

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА ШЛЯХИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

Розглянуто особливості проведення внутрішньогосподарського контролю за операціями з оплати праці та запропоновані заходи щодо удосконалення його організації

Постановка проблеми. В умовах дії ринкової економіки успішна діяльність кожного підприємства залежить насамперед від того, яким чином організована на ньому система внутрішнього контролю. Забезпечення ефективності системи внутрішнього контролю повинно бути одним із головних завдань керівництва підприємства, бо саме вона є найважливішим джерелом інформації для отримання достовірних даних і прийняття оптимальних управлінських рішень.

Облік праці та заробітної плати є одним із основних об'єктів бухгалтерського обліку. Він є досить трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу. Тому внутрішньогосподарський контроль за здійсненням даних операцій має велике значення в системі бухгалтерського обліку підприємства.

Проте, досить часто, система внутрішнього контролю за обліком оплати праці є неефективною і потребує удосконалення.

Стан вивчення проблеми. Питанням, пов'язаним з сутністю, метою та завданнями системи внутрішньогосподарського контролю на підприємствах була приділена значна увага у працях зарубіжних і вітчизняних вчених. Проте, проблеми, пов'язані з удосконаленням системи внутрішнього контролю за обліком оплати праці потребують постійного моніторингу, аналізу й оцінки, подальшого дослідження та опрацювання.

Мета дослідження. Розглянути особливості проведення внутрішньогосподарського контролю за операціями з оплати праці та запропонувати заходи щодо удосконалення його організації.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у розробку методологічних і практичних аспектів функціонування й економічної ефективності системи внутрішньогосподарського контролю зробили такі відомі дослідники, як М.Т. Білуха [3], Ф.Ф. Бутинець [4], Г.М. Давидов [5], Н.І. Дорош [6], А.М. Кузьминський [8], П.М. Майданевич [2] та інші науковці.

Викладення основного матеріалу дослідження. Внутрішньо-господарський контроль, представляє собою незалежну оцінку відповідності діяльності підприємства поставленим завданням. Так Ф.Ф. Бутинець підкреслює, що він є важливим інструментом управління, оскільки дозволяє надавати керівництву інформацію, зібрану на основі аналізу та оцінки об'єктів, що перевіряються, а також рекомендації, поради стосовно цих об'єктів, допомагає реально оцінити діяльність з багатьох сторін, визначає напрями майбутнього розвитку, сприяє прийняттю правильних управлінських рішень [4, с. 304].

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [9] відповідальність за організацію системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві несе його керівник.

Внутрішньогосподарський контроль на підприємствах здійснюють:

1. Управлінський персонал і спеціалісти до функціональних обов'язків яких входить попередній, поточний і наступний контроль;

2. Обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером, якому належать функції контролю на всіх етапах відображення господарських процесів;

3. Спеціальні служби створені на підприємстві з метою контролю:

- спостережна рада;
- ревізійні комісії;

- Інвентаризаційні комісії;
- комісії з розслідування надзвичайних подій;
- внутрішні аудиторські служби.

Існує сім конкретних цілей, що стоять перед системою внутрішньогосподарського контролю, які дозволяють перешкодити виникненню помилок. Система внутрішньогосподарського контролю повинна бути достатньо надійною для забезпечення відомого ступеню впевненості у тому, що:

- облікові господарські операції дійсно мали місце (реальність);
- на операції необхідним чином отримано дозвіл (операція санкціонована);
- здійснені господарські операції відображені в обліку (повнота);
- господарські операції адекватно оцінені;
- господарські операції необхідним чином рознесені за рахунками;
- господарські операції відображаються своєчасно;
- записи про господарські операції необхідним чином включені до реєстрів, підсумки за ними правильно підраховані і узагальнені [1, с. 263].

Заробітна плата є однією з найскладніших економічних категорій і одним з найважливіших соціально-економічних явищ. Оскільки вона, з одного боку, є основним (і часто єдиним) джерелом доходів найманих працівників, основою матеріального добробуту членів їхніх сімей, а з іншого боку, для роботодавців є суттєвою часткою витрат виробництва і ефективним засобом мотивації працівників до досягнення цілей підприємства. Тому питання організації заробітної плати і формування її рівня разом з питаннями забезпечення зайнятості складають основу соціально-трудових відносин у суспільстві.

В Україні проведено низку економічних, фінансових, організаційних і правових заходів щодо реформування сфери оплати праці та приведення її у відповідність до ринкових і демократичних засад.

Україною ратифіковано низку міжнародних норм у сфері заробітної плати, які є частиною національного законодавства. Зокрема, в Україні є чинними ратифіковані УРСР 30 червня 1961 р. конвенції МОП: № 100 про рівну оплату чоловіків і жінок за рівноцінну працю, 1951 р.; № 95 про охорону заробітної плати, 1949 р.; № 111 про дискримінацію в галузі праці і занять, 1958 р. Законами України ратифіковано: 22 жовтня 1999 р. – Конвенцію МОП № 156 про рівне ставлення і рівні можливості для трудящих чоловіків і жінок: трудящі із сімейними обов'язками, 1981 р.; 19 жовтня 2005 р. – Конвенцію МОП № 173 про захист вимог працівників у випадку неплатоспроможності роботодавця, 1992 р., та Конвенцію МОП № 131 про встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються, 1970 р.

Законом України № 137-V від 14 вересня 2006 р. ратифіковано Європейську соціальну хартію (переглянуту). Слід зауважити, що відповідно до вимог, передбачених Хартією, держава повинна взяти на себе мінімально необхідну кількість статей та пунктів. Зокрема, Україна серед інших статей узяла на себе зобов'язання вважати обов'язковими п. 2, 3, 4, 5 ст. "Право на справедливий винагороду". Це такі положення:

- визнати право працівників на підвищену ставку винагороди за роботу в надурочний час з урахуванням винятків, передбачених для окремих випадків (п. 2);
- визнати право працюючих чоловіків і жінок на рівну винагороду за працю рівної цінності (п. 3);

– визнати право всіх працівників на розумний строк попередження про звільнення з роботи (п. 4);

– здійснювати відрахування із заробітної плати тільки на умовах і в розмірах, передбачених національними законами або правилами чи встановлених колективними договорами або арбітражними рішеннями (п. 5).

Натомість не взято зобов'язання за п. 1 ст. 4 "Визнати право працівників на таку винагороду, яка забезпечує їм і їхнім сім'ям достатній життєвий рівень". На сьогодні в Україні ще не створено умов для реального виконання цього положення.

Закон України "Про оплату праці" визначив, що заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник чи уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [10]. Головна мета оплати праці – стимулювання розвитку виробництва, обґрунтована винагорода робітників за виконану роботу.

На сьогоднішній день відбулися помітні зміни в оплаті праці, вона залежить уже не тільки від результатів праці робітників, але і від ефективності діяльності усіх виробничих підрозділів.

Особливої актуальності набувають питання, пов'язані з системою внутрішньогосподарського контролю суб'єктів господарювання за обліком оплати праці, від ефективності якої залежать кінцеві результати їх діяльності.

Основна мета внутрішньогосподарського контролю оплати праці – перевірка дотримання нормативно-правових актів при нарахуванні заробітної плати, утримання із неї, правильність ведення бухгалтерського обліку з заробітної плати та оцінка ефективності діяльності робітників підприємства.

Завданнями системи внутрішнього контролю оплати праці є: перевірка організації робочих місць та процесу праці; правильність застосування дотримання умов оплати праці; наявність та відповідність законодавству первинних документів з обліку робочого часу; дотримання встановлених штатним розкладом посадових окладів працівників підприємства; перевірка реальності операцій по заробітній платі, що відображені в обліку; правильність оплати за формами та видами заробітної плати; правильність нарахувань на заробітну плату та утримань з неї; правильність нарахування виплат з тимчасової непрацездатності; своєчасність індексації заробітної плати з урахуванням росту цін в умовах інфляції; стан синтетичного та аналітичного обліку заробітної плати; відповідність показників аналітичного обліку по рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" записам синтетичного обліку і Головної книги; повноти, правильності та достовірності відображення інформації про розрахунки з оплати праці у звітності тощо.

Здійснюючи контроль розрахунків з оплати праці слід використовувати такі джерела інформації: Кодекс законів про працю, Закон України "Про оплату праці", господарський кодекс та інші нормативно-правові акти про підприємство, Накази про прийом та звільнення, штатний розклад (при погодинній оплаті), наряди та розцінки (при відрядній оплаті), розрахунково-платіжну відомість (форма № П-49), розрахункову відомість (форма № П-51), платіжну відомість (форма № П-53), особистий рахунок, нормативно-довідкову інформацію до обліку праці і заробітної плати, первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, акти перевірок, накази, картки, особисті справи робітників, трудові договори і контракти, відомості обліку, нормативні документи для нарахування заробітної плати, відпускних та інші документи стосовно об'єкта дослідження, таблиці, наряди, Головну книгу, Баланс та ін.

Під час перевірки розрахунків з оплати праці застосовують різні методичні прийоми, серед яких: огляд (візуальна перевірка документів на їх наявність), зіставлення (зіставлення даних бухгалтерського обліку з первинними документами), арифметична перевірка (перевіряються суми, які були утримані, і порівнюються з нормами чинного законодавства), інвентаризація кредиторської заборгованості в частині зобов'язань з оплати праці тощо.

Методику здійснення внутрішньогосподарського контролю за оплатою працею можна поділити на наступні стадії:

- 1) організаційна;

- 2) технологічна;
- 3) результативна;
- 4) контролююча (інспекційна).

На першій стадії визначаються мета та завдання внутрішньогосподарського контролю за операціями з обліку оплати праці; встановлюються об'єкти контролю та джерела інформації для перевірки; обираються методичні прийоми тощо.

На другій стадії здійснюється: обстеження розпорядчих документів; дослідження господарських операцій, перевірка первинних документів, облікових реєстрів та фінансової звітності; інвентаризація розрахунків з працівниками щодо виплат тощо).

На третій стадії проводиться аналіз і оцінка виявлених відхилень та їх вплив на господарську діяльність підприємства, розробляються заходи щодо усунення виявлених помилок та уникнення їх в майбутньому.

На останньому етапі здійснюється контроль за результатами прийнятих рішень на результативній стадії.

Здійснюючи контроль за операціями з оплати праці необхідно перш за все детально вивчити внутрішні розпорядничі документи підприємства, що регулюють дане питання. У зв'язку з цим потрібно перевірити наявність та дотримання умов Колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про преміювання та ін. Далі необхідно проаналізувати організацію робочих місць і дотримання умов оплати праці. Потрібно вивчити обґрунтованість норм виробітку, звернути особливу увагу на перевиконання норм виробітку в два-три рази. На підставі узагальнених даних необхідно зробити висновки про зацікавленість в збільшенні випуску продукції і зростанні продуктивності праці.

Особливу увагу необхідно приділити перевірці складу витрат, які відносяться на основну і додаткову оплату і включаються у витрати виробництва, оскільки витрати на оплату праці займають значну питому вагу у структурі витрат виробництва.

Під час контролю необхідно перевірити первинні документи: обліковий лист праці і виконаних робіт; наряд на відрядну роботу, розрахунок нарахування оплати праці працівникам, таблиць обліку робочого часу і інші, а також достовірність її віднесення на витрати виробництва. Первинні документи і відображення їх даних в обліку можна перевірити суцільним і вибіркоvim методами.

Виплати на оплату праці, які включаються до фонду основної заробітної плати, відносяться на собівартість продукції, тому перевіряючи фонд заробітної плати необхідно проконтролювати: правильність нарахування заробітної плати і достовірність її відрахування на витрати виробництва; надбавки і доплати, що не передбачені законодавством; премії працівникам, керівникам і фахівцям за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів та ін. Здійснюючи контроль розрахунків з оплати праці необхідно перевірити склад витрат, які відносяться на додаткову оплату і включаються у витрати виробництва.

Наступним кроком необхідно проаналізувати рівень продуктивності праці і її оплату, а також загальну суму нарахованої оплати праці і отриманий валовий продукт в динаміці. Слід також встановити відповідність між темпами росту середньої заробітної плати і продуктивністю праці.

Особливо ретельно потрібно вивчити нарахування заробітної плати за трудовими договорами і оплати праці тимчасових працівників. Зокрема, необхідно звернути увагу на доцільність і необхідність виконання роботи, достовірність підписів у документах, закінченість відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Треба переконатися, що наряди дійсно мали місце і, відповідно, склалися не на підставних осіб.

Провівши перевірку виплат премій, необхідно з'ясувати умови, на яких вони виплачуються, їх документальне оформлення.

Здійснюючи контроль необхідно перевірити правильність нарахування середнього заробітку у випадках розрахунків сум відпускних, виплати компенсації за невикористані відпустки, виплат у разі непрацездатності.

Важливо вивчити вплив чинників на фінансові результати діяльності. Зокрема, необхідно перевіряти причини заміни відпусток грошовою компенсацією.

Під час перевірки треба вивчити правильність нарахування виплат по тимчасовій непрацездатності. При цьому необхідно звернути увагу на правильність розрахунку середньоденної заробітної плати, застосування відсотків доплат відповідно до стажу, оформлення лікарняного листа підписами і печаткою лікувального закладу.

Також робиться перевірка необхідності і обґрунтованості відраджень, причин простоїв і інші випадки виплат середньої заробітної плати.

Під час контролю правильності нарахування оплати праці працівникам, зайнятим у будівництві, необхідно звернути увагу на реальність обсягів виконаних робіт і правильність застосування норм і розцінок.

Велике значення має контроль реєстрів аналітичного і синтетичного обліку оплати праці. Вивченню підлягають суми розрахунково-платіжних відомостей, необхідно провести їх арифметичну перевірку. Також потрібно виконати перевірку правильності відображення нарахованих і утриманих сум оплати праці в кореспонденції з іншими рахунками. Далі треба перевірити відповідність записів в реєстрах аналітичного і синтетичного обліку записам третього розділу пасиву балансу.

Вивчаючи реєстри обліку по нарахуванню оплати праці, треба звернути особливу увагу на правильність і своєчасність утримання податку з доходів фізичних осіб, сум страхування, по виконавчих листах з кожного працівника.

Крім того, необхідно здійснювати систематичний контроль за використанням фонду заробітної плати, виявляти можливості економії коштів за рахунок зростання продуктивності праці.

Таким чином, за результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення щодо усунення причин які негативно впливають на його діяльність.

Проте, система внутрішньогосподарського контролю не завжди є досконалою, і, як наслідок, виявляється значна кількість порушень.

Перш за все це може бути пов'язано з існуючими класифікаційними ознаками та принципами класифікації трудових ресурсів, заробітної плати та витрат робочого часу, що мають окремі недоліки. Основними із яких є те, зауважує А.А. Дудка [7, с. 88], що вони не охоплюють всіх ознак, які характеризують затрати заробітної плати в господарській діяльності підприємства, об'єднують витрати різні за характером і цільовим призначенням, не забезпечують необхідного групування витрат на оплату праці для контролю результатів діяльності окремих підрозділів і виявлення резервів. Вирішення даної проблеми можливе на основі детальної класифікації витрат на оплату праці. В її основу повинні бути покладені: витрати на оплату праці робітників, безпосередньо зайнятих у процесі виробництва продукції; стимулюючі витрати; непродуктивні витрати; інші види витрат. Тобто необхідно встановити взаємозв'язок між результатами діяльності структурних підрозділів і окремих робітників, враховуючи витрати живої праці у формуванні вартості знов створеного продукту і відокремлення витрат на оплату праці суворо за цільовим спрямуванням.

Крім того, удосконаленню системи внутрішньогосподарського контролю може сприяти перерозподіл обов'язків працівників, що займаються нарахуванням заробітної плати. Тобто, жоден з працівників розрахункового відділу не повинен мати закінченого циклу розрахунків. Так, наприклад, один працівник може займатися лише таксуванням документів, другий – контрольною реєстрацією документів, третій – нарахуванням заробітної плати, четвертий – підрахунком утримань із заробітної плати та нарахувань із неї, п'ятий – підготовкою платіжних документів тощо.

Якщо ж штат робітників, які займаються підрахунком заробітної плати на підприємстві не дозволяє здійснити такий перерозподіл обов'язків, то у цьому разі доцільно підвищити контрольні дії за кожним з даних етапів. Це можуть бути вибіркові перевірки операцій з будь якого циклу.

У разі, коли на підприємстві застосовується автоматизована система обліку оплати праці, необхідно створити і автоматизовану систему контролю, яка

повинна бути описана в проектній документації. Якщо при її розробці закладається всебічний логічний контроль різноманітних пов'язаних операцій (підрахунок, утримання, нарахування), тоді знищується можливість різних викривлень та зловживань.

У цьому разі внутрішньогосподарська перевірка повинна бути спрямована на контроль на рівні реквізитів з метою уникнення механічних помилок та на дотримання технологічного процесу обробки інформації на обчислювальному центрі, що передбачає неможливість виконання наступної процедури обробки без нормального завершення попередньої процедури.

Одним із напрямів діяльності внутрішніх аудиторів може бути організація й удосконалення документообігу на підприємстві. Зокрема, у процесі спостереження за оформленням документів з обліку оплати праці, внутрішні аудитори можуть визначити "слабкі місця" (якщо вони є), що дає змогу удосконалити чи розробити більш ефективну систему руху документів, правильно розподілити роботу між працівниками, що в цілому впливає на ефективність процесу обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Таким чином, ефективне використання трудових ресурсів, суворе дотримання законодавства про оплату праці, дієвий контроль за операціями з оплати праці сприятимуть уникненню перевитрат фонду оплати праці та достовірності обліку заробітної плати. Ці заходи безпосередньо пов'язані з організацією внутрішньогосподарського контролю витрат на оплату праці за центрами відповідальності. Застосування сукупності вищенаведених заходів спрямовано на удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю, функціонування якої, в свою чергу, повинно сприяти зменшенню витрат на оплату праці. Це безпосередньо вплине на загальну суму витрат на виготовлення продукції, зменшить її собівартість і покращить кінцевий результат діяльності підприємства.

Список використаної літератури:

1. Аренс А. Аудит [пер. с англ.] / Аренс Э.А., Лоббек Дж. К., за ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика. 2. Аудит: [учеб. пособие] / под ред. к.э.н., доц. Майданевича П.Н., к.э.н., асс. Волошиной Е.И. – Симферополь: ЧП "Предприятие Феникс", 2008. – 700 с.
3. Білуха М.Т. Курс аудиту / Білуха М.Т. – К.: Вища шк.: Т-во "Знання", 1999. – 574 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Аудит / Бутинець Ф.Ф. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 672 с.
5. Давидов Г.М. Аудит: [навч. посіб.] / Г.М. Давидов; [вид 2-ге]. К.: Знання, 2001. – 363 с. – (Вища освіта XXI століття)
6. Дорош. Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2001. – 402 с.
7. Дудка А.А. Основи організації контролю витрат на оплату праці / А.А. Дудка // Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю: всеукр. наук.-практ. конф., 30 березня 2005 р. – Кривий Ріг, 2005. – 392 с.
8. Кузьминский А.М. Аудит: [практ. пособие] / Кузьминский А., Кужельный Н., Петрик Е., Савченко В. и др. – К.: "Учетинформ", 1996. – 283 с.
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV // Бух.облік і аудит. – 1999. – №6.
10. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – №17.

ГОНЧАР Любов Вікторівна, старший викладач кафедри обліку і аудиту Слов'янського державного педагогічного університету

Наукові інтереси:

- інформаційне забезпечення процесу аудиту;
- аналітичні дослідження в економіці

РУБАН Андрій Євгенович, кандидат юридичних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Слов'янського державного педагогічного університету

Наукові інтереси:

- організація і проведення судово-бухгалтерських експертиз в галузях народного господарства;
- внутрішньогосподарський контроль на підприємствах агропромислового комплексу