

ISSN 1561-6908

**Економіка:  
проблеми теорії та  
практики**

Збірник наукових праць

**Випуск 257**

Том VI

Дніпропетровський національний університет

# **Економіка: проблеми теорії та практики**

Збірник наукових праць

**Випуск 257**

**Том VI**

ДНУ  
Дніпропетровськ  
2009

УДК 336  
ББК 65.01  
Е 45

Друкується відповідно до постанови Вченої Ради  
Дніпропетровського національного університету

**Головний редактор:**

д-р екон. наук, проф. *Анатолій Антонович Покотілов*

**Редакційна колегія:**

д-р фіз.-мат. наук *С. О. Смірнов*, д-р екон. наук *В. А. Ткаченко*,  
д-р техн. наук *О. М. Марюта*, д-р екон. наук *Л. В. Попкова*,  
д-р екон. наук *О. В. Ковальов*, д-р екон. наук *Я. Г. Берсуцький*,  
д-р техн. наук *Ю. Д. Морозов*, д-р екон. наук *Г. О. Крамаренко*,  
д-р екон. наук *О. С. Галушко*, д-р техн. наук *Р. Б. Тянь*, д-р екон. наук *В. В. Дорофійенко*,  
д-р екон. наук *О. Й. Шевцова*, д-р наук з державного управління *М. Х. Корецький*

**Рецензенти:**

д-р екон. наук, проф. Дніпропетровського національного університету: *І. Л. Сазонець*;  
д-р екон. наук, проф. Дніпропетровської державної медичної академії: *А. В. Батура*

**Е 45 Економіка:** проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. –  
Випуск 257: В 7 т. – Т. VI. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – 296 с.

ISBN 978-966-8736-05-6

У збірнику аналізуються актуальні проблеми економіки.  
Для студентів, аспірантів та викладачів вузів.

УДК 336  
ББК 65.01

ISBN 978-966-8736-05-6

© Колектив авторів, 2009

<b>Яркова Н.І., Веретенникова О.В., Бондаренко А.В.</b> ПРОБЛЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСУВАННЯ ВИЩОЇ ОСВІТИ В УКРАЇНІ .....	1415
<b>Кулявець В.Г.</b> ДИВЕРСИФІКАЦІЯ МІЖНАРОДНОЇ СКЛАДОВОЇ ХАРЧОВОГО КОМПЛЕКСУ РЕГІОНУ (НА ПРИКЛАДІ ВІННИЦЬКОЇ ОБЛАСТІ) .....	1421
<b>Савіна Л.О., Дроздова К.Ю.</b> ВПЛИВ ПРОЦЕСІВ ЗЛИТТЯ ТА ПОГЛИНАННЯ НА РОЗВИТОК БАНКІВСЬКОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ .....	1433
<b>Булкот Г.В.</b> ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАР- СЬКОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ .....	1440
<b>Мамалуй О.О.</b> ДЕЯКІ ПИТАННЯ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ .....	1450
<b>Івченко Є.І.</b> СУЧАСНІ ІНФОРМАЦІЙНО-КОМУНІКАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В СИСТЕМАХ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВ: АСПЕКТ ВПРО- ВАДЖЕННЯ .....	1457
<b>Лучко М.Р., Стецюк Н.Є.</b> ДО ПИТАННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ .....	1465
<b>Конашук В.Л.</b> МЕХАНІЗМ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ІННОВАЦІЙНО- ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ .....	1471
<b>Рожко Ю.С.</b> АНАЛІЗ РОЗВИТКУ ВУГЛЕДОБУВНОЇ ГАЛУЗІ УКРАЇНИ .....	1477
<b>Чкан І.О.</b> МЕДИЧНЕ СТРАХУВАННЯ: СУТНІСТЬ, ФУНКЦІОНАЛЬНЕ НАВАНТАЖЕННЯ ТА ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ .....	1485
<b>Гараба С.С.</b> ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СОБІВАРТОСТІ ВИГОТОВЛЕНОЇ ПРОДУКЦІЇ, ТА ЇЇ ВИДИ .....	1495
<b>Олійник Т.О.</b> АКТИВНІ ОПЕРАЦІЇ БАНКІВСЬКИХ УСТАНОВ НА ФІНАНСО- СОВОМУ РИНКУ .....	1502

д.е.н., Лучко М.Р.

Тернопільська філія Європейського університету, м. Тернопіль

Стецюк Н.Є.

Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана, м. Київ

## ДО ПИТАННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

В даній статті зосереджено увагу на проблемах обліку та контролю витрат на оплату праці на промислових підприємствах, що є особливо актуальним питанням в умовах ринкової економіки. Наводиться приклад розрахунку відхилення від норм по заробітній платі для робіт з погодинною оплатою праці. Також даються рекомендації щодо здійснення оперативного поточного контролю за відхиленнями від норм трудових витрат.

**Ключові слова:** оплата праці, відхилення від норм, трудові витрати, оперативний контроль, технологічний процес.

### I. Введення.

На даний період в Україні відбуваються кардинальні зміни у виробничих і фінансових відносинах промислових підприємств, оскільки всі вони починають працювати за вимогами і законами міжнародного ринку. В умовах конкурентного виробництва особливого значення набуває раціональна організація праці, підвищення продуктивності. Це, в свою чергу, зумовлює потребу в оперативному отриманні інформації, джерелом якої є дані обліку та контролю.

Основним напрямом розвитку економіки на сучасному етапі є ринкові відносини. Велике значення у раціональному використанні трудових ресурсів, скороченні трудових затрат у собівартості продукції і в розрахунку на одиницю продукції надається вдосконаленню системи показників праці.

Дане питання неодноразово знаходилося в полі зору таких українських та російських вчених, як Т. Войтенко, Н. Вороная, В.В. Іваниченко, Н. Білова, А. Вібро, Д. Винокуров, Н.Д. Врублевский, В.А. Ерофеева та інших. Проте, слід визнати, що теоретичні основи обліку і контролю витрат на оплату праці в науковій літературі розкриті недостатньо.

### II. Постановка завдання.

Сьогодні в промисловості залежно від характеру виробництва, організації технологічного процесу, технічної оснащеності, системи оплати праці, методів організації контролю застосовуються різні форми первинних документів: маршрутні карти, наряди (індивідуальні і колективні), відомості тощо. При цьому необхідно підкреслити, що практичні рекомендації щодо первинного обліку виробництва (це відноситься і до матеріальних витрат) не передбачають розчленування витрат за нормами фактичних витрат та відхиленнями від норм. На

практиці це призводить до того, що нерідко відхилення від норм виявляються не документальним методом, а розрахунковим, як різниця між фактичними витратами і витратами за нормами. Такий порядок не сприяє здійсненню поточного контролю за формуванням витрат і, по суті, зводить нанівець основні принципи організації нормативного методу управління витратами. Завдання ж полягає не лише в правильному відображенні затрат по всіх доданках в розрізі норм і відхилень від них, а у підвищенні оперативності ухвалення оптимальних управлінських рішень, направлених на ліквідацію небажаних втрат. Причому, як відомо, динамізм управління взагалі, і трудовими ресурсами зокрема, зростає. Це відбувається у міру того, наскільки період, протягом якого розробляється та реалізується управлінська дія в потрібному напрямі, стає коротшим [2]. Стосовно процесу управління трудовими витратами оптимальним періодом протягом якого мають бути прийняті регулюючі дії, слід визнати добу. Отже, виникає необхідність щоденного обліку трудових витрат за нормами і відхиленнями від них.

### III. Результати.

В даний період одним з основних напрямів підвищення ефективності роботи підприємств являється колективна (бригадна) форма організації і стимулювання праці. У колективному підряді реалізується більшість переваг бригадної форми організації і оплати праці, що сприяють оперативному плануванню і обліку виробництва. Серед широкої гами питань, що розглядаються в економічній літературі, особливу актуальність становлять проблеми розробки і впровадження досконаліших шляхів формування бригад відносно особливостей тієї або іншої галузі (спеціалізованих або комплексних), а також принципів, покладених в систему оплати (наприклад, з урахуванням коефіцієнта трудової участі).

Однак, незалежно від методів і порядку створення бригад, однією із основних вимог обліку трудових витрат при нормативному методі управління є точне і своєчасне отримання даних щодо здійснених трудових витрат роздільно по нормах, змінах і відхиленнях від них з виявленням допущених затрат і втрат невиробничого характеру [3]. Це, в свою чергу, визначає необхідність побудови первинних документів по обліку виробітку і нарахування заробітної плати так, щоб в них знайшли відображення витрати згідно норм і відхилення від них в розрізі причин і винуватців. Моделювання форм первинних документів також дозволить здійснювати контроль за використанням фонду заробітної плати по місяцях виникнення витрат і центрах відповідальності.

Облік виробітку за переліком виробничих операцій, передбачених технологічним процесом, повинен оформлятися відповідними первинними документами майстром цеху. Однак при цьому обов'язковим є контроль нормувальників за правильністю застосування розцінок і характеру робіт, щоб не допустити відображення в документах операцій, не передбачених технологічним процесом. З цією метою кожен цех має бути забезпечений планово-нормативною ві-

домістю, що містить дані про плановий випуск продукції (заготовок, деталей, виробів) з деталізацією його по кожній позиції (підпозиції), операції, виконання котрих відображається документально. Це, в свою чергу, дозволяє здійснювати контроль за ходом виробничого процесу по кожному цеху. Так, зіставлення з певною позицією планово-нормативної відомості цеху забезпечує відповідність нормативної і фактично нарахованої заробітної плати за плановий об'єм випущеної цехом продукції. Варто зазначити, що кожна позиція планово-нормативної відомості має бути підтверджена відповідними оперативними і звітними документами. В той же час, оперативний або звітний документ, характеризуючий витрати праці, повинен відповідати визначеній позиції (рядку) планово-нормативної відомості [4]. Це вимагає максимальної уніфікації форм і вказаних в них показників планових, оперативних і звітних документів. Якщо за умовами виробничого процесу з'явиться обгрунтована необхідність внесення до форми уніфікованого документа додаткових реквізитів, то при цьому не зміниться загальна структура документа, не відбудеться втрата інформації, необхідної для реалізації загального алгоритму, і не порушаться структурні зв'язки між документами.

Нормативний метод управління трудовими ресурсами припускає повну забезпеченість всіх цехів нормативної документацією з відображенням в нормативних картах нормативів трудових витрат в післяопераційному розрізі. Запропонований порядок контролю, з використанням планово-нормативної відомості, сприяє відособленому відображенню обліку виробітку та нарахованої заробітної плати виробничим працівникам-відрядникам в межах норм. В свою чергу, одночасно виконуючи роль інструменту контролю за раціональним використанням трудових ресурсів.

В ході реалізації виробничої програми можуть виникати відхилення від нормативних затрат по заробітній платі. До них належать: оплата додаткових операцій, не передбачених технологічним процесом; всякого роду доплати за операції, що виникають в результаті відхилень від нормальних умов праці за встановленим технологічним процесом; різниця між фактично нарахованою заробітною платою за тарифними ставками за відпрацьований час і сумою, обчисленою за нормативними ставками (при погодинній оплаті праці). Відхилення від норм за відрядною заробітною платою виробничих працівників включають:

- оплату за роботи, не передбачені технологічним процесом;
- оплату простоїв, міжрозрядних різниць;
- доплату до середнього заробітку;
- доплату за роботу у святкові і вихідні дні;
- інші доплати до прийнятих норм і розцінок.

Відхилення від норм по погодинній заробітній платі виробничих працівників виникають в основному у зв'язку із зміною чисельності працюючих, кількості відпрацьованого часу, тарифних ставок і окладів, невідповідністю фактично

нарахованих премій їх розміру, передбаченому в нормативних калькуляціях.

Проведене обстеження порядку організації обліку і контролю трудових витрат виявило ряд істотних недоліків:

✓ використовувана підприємствами номенклатура відхилень не відображає специфіку роботи конкретної фірми, що призводить до недоліків документального оформлення і бухгалтерського обліку відхилень від норм;

✓ низький рівень аналітичної інформації про відхилення, що містяться в первинних документах, не дозволяє виявити повну їх сукупність, яка може бути отримана лише на основі вибірки з різних документів — відомостей з обліку виробітку, розпоряджень на оплату, доплатних листків.

✓ за деякими видами доплат інформація дублюється, а за іншими взагалі відсутня.

✓ не зазначені повні відомості про відхилення у звітності об'єднань (підприємств), в якій знаходять відображення лише деякі з них, зокрема, доплати за роботу в понаднормовий час, оплата простоїв і погодинки внутрішньо-змінних простоїв;

✓ немає детально розробленої номенклатури причин і винуватців відхилень від норм у взаємозв'язку з місцями їх виникнення, що значно ускладнює організацію оперативного обліку і контролю за виникненням витрат трудових ресурсів;

✓ недосконалість інформаційної бази стосовно наявних відхилень від норм призводить до того, що по суті організація всіх видів контролю зведена до подальшого контролю, оскільки попередній і поточний контроль, покликаний попередити і усунути виявлені відхилення в оперативному порядку, без необхідної інформації не виконують покладених на них функцій.

Ефективність контролю за правильним відображенням витрат по оплаті праці багато в чому визначається рівнем повноти і оперативності даних про відхилення від норм по заробітній платі. Це, в свою чергу, визначає необхідність розробки для кожного підприємства деталізованої, з урахуванням специфіки виробництва номенклатури відхилень від норм по заробітній платі. Причому, по кожному виду відхилень від норм має бути розроблена номенклатура причин і винуватців, причини мають бути конкретизовані відносно місця виникнення відхилень: виробничому підрозділу, функціональній службі, конкретному виконавцеві, з вини яких відбулися відхилення від норм.

Для забезпечення систематичного оперативного аналізу собівартості продукції і попередження нераціональних затрат праці, відхилення від норм по заробітній платі (як основній, так і додатковій) слід виявляти вже на стадії попереднього контролю [1]. На роботі, передбачені технологічним процесом, але виконані на невідповідному (наприклад, по продуктивності) устаткуванні і з допомогою несумісних інструментів в умовах заміни марки або типорозміру матеріалу, недотримання комплектності деталей, а також при інших відхилен-



нях, котрі призводять до змін трудомісткості або розряду роботи, повинні вписуватися листки на доплату. Вони не повинні замінювати основний документ, в якому фіксується оплата в межах норм згідно даних планово-нормативної відомості, а лише доповнювати його. У листку на доплату відображається сума доплати за відхилення від передбаченого технологією способу виконання операцій. Він повинен підписуватися начальником цеху, майстром і нормувальником, візуватися відділом заробітної плати, без візи якого не може бути прийнятий бухгалтерією до виконання. Для оплати додаткових і випадкових робіт, не передбачених технологічним процесом, проводиться виписка сигнального наряду, який також підлягає перевірці та візуванню відділом заробітної плати і затвердженню керівником або головним інженером підприємства.

Відхилення від норм по заробітній платі для робіт з погодинною оплатою праці визначаються згідно спеціального розрахунку, в якому відображаються наступні показники [6]:

- ✦ сума заробітної плати, обчислена на виконаний об'єм робіт по нормативних ставках даної категорії працюючих;
- ✦ сума зарплати, фактично нарахована даним працівникам, включаючи додаткові виплати (окрім тих, що входять в додаткову оплату праці);
- ✦ величина відхилень між сумою фактично нарахованої зарплати і сумою зарплати згідно норм.

За базу потоварних нормативних ставок погодинної основної заробітної плати працівників виробництва слід приймати післяопераційні трудові нормативи і розцінки на них. Для покращення процесу управління трудовими витратами та запобігання перевитрат по заробітній платі, на підставі первинних документів щодо відхилень від норм витрати заробітної плати, рекомендується складати щоденні оперативні відомості відхилень від норм згідно причин і винуватців. Ця інформація повинна надаватись керівникам служб для вживання необхідних заходів щодо усунення причин відхилень: виробничим цехам — для уникнення простоїв, наднормових робіт тощо; відділу технічного контролю — для здійснення контролю за рівнем доплат, пов'язаних з виправленням браку, і вживання заходів з приводу його усунення; виробничому відділу — для здійснення контролю за непродуктивними витратами при забезпеченні оперативного контролю за виконанням виробничої програми цехом, ділянкою, бригадою; відділу праці і заробітної плати — для оперативного контролю щодо уникнення трудових витрат [5].

#### IV. Виводи.

Резюмуючи вищезазначене, вважається можливим зробити висновок, що для здійснення оперативного поточного контролю за відхиленнями від норм трудових витрат кожен цех, на підставі первинних документів повинен мати інформацію про відхилення від норм наростаючим підсумком: за добу, тиждень, декаду і так далі.

В цілях здійснення поточного контролю доцільно використовувати оперативну інформацію про відхилення не тільки в цілому, але й по кожному їх виду із зазначенням причин і винуватців. Дані оперативних зведень є основою для здійснення подальшого контролю трудових витрат, виробленого продукту за минулі періоди часу (місяць, квартал, рік), шляхом аналізу даних обліку і звітності. При цьому, метою подальшого контролю є не тільки дослідження здійснених, але й виявлення так званих недокументованих відхилень. Для цього слід зробити розрахунок, який дозволить з'ясувати, чи всі відхилення враховані і яка в дійсності їх загальна сума по заробітній платі. Розрахунок робиться наступним чином: перш за все проводиться оцінка виробленої продукції і залишків незавершеного виробництва на кінець місяця (за даними інвентаризації) за нормативною собівартістю. Потім із загальної суми фактично нарахованої зарплати і незавершеного виробництва на початок місяця віднімають нормативну зарплату, що входить в собівартість залишків незавершеного виробництва на кінець місяця і виробленої продукції. Виявлена таким чином різниця є загальною сумою відхилень фактичної виробничої зарплати від нормативної, шляхом віднімання від неї суми задокументованих відхилень отримуємо суму невідображених відхилень. Останні, як правило, є результатом неточності розрахунку документованих відхилень прихованого браку, різного роду приписок, застосування неоднакових розцінок в нормативних калькуляціях і поточному бухгалтерському обліку, невідповідності визначення залишків незавершеного виробництва і його оцінки. Значні суми недокументованих відхилень від норм свідчать про наявність недоліків в організації виробництва, а також в обліку відхилень від норм затрат, що вимагає негайного оперативного втручання з метою їх усунення.

### Література:

1. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві / Т. Войтенко, Н. Вороная – Х.: Фактор, 2005. – 272с.
2. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика / Н.Д. Врублевский - М.: Финансы и статистика, 2002. – 352с.
3. Ерофеева В.А. Учет и контроль использования ресурсов в объединениях / В.А. Ерофеева - Л., 1987. – 312 с.
4. Иваниенко В.В. Управление эффективностью использования ресурсов производства / В.В. Иваниенко - Х.: ХНЕУ, 2005.- 368с.
5. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Д. Миддлтон ; пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
6. Справжній бухоблік / [Білова Н., Бобро А., Винокуров Д., та ін.]. - [3 –те вид.]. - Х.: Фактор, 2008. – 1264с.