підвищення ефективності здійснення діяльності суб'єкта господарювання. Кожна із наведених ознак та віднесенні до них групи затрат ґрунтуються на важливості їх застосування в системах обліку і експертизи за доцільністю їх використання в практичній діяльності підприємства.

Класифікаційна ознака за необхідністю покриття резервами включає в себе поділ затрат на оплату праці за двома групами: затрати на оплату праці, забезпечені резервами та затрати на оплату праці, незабезпечені резервами. Перша група затрат на оплату праці передбачає створення резерву з наступним їх розподілом між певними звітними періодами для забезпечення стабільності діяльності підприємства. Відповідно друга група затрат на оплату праці буде відображена у тому звітному періоді, в якому вони були понесенні. Таким чином, перша група витрат дозволяє рівномірно включати до собівартості продукції та віднести на фінансовий результат затрати на оплату праці персоналу, коли друга група затрат передбачає жорстке їх планування між звітними періодами.

Запропонована класифікаційна ознака за видами діяльності підприємства передбачає поділ затрат на оплату праці на затрати оплати праці звичайної діяльності та затрати оплати праці надзвичайної діяльності з метою достовірного відображення даних затрат у фінансовій звітності суб'єкта господарювання та здійснення контролю за причинами їх виникнення та збільшення у даному звітному періоді.

З метою безпосереднього контролю затрат на оплату праці за місцем їх виникнення розрізняють затрати на оплату праці, що формуються на робочому місці працівника та в структурному підрозділі підприємства. Перша група витрат включає затрати на оплату праці, що виникають на робочому місці окремого працівника підприємства, з метою аналітичного обліку всіх затрат, понесених в результаті здійснення ним трудової діяльності, для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Друга група затрат надає можливість передбачити найбільш затратні ділянки підприємства у частині затрат на оплату праці та визначити основні причини їх збільшення чи зменшення у певному періоді. У свою чергу, затрати на оплату праці структурного підрозділу надають змогу визначити основні напрями затрат на оплату праці та оптимізувати їх розмір без впливу на основну діяльність суб'єкта господарювання.

Затрати на оплату праці за ознакою можливості впливу на величину витрат поділяються на контрольовані та неконтрольовані. Дана класифікаційна ознака спрямована на облік даних затрат за центрами відповідальності з метою здійснення оцінки за роботою окремих працівників підприємства. Контрольовані затрати на оплату праці підлягають впливу з боку менеджера підприємства та можуть бути змінені відповідно до прийнятих ним рішень (заробітна плата робітників основного виробництва). Відповідно на розмір неконтрольованих затрат на оплату праці менеджер впливу здійснювати не може.

Представлена класифікація витрат на оплату праці дозволить чітко сформулювати основні фактори зміни даних витрат у системі обліку, що надасть змогу підвищити ефективність здійснення експертизи за витратами на оплату праці на підприємстві. Також запропонована класифікація затрат на оплату праці забезпечує поглиблення існуючих підходів в частині ідентифікації складових затрат на оплату праці, сприяє упорядкуванню їх видів та є основою для побудови раціональної системи рахунків аналітичного обліку для підвищення точності та об'єктивності інформаційної бази, що формується в сфері прийняття управлінських рішень.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ ЯК ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

2.1. Облікова політика щодо витрат на оплату праці: формування основних елементів

У сучасних умовах господарювання формування облікової політики є важливим та трудомістким процесом, що забезпечує вибір альтернативних методів обліку в межах чинного законодавства. Економічна мета здійснення господарської діяльності підприємства може бути досягнута лише за умови правильно організованої системи обліку, експертизи та внутрішнього контролю на підприємстві, ефективність здійснення яких залежить від доцільно обраних методів обліку та розподілу основних прав та обов'язків персоналу підприємства.

Оплата праці є визначальним фактором впливу на рівень фінансових результатів суб'єкта господарювання, що призводить до виникнення порушень умов оплати праці на підприємстві з метою зниження затрат на оплату праці на одиницю продукції. Неправильність нарахування заробітної плати та несвоєчасність її виплати призводять до виникнення значної кількості судових спорів за умовами оплати праці юридичними та фізичними особами на підприємствах різних видів економічної діяльності

Витрати на оплату праці виробничого персоналу відіграють важливу роль у формуванні величини прибутку підприємства. Правильно організована експертиза щодо обліку затрат на оплату праці надасть змогу отримати відповідними користувачами оперативну інформацію з метою їх подальшої оптимізації в процесі здійснення діяльності суб'єкта господарювання. Облікова політика щодо затрат на оплату праці на підприємстві повинна включати перелік встановлених правил обліку даних затрат, в частині яких допускаються альтернативні варіанти.

Згідно Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємство самостійно визначає облікову політику, обирає форму бухгалтерського обліку, розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджує правила документообороту і технології обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку [38]. Отже, вибір альтернативного варіанту ведення обліку того чи іншого об’єкту обліку повинен обов’язково бути закріплений в обліковій політиці підприємства, формування якої завершується затвердженням керівництвом підприємства Наказу про облікову політику.

Правильно сформована облікова політика суттєво впливає на величину показників собівартості, прибутку, податку на прибуток, показників фінансового стану підприємства. Ознайомлення з обліковою політикою дозволяє здійснювати порівняльний аналіз показників діяльності підприємства за різні звітні періоди, а також порівняльний аналіз діяльності різних підприємств [67, с. 120].

Питаннями дослідження сутності та формування облікової політики були висвітлені в працях відомих вітчизняних вчених М.Т. Білухи, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, В.Г. Лінник, Л.М. Кіндрацької, М.С. Пушкар, В.Г. Швеця, М.Т. Щирби та ін. значний внесок у розвиток теорії бухгалтерського обліку та методологій облікової політики зробили зарубіжні науковці, зокрема: Р.А. Алборов, Х. Андерсен, І. Ансофф, А.С. Бакаєв, Т.С. Безруких, Л.А. Бернстайн, М.Ф. Ван Бреда, С.Л. Брю, А.А. Єфремова, О.Л. Красноперова, М.І. Кутер, К.Р. Макконел, М.Р. Метьюс, Б. Нідлз, М.Х.Б. Перера, М. Портер, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман та інші. Не применшуючи важливості напрацювань вітчизняних та зарубіжних науковців у сфері теоретичних та практичних аспектів облікової політики підприємства, слід зауважити, що нерозглянутими залишаються питання щодо облікової політики у частині врегулювання питань відображення в системі обліку затрат на оплату праці виробничого персоналу. Актуальність даного дослідження полягає в тому, що саме облікова політика надає можливість простежити особливості діяльності підприємства та сформувати

необхідну оперативну інформацію для заінтересованих користувачів в частині формування та оптимізації затрат на оплату праці в процесі здійснення основної діяльності суб'єкта господарювання.

Поняття “облікова політика” (accounting policies) у міжнародну практику обліку офіційно введено у 1975 р. із впровадженням Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 “Розкриття облікової політики”, а в Україні узаконено в процесі реформування системи обліку. Потреба в цьому виникла у зв'язку з відмовою України від жорсткої державної регламентації фінансової звітності та введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, адекватних міжнародним [33, с. 19].

В Україні термін “облікова політика” з'явився в бухгалтерській термінології на початку 90-х років ХХ ст. в результаті перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Однак поняття “облікова політика” офіційно було впроваджено в міжнародну термінологію бухгалтерського обліку в листопаді 1974 року, у зв'язку з прийняттям, а з 1.01.1975 р. – введенням в дію Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку №1 “Розкриття облікової політики” [98].

Причинами появи облікової політики в ринкових умовах є:

- альтернативні варіанти щодо організації і ведення обліку передбачені законодавчими документами;
- розширення видів діяльності та організаційно-правових форм суб'єктів господарювання;
- зміна ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора господарських операцій до активного його учасника [71, с. 41].

Відповідно ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” під поняттям “облікова політика” слід розуміти сукупність принципів, методів і процедур, що використовують підприємством для складання та подання фінансової звітності [38]. У Міжнародному стандарті

бухгалтерського обліку № 8 “Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки” облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб’єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [62, с. 769]. Звідси бачимо, що представлені вищенаведені визначення облікової політики у вітчизняному та міжнародному законодавстві є тотожними та мають однаковий смисловий зміст. Розглянемо наукові підходи різних дослідників до трактування терміну “облікова політика”.

У свою чергу, Швець В.Г. облікову політику розглядає, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності [90]. Таким чином, автором обґрунтовано використання облікової політики на макроекономічному та мікроекономічному рівнях.

Цікавої думки дотримується О.В. Олійник, яка розглядає облікову політику у вузькому та широкому значенні (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Зміст облікової політики [69, с. 107]

Облікова політика у вузькому значенні	Облікова політика в широкому значенні
---------------------------------------	---------------------------------------

<p>Встановлений законодавством набір альтернатив з відображення у бухгалтерському обліку підприємства господарських операцій, активів, капіталу та зобов'язань, витрат та фінансових результатів. На підприємстві зазвичай оформлюється у вигляді достатньо компактного внутрішнього нормативного документа (обсягом 12-15 стор.)</p>	<p>Методологія ведення бухгалтерського обліку для цілей:</p> <ul style="list-style-type: none"> – управлінського планування (облікове забезпечення процесу прийняття управлінських рішень на різних рівнях) – адекватної оцінки активів, капіталу та зобов'язань, витрат та фінансових результатів при складанні зведеної фінансової звітності (балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал) – оптимізація оподаткування на підприємстві
<p>Спектр господарських операцій, які входять до облікової політики (в широкому значенні слова), що розуміється як інформаційне забезпечення системи управлінського та фінансового планування, надзвичайно різноманітний. У цьому разі облікова політика у вузькому значенні є складовою частиною облікової політики в широкому значенні</p>	

Звідси бачимо, що облікова політика підприємства повинна забезпечувати вибір альтернатив щодо методологій ведення обліку різноманітного спектру господарських операцій на підприємстві з дотриманням вимог чинного законодавства.

Раціональне ведення виробничо-господарської діяльності підприємства в умовах дефіцитності ресурсів, необхідності досягнення високих кінцевих результатів з мінімальними витратами, оптимальною адаптацією підприємства до нових ринкових умов вимагає наявності відповідної облікової системи, яка надає можливість як оцінити результати господарювання за минулий період, так і прийняти рішення на майбутнє [24, с. 41-42].

Облікова політика може регулювати баланс інтересів користувачів бухгалтерської інформації в процесі її формування. Процес формування облікової політики включає в себе вибір конкретного способу ведення обліку із декількох, що допускаються загально визнаними стандартами. Якщо стандарти не встановлюють способи ведення обліку за окремими об'єктами, то формування облікової політики полягає в розробці підприємством індивідуальних способів, виходячи із загальних вимог законодавства. Облікова політика, що є реалізацією одного і того ж методу обліку, на різних підприємствах буде різною. Можливість вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, складу та порядку ведення рахунків, форми бухгалтерського обліку тощо – все це в цілому складає ступінь свободи, що має підприємство при формуванні облікової політики. Обрані способи та процедури ведення бухгалтерського обліку підприємства повинні бути підтвержені документально[18].

З одної сторони, облікова політика є документом для внутрішньофірмового використання, практичним керівництвом для співробітників бухгалтерії. У той же час частина облікової політики надається в податкові органи в складі пояснювальної записки при здачі річної бухгалтерської звітності. Таким чином, експертиза облікової політики має досить важливе значення як для самого підприємства, так і для зовнішніх користувачів (держави в особі податкових органів). Чітко та грамотно складена облікова політика вважається показником високої бухгалтерської кваліфікації [13].

Процес нормативно-правового регулювання обліку оплати праці персоналу підприємства, представлений з наступним визначенням ієрархії нормативно-правових документів (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Рівні нормативного регулювання обліку оплати праці

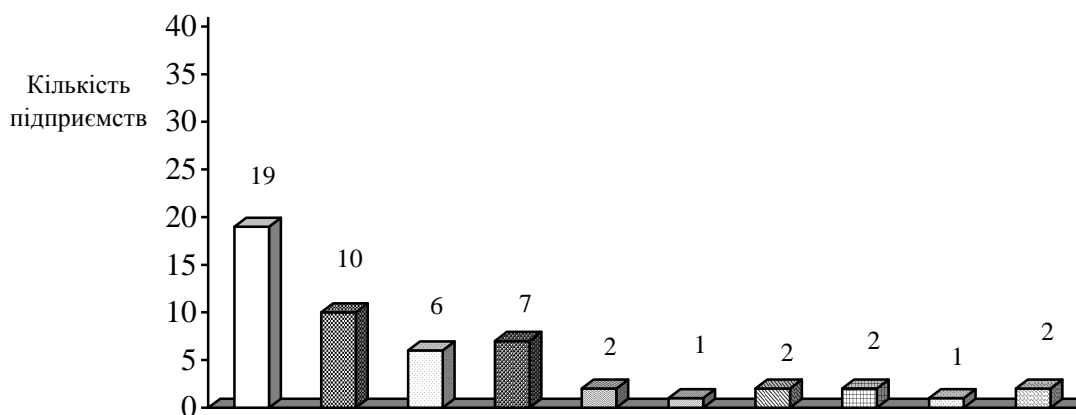
Звідси випливає, що нормативно-правове регулювання обліку оплати праці має досить високий ступінь регламентації та ґрунтується на трьох рівнях: міжнародному (мегарівень), національному (макрорівень), підприємства (мікрорівень). Перший рівень нормативного регулювання здійснює регламентацію обліку оплати праці на міжнародному рівні за допомогою МСФЗ 19 “Виплати працівникам”, що визначає основні положення здійснення різних виплат працівникам суб’єкта господарювання. Національний рівень

нормативно-правого регулювання обліку є більш розгалуженим та включає кодекси, закони, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інструкції та положення, що визначають правові основи здійснення оплати праці в Україні. Відповідно при наявності альтернативних варіантів здійснення експертизи обліку оплати праці на підприємстві управлінським персоналом формується облікова політика щодо нечітко визначених варіантів ведення обліку оплати праці, яка оформлюється у вигляді організаційно-розпорядчого документу. У свою чергу, на підприємстві питання оплати праці також можуть регулювати внутрішні організаційні документи суб'єкта господарювання у вигляді колективного та трудового договорів, положення про оплату праці та ін.

Під об'єктом облікової політики слід розуміти будь-яку норму або позицію підприємства з організації та ведення обліку, щодо якої є альтернативні варіанти. Елемент облікової політики – можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства. Виділені елементи понятійного апарату щодо облікової політики підприємств забезпечують систематизацію викладення процесу формування, змісту та реалізації облікової політики [11].

Облікова політика суб'єкта господарювання повинна містити ряд конкретних умов щодо організації обліку на підприємстві. Невизначеність законодавчої регламентації щодо облікового відображення того чи іншого об'єкту впливає на достовірність та повноту надання бухгалтерської інформації управлінському персоналу. Облікова політика в частині облікового відображення розрахунків з оплати праці має на меті встановлення чітких вимог та суб'єктів введення обліку оплати праці на підприємстві. Чітке регламентування оплати праці з урахуванням особливостей господарської діяльності підприємства у вигляді облікової політики надає змогу суб'єктами внутрішнього контролю та експертам завчасно виявити відхилення та передбачити порушення в системі облікового відображення розрахунків з оплати праці.

Для детального дослідження питань, які розкриваються в обліковій політиці в частині оплати праці, нами проаналізовано 41 організаційно-розпорядчий документ вітчизняних підприємств з метою визначення розкриття інформації відносно затрат на оплату праці (рис. 2.2).



- Питання створення резервів забезпечення виплати відпусток
- ▣ Застосування систем та форм оплати праці
- Терміни видачі заробітної плати
- ▣ Встановлення норм добових на відрадження та термінів подачі звіту про використання коштів
- ▣ Відповідальність за зберігання та видачі трудових книжок і виконавчих листів
- Розподіл витрат на оплату праці
- ▣ Нарахування заробітної плати відповідно до колективного договору
- ▣ Нарахування доплат до основної заробітної плати
- ▣ Встановлення додаткових трудових та соціально-побутових пільг
- ▣ Документування розрахунків з оплати праці

Рис. 2.2. Елементи облікової політики щодо оплати праці у Наказах про облікову політику вітчизняних підприємств

Здійснивши аналіз розпорядчого документу вітчизняних підприємств в частині питань облікової політики встановлено, що лише на 8-ми із досліджених підприємств питання оплати праці не розглядається. У свою чергу, результати дослідження свідчать, що найбільше уваги відносно оплати праці в Наказах про облікову політику підприємств приділено питанню створенню резервів на забезпечення виплати відпусток працівникам, оскільки суб'єктам господарювання надається вибір щодо створення чи не створення такого резерву. Важливим аспектом облікової політики в частині оплати праці є

застосування систем та форм оплати праці на підприємствах, адже правильна їх організація надає змогу достовірно оцінити затрати праці та підвищити її продуктивність. Зазначимо, що у даних розпорядчих документах також знаходять відображення наступні питання щодо оплати праці: терміни видачі заробітної плати, встановлення норм добових на відрядження та термінів подачі звіту про використання коштів, відповідальність за зберігання та видачі трудових книжок і виконавчих листів, нарахування заробітної плати відповідно до колективного договору, нарахування доплат до основної заробітної плати, документування розрахунків з оплати праці. Найменше набули розгляду проблеми розподілу витрат на оплату праці та встановлення додаткових трудових та соціально-побутових пільг. Звідси випливає, що затрати на оплату праці в облікових політиках різних підприємств не розглядаються, що впливає на вибір своєчасних та ефективних управлінських рішень щодо оптимізації розміру затрат на оплату праці.

Головними вимогами до експертизи організації заробітної плати на підприємстві, які відповідають основним інтересам як працівника, так і роботодавця, є забезпечення необхідного рівня заробітної плати за максимального зниження її затрат на одиницю продукції та гарантія підвищення оплати праці кожного працівника зі зростанням ефективності діяльності підприємства [70]. Затрати на оплату праці є однією із найбільш затратних складових собівартості продукції, тому роботодавці зацікавлені у пошуках оптимальних шляхів зниження даних затрат при незмінному обсязі виробництва продукції.

Неприменшуючи ролі напрацювань даних авторів, вважаємо за доцільне виокремити наступні вимоги формування облікової політики в частині затрат на оплату праці, що надасть змогу сформулювати основні цілі її складання (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

Вимоги складання облікової політики в частині затрат на оплату праці

№ з/п	Вимога	Характеристика
1	Повного висвітлення	Повнота облікового відображення всіх фактів господарського життя, пов'язаних з формуванням затрат на оплату праці (визначення відповідальних осіб за ведення бухгалтерського обліку затрат на оплату праці)
2	Законності	Здійснення бухгалтерського обліку затрат на оплату праці не повинно суперечити нормам чинного законодавства
3	Зрозумілості	Наведена інформація в обліковій політиці в частині затрат на оплату праці повинна бути зрозумілою для осіб із спеціальними знаннями у сфері бухгалтерського обліку та контролю (визначення відповідальних осіб за ведення бухгалтерського обліку затрат на оплату праці)
4	Доцільності	Інформація, сформована в системі бухгалтерського обліку щодо затрат на оплату праці, повинна бути корисною та доречною для внутрішніх та зовнішніх користувачів з метою своєчасного впливу на розмір даних затрат в процесі здійснення господарської діяльності підприємства (облікове відображення затрат на оплату праці на рахунках бухгалтерського обліку, що забезпечить формування даних облікової інформації)
5	Своєчасності	Облікова інформація в частині затрат на оплату праці повинна бути актуальною та своєчасною для прийняття необхідних раціональних управлінських рішень (внутрішня бухгалтерська звітність та строки її подання керівництву)

Дотримання вищенаведених вимог у процесі формування облікової політики в частині затрат на оплату праці забезпечить раціональне здійснення організації та методики обліку затрат на оплату праці.

Основні цілі формування облікової політики в частині затрат на оплату праці на підприємстві полягають в:

- забезпеченні єдиного підходу до організації та методики ведення облікового процесу на підприємстві в частині затрат на оплату праці;
- періодичності проведення контролю за правильністю відображення в системі бухгалтерського обліку затрат на оплату праці;
- організації оплати праці на підприємстві (система та форми оплати праці, тарифікація оплати праці, системи нормування праці);
- періодичності створення резерву відпусток затрат на оплату праці;
- наданні об'єктивної та повної інформації управлінському персоналу в частині понесених затрат праці в процесі виробництва;
- визначенні відповідальності за порушення норм трудового та цивільно-правового законодавства.

На процес формування облікової політики щодо затрат на оплату праці впливає ряд зовнішніх та внутрішніх факторів (рис. 2.3).

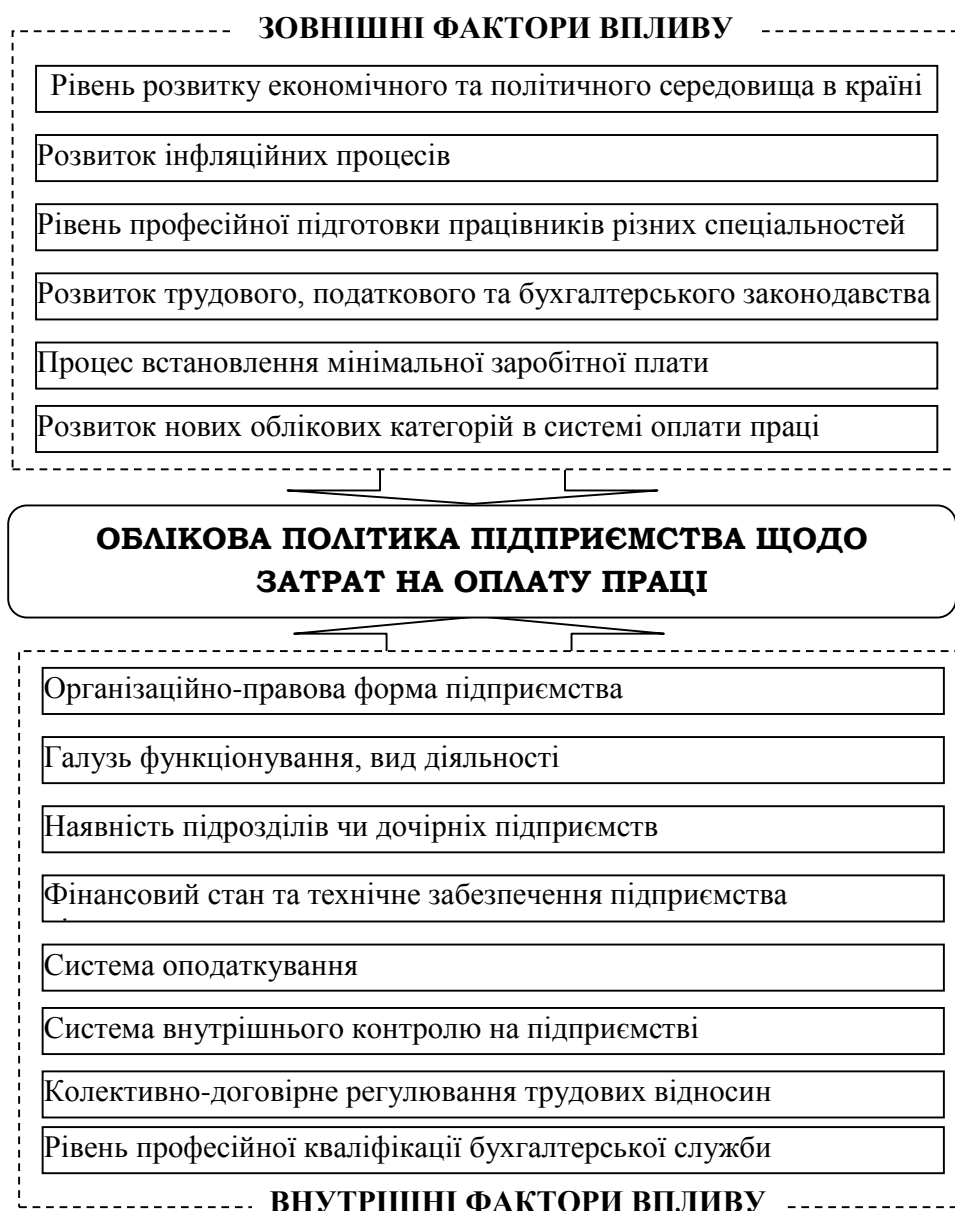


Рис. 2.3. Фактори впливу на формування облікової політики щодо
затрат на оплату праці

Таким чином, до зовнішніх факторів впливу на облікову політику підприємства щодо затрат на оплату підприємства належать: рівень розвитку економічного та політичного середовища в країні; розвиток інфляційних процесів; рівень професійної підготовки працівників різних спеціальностей; розвиток трудового, податкового та бухгалтерського законодавства; процес встановлення мінімальної заробітної плати; розвиток нових облікових категорій в системі оплати праці. Вищенаведені фактори формуються на національному рівні та залежать від рівня розвитку економічного та політичного середовища, а

також стабільності законодавчого регулювання всіх сфер економіки держави в цілому. Внутрішні фактори впливу на облікову політику в частині затрат на оплату праці формуються на рівні підприємства та можуть залежати від економічного розвитку галузі діяльності підприємства, його розміру, форми власності та ін.

Основними внутрішніми факторами впливу на облікову політику щодо затрат на оплату праці є: організаційно-правова форма підприємства; галузь функціонування, вид діяльності; наявність підрозділів та дочірніх підприємств, фінансовий стан та технічне забезпечення підприємства, система оподаткування, система внутрішнього контролю на підприємстві; колективно-договірне регулювання трудових відносин; рівень кваліфікації бухгалтерської служби. Дані фактори зумовлюють вплив на вибір тих чи інших альтернативних варіантів у частині затрат на оплату праці при формуванні облікової політики даного об'єкту.

Важливим елементом облікової політики в частині затрат на оплату праці є встановлення норм затрат праці, які визначають необхідну кількість праці для виготовлення одиниці продукції. Нормування затрат праці надає змогу встановити відхилення фактично понесених затрат праці від встановлених їх норм на підприємстві.

Для ефективного формування облікової політики щодо витрат на оплату праці вважаємо за доцільне розглянути основні елементи облікової політики в частині виокремлення основних елементів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3.

Запропоновані елементи облікової політики в частині затрат на оплату праці в розрізі основних складових облікової політики підприємства

Складові	Елементи облікової політики
Організаційна	Визначення відповідальних осіб та встановлення сфер

	відповідальності за ведення бухгалтерського обліку затрат на оплату праці на підприємстві
Методична	Встановлення складу затрат на оплату праці; визначення класифікації затрат на оплату праці для формування показників собівартості продукції; визначення системи та форми оплати праці; встановлення системи нормування праці; порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку затрат на оплату праці підприємства
Технічна	Визначення нетипових первинних документів щодо затрат на оплату праці; встановлення форм внутрішньої звітності щодо затрат на оплату праці; порядок складання і строки подання внутрішньої бухгалтерської звітності про показники затрат на оплату праці; інформаційне та програмне забезпечення ведення бухгалтерського обліку затрат на оплату праці; визначення прийомів внутрішнього функціонального контролю щодо затрат на оплату праці

Звідси випливає, що організаційна складова облікової політики в частині затрат на оплату праці повинна врегульовувати основні питання щодо визначення відповідальних осіб з ведення обліку затрат на оплату праці, що забезпечить функціональність обов'язків працівників бухгалтерської служби.

Методична складова повинна передбачати основні прийоми та методи обліку затрат на оплату праці. Вона включає визначення складу та класифікацію даних затрат з метою надання управлінському персоналу інформації щодо подальших шляхів оптимізації такого виду затрат.

Основними питаннями, що підлягають відображенню в обліковій політиці в частині затрат на оплату праці є: визначення системи та форми оплати праці; встановлення системи нормування праці; порядок відображення на рахунках обліку затрат на оплату праці підприємства.

Вважаємо врегулювання даних аспектів на рівні підприємства є обов'язковим особливо для виробничих підприємств, оскільки затрати на оплату праці є одним із найголовніших показників формування собівартості продукції.

Технічна складова облікової політики щодо затрат на оплату праці повинна містити наступні питання: визначення первинних документів щодо затрат на оплату праці; встановлення форм внутрішньої звітності щодо затрат на оплату праці; порядок складання і строки подання внутрішньої бухгалтерської звітності про показники затрат на оплату праці; інформаційне та програмне забезпечення ведення обліку затрат на оплату праці та його експертиза.

Документальне забезпечення затрат на оплату праці повинно враховувати основні показники формування даних затрат в процесі виробництва, які в подальшому знаходять відображення у внутрішній бухгалтерській звітності у систематизованому та згрупованому вигляді, що надасть змогу чітко простежити основні недоліки в системі оплати праці виробничого персоналу на підприємстві.

У свою чергу, раціональне застосування інформаційного та програмного забезпечення ведення обліку затрат на оплату праці створює умови своєчасного збору, реєстрації та обробки необхідної інформації для потреб управлінського персоналу суб'єкта господарювання в частині ефективності понесення затрат трудових ресурсів у процесі здійснення виробництва продукції.

Застосування прийомів внутрішнього контролю для попередження виявлення відхилень та виникнення порушень у процесі відображення в системі обліку затрат на оплату праці.

Вищепредставлені елементи облікової політики щодо затрат на оплату праці пропонуємо розглянути в розрізі варіантів альтернативності та законодавчого регулювання (табл. 2.4).

Таблиця 2.4.

Елементи облікової політики щодо затрат на оплату праці

Положення облікової політики	Варіант (альтернативний чи безальтернативний)	Нормативно-правовий документ
Організація ведення обліку затрат на оплату праці	Визначення відповідальних осіб за ведення обліку затрат на оплату праці	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, ст. 8
Склад та класифікація затрат на оплату праці	Складові затрат на оплату праці: а) заробітна плата; б) відрахування на соціальне страхування	–
Форми та системи оплати праці	Форми і системи оплати праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів встановлюються підприємствами у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством. Генеральною та галузевими угодами	Закон України “Про оплату праці” ст. 6, ст. 11, ст. 15, Кодекс законів про працю ст. 96, ст. 97
Норми затрат праці	Запровадження, заміна і перегляд норм праці провадиться власником або уповноваженим ним органом за погодженням з профспілковим представником	Кодекс законів про працю гл. IV, ст. 85-92, Закон України “Про оплату праці” ст. 12
Відображення на рахунках	Субрахунки використовуються виходячи з потреб управління,	Інструкція № 291

бухгалтерського обліку затрат на оплату праці	контролю, аналізу та можуть доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів субрахунків Плану рахунків	
База розподілу загальновиробничих затрат на оплату праці	Загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо)	П(С)БО 16 “Витрати”, п. 16
Первинні документи щодо затрат на оплату праці	Перелік первинних документів та форми внутрішньої бухгалтерської звітності встановлюються на підприємстві самостійно залежно від потреб управління	—
Форми внутрішньої звітності щодо затрат на оплату праці		
Внутрішній функціональний контроль	Застосування прийомів документального контролю	—

Таким чином, представлені положення облікової політики затрат на оплату праці мають альтернативні варіанти законодавчого регулювання та потребують подальшої регламентації із визначенням чітких норм організації та методики ведення бухгалтерського обліку на рівні підприємства.

За даними проведеного дослідження побудовано модель облікової політики щодо затрат на оплату праці (рис. 2.4).

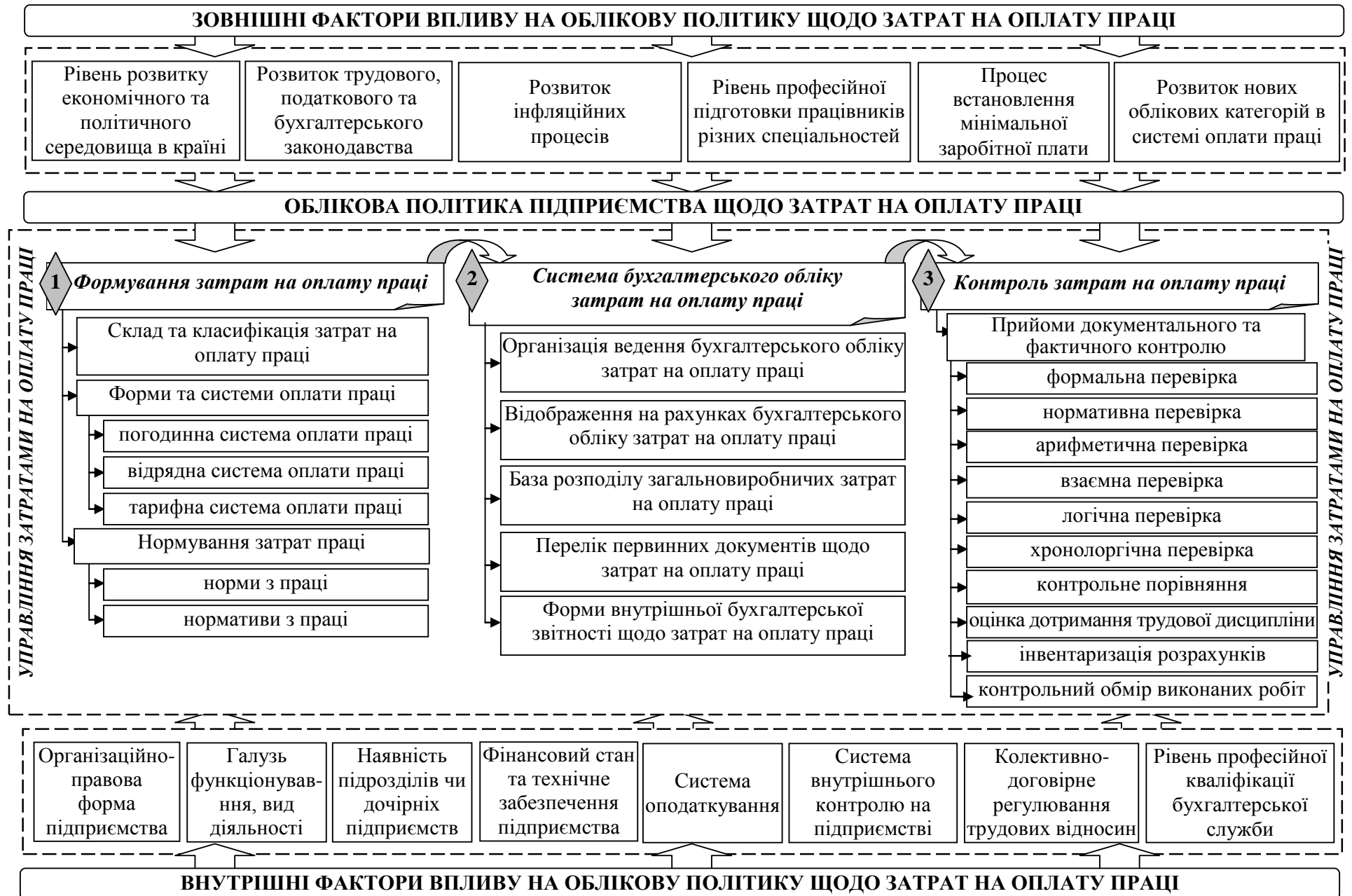


Рис. 2.4. Модель облікової політики щодо затрат на оплату праці

У процесі експертизи встановлено проблему відсутності відображення в облікових політиках різних суб'єктів господарювання положень в частині затрат на оплату праці, що впливає на ефективність організації обліку даного об'єкту. Виокремлено основні вимоги до складання облікової політики щодо затрат на оплату праці, що забезпечить чітке визначення основних цілей формування даного розпорядчого документу на підприємстві. Встановлено основні зовнішні та внутрішні фактори впливу на облікову політику в частині затрат на оплату праці, що визначають вибір альтернативних варіантів щодо обліку затрат на оплату праці. Дослідивши організаційну, методичну та технічну складові облікової політики підприємства запропоновано елементи облікової політики в частині затрат на оплату праці, що надасть змогу сформуванню передумови для ефективної організації та методики ведення обліку затрат на оплату праці з метою надання повної та своєчасної облікової інформації для потреб управління.

2.2. Документування та відображення витрат на оплату праці

У сучасних умовах господарювання ефективність системи обліку на підприємстві визначається правильністю та своєчасністю надання необхідної інформації заінтересованим користувачам. Достовірність та обґрунтованість облікового відображення фактів господарського життя суб'єкта господарювання є однією з основних умов складання первинної документації. Однією із найтрудомісткіших ділянок обліку є облікове відображення операцій, пов'язаних із розрахунками з оплати праці працівникам, що вимагають необхідного документального забезпечення.

Для забезпечення організації обліку оплати праці та відповідності вимогам Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [93] потрібно використовувати інформацію наведену в первинних документах, на

рахунках обліку, в регістрах обліку та фінансовій звітності. Відповідно ст. 1 вищенаведеного нормативного документу існує наступне визначення поняття “первинний документ”, під яким розуміється документ, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Відповідно Т.А. Бутинець стверджує, що документування необхідно розглядати як організовану систему безперервного спостереження, вимірювання та реєстрації фактів господарського життя, відображення їх ознак і показників на технічних носіях інформації або безпосередньо в комп’ютерній системі [19, с. 37-38]. Таким чином, документування розрахунків з оплати праці повинне забезпечити узагальнення інформації щодо понесених трудових витрат для наступного формування показників заробітної плати для її нарахування та виплати персоналу суб’єкта господарювання.

Документуванню витрат на оплату праці потрібно приділяти особливу увагу, оскільки вони мають ряд особливостей, які відрізняють їх від документального оформлення інших господарських операцій, що здійснюються на підприємстві. Спостереження та реєстрація показників трудових витрат займає досить вагоме значення формуванні форм та систем оплати праці. Чітке документальне забезпечення витрат на оплату праці забезпечить виявлення та попередження відхилень у процесі здійснення трудової діяльності, що підвищить продуктивність праці та збереження всіх видів ресурсів суб’єкта господарювання.

Поділ витрат на оплату праці на продуктивні витрати та непродуктивні витрати зумовив удосконалення документального оформлення витрат на оплату праці, що визначає актуальність наступних досліджень.

Значення бухгалтерських документів з оплати праці полягає в тому, що вони є:

- основою для підтвердження реалізації факту господарського життя пов'язаного з оплатою праці;
- засобом передачі розпорядження від розпорядника до виконавця (щодо нарахування, виплати заробітної плати);
- джерелом інформації при здійсненні контролю, оскільки без підписів осіб, на яких покладені контрольні функції, документ недійсний;
- доказом при суперечках між працівниками та роботодавцем, а також при документальних перевірках.

Визначивши загальну роль документального оформлення господарських операцій для обліку, в ході дослідження розглянуто типові форми первинних документів для операцій з оплати праці (рис. 2.5) детальна характеристика яких надана в Додатку К.

Типові форми документації операцій з оплати праці, що представлені на рис. 2.5, затверджені Наказом Державного комітету статистики України з метою вдосконалення державних статистичних спостережень підприємств, установ, організацій щодо обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків з працівниками із заробітної плати. Дані документи відображають основну інформацію необхідну для облікового відображення розрахунків з оплати праці, але не розкривають необхідні дані щодо оплати праці персоналу суб'єкта господарювання в розрізі продуктивних затрат та непродуктивних витрат на оплату праці з метою спостереження за ефективністю виконання трудової діяльності.

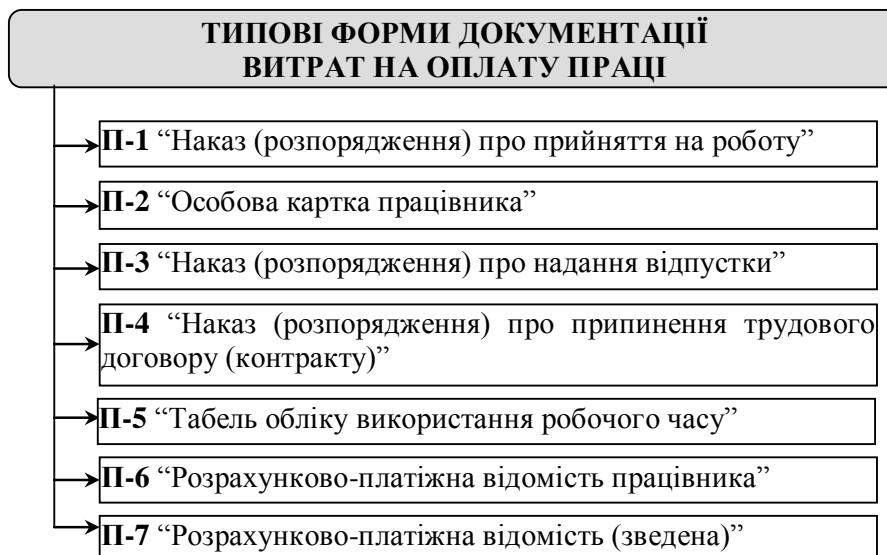


Рис. 2.5. Типові форми первинного обліку операцій з оплати праці

У ході дослідження здійснено аналіз нормативно-правових актів [38; 75; 76], які регулюють питання документального оформлення затрат на оплату праці. Детальний аналіз положень зазначених законодавчих документів дозволяє зробити висновок, що вони в цілому врегульовують:

– загальні питання складання, заповнення первинних документів, розробку графіку документообороту та контролю за його дотриманням;

– порядок заповнення типових форм первинних документів з нарахування та виплати заробітної плати.

Отже, первинний документ є доказом факту здійснення тієї чи іншої господарської операції. Схематично місце документального оформлення оплати праці в обліковому процесі підприємства представлено на рис. 2.6.

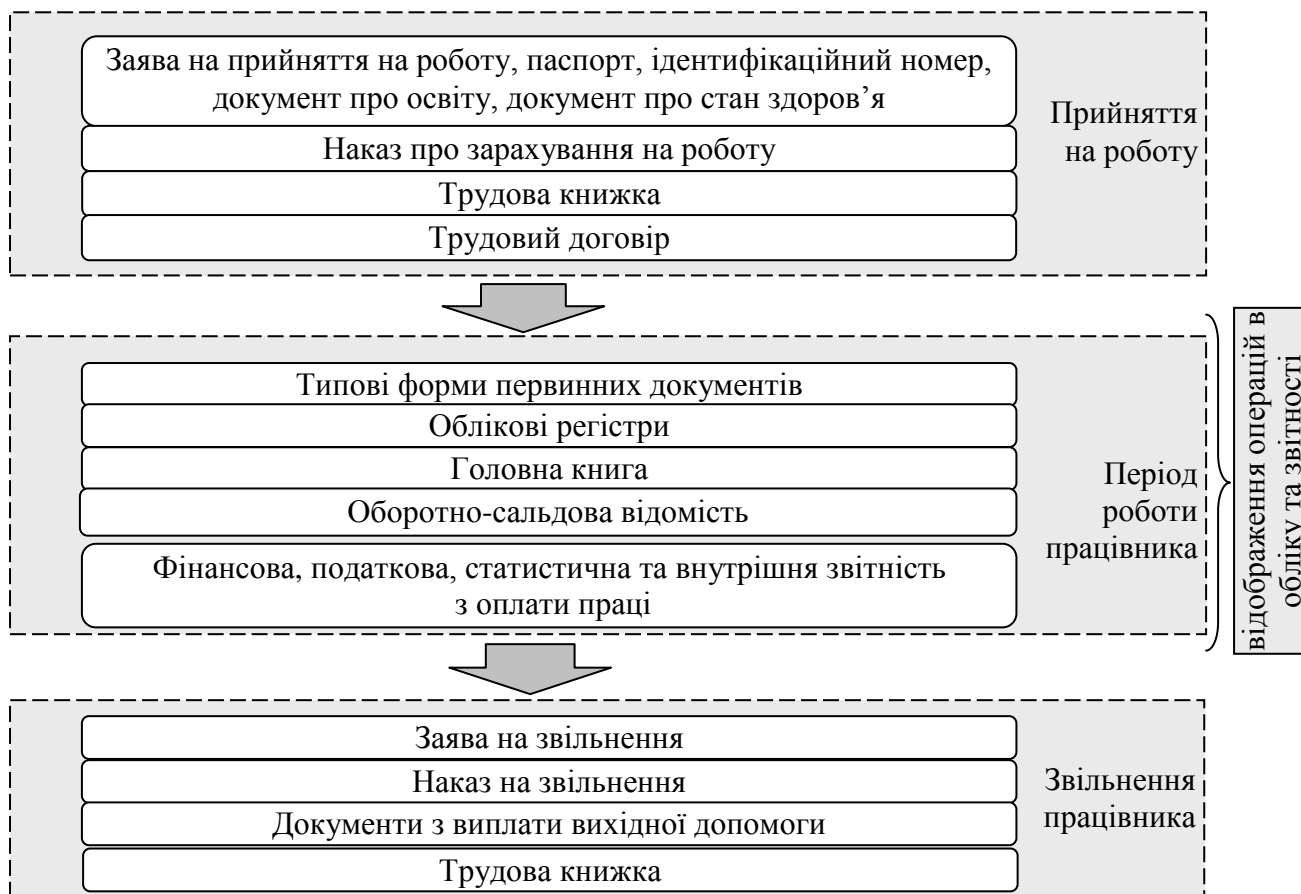


Рис. 2.6. Документальне оформлення оплати праці у системі обліку на підприємстві

Як видно з рис. 2.6, будь-який запис в обліку починається зі створення і заповнення первинних документів. Під час здійснення експертизи Компанії Грін Еннрджі кожна господарська операція оформлюється належним документом і може бути відображена в обліку тільки на його підставі.

Відносини між власником підприємства та найманим працівником, в тому числі і питання щодо нормування і оплати праці, встановлення форм, систем і розмірів заробітної плати і інших видів трудових виплат, зокрема, і виплат стосовно нарахування винагород працівникам, супроводжується документуванням господарських операцій за розрахунками з працівниками, які відбуваються на підприємстві, що зумовлено потребою в підтвердженні правомірності та правильності здійснених розрахунків (табл. 2.5).

Документальне забезпечення обліку нарахування заробітної плати
працівникам підприємства

Внутрішні документи		Зовнішні документи	
Первинні документи	Документи-підстави	Первинні документи	Документи-підстави
Розрахунково-платіжні відомості, розрахункові відомості, платіжні відомості, розрахунки бухгалтерії, довідки бухгалтерії	Штатний розпис, посадові інструкції бухгалтерів, положення про облікову політику, положення про бухгалтерську службу, положення про оплату праці, положення про соціальний пакет, положення про преміювання, положення про правила користування мобільним зв'язком, положення про охорону праці, таблиць використання робочого часу, наряди на виконання робіт, список осіб, які працювали понаднормово, листок обліку простоїв, договори та акти виконаних робіт по трудовій угоді, накази керівництва, заяви працівників, рапорти, догани, особова картка працівника, графік відпусток	Квитанції, рахунки, рахунки-фактури	Довідки, договори

Обов'язковість здійснення розрахунків з працівниками та їх облікового відображення бухгалтерською службою підприємства встановлюється Положенням про облікову політику, посадовими інструкціями бухгалтерів, які можуть передбачати відповідальність за порушення в проведенні розрахункових операцій.

Під час здійснення експертизи виявлено, що головним обмеженням при нарахуванні виплат працівникам є штатний розпис, який надає інформацію про кількість працівників за посадами і кваліфікаційними розрядами та, відповідно, визначає граничний розмір фонду оплати праці. Перелік можливих для нарахування винагород передбачається у положеннях про оплату праці, про соціальний пакет, про преміювання, про правила користування мобільним зв'язком та про охорону праці. Окрім того, у положенні про оплату праці може наводитись перелік документів, що слугують підставою для нарахування винагород працівникам на конкретному підприємстві та передбачати застосування власних розробок щодо обліку розрахунків з працівниками. При цьому, положення про охорону праці захищає права персоналу на створення безпечних умов праці та гарантує здійснення заходів, направлених на мінімізацію впливу шкідливих факторів у разі їх існування. Відповідно, дане положення передбачає безоплатну видачу працівникам лікувально-профілактичного харчування, спеціального одягу, взуття та інших засобів індивідуального захисту, миючих та знешкоджувальних засобів; здійснення додаткових виплат працівникам, які потерпіли внаслідок нещасного випадку чи професійного захворювання, із включенням цієї частини витрат підприємства на охорону праці до поточних виплат працівникам [88].

Отже, можна зробити висновок, що на законодавчому рівні визначено ряд документів, якими оформлюється здійснення операцій за розрахунками з оплати праці. Водночас управлінським персоналом суб'єкта господарювання можуть бути передбачені й інші самостійно розроблені форми первинних документів щодо розрахунків з оплати праці з метою удосконалення облікового відображення даних операцій та формування необхідної інформації для раціонального та ефективного використання трудових ресурсів в процесі здійснення господарської діяльності підприємства.

Розрахункова відомість є основним аналітичним регістром для оформлення розрахунків між робітниками і працедавцем. З метою правильного

формування собівартості продукції та включення до її складу продуктивних затрат на оплату праці в розрізі фондів основної та додаткової заробітної плати слід виділити окремі показники в розрахунковій відомості, які б забезпечили достовірне визначення собівартості та правильне формування основного фінансового результату діяльності підприємства – прибутку (збитку) від реалізації продукції (робіт, послуг).

Табель використання робочого часу носить рекомендаційний характер і складається із мінімальної кількості показників, необхідних для заповнення форм державних статистичних спостережень. Основні завдання табельного обліку на підприємстві представлені на рис. 2.7.

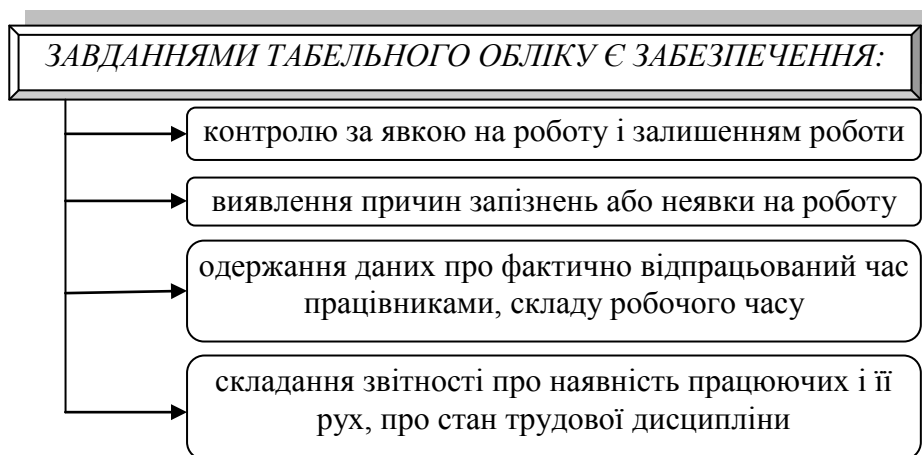


Рис. 2.7. Завдання табельного обліку

Вищенаведені завдання табельного обліку повинні забезпечувати виявлення та попередження відхилень в процесі здійснення трудової діяльності з метою підвищення продуктивності праці працівників суб'єкта господарювання

В табелі використання робочого часу інформація про фактично відпрацьований час (в годинах) поділяється на:

– всього відпрацьовано за місяць годин (графі 22 табелю), з них:

а) надурочних (графі 23 табелю);

б) нічних (графі 24 табелю);

в) вечірніх (графа 25 таблицю);

г) вихідних та святкових (графа 26 таблицю);

У зв'язку з розподілом витрат на оплату праці на продуктивні затрати та непродуктивні витрати, нами було запропоновано виокремити наступну інформацію у формі таблицю обліку робочого часу: про суміщення посад (графа 27 таблицю), роботи працівника, під час його перебування у відрядженні (графа 28 таблицю), профнавчання інших працівників (графа 29 таблицю), години роботи у важких та шкідливих умовах праці (графа 30) (Додаток Л). Запропоновані зміни нададуть змогу управлінському персоналу проаналізувати кількість годин роботи, при яких були понесені дані продуктивні затрати та непродуктивні витрати на оплату праці та вжити заходи впливу на їх розмір в подальшому процесі здійснення трудової діяльності.

Таким чином, у графі 27 таблицю обліку робочого часу повинна відображатися інформація про кількість годин роботи при суміщенні посад або виконанні обов'язків тимчасового відсутнього працівника. Наведена інформація надасть змогу визначити кількість та доцільність понесених трудовозатрат працівника при суміщенні посад. Кількість годин перебування працівника у відрядженні у графі 28 забезпечить управлінський персонал інформацією про значимість витраченого робочого часу працівником у відрядженні, а не виконуючи свої безпосередні обов'язки в процесі виробництва продукції. У графі 29 таблицю наводяться дані про години роботи працівника, які були затрачені на профнавчання інших працівників, що надасть змогу оцінити ефективність понесених трудовозатрат та їх вплив на процес виробництва. Відповідно години роботи працівника у важких та шкідливих умовах праці знайдуть своє відображення в графі 30 таблицю обліку робочого часу, що забезпечить виявлення та усунення недоліків організації праці на підприємстві.

Запропоновані зміни до таблицю обліку використаного робочого часу, розрахункової відомості (працівника) та розрахункової відомості (зведеної) представлено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6.

Удосконалення документального забезпечення операцій, що формують затрати на оплату праці

Назва документу	Діючий порядок	Запропоновані зміни
Табель обліку використання робочого часу	Типова форма № П-5	Додано графу 27 “Суміщення посад”; графу 28 “Відряження”; графу 29 “Профнавчання інших працівників”; графу 30 “Важкі та шкідливі умови праці”
Розрахункова відомість працівника	Типова форма № П-6, для всіх працівників підприємства	Запропоновано розрахункову відомість окремого працівника виробництва. Види виплат працівникам в даному документі зазначені в розрізі продуктивних затрат і непродуктивних витрат, що надає змогу проаналізувати питому вагу витрат на оплату праці кожного працівника окремо в загальній сумі витрат, які включені до собівартості продукції
Розрахункова відомість зведена	Типова форма № П-7, для всіх працівників підприємства	Запропоновано зведену розрахункову відомість виробничого персоналу. Забезпечує отримання зведеної інформації щодо понесених продуктивних затрат та непродуктивних витрат на оплату праці виробничим персоналом, що надає змогу оцінити ефективність здійснення трудової діяльності

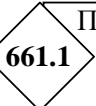


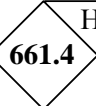

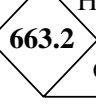
Отже, вищенаведені зміни щодо документального забезпечення затрат на оплату праці надають змогу визначити особливості формування показників даних затрат, оцінити їх вплив на розмір собівартості продукції та оптимізувати виникнення непродуктивних витрат на оплату праці, що забезпечить раціональне та ефективне ведення господарської діяльності підприємства.

Основним завданням обліку праці і заробітної плати на підприємствах є правильне визначення кількості і якості праці, витраченої на виробництво продукції. Здійснюючи експертизу використання робочого часу, сприяючи підвищенню продуктивності праці і зниженню собівартості продукції, облік праці і заробітної плати забезпечує: правильне і своєчасне нарахування заробітної плати, що належить кожному працівникові окремо і всім робочим і службовцям по підприємству в цілому, з підрозділом по категоріях працівників, ділянкам і службам; контроль за правильним використанням фонду заробітної плати по категоріях, працівників, ділянкам і службам; розподіл сум нарахованої заробітної плати по об'єктах затрат відповідно до місця і характеру роботи [87, с. 41-42].

Відображення в обліку здійсненої та документально підтвердженої операції передбачає: проставлення відповідних рахунків в журналі господарських операцій або, при комп'ютеризованій формі ведення обліку, в певній бухгалтерській програмі. Аналітичні рахунки повинні забезпечувати достовірність, зрозумілість та повноту інформації, що відображається в обліку; заповнення реєстрів обліку, головної книги та оборотно-сальдової відомості в національній валюті.

Дані аналітичного обліку відіграють важливу роль в управлінні виробничим процесом та його організації, характеризуючи розміщення та склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг продукції, виконання норм виробітку, фонд заробітної плати і його структуру, динаміку заробітної плати за категоріями персоналу, місцями виникнення витрат (цех, зміна, робоче місце), видами продукції [55, с. 130].

Для накопичення та систематизації інформації за видами затрат на оплату праці з метою її достовірного та повного облікового відображення, аналізу їх динаміки та структури, систематичного контролю за їх формуванням запропоновано застосовувати наступні рівні аналітичного обліку (рис. 2.8).

ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	АНАЛІТИЧНІ РАХУНКИ
Тарифна ставка, посадовий оклад; комісійні від реалізації продукції; гонорар, авторська винагорода штатним працівникам; вартість продукції при натуральній формі оплати праці; оплата праці працівників, які не перебувають у штаті підприємства	 Продуктивні затрати фонду основної заробітної плати
Надбавки за: суміщення професій (посад), розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт, виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника, інтенсивність праці, виконання особливо важкої роботи на певний термін, знання та використання в роботі іноземної мови, нормативний час пересування у шахті; суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників	 Продуктивні затрати фонду додаткової заробітної плати
Оплата при переведенні працівника на нижчеоплачувану роботу; оплата за профнавчання інших працівників; оплата праці за час перебування у відрядженні	 Непродуктивні витрати фонду основної заробітної плати
Надбавки за: роботу у важких та шкідливих умовах праці, роботу в нічний час, керівництво бригадою, високу професійну майстерність; класність водіям (машиністам) транспортних засобів, високі досягнення в праці, допуск до державної таємниці, дипломатичні ранги, науковий ступінь, інші надбавки і доплати; премії та винагороди, у т.ч. за вислугу років; відсоткові або комісійні винагороди; оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні; суми, виплачені (при виконанні робіт вахтовим методом) у розмірі тарифної ставки (окладу, посадового окладу); суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати; вартість безоплатно наданих окремим категоріям працівників відповідно до законодавства житла, вугілля, комунальних послуг та ін.; витрати, пов'язані з наданням безкоштовного проїзду; оплата за невідпрацьований час (відповідно до п. 2.2.12. Інструкції № 5)	 Непродуктивні витрати фонду додаткової заробітної плати
Нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством; винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер (відповідно до п. 2.3.2. Інструкції № 5); матеріальна допомога; виплати соціального характеру	 Непродуктивні витрати заохочувального та компенсаційного характеру
Виплати відповідно до п. 3.2-3.35 Інструкції № 5 зі статистики заробітної плати № 5 від 13.01.2004 р.	 Непродуктивні витрати, що не належать до фонду оплати праці

Примітки: == затрати на оплату праці; ---- витрати на оплату праці

Рис. 2.8. Запропоновані рівні аналітичних рахунків в розрізі затрат та витрат на оплату праці

Запропоновані напрями аналітики та види аналітичних рахунків, розподілені за видами затрат на оплату праці. Вибір рівнів аналітики визначатиметься в розрізі поділу витрат на оплату праці на продуктивні затрати та непродуктивні витрати. Використання запропонованих розрізів аналітичного обліку надасть змогу управлінському персоналу отримувати додаткову інформацію для подальшого обґрунтованого визначення собівартості продукції.

Для облікового відображення операцій підприємства, пов'язаних з нарахуванням затрат на оплату праці, пропонуємо використовувати наступні рахунки обліку:

– для облікового відображення витрат на оплату праці – 661 “Розрахунки за заробітною платою”. Оскільки даний рахунок використовується для відображення нарахування заробітної плати не лише працівників виробництва, вважаємо за доцільне ввести до нього наступні аналітичні рахунки:

661.1 – “Продуктивні затрати фонду основної заробітної плати”;

661.2 – “Продуктивні затрати фонду додаткової заробітної плати”;

661.3 – “Непродуктивні витрати фонду основної заробітної плати”;

661.4 – “Непродуктивні витрати фонду додаткової заробітної плати”.

– для облікового відображення інших виплат працівникам – 663 “Розрахунки за іншими виплатами” пропонуємо відкрити наступні аналітичні рахунки:

663.1 – “Непродуктивні витрати заохочувального та компенсаційного характеру”;

663.2 – “Непродуктивні витрати, що не належать до фонду оплати праці”.

В умовах розвинених комп'ютерних та інформаційних технологій ведення обліку за різними видами виплат працівникам за такою розгалуженою системою аналітичного обліку не становить проблеми та надасть змогу обліковому

персоналу отримувати повну інформацію про види та склад таких витрат, що забезпечить формування достовірної та обґрунтованої собівартості продукції.

Слід зауважити, що ведення аналітичних рахунків за видами виплат працівникам дозволить визначити основні недоліки в організації праці на підприємстві та надасть змогу оптимізувати розмір непродуктивних витрат на оплату праці, понесення яких в процесі виробництва у великому обсязі є причиною нерационального використання трудових ресурсів, що спричинює втрати всіх видів економічних ресурсів суб'єкта господарювання.

Схематично порядок формування аналітичних рахунків продуктивних затрат та непродуктивних витрат на оплату праці представлено на рис. 2.9.

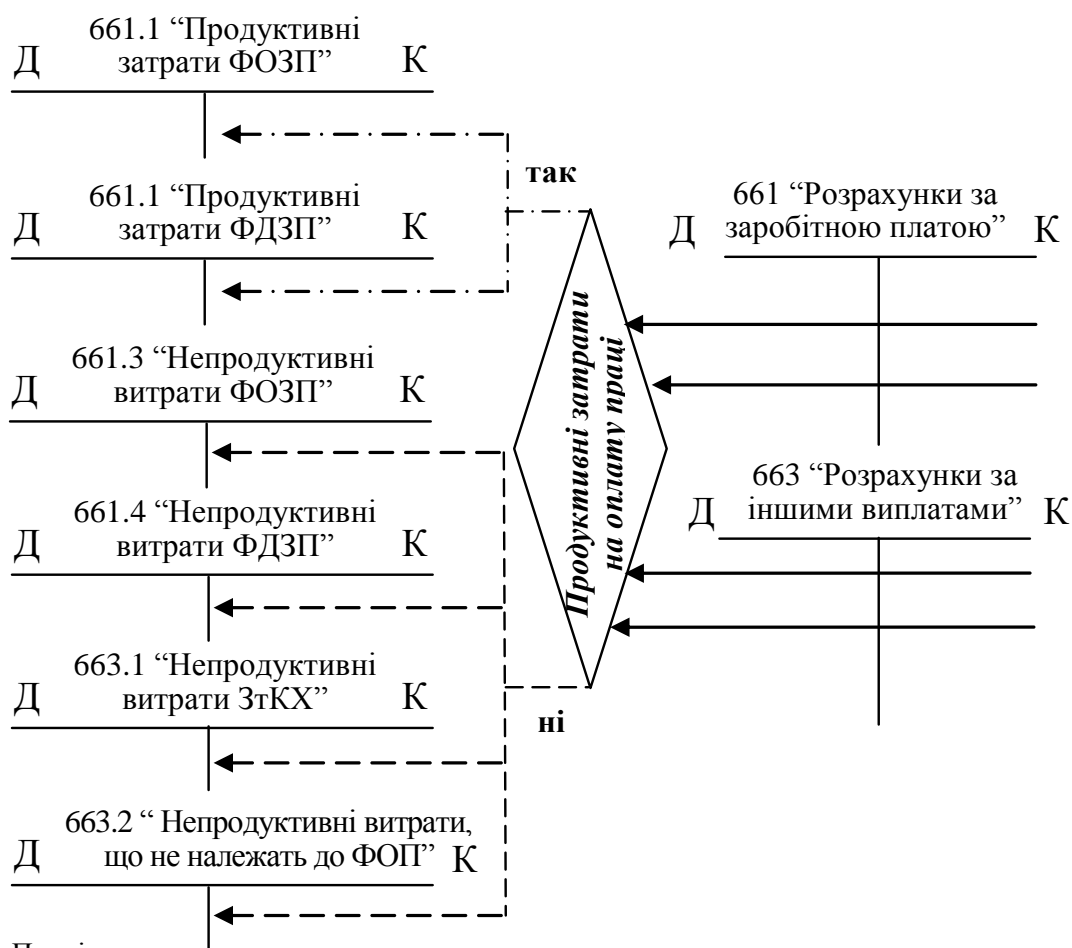


Рис. 2.9. Модель формування аналітичних рахунків продуктивних затрат та непродуктивних витрат на оплату праці

Таким чином, вищенаведений порядок формування аналітичних рахунків продуктивних затрат та непродуктивних витрат на оплату праці забезпечить формування інформації про певні види виплат, при узагальненні яких буде визначатись ефективність здійснення трудової діяльності виробничим персоналом суб'єкта господарювання та попередження нераціонального використання економічних ресурсів у процесі здійснення його діяльності.

Порядок облікового відображення продуктивних затрат та непродуктивних витрат на оплату праці представлений на рис. 2.10.

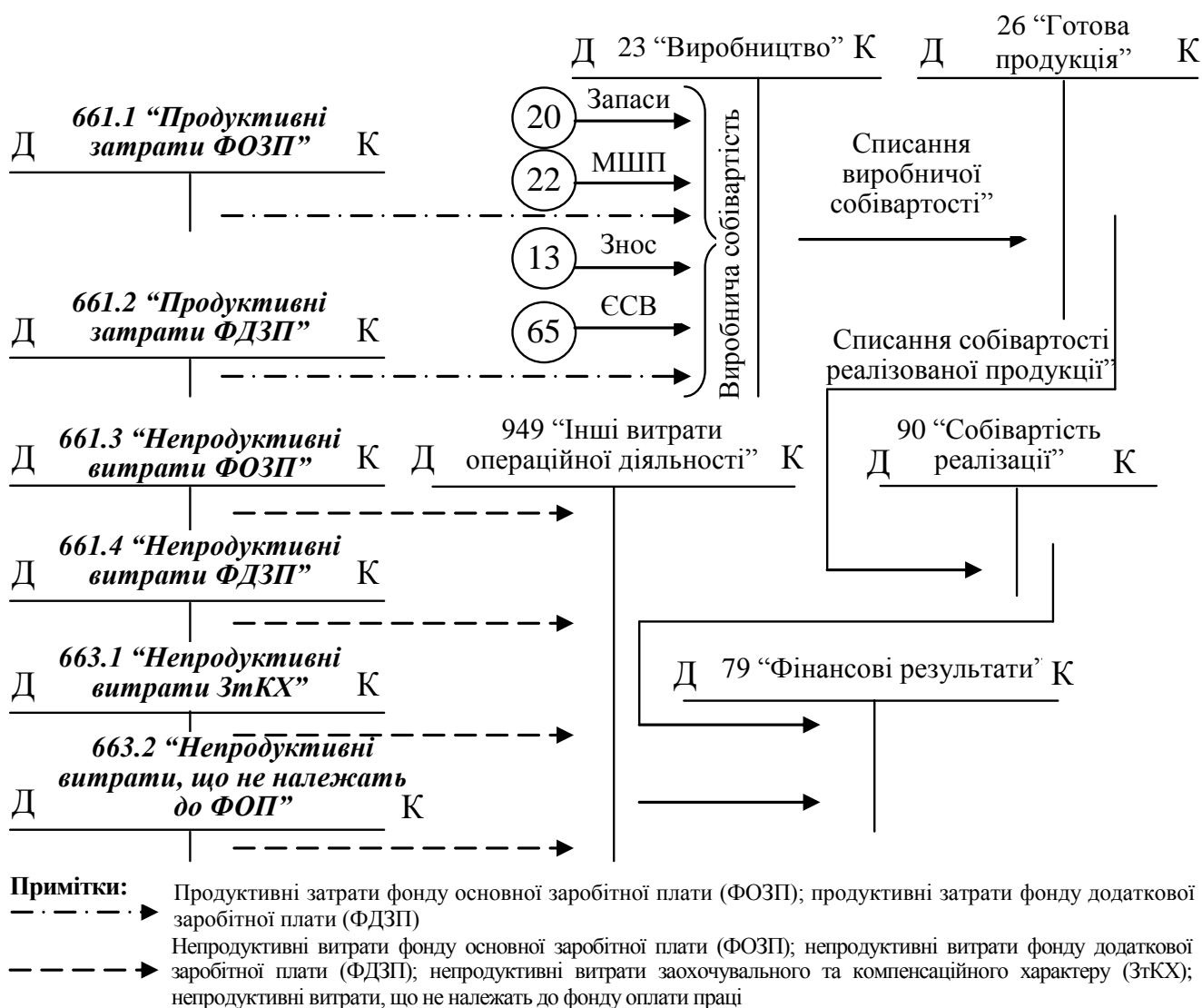


Рис. 2.10. Модель облікового відображення продуктивних затрат та непродуктивних витрат на оплату праці

Таким чином, з вищенаведеної моделі облікового відображення продуктивних затрат та непродуктивних витрат на оплату праці бачимо, що продуктивні затрати на оплату праці входять до виробничої собівартості продукції, яка формується на рахунку 23 "Виробництво" з наступним її перенесенням на рахунок 26 "Готова продукція". У процесі реалізації продукції (робіт, послуг) дана собівартість відображається на рахунку 90 "Собівартість реалізації" з наступним її списанням на рахунок 79 "Фінансові результати". У

випадку непродуктивних витрат на оплату праці, то вони безпосередньо після їх формування списуються на рахунок 949 “Інші витрати операційної діяльності” з наступним їх відображенням у кінці звітнього періоду на рахунку 79 “Фінансові результати”. Звідси випливає, що лише продуктивні затрати на оплату праці формують собівартість продукції (робіт, послуг), коли непродуктивні витрати на оплату праці є витратами звітнього періоду.

Застосування запропонованого методичного підходу до відображення затрат на оплату праці надасть змогу запобігти необґрунтованому збільшенню собівартості продукції (робіт, послуг), посилити контроль за використанням трудових ресурсів та оптимізувати випадки виникнення непродуктивних витрат на оплату праці, забезпечить розширення меж аналітичних досліджень.

Узагальнення отриманих результатів представимо за допомогою кореспонденції рахунків в частині відображення операцій, пов’язаних з нарахуванням продуктивних затрат на оплату праці в табл. 2.7.

Таблиця 2.7.

Відображення на рахунках обліку продуктивних затрат на оплату праці

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
Фонд основної заробітної плати			
1	Нараховано заробітну плату за тарифною ставкою (посадовим окладом)	23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”	661.1 “Продуктивні затрати фонду основної заробітної плати”
2	Нараховано комісійні від реалізації продукції		
3	Нараховано гонорар, авторську винагороду штатним працівникам (відповідно до п. 2.1.3. Інструкції № 5)		
4	Вартість продукції при натуральній формі оплати		

	праці		
5	Оплата праці працівників, які не перебувають у штаті підприємства		
Фонд додаткової заробітної плати			
6.	Нараховано надбавки за:		
6.1	суміщення професій (посад)		
6.2	розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт		
6.3	виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника		
6.4	інтенсивність праці		
6.5	виконання особливо важкої роботи на певний термін		
6.6	знання та використання в роботі іноземної мови		
6.7	нормативний час пересування у шахті		
		23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”	661.2 “Продуктивні затрати фонду додаткової заробітної плати”
Інші виплати, що не належать до фонду оплати праці			
7	Нараховано внески підприємств на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в частині сум, що припадають на продуктивні виплати працівникам (єдиний соціальний внесок)	23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”	65 “Розрахунки за страхуванням”

Застосування такого порядку облікового відображення затрат на оплату праці дозволить відносити на собівартість лише затрати на оплату праці тих працівників, які безпосередньо пов'язані з її виготовленням, що надасть змогу віднести на собівартість продукції лише фактичні затрати, пов'язаних з виготовленням продукції (робіт, послуг).

2.3. Удосконалення системи внутрішньої звітності витрат на оплату праці в контексті забезпечення інформаційних інтересів сторін соціально-трудова відносин

Для здійснення експертизи соціально-трудова сфери на всіх рівнях стратегічного й оперативного управління підприємствам необхідно мати достовірну, оперативну й повну інформацію про перебіг процесів, пов'язаних з організацією та використанням праці й соціально-трудова відносинами. Для цього на підприємствах управлінський персонал використовує відповідне документальне забезпечення у вигляді узагальнюючих документів.

Особливістю внутрішньої звітності та її основними завданнями є надання оперативної інформації управлінському персоналу підприємства. В ній відображають у систематизованому вигляді результати за напрямками діяльності, видами ресурсів, витратами та доходами за відповідний період (щоденно, щотижнево, щомісячно, щоквартально) [55].

Призначена для прийняття внутрішніх рішень, звітність повинна дозволити розглядати облікову інформацію в динаміці, в порівнянні з плановими показниками, розкривати її структуру; враховувати минулу, теперішню і майбутню діяльність, забезпечувати можливість аналізу відповідно до економічної ситуації, бути надана у простій та зрозумілій формі, носити конфіденційний характер, розроблятися з урахуванням потреб менеджерів відповідного рівня, бути доступною в режимі реального часу або з мінімальною часовою затримкою [29].

Внутрішньогосподарська звітність – це форма оберненого зв'язку керівників з об'єктами управління. Основними завданнями внутрішньої звітності є найповніше задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів – менеджерів різних рівнів управління. Тому розробка та складання форм внутрішньої звітності має важливе значення. Своєчасне та

оперативне подання внутрішньої звітності надає можливість впливати на собівартість продукції, повне і достовірне відображення в обліку фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції, виконанням робіт і наданням послуг. Процедура складання та заповнення внутрішньої звітності з формування та списання затрат на оплату праці включає ряд послідовних етапів, які представлені на рис. 2.11.

Для узагальнення інформації щодо видів та характеру наданих працівникам виплат на підприємстві О.Ю. Шоляк пропонує використовувати такі форми внутрішньої звітності – С-1 “Звіт про виплати персоналу”, призначену для всіх працівників. Така форма належить до зведених звітів, для зручності аналізу подається у табличній формі щоквартально [95].

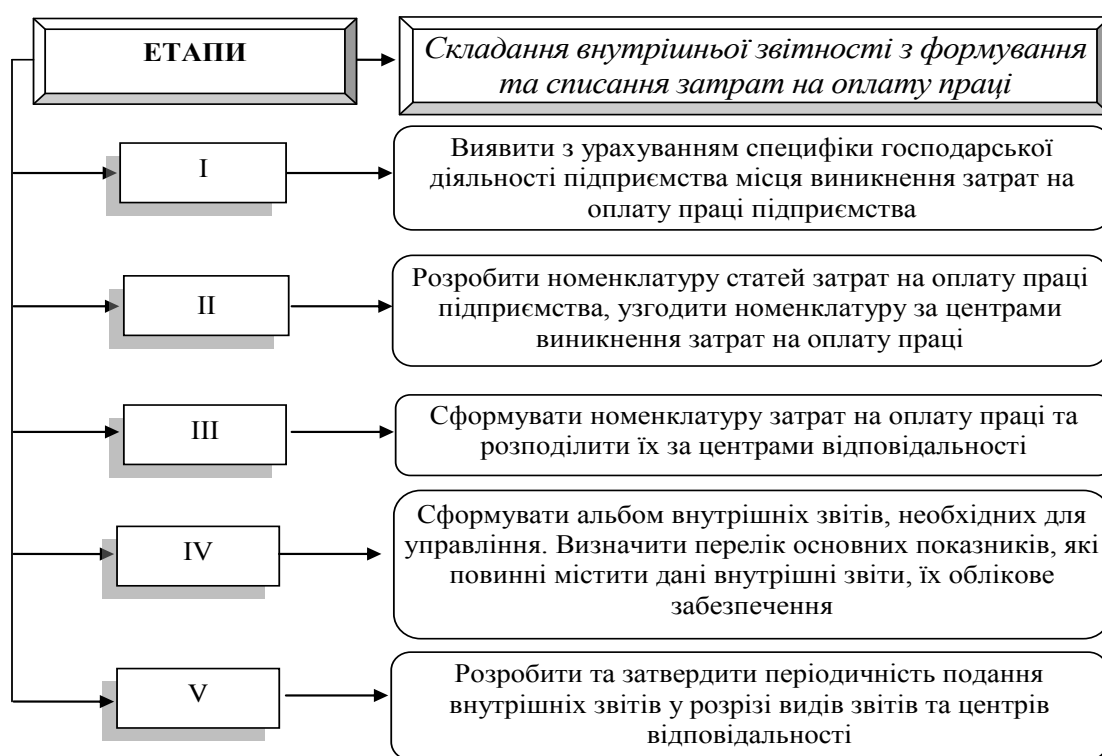


Рис. 2.11. Процедура складання внутрішньої звітності з формування та списання затрат на оплату праці

Систематизація запропонованих О.Ю. Шоляк форм внутрішньої звітності наведена в табл. 2.8.

Таблиця 2.8.

Форми внутрішньої звітності, що містять дані про виплати працівникам
[96]

Назва внутрішнього звіту із соціальною компонентою	Рекомендований строк подання	Характеристика форми
Форма С-1 “Звіт про виплати персоналу”	Складається щоквартально. Строк подання до 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом	Дозволяє прослідкувати порядок та види соціальних виплат за кожним працівником, що здійснюється
Форма С-2 “Соціальний звіт за напрямами соціальної діяльності підприємства та методика його складання”	Складається один раз у рік. Строк подання до 20 лютого наступного за звітним роком	Дає можливість оцінити ефективність трьохвимірного використання майна підприємства в розрізі забезпечення соціально-виваженої політики по відношенню до кожного центру відповідальності, встановити причини відхилень та осіб, які відповідальні за їх виникнення

Питання вдосконалення системи внутрішньої звітності з оплати праці неодноразово підіймалися вітчизняними вченими та науковцями. З метою подальшого розвитку методичних підходів до формування та удосконалення інформаційних інтересів сторін соціально-трудових відносин, для визначення основних проблемних питань, які виникають в даному процесі нами досліджено та систематизовано напрацювання.

Переважна кількість напрацювань авторів присвячена удосконаленню або вже існуючих типових форм первинних документів, або удосконаленню структури фінансової звітності в частині відображення виплат працівникам, в тому числі з урахуванням специфіки та галузі діяльності суб’єкта господарювання. Структура

рекомендацій та пропозицій вітчизняних авторів з удосконалення та розробки форм звітності вітчизняними вченими та науковцями представлена на рис. 2.12.

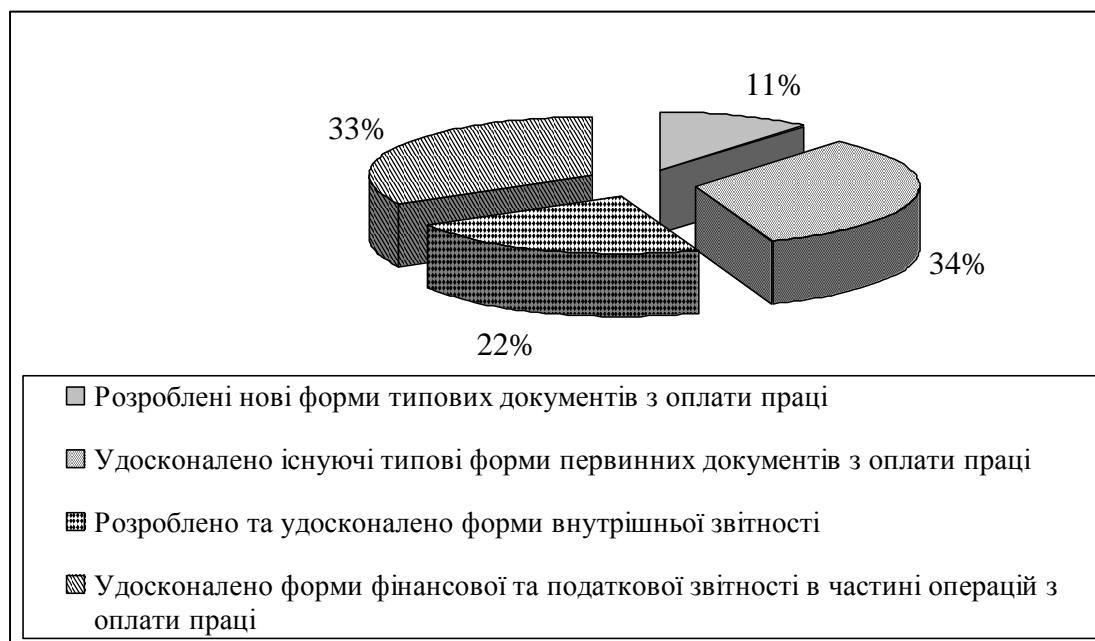


Рис. 2.12. Структура вивчення проблем з формування первинних документів та звітності з оплати праці

Форми внутрішньої звітності потребують удосконалення саме в частині розподілу затрат на продуктивні і непродуктивні, що надасть змогу здійснювати управління витратами виробництва за центрами виникнення витрат та в напрямку формування оптимальної їх структури, забезпечить покращення конкурентних позицій підприємства на ринку товарів.

До складу бухгалтерської внутрішньої звітності про затрати на оплату праці пропонуємо включити: звіт про затрати праці виробничого персоналу ; звіт про внески підприємства на загальнообов'язкове соціальне страхування від заробітної плати виробничого персоналу ; звіт про доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) виробничого персоналу ; звіт про формування собівартості продукції (в частині включення цих витрат до собівартості продукції) . Використання в практичній діяльності суб'єктами господарювання запропонованих внутрішніх звітів надає змогу всім рівням управління отримувати інформацію в

частині формування затрат на оплату праці, планування їх обсягу на наступні звітні періоди, що забезпечує зворотній зв'язок між підсистемами управління.

Звіт про затрати праці виробничого персоналу та Звіт про внески підприємства на загальнообов'язкове соціальне страхування дозволяють здійснювати контроль в частині планової собівартості продукції, а в разі її повної невідповідності управлінський персонал на основі наданих звітів зможе прийняти рішення про можливе зменшення затрат на оплату праці. Джерелами складання внутрішньої звітності про затрати праці виробничого персоналу та відрахувань на соціальні заходи є дані первинного обліку (рис. 2.13).

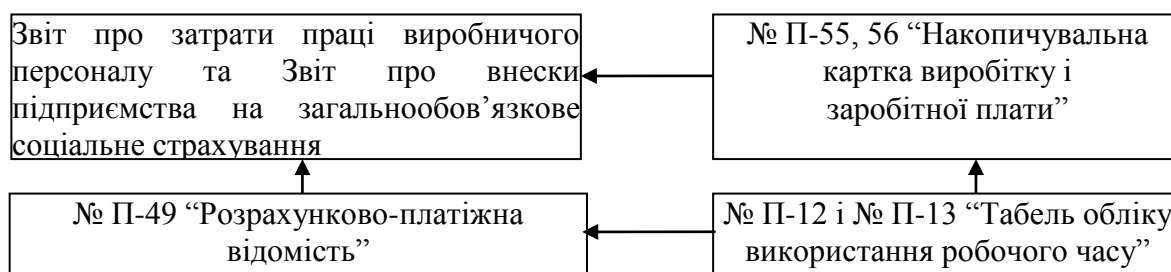


Рис. 2.13. Облікове забезпечення складання внутрішньої звітності про затрати праці виробничого персоналу та відрахувань на соціальні заходи

Своєчасне та оперативне подання внутрішньої звітності в розрізі центрів відповідальності та центрів виникнення затрат на оплату праці надасть змогу впливати на оптимізацію собівартості продукції (робіт, послуг).

Під час експертизи виявлено, що працівники підприємств крім заробітної плати і премій одержують доплати і надбавки, що обчислюються на базі встановлених їм тарифних ставок (окладів). Переважна більшість компенсаційних і стимулюючих доплат і надбавок визначається підприємствами самостійно і виплачується в межах наявних коштів. Розміри й умови виплат обумовлюються в колективних договорах. Доплата може нараховуватися за суміщення професій (посад); за виконання обов'язків відсутнього працівника, фахівцям за високі досягнення в праці і високий рівень кваліфікації; доплати, пов'язані з особливим

характером виконуваної роботи (сезонністю, віддаленістю) і виплачувані за багатозмінний режим роботи; доплати за інтенсивність праці робітникам на конвеєрах, потокових і автоматичних лініях; за роботу в нічний час, за роботу з важкими (шкідливими) умовами праці.

Практичне застосування того чи іншого виду оплати насамперед залежить від того, що впливає на вибір основного показника для обліку результатів праці. Обмежувачами встановлення доплат і надбавок є економічна та соціальна доцільність і фінансові можливості підприємства (чи істотно вони впливають на формування собівартості продукції). Звіт про доплати до тарифних ставок дасть відповідь на запитання чи доцільно нараховувати дані розміри надбавок працівникам і визначити яку питому вагу в структурі собівартості продукції займають нараховані надбавки. Звіт про доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) виробничого персоналу (зразок 2.3) складається на основі документів, які містять додаткову інформацію про виконувани завдання працівниками, (рис. 2.14) що може бути підставою для нарахування доплати.



Рис. 2.14. Облікове забезпечення звітності про доплати до тарифних ставок виробничого та загальновиробничого персоналу

Складає даний звіт бухгалтер, який нараховує заробітну плату працівникам підприємства та подає зацікавленим користувачам (менеджерам із виробництва, начальникам цехів), які контролюють собівартість продукції та слідкують за виконанням встановлених нормативів за собівартістю продукції.

Використання Звіту про формування собівартості продукції (в частині включення затрат на оплату праці до собівартості продукції) дозволить визначити та проаналізувати нараховану заробітну плату за кожним працівником з розподілом на продуктивні затрати і непродуктивні витрати, що дасть змогу контролювати формування собівартості кожної окремої одиниці виготовленої продукції, ефективніше використання всіх наявних ресурсів і всебічне зниження витрат виробництва.

Звіт про формування собівартості продукції (в частині включення затрат на оплату праці до собівартості продукції) формується на основі запропонованих вище двох звітів, первинних та розпорядчих документів (рис. 2.15).

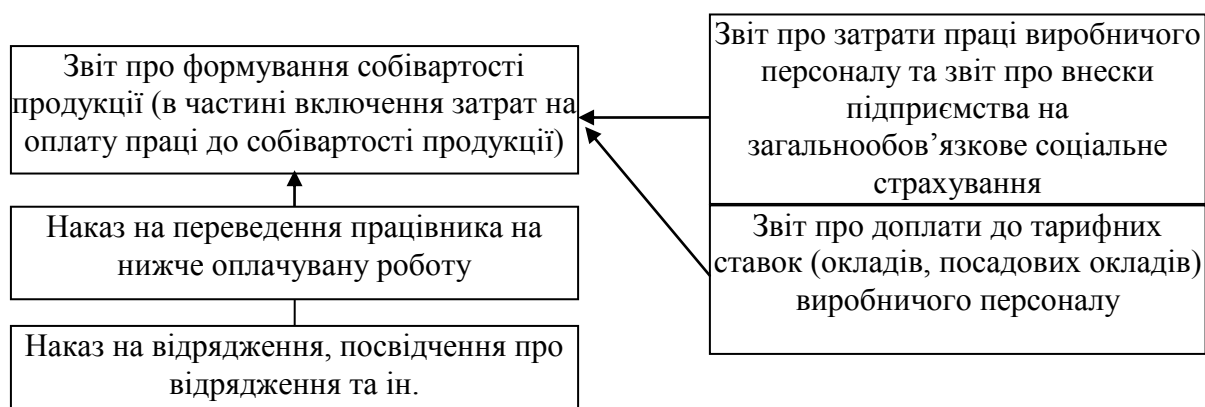


Рис. 2.15. Облікове забезпечення звітності про формування собівартості продукції

Звіт про формування собівартості продукції (в частині включення затрат на оплату праці до собівартості продукції) є зведеним в частині Звіту про доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) виробничого персоналу, Звіту про затрати праці виробничого персоналу та Звіту про внески підприємства на загальнообов'язкове соціальне страхування, що надає змогу комплексно та в розрізі всіх видів виплат прослідкувати порядок включення затрат на оплату праці до складу собівартості виготовленої продукції.

Суб'єктом складання звіту є бухгалтер із заробітної плати, який передає звіт управлінському персоналу, які використовують його для перевірки формування собівартості продукції, встановлення відповідних відхилень та розробки шляхів щодо їх усунення.

Система внутрішньої звітності про стан затрат на оплату праці покликана забезпечити інформаційні інтереси сторін соціально-трудових відносин та здійснювати контроль за продуктивними затратами та непродуктивними витратами праці та надавати інформацію управлінському персоналу для прийняття рішень.

Відсутність графіку документообігу може дозволити виконавцю порушувати терміни руху документів, відповідно, інформація надходитиме для потреб управління не своєчасно, тобто можливий ризик зниження оперативності для прийняття управлінських рішень. Тому з метою уникнення таких недоліків слід затвердити графік документообігу внутрішньої звітності з формування та списання затрат на оплату праці. Пропонуємо графік документообігу внутрішніх звітів з формування та списання затрат на оплату праці складати за наступною формою (табл. 2.9., Додаток М).

Порядок використання внутрішніми користувачами запропонованих форм внутрішньої звітності затрат на оплату праці наведений на рис. 2.16.



Рис. 2.16. Користувачі внутрішньої звітності затрат на оплату праці

Внутрішні користувачі облікової інформації суб'єкта господарювання представлені не лише керівними кадрами, а й безпосередніми власниками підприємства та його працівниками, кожен із яких характеризується наявністю власних інформаційних потреб та можливостям їх задовольнити [85, с. 273].

Характеристика та призначення запропонованих форм внутрішньої звітності наведена в табл. 2.9.

Отже, важливою передумовою ефективного управління підприємством є належним чином організований процес формування внутрішньої звітності, яка формується на основі загальних принципів, що забезпечить одержання оперативної та якісної інформації, посилить контрольну функцію обліку.

Таблиця 2.9.

Характеристика запропонованих форм внутрішньої звітності

№ з/п	Форма внутрішньої звітності	Призначення та характеристика	Результат використання
1	2	3	4
1	Звіт про затрати праці виробничого та	Для управлінських та інформаційних потреб	Задоволення інформаційних

	загальновиробничого персоналу		потреб управлінського персоналу в частині контролю за собівартістю продукції
2	Звіт про внески підприємства на загальнообов'язкове соціальне страхування від заробітної плати виробничого та загальновиробничого персоналу	Для управлінських та інформаційних потреб	Задоволення інформаційних потреб управлінського персоналу в частині контролю за собівартістю продукції
3	Звіт про доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) виробничого та загальновиробничого персоналу	Для управлінських та інформаційних потреб, для визначення питомої ваги надбавок в структурі собівартості продукції	Оцінка доцільності нарахування доплат з урахуванням впливу на собівартість продукції
4	Звіт про формування собівартості продукції (в частині включення затрат на оплату праці до собівартості продукції)	Дає змогу визначити та проаналізувати нараховану заробітну плату за кожним працівником з розподілом на продуктивні і непродуктивні затрати, що дозволяє проконтролювати формування собівартості окремої одиниці виготовленої продукції	Оцінка виконання поставлених завдань та виконання прийнятих рішень, регулювання собівартості виготовленої продукції

Погоджуємось з І.В. Жилей, що розроблені обліковими працівниками конкретного підприємства самостійно, або що важливіше, з урахуванням професійного погляду безпосередніх користувачів даної звітності – управлінців, власників та працівників, форми внутрішньої звітності більш повно враховують пред'явлені до них вимоги і особливості діяльності окремого

взятого суб'єкта господарювання, ніж типові регламентовані форми, розроблені одночасно для всіх підприємств, нехай навіть однієї галузі [33, с. 275].

Державна статистична звітність підприємств з питань праці складається з трьох груп статистичної звітності: а) про працю; б) про стан заборгованості щодо виплати заробітної плати; в) про використання робочого часу. Державна статистична звітність підприємств з питань праці містить наступний перелік звітів (Додаток X). Характеристика та перелік витрат на оплату праці, які містяться у зазначених формах статистичної звітності наведено в табл. 2.10.

Таблиця 2.10.

Відображення витрат на оплату праці в статистичній звітності про працю

№ з/п	Найменування та індекс форми	Перелік показників в частині витрат на оплату праці	Недоліки відображення інформації
1	1-ПВ Звіт з праці (місячна, квартальна)	Фонд оплати праці штатних працівників; фонд основної та додаткової заробітної плати, заохочувальні та компенсаційні виплати; оплата за невідпрацьований час; виплати, що не входять до фонду оплати праці; фонд оплати праці окремих категорій працівників; витрати на утримання робочої сили, що не входять до складу фонду оплати праці	Не відображається деталізована інформація в розрізі основної та додаткової заробітної плати за сумісниками, відсутня деталізація за продуктивними та непродуктивними витратами на оплату праці
2	1-ПВ (умови праці) Звіт про стан умов праці, пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці	Пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці та за особливий характер праці	Відсутня інформація про нараховані компенсаційні виплати у грошовому вимірнику, наявна лише в кількісному
3	6-ПВ Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та	Витрати на оплату праці не відображаються	—

	професійне навчання		
4	7-ПВ Звіт про заробітну плату за професіями окремих працівників	Фонд оплати праці штатних працівників; нарахована заробітна плата та компенсаційні виплати	Фонд додаткової заробітної плати систематизований лише за окремими видами виплат
5	9-ДС Звіт про кількісний та якісний склад державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування, які займають посади керівників та спеціалістів	Витрати на оплату праці не відображаються	—

Здійснюючи експертизу статистичних звітів, наведених в таблиці 2.10, можна зробити висновок, що державні статистичні спостереження підприємств надають інформацію стосовно розміру номінальної заробітної плати, стану її виплати, руху кадрів, використання робочого часу, умов праці та пов'язаних з ними пільг та компенсацій працівникам, підготовки та підвищення кваліфікації кадрів на виробництві, стану укладання колективних договорів, характеристик якісного складу окремих категорій працівників, а також витрат роботодавців на утримання робочої сили.

Удосконалення форм статистичного спостереження надає змогу: оцінити ефективність понесених трудових витрат працівниками суб'єкта господарювання; підвищити вагомість ведення господарської діяльності підприємства через оптимізацію непродуктивних витрат підприємства; визначити певні категорії працівників, які несуть більшу частину продуктивних витрат чи непродуктивних витрат, на основі чого полягатиме застосування мотиваційних та заохочувальних заходів; надавати управлінському персоналу суб'єкта господарювання повну та достовірну інформацію про раціональність та доцільність ведення господарської діяльності.

Таким чином, в процесі експертизи нами удосконалено форми бухгалтерської внутрішньої звітності та форм статистичного спостереження, що надасть змогу зацікавленими користувачами отримувати необхідну інформацію про розмір продуктивних затрат та непродуктивних витрат на оплату праці, що забезпечить ефективний вплив на подальше ведення господарської діяльності як окремого суб'єкта господарювання, так і економіки країни в цілому. Розкриття інформації про продуктивні затрати та непродуктивні витрати на оплату праці в даних формах звітності визначить актуальність здійснених виплат працівникам роботодавцями та визначить їх доцільність понесення подальшого здійснення в процесі діяльності

РОЗДІЛ 3

ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ТА КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

3.1. Організація експертного дослідження витрат на оплату праці

У сучасних умовах господарювання функціонування системи контролю на підприємстві забезпечує раціональність та обґрунтованість використання всіх видів економічних ресурсів. Відповідно взаємоузгоджена та чітка організація експертизи для суб'єктів господарювання являється обов'язковою умовою здійснення ефективної господарської діяльності. Необхідність виявлення, попередження та усунення порушень вимагає від управлінського персоналу оптимального застосування науково обґрунтованих форм та методів економічної експертизи. Відповідно основними наслідками застосування раціонально організованої експертизи на підприємстві є забезпечення збереження майна власника, ефективність використання економічних ресурсів та впровадження заходів їх ресурсозбереження, а також законність та доцільність ведення господарської діяльності підприємства.

Економічна експертиза спрямована на вивчення діяльності фінансово-економічного характеру, включає в себе перевірку документів бухгалтерського, податкового обліку а також дослідження кредитної діяльності.

До економічної експертизи належать такі види експертизи:

- судово-бухгалтерська експертиза;
- фінансово-економічна експертиза.

Необхідність проведення судово-бухгалтерської експертизи виникає при розгляді судових адміністративних і кримінальних справ про посадові злочини, присвоєння товарно-матеріальних цінностей, а також цивільних позовів, коли необхідно провести експертне дослідження даних по фінансово-економічних операціях (кредити, розрахунок пені, заборгованості).

Проведення фінансово-економічної експертизи виникає при необхідності виявлення реального фінансового стану підприємства, виявлення правопорушень, помилок в процесі ведення бухобліку, не виконання договірних відносин, ухилення від сплати податків, дослідження причин виникнення кредиторської або дебіторської заборгованості тощо.

У процесі проведення економічної експертизи, аналізується виробнича і фінансово-економічна діяльність підприємства різних форм власності, які понесли збитки, втрати, привласнення товарно-матеріальних цінностей тощо.

Ефективність діяльності суб'єкта господарювання значно залежить від якості управління персоналом та раціональності використання робочого часу, що в свою чергу впливає на величину понесених затрат на оплату праці. Невизначеність складу даних затрат та недосконалість застосовуваних методів експертизи впливає на неправильність формування показників собівартості продукції (робіт та послуг), що в подальшому негативно відображається на результатах здійснення господарської діяльності підприємства. Для вирішення даних проблем важливим є забезпечення ефективної та дієвої організації експертизи затрат на оплату праці суб'єктом господарювання.

Теоретичні та методичні питання експертизи розрахунків з оплати праці знайшли своє відображення в працях таких вітчизняних та зарубіжних авторів, як

Р.А. Алборова [1], Л.В. Гончар [25], А.В. Манецької [57], та ін. Проте, на даний час відсутні комплексні наукові праці з проблем організації і методики економічної експертизи та внутрішнього контролю затрат на оплату праці, лише окремі аспекти даної проблеми висвітлені в навчальній літературі. Отже, питання організації і методики експертизи та внутрішнього контролю затрат на оплату праці вимагають подальшого вивчення.

Дослідження різних літературних джерел вказує на те, що авторами поняття «експертиза» та «внутрішній контроль» трактується неоднозначно.

У вікіпедії термін експерти́за (від [лат. expertus](#) — досвідчений, знавець) визначається як розгляд, дослідження [експертом](#)-фахівцем якихось справ, питань, що потребують спеціальних знань. У найбільш загальному вигляді експертиза — це спосіб аналізу причинно-наслідкових зв'язків не тільки стосовно того, що вже відбулося, але й того, що очікується, має або може відбутися; це спосіб пізнання певної реальності у тих випадках, коли ця реальність не піддається прямому вимірюванню, обрахуванню і взагалі якому завгодно «об'єктивному дослідженню». Проведення експертиз в Україні регламентується Законом "Про наукову і науково-технічну експертизу", положенням [«Про організацію та проведення наукової та науково-технічної експертизи»](#), Законом Про судову експертизу, Інструкцією Про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, затверджену Наказом Міністерства юстиції України 08.01.1998 № 53/5 (у редакції наказу Міністерства юстиції України 26.12.2012 № 1950/5 , із змінами внесеними Наказом Міністерства юстиції України від 27 липня 2015 року № 1350/5), іншими нормативно-правовими актами.

Експертизу діяльності підприємства можуть здійснювати і внутрішні контролери.

Так, наприклад, М.Д. Корінько зазначає, що внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та

здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків в частині забезпечення та здійснення господарських операцій [50, с. 46]. Таким чином, внутрішній контроль є фактором забезпечення виконання працівниками своїх обов'язків, що призведе до недопущення виникнення відхилень та порушень. Проте, слід зауважити, що внутрішній контроль також може надавати інформацію про доцільність застосування тих чи інших методичних підходів до облікового відображення певних господарських операцій, що надасть змогу підвищити ефективність діяльності суб'єкта господарювання.

На думку проф. Ф.Ф. Бутинця, внутрішній контроль – це система заходів відповідності діяльності підприємства поставленим завданням, надання керівництву інформації про стан об'єктів, що перевіряються, а також рекомендацій стосовно цих об'єктів, які сприятимуть прийняттю правильних управлінських рішень [19, с. 107]. Дане визначення зорієнтоване на узагальненні результатів контролю та надання інформації управлінському персоналу, на основі яких ґрунтуватимуться управлінські рішення.

Отже, проаналізувавши різні підходи щодо трактування поняття “внутрішній контроль”, можна стверджувати, що внутрішній контроль затрат на оплату праці – це процес спостереження та перевірки здійснення господарських операцій, що зумовлюють виникнення затрат на оплату праці направлений на виявлення відхилень та порушень, а також прийняття або коригування управлінських рішень з метою усунення, попередження в подальшому виникнення даних порушень та здійснення ефективної діяльності суб'єкта господарювання.

Для успішного виконання експертизи затрат на оплату праці потребує належної організації, яка передбачає вирішення ряду питань. На сьогодні не існує єдиного підходу авторів щодо організації експертизи та внутрішнього контролю, саме тому виникає необхідність здійснення дослідження даного питання.

Відповідно Н.Г. Виговська визначає фактори, що впливають на організацію внутрішнього контролю на підприємстві, не розподіляючи контроль на функціональний та інституційний: вид діяльності; масштаб діяльності; наявність достатніх фінансових ресурсів; складність організаційної структури; доцільність охоплення контролем різних аспектів діяльності; відношення керівництва підприємства до контролю [22, с. 79-80].

Отже, можна зробити висновок, що внутрішній контроль наявний на кожному підприємстві, проте компетентність його забезпечується не завжди. Так, невеликі підприємства найчастіше не мають достатнього штату, матеріальних ресурсів та рівня знань управлінського персоналу для організації інституційного внутрішнього контролю. Великі підприємства, навіть володіючи достатньою базою, можуть мати недосконалу систему контролю, і як наслідок досить великі засоби, витрачені на організацію контролю, не дадуть бажаних результатів.

Більш ширше визначення сутності самоконтролю надає Т.А. Бутинець, яка під ним розуміє свідомо здійснюваний суб'єктом процес, завдяки якому він досягає узгодженості між власною діяльністю (результатом) і відповідним зразком. З цього поняття випливає судження, що для здійснення такого процесу мають існувати вимірники і зразки (норми, стандарти), на основі яких працівник оцінює ступінь і правильність виконаного завдання [18, с. 303]. Відповідно працівники підприємства відіграють важливу роль у процесі функціонування суб'єкта господарювання, адже від економності використання працівниками економічних ресурсів частково залежить розмір поточних витрат діяльності підприємства. Відповідальність за здійснення своїх обов'язків визначає можливість безперервного ведення та прибутковості діяльності суб'єкта господарювання.

Має значення також той факт, що самоконтроль працівників є найбільш економічний, тому що при невеликих матеріальних витратах можна отримати значний ефект. Потрібною є тільки воля, усвідомлення мети, мотивація, визначені

організаційні зусилля і невелике навантаження додатковою працею, яка через певний період стає нормальною складовою організації власної праці. Самоконтроль є процесом саморегуляції і самовдосконалення [33, с. 306].

Звідси випливає, що така форма організації експертизи як самоконтроль провадиться безпосередньо персоналом суб'єкта господарювання, які самостійно контролюють ступінь виконання своїх обов'язків для досягнення здійснення основної мети діяльності суб'єкта господарювання.

Функціональний контроль завжди присутній на підприємстві незалежно від його розміру, виду діяльності, кількості працівників, обсягів діяльності тощо. Інституційний контроль є доцільним на підприємствах, що мають великі або середні розміри, значні обсяги діяльності та активи, які характеризуються високою оборотністю. Звідси вважаємо, що на малих підприємствах нераціонально виокремлювати відділ (службу) внутрішнього контролю, що лише значно збільшить витрати підприємства та призведе до зменшення ефективності господарської діяльності. Слід зауважити, що в межах функціонального контролю повинен діяти самоконтроль для залучення до контрольних дій персоналу суб'єкта господарювання з метою досягнення загальної мети ведення господарської діяльності підприємства.

Самоконтроль затрат на оплату праці буде здійснюватися безпосередньо працівниками суб'єкта господарювання. Так, виробничий персонал повинен спостерігати за доцільністю понесених трудових затрат у процесі виробництва продукції (робіт, послуг). При цьому на підприємстві повинні бути встановлені певні норми праці, що надають змогу працівникам самостійно проаналізувати фактично понесені трудові затрати та встановити відхилення.

Функціональний контроль затрат на оплату праці повинен здійснюватися посадовими особами структурних підрозділів, що забезпечать своєчасне їх реагування на виникнення порушень та відхилень, оскільки кожен з керівників знає специфіку своєї ділянки, що потребує управління, та можливі помилки, які можуть виникнути в процесі здійснення господарської діяльності.

Інституційний контроль затрат на оплату праці здійснюється відділом внутрішнього контролю, що здебільшого використовує прийоми наступного контролю, тобто після фактично понесених трудовозатрат та формування показників затрат на оплату праці. Дана форма організації внутрішнього контролю забезпечує результативність функціонування лише після застосування необхідних заходів та дій щодо усунення відхилень та порушень в наступних періодах, але лише після виявлення недоліків управління затратами на оплату праці в поточному періоді.

Проаналізувавши вищенаведені форми організації експертизи на підприємстві нами визначено, що найдоцільнішим є застосування функціонального контролю при здійсненні внутрішнього контролю затрат на оплату праці, який повинен мати місце на всіх підприємствах незалежно від їх розміру та специфіки діяльності. Розглянемо детальніше переваги та недоліки внутрішнього функціонального контролю в частині затрат на оплату праці в табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Переваги та недоліки внутрішнього функціонального контролю
(експертизи) затрат на оплату праці

Переваги	Недоліки
Охоплює всі види контролю (попередній, поточний, наступний)	Не обов'язковий для здійснення
Можливість координації дій контролерів (експертів)	Недостатня компетентність управлінського персоналу в проведенні контролю (експертів) в частині затрат на оплату праці
Чітка ідентифікація об'єктів контролю та закріплення їх за певними суб'єктами здійснення перевірки	Неналежна відповідальність контролерів до здійснення контрольних процедур
Можливість оцінки якості контрольних процедур та спостереження за виконанням превентивних заходів у процесі здійснення діяльності	Зацікавленість контролерів у навмисному не виявленні відхилень та порушень щодо даного об'єкту
Своєчасне запобігання виникненню відхилень, порушень та викривлень	Зниження активності у проведенні та удосконаленні превентивних та

щодо затрат на оплату праці	запобіжних заходів щодо відхилень та порушень
Наскрізне та безперервне здійснення контрольних процедур суб'єктами контролю за формуванням показників затрат на оплату праці та їх віднесенням на собівартість продукції (робіт, послуг)	Виконання додаткових обов'язків, що призводить до можливості несвоєчасного застосування контрольних дій
Зменшення кількості витрат підприємства на проведення внутрішнього функціонального контролю затрат на оплату праці	Загрози в наданні недостовірної та неповної інформації щодо затрат на оплату праці для прийняття управлінських рішень

Отже, функціональний контроль має ряд переваг та недоліків, які можуть проявлятися в процесі здійснення внутрішнього контролю затрат на оплату праці. Реалізація внутрішнього функціонального контролю даного об'єкту є важливим елементом організації ефективної системи внутрішнього контролю затрат на оплату праці, що надасть змогу зменшити трудомісткість контрольних процедур та забезпечить своєчасне реагування управлінського персоналу на виникнення відхилень та порушень у частині затрат на оплату праці та пошуку шляхів їх усунення.

Розглянемо підходи авторів до визначення суб'єктів здійснення внутрішнього контролю на підприємстві, що надасть можливість встановити суб'єктів внутрішнього функціонального контролю затрат на оплату праці.

Відповідно, Є.А. Кочерін зазначає, що суб'єкти внутрішнього контролю – це частина даної організації [51, с. 152]. У свою чергу, М.Д. Корінько до основних суб'єктів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання відносить: “керівництво, а також спеціалістів підприємства при виконанні ними своїх функціональних обов'язків; органів управління та контролю відповідно до засновницьких документів підприємства – ревізійну комісію, спостережну раду, аудиторський комітет, комісію з розслідування надзвичайних подій, інвентаризаційні комісії та інші комісії підприємства; обліковий персонал разом із головним бухгалтером, бухгалтери-ревізори; експерти; службу внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор, аудитори); службу нагляду;

контролерів, ревізорів, інших посадових осіб підприємства, що виконують спеціальні контрольні дії; службу безпеки діяльності підприємства; аналітичну службу; сторонні організації, в т.ч. зовнішні аудиторські фірми” [50, с. 16]. Таким чином, підходи вищенаведених вчених є суперечливими.

Впровадження функціонального контролю на підприємстві забезпечують суб’єкти його здійснення, рівні та зміст загальних функцій яких представлено в табл. 3.2. Запропонований поділ суб’єктів внутрішнього функціонального контролю на рівні забезпечить координацію дій щодо здійснення контрольних процедур в частині затрат на оплату праці, що надасть змогу дослідити та узагальнити інформацію в частині формування даних затрат до їх віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) в процесі здійснення діяльності суб’єкта господарювання.

Таким чином, запропонований рівневий поділ суб’єктів внутрішнього функціонального контролю затрат на оплату праці забезпечить зниження трудомісткості контрольних процедур (усунення дублювання дій) при реалізації даної форми організації внутрішнього контролю, що надасть змогу застосовувати оптимізаційні заходи щодо даних затрат під час їх виникнення у процесі здійснення виробничої діяльності суб’єкта господарювання.

Таблиця 3.2.

Суб’єкти здійснення внутрішнього функціонального контролю
(експертизи) затрат на оплату праці

Рівні суб’єктів контролю (експертизи)	Зміст загальних функцій
I. Власник (керівник) підприємства	Контроль за дотриманням трудового законодавства, ефективності функціонування системи внутрішнього контролю затрат на оплату праці та прийняття управлінських рішень щодо застосування заходів профілактики відхилень та порушень

II. Бухгалтерський контроль	Контроль за достовірністю відображення в системі бухгалтерського обліку господарських операцій щодо затрат на оплату праці
III. Центри відповідальності	Контроль в межах певного структурного підрозділу за виконанням обов'язків підлеглих, доцільністю понесення трудових затрат виробничого персоналу; визначення недоліків організації праці на підприємстві; ефективність застосування заходів ресурсозбереження
IV. Центри виникнення затрат	Контроль на робочому місці (самоконтроль) за дотриманням норм та нормативів в процесі здійснення трудової діяльності

Необхідною умовою для ефективної реалізації внутрішнього функціонального контролю затрат на оплату праці є зацікавленість контролерів в отриманні достовірних та повних даних щодо процесу формування показників таких затрат, що забезпечить своєчасність застосування необхідних превентивних заходів з метою збереження економічних ресурсів підприємства.

Для обґрунтування ефективності реалізації внутрішнього функціонального контролю затрат на оплату праці представимо складові елементи його організації (рис. 3.1).

Таким чином, внутрішній функціональний контроль затрат на оплату праці надасть змогу оперативно виявляти відхилення та порушення в процесі формування показників затрат на оплату праці. Важливість даної форми організації контролю полягає в тому, що при раціональному розподілі обов'язків щодо застосування контрольних процедур затрат на оплату праці серед посадових осіб можна визначити основні недоліки в управлінні затратами на оплату праці, що забезпечить ефективність процесу формування, розподілу

та використання трудових ресурсів на підприємстві.

Об'єктами експертизи затрат на оплату праці є елементи облікової політики, господарські операції, записи в первинних документах, облікових регістрах, звітності щодо затрат на оплату праці та інформація про порушення у веденні обліку затрат на оплату праці.

Виокремлення даних об'єктів внутрішнього контролю затрат на оплату праці надасть змогу отримати своєчасну та повну інформацію щодо формування та віднесення на собівартість продукції затрат на оплату праці.



Рис. 3.1. Внутрішній функціональний контроль затрат на оплату праці:
організаційний підхід

Важливою складовою об'єктів внутрішнього функціонального контролю затрат на оплату праці є визначення елементів облікової політики, що забезпечать законність ведення бухгалтерського обліку затрат на оплату праці. Елементи облікової політики в частині затрат на оплату праці повинні встановлюватися на рівні підприємства з дотримання усіх норм та положень чинного законодавства, що забезпечить єдність підходу щодо організації та методики облікового відображення затрат на оплату праці.

Мета проведення внутрішнього функціонального контролю затрат на оплату праці полягає у виявленні відхилень та порушень, встановленні ефективності та раціональності використання трудових ресурсів суб'єкта господарювання, законності та достовірності облікового відображення показників затрат на оплату праці, що надасть змогу своєчасно прийняти необхідні управлінські рішення щодо усунення недоліків системи управління затратами на оплату праці.

Після поставлених завдань внутрішнього функціонального контролю затрат на оплату праці визначаються методи, прийоми та способи здійснення контрольних процедур, які будуть застосовувати суб'єкти здійснення контролю та за допомогою яких будуть формуватися результати здійснення внутрішнього функціонального контролю затрат на оплату праці. Детальне обґрунтування методів реалізації внутрішнього функціонального контролю затрат на оплату праці розглянуто в п. 3.2.

Здійснення внутрішнього функціонального контролю затрат на оплату праці надає змогу виявити, проаналізувати та оцінити суттєвість порушень та відхилень щодо здійснення даних господарських операцій, що забезпечує своєчасне застосування заходів усунення встановлених недоліків та провести в подальшому їх моніторинг та визначити ефективність впровадження.

Документальне оформлення процесу експертизи складається з двох видів документації: робочої та підсумкової. Експерт зобов'язаний вести документацію, яка стосується прийнятих рішень за результатами проведеної перевірки і буде покладена в основу висновку перевірки (звіту контролера) [6, с. 21]. Звідси робоча документація – це записи, за допомогою яких експерт фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення контролю. У робочих документах експерта зазначається інформація, яка на його думку є суттєвою та впливає на правильність здійснення контролю, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції у звіті контролера. Робоча документація може бути оформлена у паперовому вигляді у формі таблиць або зафіксована на електронних носіях інформації.

Найпоширенішими функціями робочих документів експерта є:

- обґрунтування твердження у звіті експерта та засвідчення відповідності здійснених контрольних процедур прийнятим нормативам;
- полегшення процесу керування, нагляду та контролю за якістю та ефективністю проведення внутрішнього контролю;
- сприяння виробленню методологічного підходу до процесу здійснення внутрішнього контролю.

З метою здійснення раціонального контролю затрат на оплату праці нами запропоновано використовувати нижченаведені форми робочих документів. Відомість результатів перевірки процесу формування затрат на оплату праці представлена на зразку 3.1. Дана відомість надасть можливість визначити доцільність та оптимальність використання робочого часу, що, в свою чергу, забезпечить управлінський персонал суб'єкта господарювання повною та достовірною інформацією щодо залучення трудових ресурсів при здійсненні господарської діяльності для прийняття ефективних управлінських рішень.

Зразок 3.1. Форма робочого документу суб'єктів III рівня здійснення експертизи

Відомість результатів перевірки процесу формування затрат на оплату праці за квітень 2016 р.

Операції за звітний період	Документ, який підтверджує здійснення операції (номер, дата)	Нормативні показники робочого часу	Відхилення виявлені в процесі перевірки та причини їх виникнення	Відповідальна особа	Потенційні наслідки та вплив на діяльність суб'єкта господарювання
1	2	3	4	5	6
Працівником основного виробництва відпрацьовано 35 год. робочого часу	Табель обліку використання робочого часу № 114 від 01.04.2016-31.04.2016	40 год.	2 год. робочого часу працівником було не відпрацьовано у результаті простою з вини працівника	Начальник Цеху № 1 Макаренко М.А.	Збільшення непродуктивних витрат підприємства, зменшення економічної ефективності процесу виробництва

Документ склав _____

(посада)

(ПІП)

Документ перевірів: _____

Наведена форма робочого документу використовується суб'єктами III рівня реалізації внутрішнього функціонального контролю (центри відповідальності), що надає змогу визначити недоліки в організації праці на підприємстві, наслідки та їх вплив на діяльність суб'єкта господарювання. За складання даної форми відповідальні керівники структурних підрозділів, що

визначають причини виникнення відхилень та приймають необхідні рішення щодо їх усунення в подальшому здійсненні господарської діяльності.

Для ефективної експертизи за здійсненням трудової діяльності пропонуємо форму робочого документа, яка містить інформацію щодо результатів перевірки формування затрат на оплату праці при різних формах оплати праці (зразок 3.2).

Зразок 3.2. Форма робочого документа суб'єктів IV рівня здійснення експертизи

Відомість результатів перевірки формування затрат на оплату праці при різних формах оплати праці

за квітень 2016 р.

Структурний підрозділ	Виконавець (ПІБ)	Обсяг виготовленої продукції, од. / день		Робочий час (год. / день)		Відхилення		Наслідки для господарської діяльності підприємства
		факт	норма	факт	норма	од. / день	год. / день	
1		2	3	4	5	6	7	8
Цех № 1	Сус В.С.	400	500	–	–	-100	–	Зниження продуктивності праці
Цех № 2	Чиж К.В.	–	–	5	8	–	-3	Непродуктивне використання робочого часу

Документ склав _____

(посада)

(ППП)

Документ перевірів: _____

(посада)

(ППП)

Вищенаведена форма робочого документу призначена для суб'єктів IV рівня здійснення внутрішнього функціонального контролю (центри виникнення затрат) для встановлення відхилень у процесі здійснення трудової діяльності. Дана форма складається відповідальною особою певної ділянки з метою визначення суттєвості відхилень та наслідків їх виникнення для діяльності підприємства. Відомість результатів перевірки формування затрат на оплату праці при різних формах оплати праці надає змогу працівникам проаналізувати недоліки в здійсненні трудової діяльності з метою їх наступного усунення.

З метою ефективної координації дій суб'єктів внутрішнього контролю та подолання недоліків нормативно-правового регулювання нами розроблено Регламент з організації та функціонування системи внутрішнього функціонального контролю в частині перевірки затрат на оплату праці (Додаток Н).

Впровадження в практичну діяльність Регламенту з організації та функціонування системи внутрішнього функціонального контролю в частині перевірки затрат на оплату праці надає змогу удосконалити наступні складові організації системи внутрішнього контролю: 1) організацію праці контролерів (визначено права, обов'язки та відповідальність суб'єктів внутрішнього контролю щодо перевірки затрат на оплату праці, порядку їх дій у випадку виявлення відхилень, порушень); 2) технологію та техніку внутрішнього контролю (розроблено план, програму та оперограму здійснення контролю затрат на оплату праці); 3) методичне забезпечення (встановлено етапи, перелік прийомів та способів, які слід використовувати суб'єктам внутрішнього контролю залежно від ієрархічної приналежності в процесі реалізації контрольних процедур, запропоновано класифікатор типових порушень та відхилень); 4) документальне

забезпечення (розроблено пакет робочих документів суб'єктів внутрішнього контролю та звіт контролера за результатами проведених перевірок затрат на оплату праці).

При здійсненні функціонального контролю важливу увагу слід приділити порядку застосування методичних прийомів та способів для проведення контролю процесу формування затрат на оплату праці виробничого та загальновиробничого персоналу та списання даних затрат на собівартість продукції (робіт, послуг), що визначаються в розділі “Внутрішній функціональний контроль формування та списання затрат на оплату праці”. Наведена інформація в даному розпорядчому документі забезпечить ефективність проведення контролю в частині затрат на оплату праці та достовірність отриманих результатів перевірки.

Найважливішою функцією внутрішнього контролю є забезпечення дотримання працівниками підприємства своїх посадових обов'язків. Обов'язки працівників підприємства, що здійснюють внутрішній контроль затрат на оплату праці встановлюються посадовими інструкціями.

Як зазначає В.Д. Белік розробка внутрішніх посадових інструкцій повинна здійснюватись для тих працівників, діяльність яких пов'язана з центрами виникнення матеріальних витрат та центрами відповідальності, де окреслені межі контрольних функцій. На рівні підприємства посадові особи здійснюють контрольні функції при виникненні своїх функціональних обов'язків. Нормативно вони зафіксовані в посадовій інструкції. За допомогою даної інструкції здійснюється розподіл сфер компетенції та контрольних повноважень між суб'єктами, а також координація дій контролюючих суб'єктів [10, с. 115].

З метою визначення основних обов'язків суб'єктів внутрішнього контролю затрат на оплату праці нами проведено аналіз посадових інструкцій (Додаток П). Таким чином, на основі здійсненого нами дослідження в частині вивчення основних функціональних обов'язків та прав запропоновано зразок Посадових

інструкцій контролерів в розрізі рівні суб'єктів здійснення внутрішнього функціонального контролю затрат на оплату праці (Додаток П).

План, програма та оперограма здійснення внутрішнього функціонального контролю затрат на оплату праці надають змогу встановити відповідальних осіб за здійснення контрольних процедур щодо певних об'єктів контролю та порядок виконання дій в частині контролю затрат на оплату праці (Додаток П).

Підсумковим документом суб'єктів внутрішнього контролю є Звіт про результати проведення внутрішнього функціонального контролю в частині перевірки затрат на оплату праці, що містить інформацію про результати проведеної перевірки. У даному звіті контролер відображає дані виявлених під час здійснення функціонального контролю порушень, помилок, відхилень з оцінкою законності, правильності та достовірності відображення затрат на оплату праці в системі бухгалтерського обліку та звітності суб'єкта господарювання. Інформація, яка повинна бути надана у Звіті контролера щодо затрат на оплату праці наведена на рис. 3.2.

Таким чином, вищенаведена інформація у даному Звіті повинна відповідати критеріям законності, достовірності, своєчасності та відповідності з метою подальшого узагальнення та формування на її основі управлінських рішень. У результаті аналізу інформації, що представлена у Звіті про результати проведення внутрішнього функціонального контролю в частині перевірки затрат на оплату праці суб'єкти здійснення контролю формують пропозиції щодо усунення виявлених помилок, відхилень та порушень.

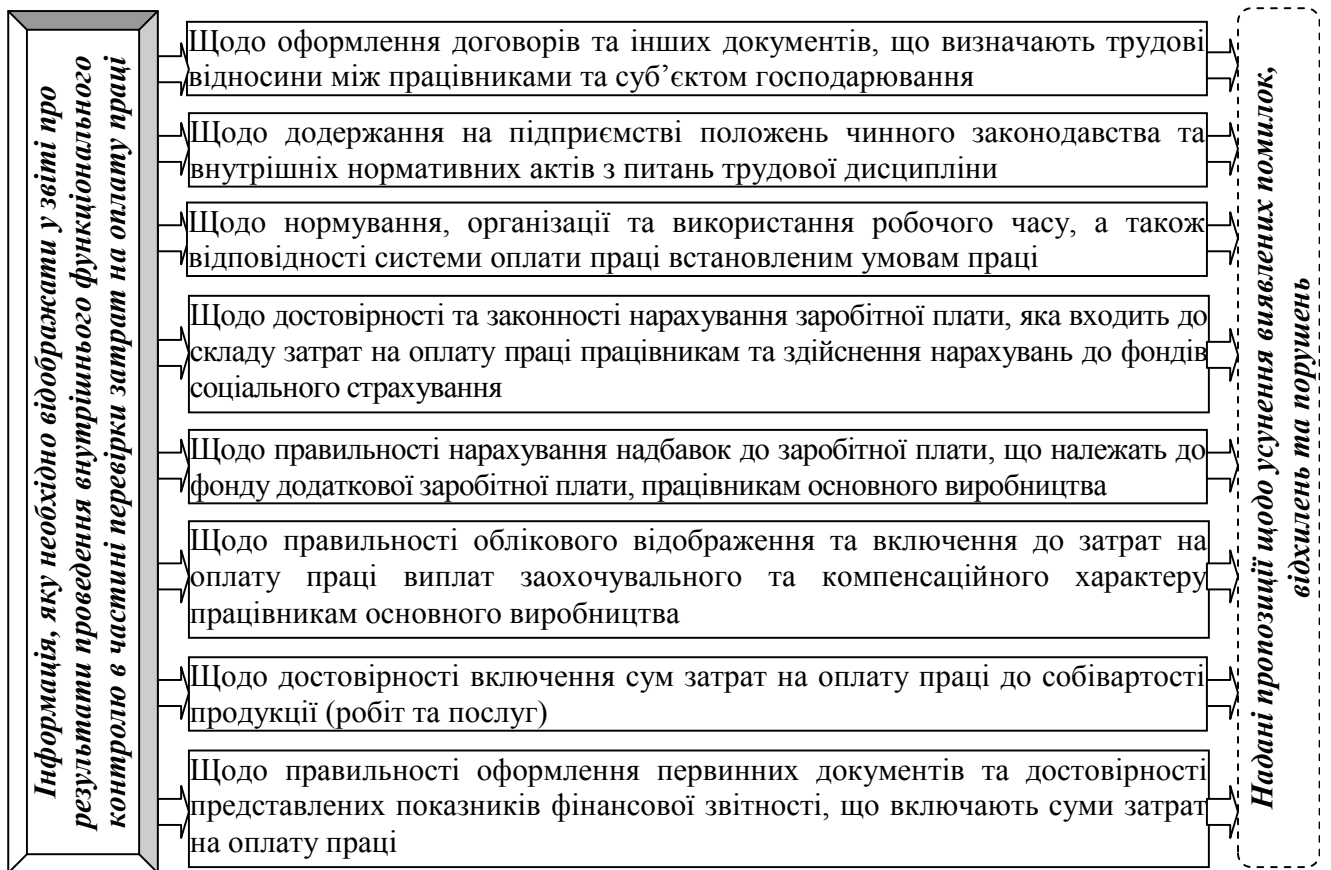


Рис. 3.2. Інформація про затрати на оплату праці, яку необхідно відобразити у Звіті експерта про результати проведення внутрішнього функціонального контролю в частині перевірки затрат на оплату праці

Використання запропонованих рекомендацій з удосконалення організаційних засад функціонування системи внутрішнього функціонального контролю забезпечує високий рівень та якість проведення перевірок щодо затрат на оплату праці, уніфікацію діяльності суб'єктів функціонального контролю, зниження трудомісткості контрольних процедур на основі усунення дублювання дій, підвищення ступеня обробки та узагальнення інформаційних даних щодо затрат на оплату праці, оперативне виявлення порушень та відхилень у процесі застосування контрольних процедур.

3.2. Розвиток методичних підходів внутрішнього контролю витрат на оплату праці для здійснення експертизи

Експертиза різних сфер трудової діяльності – нормування праці, організації робочих місць, охорони праці, управління персоналом, відображення витрат на оплату праці в обліку, контроль за включенням продуктивних затрат на оплату праці в собівартість, тощо – дозволяє управляти станом трудової сфери та витратами підприємства взагалі. На вітчизняних підприємствах експертиза персоналу здійснюють формально, або не проводять взагалі. У зв'язку з цим відсутні дані про ефективність його здійснення та вплив на діяльність підприємства.

Ефективність проведення експертизи на підприємствах, насамперед, залежить від того, наскільки досконало розроблено його методику здійснення. Відповідно особливу увагу при проведенні перевірок слід приділяти безпосередньо методиці здійснення контролю затрат на оплату праці та калькулювання собівартості продукції. Дана методика повинна бути розроблена з використанням комплексного підходу до розробки рекомендацій, спрямованих на визначення рівня затрат, їх впливу на собівартість продукції та фінансовий результат діяльності підприємства.

Найпоширенішими недоліками у досліджених методиках експертизи розрахунків з оплати праці є:

- представлення неповного переліку дій та етапів здійснення контролю;
- не зазначення порядку оформлення результатів перевірки;
- використання вибіркового виду контролю;
- застосування лише аналітичних процедур без попереднього здійснення контролю показників певного об'єкту;

– представлення методичного підходу без розкриття порядку дій, які повинні виконуватися в процесі здійснення контролю.

Таким чином, вищенаведені недоліки в методичних підходах щодо здійснення експертизи розрахунків з оплати праці негативно впливають на якість, обґрунтованість і достовірність отриманих результатів контролерами, що призводить до виникнення суттєвих відхилень та порушень у процесі здійснення господарської діяльності.

Слід зауважити, що в основному автори приділяють увагу методичній стадії здійснення експертизи, яка включає різний порядок виконання контрольних процедур за певними об'єктами. Однак, відмітимо, що ґрунтовним етапом повинен бути організаційний, який закладає основи порядку та послідовність здійснення контрольних процедур, тобто встановлюються об'єкти, суб'єкти та джерела інформації щодо проведення експертизи розрахунків з оплати праці, визначаються розпорядчі документи, за якими закріплюються права та обов'язки контролерів. Даний етап повинен ознайомити суб'єктів здійснення контролю із стандартизованими формами робочих документів, які допоможуть нагромадити та згрупувати певні показники, на основі опрацювання та аналізу яких будуть формуватися результати контролю.

Відповідно важливим елементом організаційного етапу є вибір суб'єктів проведення експертизи, які за допомогою контрольних та аналітичних процедур будуть виявляти відхилення та порушення певного об'єкту контролю. Обґрунтований та раціональний розподіл обов'язків між суб'єктами контролю призведе до координації їх дій, що сприятиме зменшенню трудомісткості процесу контролю, забезпечить отримання повної та достовірної інформації.

Методичний етап здійснення контролю розрахунків з оплати праці повинен включати повний перелік дій суб'єктів контролю до визначених на організаційному етапі об'єктів, що забезпечить дослідження всіх ділянок виникнення та формування показників продуктивних затрат та непродуктивних

витрат на оплату праці. Для надання об'єктивних пропозицій щодо усунення непродуктивних витрат на оплату праці, насамперед, повинні досліджуватися питання дотримання умов організації праці та трудової дисципліни певними категоріями працівників на підприємстві. Слід зауважити, що авторами досліджених методичних підходів щодо здійснення контролю розрахунків з оплати праці дані питання практично не розглядаються, а контрольні процедури найчастіше здійснюються відносно відображення даних розрахунків в системі бухгалтерського обліку.

Важливим елементом здійснення експертного дослідження розрахунків з оплати праці є правильне документальне оформлення результатів контролю, що повинні розкривати повну та достовірну інформацію щодо отриманих даних у процесі реалізації контролю та характеризуються критерієм доступності для зацікавлених користувачів. Відповідно після дослідження отриманих даних управлінський персонал приймає певні рішення щодо застосування необхідних заходів із попередження, усунення виявлених відхилень та порушень у результаті здійснення контролю.

Інспекційний етап передбачає реалізацію контролю за порядком здійснення управлінських рішень. На даному етапі повинні визначатися відповідальні особи, які здійснюють спостереження за правильністю та раціональністю виконання рішень, що надасть змогу встановити доцільність та ефективність застосовуваних заходів відносно усунення виявлених відхилень та порушень. У свою чергу, даний етап присутній лише в трьох досліджених нами методичних підходах (Л.В. Гончар та А.Є. Рубан [25], І.Г. Пахомова та Г.В. Арап [74], О.Ю. Шоляк [96]), що вказує про відсутність дієвості прийнятих управлінських рішень щодо усунення виявлених недоліків у процесі здійснення контролю.

Таким чином, дослідження існуючих методичних підходів до здійснення експертизи розрахунків з оплати праці дозволяє зробити висновок про необхідність удосконалення методики реалізації експертизи затрат на оплату

праці з метою побудови чіткого механізму здійснення контрольних заходів суб'єктами контролю для формування та надання достовірної інформації в частині затрат на оплату праці управлінському персоналу суб'єкта господарювання.

У ході дослідження специфіки здійснення експертизи та внутрішнього контролю затрат на оплату праці виявлено, що методика контролю зводиться лише до перевірки розрахунків з оплати праці та відрахувань до відповідних фондів соціального спрямування без врахування соціальної компоненти трудових відносин та антагоністичних інтересів суб'єктів цих відносин, що можуть спричиняти негативний вплив на інші підконтрольні даній системі об'єкти. Відсутність науково обґрунтованих підходів до методики зумовлює необхідність її розробки з врахуванням специфіки соціально-трудова відносин.

Для соціального захисту і матеріальної зацікавленості працівників необхідно постійно удосконалювати систему оплати праці з врахуванням кількості і якості праці, його умов і результатів. А для цього потрібно постійно проводити перевірку розрахунків з персоналом, яка передбачає контроль дотримання чинного законодавства про працю, правильність нарахування заробітної плати і утримань з неї і правильності ведення бухгалтерського обліку розрахунків по оплаті праці. Логічну структуру обліку та експертизи затрат на оплату праці зображено на рис. 3.3.

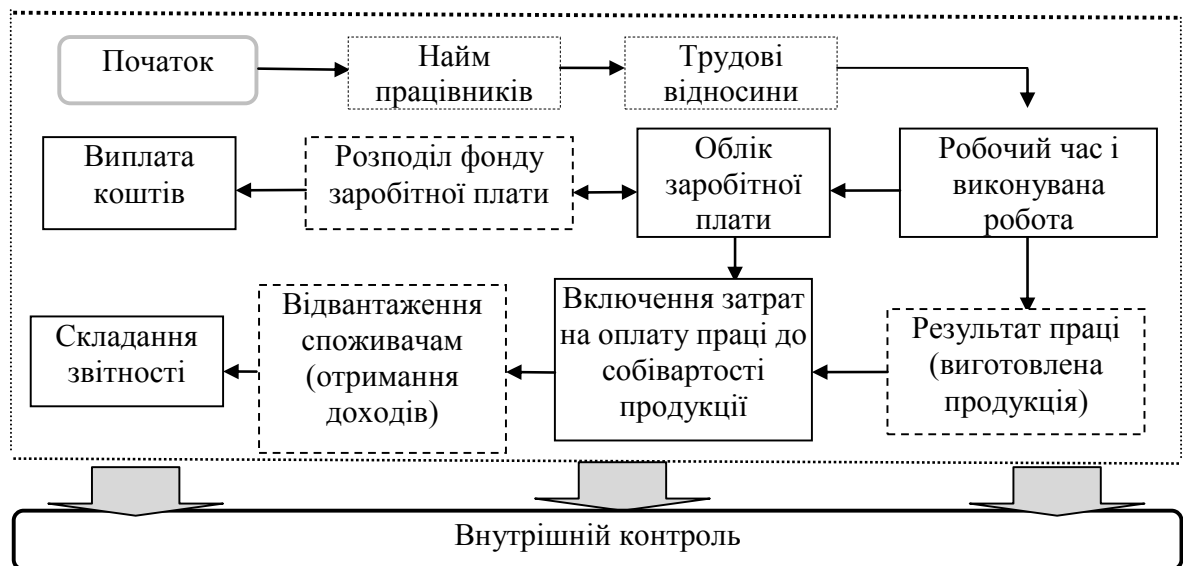


Рис. 3.3. Логічна структура обліку та експертизи затрат на оплату праці

При проведенні експертного дослідження затрат на оплату праці існує потреба у перевірці облікового відображення кожного етапу, що вимагає уточнення об'єктів внутрішнього контролю затрат на оплату праці.

Під об'єктами внутрішнього контролю розуміють окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні чи інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан яких може бути оцінено кількісно та якісно. Як зазначає Т. А. Бутинець, об'єктами дослідження контролю і практики його здійснення є економічні та соціальні результати діяльності фірми, тобто її майно, а також його наявність та безперервний рух, іншими словами, кругообіг капіталу [18].

Об'єктами внутрішнього контролю затрати на оплату праці персоналу підприємства виступають: трудові ресурси (чисельність працівників, продуктивність їх праці); процес виробництва (з точки зору затрат праці, що підлягають компенсації через заробітну платню); результати праці (продукція, роботи, послуги, незавершене виробництво, як споживачі затрат на оплату праці, що відображаються в калькуляції їх собівартості); процес калькулювання собівартості (в частині вибору методів та способів розподілу та класифікації

витрат); процес обчислення та нарахування заробітної плати, єдиного соціального внеску (рис. 3.4).

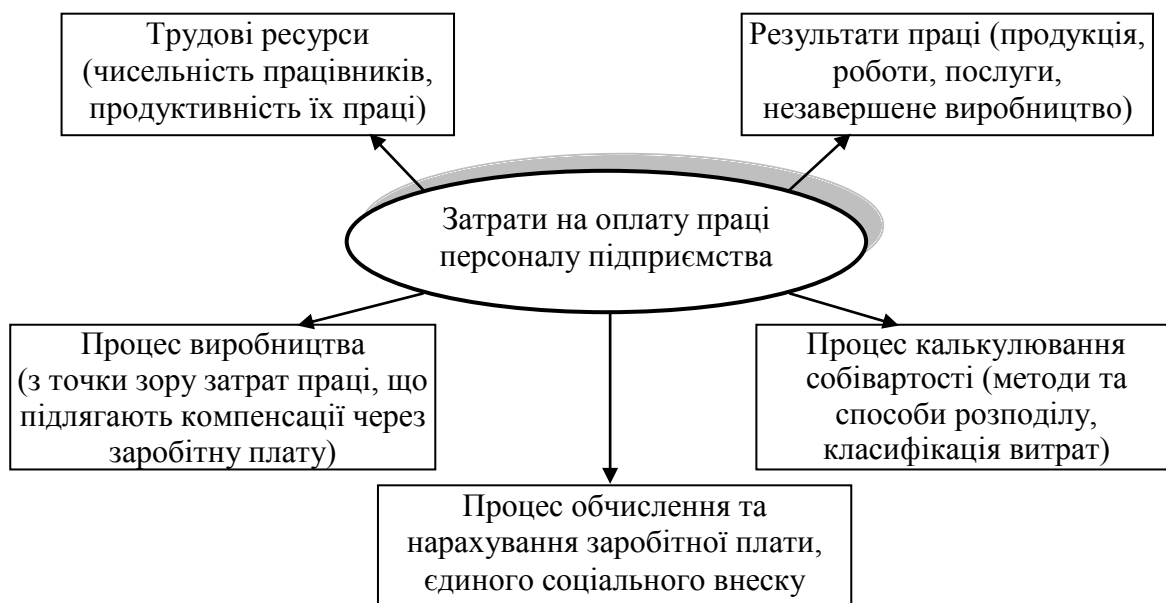


Рис. 3.4. Об'єкти експертизи затрат на оплату праці

Представимо форми здійснення та експертизи об'єктів контролю затрат на оплату праці та найсуттєвіші порушення, які можуть виникати в процесі їх облікового відображення (табл. 3.3).

Одним зі складних етапів контролю є перевірка правомірності віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) витрат на заробітну плату, нараховану персоналу суб'єкта господарювання, та нарахувань до соціальних фондів. Здійснюючи перевірку, необхідно впевнитися, що у суб'єкта господарювання відсутні типові помилки і порушення в обліку і звітності у розрахунках з оплати праці.

Таблиця 3.3.

Об'єкти експертизи затрат на оплату праці, форми здійснення контролю та можливі відхилення і порушення, що можуть бути виявлені

Об'єкти експертизи	Форми здійснення експертизи	Відхилення та порушення
--------------------	-----------------------------	-------------------------

Трудові ресурси (чисельність працівників, продуктивність їх праці)	Економічний аналіз, нагляд	Фіктивні документи щодо прийняття на роботу неіснуючої особи; неналежне документальне оформлення; відсутність внутрішніх нормативних документів з оплати праці
Процес виробництва (з точки зору затрат праці, що підлягають компенсації через заробітну плату)	Нагляд	Відображення невідпрацьованого часу в первинних документах; втрати та недостачі матеріальних цінностей; порушення строків виконання, неналежне документальне оформлення
Результати праці (продукція, роботи, послуги, незавершене виробництво)	Інвентаризація, обстеження	Втрати та недостачі матеріальних цінностей; неналежне документальне оформлення
Процес обчислення та нарахування заробітної плати, єдиного соціального внеску	Інвентаризація, нагляд	Нарахування заробітної плати в завищених розмірах; не нарахування (не донарахування) інших виплат фізичним особам, не проведення індексації заробітної плати; неналежне документальне оформлення; арифметичні помилки
Процес калькулювання собівартості (методи та способи розподілу та класифікація витрат)	Економічний аналіз, нагляд	Арифметичні помилки, вибір недоцільного способу розрахунку собівартості, включення витрат, які не беруть участь у формуванні вартості

Для отримання не лише узагальненої, а й конкретнішої і точнішої інформації, яка б дала змогу ефективніше управляти виробничими та загальновиробничими витратами за структурними підрозділами підприємства, контролерів доцільно групувати за центрами виникнення затрати і центрами відповідальності за здійснені затрати. За таких умов на кожному рівні управління забезпечуватиметься мотивована відповідальність працівників за здійснені витрати і раціоналізацію діяльності.

З метою усунення зазначених недоліків обґрунтований та розроблений комплексний методичний підхід до здійснення внутрішнього контролю затрат на

оплату праці з урахуванням функціонального поділу його суб'єктів. Запропоновані етапи внутрішнього функціонального контролю передбачають об'єднання дій власника, бухгалтерського відділу та керівників центрів відповідальності та центрів виникнення затрат у частині розробки заходів з упорядкування та налагодження чіткої послідовності реалізації контрольних процедур щодо затрат на оплату праці (рис. 3.5).

Виконуючи функції зворотного зв'язку, внутрішній контроль процесів надає гнучкості і здійснює корегування процесу у відповідності із встановленими цілями. Важливим для підвищення ефективності реалізації процесів на підприємстві, утримання їх у стані контрольованості та для забезпечення дієвості внутрішнього контролю в системі процесно-орієнтованого управління є постійний контроль процесу власником процесу на основі визначеної системи показників.

Експертиза первинних документів дозволить суб'єктам внутрішнього контролю виділити основні порушення операцій в розрахунках з оплати праці наступними способами:

- інвентаризація – використовується для підтвердження короткострокової кредиторської заборгованості з оплати праці в формах бухгалтерської звітності;

- перерахунок відомостей для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків з оплати праці та при калькулюванні собівартості продукції, які відображені в первинних документах і облікових регістрах бухгалтерського обліку;

- підтвердження – використовується для отримання інформації про правильне відображення в бухгалтерському обліку проведених господарських операцій і кредиторської заборгованості з оплати праці на рахунках обліку;



Рис. 3.5. Етапи здійснення внутрішнього контролю затрат на оплату праці

– перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій – застосовується під час контролю за обліковими роботами, які виконуються бухгалтерією та кореспонденцією рахунків з операцій, пов'язаних з оплатою праці та формуванням собівартості;

– усне опитування – використовується в ході отримання відповідей на запитання контролера для попередньої оцінки стану обліку розрахунків з оплати праці;

– прийоми документального контролю використовується в ході перевірки операцій, відображених в первинному обліку, відомостях, Головній книзі, фінансовій та статистичній звітності з оплати праці. Особливу увагу слід приділяти відповідності сум оборотів і залишків в регістрах синтетичного і аналітичного обліку по рахунках 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” та “Витрати на оплату праці”;

– аналітичні процедури застосовуються при зіставленні фонду оплати в звітному періоді з показниками попередніх періодів.

За допомогою арифметичної перевірки можливо виявити зазначені в документах невірні суми та розрахунки, встановити факти присвоєння коштів, методом завищення підсумків у платіжній відомості, а також з'ясувати правильність зроблених у документах підрахунків, наприклад, множення кількісного показника на ціну при нарахуванні заробітної плати кожного працівника.

За допомогою нормативно-правової перевірки перевіряється правильність застосування в документах розцінок, нарядів, норм трудових затрат, розміру ставок нарахувань та утримань, правомірності нарахування сум заробітної плати, доплат, надбавок, премій, лікарняних та інших виплат передбачених колективним (трудовим) договором.

Під час взаємної перевірки співставляються дані різних документів, які є підтвердженням однієї операції, на предмет їх відповідності. При перевірці правильності видачі нарахованих працівникам виплат за розрахунково-платіжними відомостями проводиться зіставлення зазначених у них сум із сумами, що зазначаються у нарядах, рахунках, колективних (трудових) договорах.

Розбіжності сум можуть свідчити про завищення витрат, а якщо нарядів, рахунків та інших документів, які обґрунтовують дану операцію не буде виявлено зовсім, то під сумнів буде поставлена законність здійснення такої виплати та реальний факт отримання коштів тією особою, якій вони були нараховані. Наприклад, видача заробітної плати іншій особі без доручення. Такі розбіжності не завжди є зловживаннями, часто такі помилки допускаються і через халатність, проте незнання законодавства та правил оформлення документів від відповідальності особу не звільняє.

Використання наведених прийомів контролю дозволяє суб'єкту контролю отримати певні результати лише за допомогою чітко розробленої технології проведення перевірки розрахунків з персоналом з оплати праці.

Під час експертизи операцій з обліку затрат на оплату праці доцільно провести інвентаризацію. Метою проведення даної інвентаризації є виявлення реальної заборгованості перед персоналом підприємства з оплати праці. Специфіка інвентаризації полягає в тому, що поряд з суто бухгалтерською інформацією перевіряється відповідність здійснених операцій законодавчо-правовим нормам.

У ході проведення інвентаризації по розрахунках з робітниками і службовцями перевіряється реальність заборгованості по розрахункових відомостях, підсумки яких порівнюються з Головною книгою. Окрім цього повинні бути виявлені суми, що своєчасно не вимагались і підлягали

перерахуванню на рахунок депонентів, а також суми і причини виникнення переоплат (дебіторської заборгованості).

Методичний етап внутрішнього контролю орієнтований на встановлення правильності оформлення та легітимності первинних документів з виплат виробничому та загально виробничому персоналу, відображення на їх підставі даних фактів господарського життя в системі рахунків обліку. Так, бухгалтерською службою підприємства повинні перевірятися доцільність, своєчасність, правильність документального оформлення господарських операцій з формування затрат на оплату праці.

Під час здійснення операцій з обліку оплати праці, допущення помилок є явищем неодноразовим. У зв'язку з цим необхідно перевіряти достовірність первинних документів, їх відповідність вимогам нормативних документів, наявність підписів посадових осіб, відповідальних за облік виконаних робіт, а також факти необумовлених виправлень і підчисток [1, с. 201].

Обліковий персонал повинен перевіряти достовірність первинних документів, їх відповідність вимогам нормативних документів, наявність підписів посадових осіб, відповідальних за облік виконаних робіт, а також факти невиправданих виправлень і підчисток. При перевірці потрібно з'ясувати правильність утримань з виплат, насамперед податку з доходів фізичних осіб та обґрунтованість розрахунків з депонентами. У цьому випадку слід перевірити платіжні відомості, дату виникнення та суму депонованої суми, кількість депонентів і звірити суми з розрахунків з депонентами.

Надзвичайно важливим моментом при здійсненні експертизи розрахункових операцій з працівниками є перевірка правильності нарахування сум належних до виплати та їх відповідності штатному розпису та колективним (трудовим) договорам, достовірності застосування тарифних ставок, розцінок, нарядів та інших нормативів при нарахуванні виплат, дослідження

необґрунтованого та неправомірного включення витрат на оплату праці до собівартості продукції (робіт, послуг), правильності включення певних виплат до фонду оплати праці та проведення нарахувань і утримань згідно чинного законодавства. Дане завдання реалізується через застосування арифметичної перевірки, методом здійснення перерахунків існуючих сум.

Під час здійснення експертизи обґрунтованості нарахування премій, надбавок, доплат та інших виплат фонду додаткової заробітної плати, слід розуміти, що нарахування таких виплат має бути передбачено у колективному (трудовому) договорі, та здійснюватися на підставі наказу керівника. В даному випадку контроль здійснюється методом взаємної перевірки вищезазначених документів.

Необхідно, також, переконатися в правильності організації та веденні аналітичного і синтетичного обліку, заповненні форм бухгалтерської, соціальної та податкової звітності, в частині розрахунків з працівниками з оплати праці, а також здійсненні нарахувань та утримань з нарахованих сум.

Одним із завдань як внутрішнього функціонального контролю, так і економічного аналізу є дослідження причинно-наслідкових зв'язків економічних явищ і процесів, які виникають в процесі здійснення діяльності. Застосування аналітичних процедур в контролі надають можливість визначити вузькі місця, ділянки, які потребують детальнішого контролю, що дозволяє підвищити ефективність процесу планування перевірки та її дієвість. На особливу увагу заслуговує порядок проведення аналітичних процедур в частині визначення причинно-наслідкових зв'язків між темпами зростання середньої заробітної плати та продуктивністю праці.

При проведенні аналітичних процедур в ході здійснення внутрішнього функціонального контролю можуть бути задіяні різні методичні прийоми та

способи: абсолютні та відносні величини, коефіцієнти, прийом обчислення індексів, всі види порівняння, балансове узагальнення, факторний аналіз тощо.

Аналіз використання коштів на оплату праці на кожному підприємстві має велике значення. У даному процесі слід проводити систематичний контроль за використанням фонду заробітної плати, виявляти можливості економії коштів за рахунок зростання продуктивності праці і зниження трудомісткості продукції [68].

Суб'єктами експертизи на рівні центрів виникнення затрат на основі застосування аналітичних процедур оцінюється забезпеченість підприємства трудовими ресурсами, а також зміна їх чисельності у порівнянні з потребою у робочій силі та попереднім періодом.

“При цьому необхідно враховувати, що недостатнє забезпечення робочою силою зумовлює відхилення у технологічному процесі, непродуктивні витрати, а надлишок – недозавантаження робітників, використання робочої сили не за призначенням, зниження продуктивності праці” [68].

На основі проведених аналітичних розрахунків здійснюється перевірка та оцінка взаємоузгодженості показників чисельності працівників та зростання продуктивності праці, середньої заробітної плати.

Необхідно також переконатися в правильності організації та веденні аналітичного і синтетичного обліку, заповненні форм бухгалтерської, соціальної та податкової звітності, в частині розрахунків з працівниками з оплати праці, а також здійсненні нарахувань та утримань з нарахованих сум.

Перевірка витрат робочого часу проводиться з метою визначення можливості його економії, складання раціонального балансу робочого часу, одержання вихідних даних для встановлення норм праці, аналізу синхронності і

ритмічності роботи системи взаємозалежних машин, робочих місць та виробничих ділянок [103].

Оцінка правильності реєстрації використання робочого часу, виконання норм виробітку забезпечується завдяки використанню хронометражу, фотографії робочого часу, фотохронометражу та самофотографії робочого часу.

Результативна стадія передбачає аналіз причин відхилень, розробку методики усунення виявлених порушень та нівелювання їх впливу на господарську діяльність підприємства та на процес забезпечення виплат персоналу, вжиття адміністративних мір відносно винуватців відповідно до їх службових інструкцій.

На інспекційній стадії контролю затрат на оплату праці та виплат персоналу керівник відділу контролю або уповноважена особа здійснює перевірку ходу виконання прийнятих рішень, реалізації розроблених заходів на результативній стадії.

У процесі експертизи затрат на оплату праці контролер повинен виявляти факти перекручування даних обліку та неправильного відображення операцій у формах звітності. Основними причинами перекручень та порушень є свідомі та несвідомі дії посадових осіб, які готують вихідні дані для нарахування заробітної плати виробничого персоналу та обробляють цю інформацію. Свідомі дії призводять до обману як держави, так і власників підприємства. Несвідомі дії можуть бути викликані недобросовісним ставленням до виконання службових обов'язків під час підготовки інформації, що зумовлює виникнення перекручень, помилок.

Виявлені порушення, питання, які з точки зору експерта, що здійснює перевірку підлягають подальшому аналізу та обробці, формуються у

вигляді службових записок в установленій формі. Однорідні недоліки, що виявлені під час перевірки, узагальнюються в таблицях, схемах, відомостях і інших документах.

Впровадження запропонованих рівнів внутрішнього функціонального контролю створює передумови чіткої персоніфікованої та мотивованої відповідальності працівників за рівень затрат на оплату праці та їх раціоналізацію, збалансованість і сталий рівень економічного розвитку суб'єкта господарювання.

Облік оплати праці є трудомістким і потребує оброблення великої кількості первинної інформації та багато часу для її здійснення, особливо якщо затрати на цю заробітну плату формують такий важливий показник діяльності підприємства як собівартість продукції. Результати експертизи затрат на оплату праці допомагають управлінському персоналу визначити найбільш ефективні шляхи удосконалення виробничої системи, стимулювати персонал за результатами діяльності організації, підвищити соціальну відповідальність бізнесу, як фактора формування позитивного іміджу підприємства і відповідно залучення інвестицій в розвиток виробництва.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алборов Р.А. Практический аудит (курс лекций): [учеб. пособие] / Р.А. Алборов, С.М. Концевая. – М: Дело и Сервис, 2011. – 304 с.

2. Александров Н.Г. Советское трудовое право: [учебник для юридических школ] / Н.Г. Александров, Г.К. Москаленко. – М.: Юридическое издательство НКЮ СССР, 1944. – 217 с.

3. Андрійченко Ж.О. Організація мотивації праці на підприємствах в умовах реструктуризації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 “Економіка, організація і управління підприємствами” / Ж.О. Андрійченко. – Харків, 2004. – 19 с.

4. Артемова В. Особенности преподавания бухгалтерского учета в управлении малым бизнесом [Електронний ресурс] / В. Артемова, Н. Ботева. – Режим доступу: <http://www.lzuv.lt/vadyb/lt/21567>.

5. Аудит: теорія і практика: [навчальний посібник] / Загородній А.Г., Корягін М.В., Єлисеєв А.В., Полякова Л.М. та ін. – [2-е вид., перероб. і доп.]. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2004. – 456 с.

6. Баксалова О.М. Мотивація робітників на основі вдосконалення тарифної системи оплати праці (на прикладі підприємств машинобудування): автореферат дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 “Економіка та управління підприємствами (машинобудування)” / О.М.Баксалова. – Хмельницький: ХНУ, 2009. – 20 с.

7. Баранов В.В. Система додаткового стимулювання праці робітників на промислових підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.01 / В.В. Баранов // Кіровоградський національний технічний ун-т. – Кіровоград, 2006. – 19 с.

8. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи : навч.посібник / М.Ф.Базась. – К.:МАУП, 2007. – 488с.

9. Бархатов А.П. Международный учет: учебное пособие / А.П. Бархатов. – М.: Издательско-книготорговый центр “Маркетинг”, 2001. – 288 с.

10. Белік В.Д. Внутрішній контроль діяльності підприємства: організаційно-методичний підхід: дис... на здобуття наук. ступеню к.е.н.; спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Вадим Данилович Белік. – Житомир, 2011. – 347 с.

11. Битов В.П. Трансформації змісту праці на підприємстві як передумова формування зайнятості [Електронний ресурс] / В.П. Битов // Економічний форум. – 2011. – Випуск 1. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc.../index.htm.

12. Білуха М. Судово-бухгалтерська експертиза та її функції у майнових правовідносинах / М.Білуха, Т.Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - № 3. – С. 62-65.

13. Божко В.М. Вітчизняна практика законодавчого розмежування змісту термінів “заробітна плата” й “оплата праці” / В.М Божко // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 2. – С. 14-21.

14. Борозенець Д.І. Особливості методики аудиту розрахунків з оплати праці / І.Д. Борозенець // Управління розвитком. – 2011. – № 2(99). – С. 21-23.

15. Будько О. Облікова політика як інструмент впливу на фінансові результати діяльності підприємства / О. Будько // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Економічний аналіз. – ТНЕУ, 2010. – Випуск 5. – С. 232-235.

16. [Бугай Н.](#) Судово-бухгалтерська експертиза як складова економічного контролю: сьогодення та майбутнє / Н. Бугай // [Соціально-економічні проблеми і держава.](#) - 2014. - Вип. 2. - С.62-70.

17. Бутинець Ф.Ф. Судово-бухгалтерська експертиза : навч.посіб. для студентів спец.7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф.Бутинець.- Ж.:ПП «Рута», 2004.- 460с.

18. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики [текст]: монографія / Т.А. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 772 с.

19.Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 480 с.

20. Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.

21. Веснин В.Р. Менеджмент: [учебник] / В.Р. Веснин. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ТК Велби, Изд. “Проспект”, 2006. – 504 с.

22. Виговська Н.Г. Моделювання структур внутрішньогосподарського контролю на акціонерних товариствах (стаття 1) / Н.Г. Виговська // Вісник

Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – № 2 (32). – С. 79-89.

23. Голенко А. Зароботная плата: начислення и удержания / А. Голенко. – Х.: Фактор, 1998. – 96 с.

24. Гомокі Р.О. Вдосконалення системи оплати праці / Р.О. Гомокі // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. Молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів [“Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки”]; (3 грудня 2010 р.) / Відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2010. – 608 с.

25. Гончар Л.В. Організація внутрішньогосподарського контролю операцій з оплати праці та шляхи його удосконалення / Л.В. Гончар, А.Є. Рубан // Вісник ЖДТУ/ Серія: Економічні науки. – 2010. – № 3(53). – С. 59-61.

26. Гуцаленко Л.В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч.посіб. / Л.В.Гуцаленко, Л.Г.Михальчишина, В.М.Сидорчук, І.К.Пентюх. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 352с.

27.Гурченков О.П. Витрати в персонал як головний матеріальний стимул високопродуктивної праці [Електронний ресурс] / О.П. Гурченков, Н.В. Гусаріна // Всеукраїнські наукові економічні читання з міжнародною участю [“Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: шляхи та засоби побудови”]. – Режим доступу:

<http://www.google.com.ua/#hl=ru&site=&source=hp&q=>

Міжнародна+стандартна+класифікація+витрат+на+персонал&oq=Міжнародна+стандартна+класифікація+витрат+на+персонал&aq=f&aqi=&aql=&gs_sm=3&gs_upl=1081110811011910111101010101288128812-

11110&gs_l=hp.3...1081110811011910111101010101288128812-11110. fr

gbld.&bav=on.2,or.r_gc.r_pw.,cf.osb&fp=c61b2ea99e67028c&biw=1280&bih=832.

28. Дерій В. Термін “витрати” та його трактування для потреб обліку і контролю / В. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 154-160.

29. Дідик А.М. Класифікація витрат для цілей управлінського та бухгалтерського обліків / А.М. Дідик, С.Б. Гнатів // Логістика. Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – Львів: Видавництво НУ “ЛП”, 2007. – № 594. – С. 219-228.

30. [Дікань Л.В.](#) Судово-економічна експертиза : навч. посіб. / Л.В.Дікань, В.Д.Понікаров, О.В.Кожушко. - Харків : ХНЕУ, 2014. - 431с.

31. Економічний аналіз: [навч. посібник] / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – [вид. 2-ге, перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.

32. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. [Т. 1] / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій; за ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.

33. Жилей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [текст]: монографія // І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с.

34. Житній П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житній // Бухгалтерський облік і аудит. –2005. – № 3 – С. 19-22

35. Заблодська І.В. Регіональні ресурси: теорія та практика використання: монографія / І.В. Заблодська, Є.М. Ахромкін та інші. – Луганськ: вид-во “Ноулідж”, 2010. – 355 с.

36. Завіновська Г.Т. Економіка праці: [навчальний посібник] / Г.Т. Завіновська. – К.: КНЕУ, 2003. – 300 с.

37. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2005. – 714 с.

38. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

39. Закон України “Про оплату праці” від 25.03.95 р №108/95 ВР із змінами та доповненнями, внесеними Законом України від 23.01.97 р.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>.

40. Зубчик С.М. Економічна сутність внутрішньогосподарського контролю у системі управління підприємством / С.М. Зубчик // Тези доповідей І всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів [“Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю”]; (18 грудня 2009 р.). – Луцьк, 2009.– С. 153-154.

41. История экономических учений: [учебник для эконом. вузов] / За ред. И. Жука, Т. Воскресенской, В. Незнакова. – М.: Изд. соц. эконом. литер., 1963. – 550 с.

42. Інструкція зі статистики заробітної плати від 13.01.2004 № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.

43. Історія економічних вчень: [навчальний посібник] / За ред. В.В. Кириленка. – Тернопіль: “Економічна думка”, 2007. – 233 с.

44. Історія економічних вчень: [підручник] / Л.Я. Корнійчук, Н.О. Татаренко, А.М. Поручник та ін.; за ред. Л.Я. Корнійчук, Н.О. Татаренко. – К.: КНЕУ, 2001. – 564 с.

45. Кибанов А.Я. Управление персоналом организации: учебник / А.Я. Кибанов. – 3-е изд., доп. и перераб. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 638 с.

46. Кожемяко І.А. Основи контролю розрахунків з оплати праці / І.А. Кожемяко // Матеріали другої всеукраїнської науково-практичної конференції [“Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю”]. – Київ. – 2008. – С. 334

47. Колісник Г.М. Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку / Г.М. Колісник // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2010. – С. 132-141.

48. Контроль і ревізія: [підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності “Облік і аудит”] / Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар,

Н.Г. Виговська, Н.І. Петренко / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – [4-те вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 560 с.

49. Концепция контроллинга: управленческий учет. система отчетности, бюджетирование / Horvath & Partners; перевод с нем. – [2-е изд.]. – М.: Альбина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.

50. Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів] / За редакцією к.е.н., проф. М.Д. Корінька. – Фастів: “Поліфаст” 2006 – 440 с.

51. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / Е.А. Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.

52. Красноперова О.Л. Учетная политика организаций на 2004 год / О.А. Красноперова. – М.: ЗАО “Издательский Дом Главбух”, 2003. – 240 с.

53. Ладіна Т.Г. Облікова політика як інструмент управління фінансовими результатами / Т.Г. Ладіна // Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів [“Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки”]; (3 грудня 2010). – Луцьк, 2010. – Випуск 2. – С. 312-313.

54. Лазаренко В.І. Судова бухгалтерія : навч. посіб. / В.І.Лазуренко. – Донецьк : Світ книги, 2012. – 510с.

55. Лиходєдова О.В. Витрати на персонал та їх оптимізація в умовах ринку / О.В. Лиходєдова // Торгівля і ринок України: темат. зб. наук. пр. Вип. 30, т. 1 / Голов. ред. О.О. Шубін. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2010. – 453 с.

56. Лищенко О.Г. Організація внутрішнього контролю на промисловому підприємстві / О.Г. Лищенко, Н.П. Пушняк // Економічний простір. – 2010. – № 39. – С. 241-250.

57. Манецька А.В. Контроль витрат на оплату праці – важлива складова системи управління підприємством / А.В. Манецька; ред. кол П.П. Мазурок, Б.М. Одягайло, О.В. Плотніков // Матеріали II всеукр. наук.-практ. конф.

[“Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю”], (21 листопада 2008 р.). – Кривий Ріг: КЕІ КНЕУ, 2008. – 590 с.

58. Маршалл А. Принципы экономической науки [Т. 1.] / А. Маршалл. – Москва: Прогресс, 1993.– 408 с.

59. Мельянюкова Л.В. Інноваційні аспекти сучасного розвитку систем заробітної плати в аграрних підприємствах [Текст] / Н.В. Гапоненко, Л.В. Мельянюкова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 3. – С. 93-96.

60. Мельянюкова Л.В. Облік і контроль оплати праці в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.. екон. наук: спец. 08.00.09 / Л.В. Мельянюкова – Київ, 2010. – 22 с.

61. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства. Наказ Міністерства фінансів України №14 від 19.01.2006р.і зі змінами і допов. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документу: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/v0014665-06>.

62. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004: Ч.І / [перекл. з англ. за ред С.Ф.Голова]. / К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.

63. Мошенський С.З. Економічний аналіз: [підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів] / С.З. Мошенський, О.В. Олійник / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутиця. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 704 с.

64. Мулик Т.О. Удосконалення оплати праці на підприємстві [Електронний ресурс] / Т.О Мулик., І.І Брижак // Наукові конференції. – Режим доступу: <http://intkonf.org/ken-mulik-t-o-brizhak-i-i-udoskonalennya-oplati-pratsi-na-pidpriemstvi/>

65. Наказ Державного комітету статистики “Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці (Форми N П-1, П-2,

П-3, П-4, П-5, П-6, П-7)” від 05.12.2008 р. № 489 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uapravo.net/akty/administraciya-resolution/akt3daoz8m/>

66. Нападовська Л.В. Управлінський облік [текст]: підручник для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.

67. Одегов Ю.Г. Аудит и контролинг персонала: [учебное пособие] / Ю.Г. Одегов, Т.В. Никонова. – 20-е узд., перераб. и доп. – М.: Издательство “Экзамен”, 2004. – 544 с.

68. Олійник Л.Г. Судово-бухгалтерська експертиза : сучасний стан та перспектива розвитку / Л.Г.Олійник // Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. – 2014. - №5. – С.233-237.

69. Олійник О.О. Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання судово-експертної діяльності / О.О.Олійник // [Митна справа](#). - 2013. - № 4(2). - С.270-274.

70. Онищенко Т. Оплата праці: податковий та бухгалтерський облік / Т. Онищенко – [6-те вид., перероб. і доп.] – Х.: Фактор, 2008. – 528 с.

71. Оперативний учет и анализ затрат в управлении предприятиями / П.У. Скрипник, А.П. Савченко, Н.Г. Белопольский. – К.: “Техника”, 1973. – 204 с.

72. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська / За редакцією д.е.н., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП. “Рута”, 2005. – 528 с.

73. Основи економічної теорії / За ред. проф. В.О. Білика, П.Т. Саблука. – К.: Інститут аграрної економіки, 1999. – 653 с.

74. Пахомова І.Г. Недоліки обліку оплати праці [Електронний ресурс] / І.Г. Пахомова, Г.В. Арап // Наукові конференції. – Режим доступу: <http://intkonf.org/ken-pahomova-ig-arap-gv-nedoliki-obliku-oplati-pratsi/>

75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 290

від 29.11.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=120&PHPSESSID=5mvr21419f2pojddpa9mr7u6b7> (втратило чинність)

76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtkk.com.ua/show/2cid07133.html>

77. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24 травня 1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.

78. Понікаров В.Д. Судово-економічна експертиза : навч. посібник / В.Д.Понікаров, С.М.Попова, Л.М.Попова. - К. : Центр учбової літератури, 2008. – 271с.

79. Радчук І.М. Сутність поняття “ресурсозбереження” та шляхи його впровадження на підприємстві / І.М. Радчук // Вестник ХНТУ. – 2009. – № 3 (36). – С. 93-96.

80. Семенов Г.А. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці / Г.А. Семенов, Л.О. Андрущенко // Держава та регіони / Серія: Економіка та підприємництво. – 2009. – № 2. – С. 180-187.

81. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – Кн. I-III. – М., 1993. – 165 с.

82. Соболь Г.О. Створення системи внутрішньо управлінської звітності з метою ефективного управління витратами / Г.О. Соболь // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць. Випуск 1. / Держ. ком. статистики України. Держ. акад. статистики, обліку та аудиту; Ред. кол.: І.І. Пилипенко (голов. ред.) та ін. – К.: ДП “Інформаційно-аналітичне агентство”, 2008. – 133 с.

83. Сопко В. Бухгалтерський облік: [навч. посібник] / В. Сопко. – К.: КНЕУ, 1998. – 448 с.

84. Социально-экономический потенциал устойчивого развития: практикум / Под ред. проф. Л.Г. Мельника (Украина) и проф. Л. Хенса (Бельгия). – Сумы: ЛТД “Университетская книга”. – 2007. – 344 с.

85. Ткачук І.М. Внутрішній контроль оплати праці на автодорожніх підприємствах // Тези доповідей І Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів [“Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю”] / І.М. Ткачук. – Луцьк, 2009. – С. 379-380.

86. Туган-Барановський М.І. Основи політичної економії [4-е видання] / М.І. Туган-Барановський. – Петроград, 1917.

87. Управление затратами комплексных производств: [монография] / В.Н. Гончаров, В.И. Чиж, Ю.Ю. Корниенко, А.Ю. Климовицкая, И.А. Кирнос. – Донецк, 2003. – 180 с.

88. Уточнення сутності поняття “витрати” і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, Н.М. Цуцурук. // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – №11. – С. 85-88.

89. Шатковська Л.С. Внутрішня звітність підприємств в інформаційному забезпеченні управління / Л.С. Шатковська, В.Л. Вакуленко // Економічний вісник університету. – 2011. – № 17/1.

90. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / В.Г. Швець. – К. : Знання, 2004. – 447 с.

91. Шевчук Л.П. Аналіз і контроль формування та використання коштів на оплату праці на підприємствах роздрібної торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Л.П. Шевчук. – Київ, 2010. – 22 с.

92. Шигун М.М. Моделювання елементів організації бухгалтерського обліку / М.М. Шигун // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 4(50). – С. 188-190.

93. Шиманська К.В. Бухгалтерський облік і контроль операцій з виконання колективного договору: організація і методика: автореф. дис. на здобуття наук.

ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / К.В. Шиманська – Житомир, 2010. – 21 с.

94. Шиманська К.В. Організація внутрішнього контролю за дотриманням положень колективних договорів / К.В. Шиманська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1 (16). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 320-330.

95. Шоляк О.Ю. Внутрішньогосподарський контроль розрахунків з оплати праці / О.Ю. Шоляк // Наукові праці Кіровоградського національного технологічного університету. Збірник наукових праць. – 2009. – № 16. – С. 130-137.

96. Шоляк О.Ю. Удосконалення внутрішньої соціальної звітності щодо виплат працівникам // О.Ю. Шоляк Удосконалення обліку, аналізу і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці [Текст]: Матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції: Ужгород, 26-28 квітня 2010 р. / М-во освіти і науки України, Ужгородський національний університет; відпов. ред.. Й.Я. Даньків. Ужгород: УжНУ, 2010. – 378 с.

97. Щегельська М.А. Преміювання у системі оплати праці / М.А. Щегельська // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. Молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів [“Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки”]; (3 грудня 2010 р.) / Відп. Ред.. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2010. – 608 с.

98. Щирба І.М. Сутність облікової політики підприємства щодо витрат на оплату праці та факторів впливу на її формування / І.М. Щирба // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – ЖДТУ, 2009. – № 4(50). – С. 191-193.

99. Щирба М.Т. Генезис облікової політики / М.Т. Щирба // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: сборник

тезисов наукой интернет-конференции, посвященной памяти Заслуженного профессора Житомирского государственного технологического университета Я.В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2011. – 164 с.

100. Юхименко П.І. Історія економічних учень: [навчальний посібник] / П.І. Юхименко, П.М. Леоненко. – К.: Знання-Прес, 2000. – 514 с.

101. Юшко В.В. Управління дебіторською заборгованістю як елемент облікової політики підприємства / В.В. Юшко // Матеріали другої всеукраїнської науково-практичної конференції [“Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю”]; (21 листопада 2008) / Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана. – С. 565-568.

102. Ягмур К.А. Наукове обґрунтування структури і змісту облікової політики щодо витрат на виробництво будівельної продукції / К.А. Ягмур // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – 2009. – № 1. – С. 258-266.

103. Яременко Л.М. Концептуальні засади оплати праці в умовах ринкової економіки / Л.М. Яременко // Економічний вісник університету. – 2010. – № 15/1.