

УДК 658.15

Мардус Н.Ю.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри економічного аналізу та обліку
Національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»***Селюков Д.Л.***студент
Національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»*

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

THEORETICAL BASIS OF ACCOUNTING AND AUDIT FORMATION AND USE OF LABOR FOR ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ

У статті досліджено основні теоретико-методологічні засади та практичні аспекти формування та використання коштів на оплату праці на підприємствах. Досліджено нормативно-правову базу з питань праці і заробітної плати, розкрито особливості відображення операцій з оплати праці в обліку і аудиту та розроблені заходи з оптимізації інформаційних потоків з оплати праці на підприємстві відповідно до обліково-аналітичних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів, потреб управління та забезпечення ефективного контролю.

Ключові слова: облік, аудит, оплата праці, фонд оплати праці, продуктивність праці.

АННОТАЦИЯ

В статье исследованы основные теоретико-методические основы и практические аспекты формирования и использования средств на оплату труда на предприятиях. Исследована нормативно-правовая база по вопросам труда и заработной платы, раскрыты особенности отражения операций по оплате труда в учете и аудите и разработаны мероприятия по оптимизации информационных потоков по оплате труда на предприятии в соответствии с учетно-аналитическими потребностями внутренних и внешних пользователей, нужд управления и обеспечения эффективного контроля.

Ключевые слова: учет, аудит, оплата труда, фонд оплаты труда, производительность труда.

ANNOTATION

In the article the basic theoretical and methodological foundations and practical aspects of formation and use of labor in the workplace. Investigated the regulatory framework for labor and wages, the features of display operations of wages in accounting and auditing and developed measures to optimize information flow to pay the company in accordance with the accounting and analytic needs of internal and external users, requirements management and ensure effective control.

Key words: accounting, audit, compensation, payroll, productivity.

Постановка проблеми. Актуальність дослідження полягає у тому, що нині існує потреба вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення процесу управління формуванням і використанням коштів на оплату праці і його контролю з метою посилення її стимулюючої функції на підприємствах. Це обумовлює необхідність удосконалення методології та організації обліку, аудиту і аналізу і коштів на оплату праці з метою покращення їх формування та раціонального використання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Заробітна плата як елемент ринкової економіки в сучасних економічних умовах представляє інтерес для багатьох науковців та економістів-практиків. Витрати на заробітну плату розглядаються переважно як витратна стаття, а не економічне явище, що характеризує стан винагороди праці працівників, з'єднує їх інтереси з інтересами виробництва і базується на принципі матеріальної зацікавленості працівників у результатах своєї праці й успіху організації. Очевидно, що давно назріла необхідність наукової методики аналізу винагород персоналу, здатної пов'язати економічні інтереси роботодавця з соціальними інтересами працівників. У той же час питання, пов'язані з організацією бухгалтерського обліку, особливо з виявленням потреби у використанні аналітичних процедур для обґрунтування складу, структури, джерел винагороди працівників, оцінки стимулюючого ефекту заробітної плати та інших форм винагороди, знаходяться в центрі уваги невеликого кола вчених.

Теоретичні та практичні аспекти цієї проблеми знайшли відображення у працях М.Т. Білухи, І.О. Бланка, Ф.Ф. Бутинця, В. Бжезіна, В.Г. Горелкіна, Є.В. Калюги, О.П. Корольчука, А.А. Мазаракі, Є.В. Мниха, В.Д. Лагутіна, Л.О. Лігоненко, Л.В. Нападовської, Ю.І. Осадчого, В.О. Парнюка, В.В. Сопка, А.М. Соколовської, В.Т. Сусіденка, В.О. Шевчука та інших вітчизняних і зарубіжних вчених.

Наукові дослідження з цієї проблеми повною мірою реалізують системний підхід. Створення ефективно функціонуючої системи з усіх елементів оплати праці буде сприяти досягненню максимальних результатів для працівників, роботодавця і суспільства загалом. Але не отримав належного розвитку в економічному аналізі системний підхід до розуміння сутності, розвитку й оцінки ефективності використання видів і джерел винагороди. Аналіз трудових ресурсів завершується оцінкою використання фонду заробітної плати. При цьому відсутні єдине тлу-

мачення поняття фонду заробітної плати, актуальності, доцільності та обґрунтованості його існування. Одні автори вважають фонд заробітної плати частиною фонду оплати праці, інші дослідники фонд оплати праці представляють як частину фонду заробітної плати, треті вчені розуміють їх як синоніми, четверті науковці вважають, що в ринковій економіці фонд заробітної плати перестає існувати, оскільки витрати роботодавця на заробітну плату визначає сукупність умов оплати: система ставок, окладів, норм трудових витрат, різних пільг [3].

Тому питання формування і використання фонду оплати праці вимагають глибокої розробленості теоретико-методичних положень щодо аналізу складу, рівня, динаміки, доцільності утворення і витрачання коштів на винагороду працівників. Ці питання повинні розглядатися системно у взаємозв'язку витрат на оплату праці з результатами праці, що є досить актуальними і потребують уточнення.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Дослідження альтернативних точок зору, що відображено у наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених, на визначення поняття оплати праці вказує на сутність оплати праці, яка залежить від виду товарно-виробничого процесу, фактору суспільної вартості розширеного відтворення, а також суб'єктивної оцінки, пов'язаної з товарно-виробничою концепцією оплати послуг робочої сили (вартісна теорія, зміст оплати праці, мірило винагородження, практика реалізації системи оплати).

Для ефективного управління діяльністю підприємства необхідно удосконалення інформаційних ресурсів з оцінки оплати праці, організації аналізу формування і використання коштів на оплату праці в системі сучасних інформаційних технологій. Тому основним питанням дослідження, що залишається невирішеним, є визначення методичних підходів до формування і використання фонду оплати праці з метою економії витрат підприємства, з одного боку, і створення мотиваційної бази до працівників підприємства, з іншого боку.

Мета статті полягає в дослідженні теоретичних, методичних і практичних аспектів, що стосується фонду оплати праці та визначення показників щодо формування і використання фонду оплати праці на підприємстві, їх оптимізація.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах ринкового господарювання заробітна плата розглядається як фактор відтворення робочої сили, необхідний для ефективного функціонування виробництва і створення суспільних благ.

Праця і заробітна плата як економічна категорія розкриваються через правовий, економічний, соціальний, обліковий аспекти. Правовий характер передбачає залежність винагороди від кількості та якості праці, особистого внеску працівника в загальні результати колективу, а соціальний виявляється у забезпеченні моти-

вації працівників до праці з метою задоволення їх потреб в отриманні винагороди та інтересів власника щодо досягнення максимального ефекту від здійснення господарської діяльності суб'єктом господарювання та соціальної захищеності працівників. Економічний аспект відображає грошовий характер оплати праці, який підлягає відображенню в обліку та розкриває обліковий аспект [1].

Фактично ці кошти одночасно є платою за працю, елементом витрат виробництва, формою реалізації власності найманого працівника на частину належного йому ресурсу праці. У площині матеріального виробництва сума цих коштів набуває перетвореної форми фонду оплати праці.

Для організації обліку і контролю праці та її оплати на будь-якому підприємстві керівник і бухгалтер керуються документами з цього питання, до яких належать законодавчі та нормативні акти.

Основним нормативним документом є Конституція України. Відповідно до статті 43 Конституції кожному гарантується право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується. Питанням праці та соціального захисту працівників у Конституції присвячені також статті 44–46, які гарантують працівникам права для захисту своїх економічних та соціальних інтересів, право на відпочинок та соціальний захист [2].

Організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах на підставі трудового договору з підприємствами, визначені Законом України «Про оплату праці» [3]. Цей документ визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сфери державного і договірного регулювання оплати праці, і спрямований на забезпечення відтворювальної та стимулюючої функції заробітної плати. Згідно зі статтею 1 цього Закону та відповідно до статті 94 Кодексу законів про працю України [4] заробітна плата – це винагорода, обчислена у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства [5].

Також здійснюється державне регулювання оплати праці шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій, встановлення умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній, комунальній власності, працівників підприємств, установ та організацій, що фінансуються чи дотуються з бюджету, регулю-

вання фондів оплати праці працівників підприємств-монополістів згідно з переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, а також шляхом оподаткування доходів працівників [3].

Перелік, розміри та умови виплати доплат і надбавок до тарифних ставок і посадових окладів працівників встановлюються в колективному договорі з дотриманням гарантій і норм, встановлених Галузевою угодою та чинним законодавством [5].

Основними нормативно-правовими актами, на основі яких здійснюється весь бухгалтерський облік, включаючи облік праці та її оплати, є також Кодекс законів про працю, Закони України «Про відпустки», «Про охорону праці», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», Податковий Кодекс України, зокрема розділ IV «Податок на доходи фізичних осіб», План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: 16 «Витрати», 26 «Виплати працівникам» та інші.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності підприємствами, незалежно від форм власності, визначені П(С)БО 26 «Виплати працівникам» від 28 жовтня 2003 р. № 601.

Згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (16 «Витрати») заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці включаються до складу елемента «Витрати на оплату праці».

Таким чином, основними критеріями формування фонду оплати праці є надання законної, повної та достовірної інформації про суми нарахованої заробітної плати, утримань з неї та розширення показників преміювання працівників тощо.

Як відомо, на сучасних підприємствах застосовуються дві форми оплати праці: погодинна і відрядна. При погодинній формі оплати праці заробітна плата працівнику нараховується відповідно до відпрацьованого часу і його тарифної ставки. Відрядна форма оплати праці передбачає, що за кожну одиницю виготовленої продукції чи за виконання певних робіт відбувається нарахування заробітної плати, виходячи з тарифної ставки, яка відповідає розряду роботи і встановленій нормі виробітку. При застосуванні відрядної форми оплати праці відрядна розцінка визначається шляхом ділення годинної (денної) тарифної ставки відповідного тарифного розряду на годинну (денну) норму виробітку. Розцінка

може визначатися шляхом множення годинної (денної) тарифної ставки відповідного тарифного розряду на встановлену норму часу [5].

В літературі все частіше рекомендується реалізація безтарифної системи оцінки результатів праці, яка дає змогу зняти протиріччя між ринковим підходом до формування фонду оплати та негнучкою, одноманітною оцінкою трудових затрат, що спостерігається у випадку застосування тарифної системи оплати праці. Реалізація безтарифної системи нарахування персональної заробітної плати як логічного продовження нормативного порядку її нарахування і структурування базується на аналітичній ідентифікації внеску працівника до кінцевого підсумку діяльності суб'єкта господарювання [6].

Проте на вітчизняних підприємствах домінує тарифна система оплати і вона повинна бути спрямована на ефективність стимулювання персоналу, пов'язане з темпами зростання обсягів реалізації, відповідно, фонду оплати праці, співвідношення темпів зростання фонду оплати праці та податкового навантаження на підприємства, а також фонду оплати праці та чистого прибутку.

Розрахунки з оплати праці ведуть на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». На цьому рахунку ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці за всіма її видами, а також розрахунки за неоподатковану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами). На субрахунку 661 відображають суми нарахованої заробітної плати працівникам підприємства, які належать як до облікового, так і до необлікового складу. За кредитом субрахунку 661 облічують суми нарахованої заробітної плати і виплати, які не входять до фонду оплати праці. За дебетом субрахунку 661 відображають виплачені суми, включаючи вартість натуральної оплати, всі види утримань з заробітної плати, депонування сум невиплаченої заробітної плати.

З метою спрощення обліку виплат працівникам та здійснення контролю до діючого Плану рахунків підприємства мають право вводити нові рахунки. Це дасть можливість розділити заробітну плату, ввівши окремі субрахунки до рахунку 66 «Виплати працівникам», що покращить аналітичний облік.

До того ж основним заходом щодо контролю формування і використання фонду оплати праці є використання інформаційних технологій, що дасть змогу спростити облікові процедури, визначити розмежування заробітної плати, що нарахована працівникам і здійснювати ефективний оперативний контроль. Запропоновані заходи структурують інформаційні ресурси з питань формування фонду оплати праці і його використання, спростять процес надання інформації внутрішнім і зовнішнім споживачам трудових відносин у частині нарахувань і утримань з фонду оплати праці.

У сучасних умовах господарювання ефективне формування та використання коштів на оплату праці в умовах комп'ютеризації з використанням програмного продукту «1С: Підприємство 7.7». Визначено, що уточнений перелік модулів (управління аналітичним дослідженням витрат на оплату праці, документація, процес економічного аналізу формування та ефективності використання коштів на оплату праці) та їх інтеграція з бухгалтерською програмою сприяє цілісності інформаційного забезпечення, покращенню обміну інформацією між аналітиком і бухгалтером та реалізації вдосконаленої методики аналізу коштів на оплату праці [1].

Висновки. У статті здійснено узагальнення нормативно-правового забезпечення праці і розрахунків з оплати праці, аспектів державного регулювання оплати праці та основних методичних підходів до формування фонду оплати праці на підприємстві. В результаті дослідження встановлено, що безпосередньо на рівні господарюючого суб'єкта фонд оплати праці формується і використовується у результаті прогнозування його оптимального розміру, який встановлено на основі сукупності тарифних ставок, посадових окладів, премій, надбавок та доплат, які входять до собівартості продукції й утворюють фонд оплати праці. До того ж прогнозування фонду оплати праці повинно буди побудовано на основі аналітичних досліджень, які полягають в аналізі співвідношень оплати праці з її продуктивністю, з обсягами виробництва та реалізації податкового навантаження тощо.

З метою прийняття рішень в оперативному і стратегічному управлінні рекомендовано ви-

користання інформаційних технологій в питанні формування і використання фонду оплати праці, що є основою обліку і контролю під час прийняття управлінських рішень і важливим аспектом у підвищенні ефективності діяльності підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Шевчук Л.П. Аналіз і контроль формування та використання коштів на оплату праці на підприємствах роздрібної торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Л.П. Шевчук ; Київський національний торговельно-економічний університет. – К., 2010. – 22 с.
2. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254 к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg>.
3. Про оплату праці : Закон України від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=108%2F95-%E2%F0>.
4. Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=322-08>.
5. Сафарова А.Т. Нормативно-правове забезпечення розрахунків з оплати праці на хлібопекарних підприємствах / А.Т. Сафарова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2011. – Вип. 20, Ч. I. – С. 146–150.
6. Малаховський Ю.В. Механізм формування, розподілу і використання фонду оплати праці підприємствах машинобудування : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Ю.В. Малаховський ; Хмельницький державний університет. – Хмельницький, 2004. – 20 с.