

СЕКЦІЯ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.24:658:32:331.2

Зелікман В.Д.
*кандидат технічних наук, доцент,
завідувач кафедри обліку і аудиту
Національної металургійної академії України*

Лесун Д.С.
*студентка
Національної металургійної академії України*

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОПЛАТИ ПРАЦІ В УМОВАХ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Розглянуто проблеми обліку оплати праці та внутрішнього контролю розрахунків з персоналом в умовах будівельного підприємства з урахуванням системи мотивації, що використовується. З метою підвищення об'єктивності та обґрунтованості нарахування премій та штрафів запропоновано ряд додаткових аналітичних відомостей, розроблено інструкції з їх складання та оперограми руху документів. З урахуванням запропонованих змін в обліку премій та штрафів розроблені заходи з удосконалення системи внутрішнього контролю та аудиту розрахунків з оплати праці в умовах будівельного підприємства.

Ключові слова: бухгалтерський облік, внутрішній контроль, оплата праці, премії, штрафи, аналітична відомість.

Зелікман В.Д., Лесун Д.С. УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАРОБОТНОЙ ПЛАТЫ В УСЛОВИЯХ СТРОИТЕЛЬНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Рассмотрены проблемы учета оплаты труда и внутреннего контроля расчетов с персоналом в условиях строительного предприятия с учетом используемой системы мотивации. С целью повышения объективности и обоснованности начисления премий и штрафов предложен ряд дополнительных аналитических ведомостей, разработаны инструкции по их составлению и оперограммы движения документов. С учетом предлагаемых изменений в учете премий и штрафов разработаны мероприятия по усовершенствованию системы внутреннего контроля и аудита расчетов по оплате труда в условиях строительного предприятия.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, внутренний контроль, оплата труда, премии, штрафы, аналитическая ведомость.

Zelikman V.D., Lesun D.S. THE IMPROVEMENT OF ACCOUNTING AND INTERNAL CONTROL OF SALARY IN CONSTRUCTION ENTERPRISE CONDITIONS

The problems of accounting and internal control of salary in construction enterprise conditions with taking into account the using motivation system have been overviewed. In order to enhance the objectivity and validity of the calculation of bonuses and penalties a number of additional analytical statements have been proposed with developing of guidelines of its fulfilling and operogramms of documents movement. With taking into account the proposed changes in the accounting of bonuses and penalties the methods of the improvement of the internal control system and audit of payment calculations in construction enterprise conditions have been developed.

Keywords: accounting, internal control, salary, bonuses, penalties, analytical statement.

Постановка проблеми. На сучасних підприємствах облік праці та заробітної плати посідає одне з найважливіших місць у системі бухгалтерського обліку. Звісно, методика та організація обліку заробітної плати багато в чому визначаються системою мотивації персоналу, яка використовується на даному конкретному підприємстві. На вітчизняних будівельних підприємствах широкого застосування набули системи премій та штрафів, проте дуже часто облік їх нарахувань і виплат (або, відповідно, утримань) не може забезпечити, з одного боку, належний рівень обґрунтованості, що знижує мотиваційний ефект, та, з іншого боку, належний рівень аналітичності інформації, що не дозволяє менеджерам підприємства приймати зважені та максимально ефективні управлінські рішення. Це призводить до необхідності удосконалення обліку заробітної плати в умовах будівельного підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням удосконалення обліку оплати праці присвячені чисельні роботи як вітчизняних, так і іноземних фахівців, оскільки облік оплати завжди був предметом дослідження й аналізу вчених-економістів. Зокрема,

Шульга Н.В. зазначає, що вітчизняна система оплати праці потребує термінових змін в організації й стимулюванні ефективності праці [1, с. 3], оскільки оптимізація диференціації доходів працюючих та їх оподаткування впливає навіть на макроекономічні показники держави [2, с. 129]. При цьому Сирцева С.В. у роботі [3, с. 133] вказує основні положення, на яких має ґрунтуватись удосконалення організації оплати праці на підприємствах, а саме: удосконалення тарифної системи, розроблення внутрішньовиробничих тарифних умов оплати праці, удосконалення процесу нормування, обґрунтування вибору найефективніших форм і систем заробітної плати, колективне регулювання заробітної плати. Покатаєва О.В. в роботі [4, с. 31] додає до цього переліку оптимізацію тарифного регулювання заробітної плати, до якої належать запровадження гнучких форм і систем оплати праці, а також удосконалення мотиваційного механізму регулювання міжпосадових окладів та міжкваліфікаційних рівнів оплати праці.

Ці положення безумовно вірні, проте не враховують зазначених особливостей систем мотивації персоналу на вітчизняних будівельних підприємствах,

побудованих на широкому застосуванні системи премій і штрафів.

Д.М. Ядранський в роботі [5, с. 160] зазначає, що метою динамічного обліку та аналізу має бути надання інформації про ефективність суспільного використання персоналу, а також визначає основні об'єкти, за якими має здійснюватися динамічний облік та аналіз праці та заробітної плати. У якості цих об'єктів Д.М. Ядранський вказує кваліфікаційно-професійні характеристики персоналу, показники, що характеризують охорону праці/умови праці, та ін. [5, с. 160]. Але даний перелік не виділяє в якості об'єктів обліку та аналізу тих параметрів, які безпосередньо впливають на визначення премій або штрафів.

В останні часи достатньо велика кількість досліджень присвячена саме питанням удосконалення обліку праці і заробітної плати. Так, зокрема, Дуганець Н.А. в роботі [6, с. 209] наводить розроблені заходи щодо вдосконалення діючої моделі аналітичного обліку, які характеризуватимуть усі складові заробітної плати, а Дідик В.М. у роботі [7, с. 186] запропонована модель аналітичного обліку щодо розрахунків за виплатами працівникам, використання якої доречно в умовах будівельних підприємств. Проте в наведених публікаціях не враховується вплив на систему обліку особливостей системи мотивації персоналу, яка застосовується на таких підприємствах.

Постановка завдання. Метою даної роботи є розробка заходів з удосконалення обліку і внутрішнього контролю оплати праці на будівельному підприємстві з урахуванням існуючої системи мотивації персоналу.

Виклад основного матеріалу. У якості об'єкта дослідження було вибрано будівельне підприємство, розташоване у м. Дніпропетровськ. Основним предметом діяльності даного підприємства є надання послуг з реконструкції, ремонтних робіт та будівництва об'єктів житлового призначення.

Як і на багатьох інших будівельних підприємствах на підприємстві, що розглядається, система мотивації персоналу побудована на широкому застосуванні премій і штрафів. Проте аналіз системи обліку на підприємстві та, зокрема, первинної документації показав, що система преміювання та штрафів не має чіткої документальної обґрунтованості.

Для обліку нарахувань та утримань із заробітної плати, зазвичай, бухгалтером використовується розрахунково-платіжна відомість, у якій зазначаються

всі обов'язкові утримання та нарахування згідно з чинним законодавством та наказами по підприємству. Але розрахунково-платіжна відомість не містить детального висвітлення «інших утримань» або «інших нарахувань», що не дозволяє отримати повну та деталізовану інформацію щодо премій, нарахованих працівникам підприємства, або штрафів, утриманих з працівників.

Для усунення цього недоліку пропонується запровадити на будівельних підприємствах ряд додаткових розроблених аналітичних відомостей, у яких будуть докладно відображені дані щодо премій і штрафів, застосованих до персоналу підприємства у звітному періоді:

- а) відомість з обліку штрафів;
- б) відомість з обліку премій;
- в) підсумкова відомість майстра;
- г) зведена відомість контролю премій та штрафів.

Запропонована відомість з обліку штрафів являє собою обліково-фінансовий документ, у якому здійснюється облік утримання штрафів уповноваженою особою. Документ має складатись майстром на період робочої зміни у двох примірниках, один з яких передається в бухгалтерію.

Відомість з обліку штрафів відображатиме детальну інформацію про кожен штраф, накладений на кожного окремого працівника, включаючи докладні відомості про оштрафовану особу. При цьому кожен запис у відомості має бути документально підтверджений пояснювальною запискою з боку працюючих або іншими виправдовуючими документами і містити відповідні посилання.

Результати підсумовуються у рядку «Разом утримано», заповнена відомість обов'язково підписується особою, якою був складений документ. Приклад запропонованої відомості з обліку штрафів наведено на рисунку 1.

Для запропонованої відомості з обліку штрафів розроблена оперограма, яка показує рух документу на підприємстві та працівників, через яких проходить даний документ. Оперограма руху відомості з обліку штрафів, розроблена для умов досліджуваного будівельного підприємства, наведена на рисунку 2.

З метою забезпечення правильного та обґрунтованого нарахування кожного окремого штрафу в якості додатку до запропонованої відомості була розроблена інструкція з обліку штрафів, у якій має міститись докладна інформація про усі види штрафів, підста-

з 10.11.14 по 15.11.14

ВІДОМІСТЬ З ОБЛІКУ ШТРАФІВ № 1

Табельний номер працюючого	ПІБ працюючого	Посада	Порушення	Індекс штрафу	%	Сума	Компенсаційні роботи	Примітки	Дата	Підпис
434897	Іванов Іван Іванович	вантажник	Запізнення на 1,5 години	ЗПБ1	-	150,00	Відпрацювати 1,5 години	Пояснювальна записка	10	
458736	Петренко Петро Володимирович	будівник	Порушення норм техніки безпеки	ОХП31	-	100,00	-	Пояснювальна записка	14	
Разом утримано						150,00				

Відомість склав : Савчук Д. С.

Рис. 1. Відомість з обліку штрафів

ви для їх утримання та інша інформація про штрафи, які застосовуються на підприємстві. По кожному виду штрафів у даній інструкції мають бути наведені наступні відомості: повна назва штрафу, відсотки, суми, компенсаційні роботи, умови нарахування та необхідні підтверджувальні документи. Заповнюючи відомість з обліку штрафів, майстер повинен чітко і невідхильно слідувати інструкції. Звісно, запропонована інструкція у жодному випадку не може містити статті, які суперечать чинному законодавству. Фрагмент розробленої інструкції з обліку штрафів наведено на рисунку 3.

Запропонована відомість з обліку премій також являє собою обліково-фінансовий документ, у якому здійснюється облік нарахування премій уповноваженою особою. Аналогічно відомості обліку штрафів, цей документ має складатись майстром на період робочої зміни у двох примірниках, один з яких передається в бухгалтерію.

Відомість з обліку премій відображатиме детальну інформацію про кожну премію, нараховану кожному окремому робітнику за досягнення відповідних показників у роботі, включаючи відомості про робіт-

ника, який був премійований. При цьому, як і у відомості обліку штрафів, кожен запис у відомості обліку премій має бути документально підтвердженим пояснювальною запискою з боку працюючих або іншими обґрунтовуючими документами і містити відповідні посилання.

Результати також підсумовуються у рядку «Разом нараховано», заповнена відомість обов'язково підписується особою, якою був складений документ. Приклад запропонованої відомості з обліку премій наведено на рисунку 4.

Аналогічно відомості обліку штрафів, для запропонованої відомості з обліку премій розроблена оперограма, яка показує рух документу на підприємстві та працівників, через яких проходить даний документ. Оперограма руху відомості з обліку премій, розроблена для умов досліджуваного будівельного підприємства, наведена на рисунку 5.

З метою забезпечення правильного та обґрунтованого нарахування кожної окремої премії, як і для штрафів, в якості додатку до запропонованої відомості була розроблена інструкція з обліку премій, у якій має міститись докладна інформація про усі

Назва операції	Виконавці			
	Робітники	Майстер	Бухгалтер	Головний бухгалтер
1. Розробка документу				
2. Заповнення документу				
3. Підпис робітниками				
4. Закриття відомості				
5. Перевірка відомості				
6. Обробка даних відомості				
7. Передача, для подальшого обліку заробітної плати				

Рис. 2. Оперограма відомості з обліку штрафів

Затверджено 01.12.2004

Майгур Н.А.

ІНСТРУКЦІЯ З ОБЛІКУ ШТРАФІВ

№	Індекс штрафу	Найменування штрафу	%	Сума	Компенсаційні роботи	Умови нарахування	Підтверджувальні документи
1	ЗПМ1	Запізнення на роботу менше ніж на одну годину	-	100,00	Відпрацювання часу, на який робітник запізнився	Штраф нараховується у разі запізнення робітником на робоче місце від 5 до 60 хвилин з моменту початку зміни	Пояснювальна записка робітника.
2	ЗПБ1	Запізнення на роботу більше ніж на одну годину	-	150,00	Відпрацювання запізненого часу	Штраф нараховується у разі запізнення робітником на робоче місце від 65 та більше хвилин з моменту початку робочої зміни	Пояснювальна записка робітника.

Головний бухгалтер

Багач Д.В.

Директор

Майгур Н.А.

Рис. 3. Інструкція з обліку штрафів (фрагмент)

з 10.11.14 по 15.11.14

ВІДОМІСТЬ З ОБЛІКУ ПРЕМІЙ № 3

Табельний номер працюючого	ПІБ працюючого	Посада	Підстава для нарахування	Дата	Індекс премії	%	Сума	Інше преміювання	Примітки	Підпис
434897	Іванов Іван Іванович	вантажник	Виконання плану раніше за встановлений строк	10.11	ПЗВК1	25%	-	-	-	
438429	Сидоров Сергій Сергійович	водій	за економію бензину	12.11	ПЗЕТ	-	150,00	20% зекономленого топлива	-	
Разом нараховано							150,00			

 Відомість склав : Савчук Д.С.

Рис. 4. Відомість з обліку премій

Назва операції	Виконавці			
	Робітники	Майстер	Бухгалтер	Головний бухгалтер
1. Формування документу				
2. Заповнення документу				
3. Перевірка підтверджувальних документів				
4. Підпис робітниками				
5. Закриття відомості				
6. Перевірка відомості				
7. Обробка даних відомості				
8. Передача, для подальшого обліку заробітної плати				

Рис. 5. Оперограма відомості з обліку премій

Затверджено 01.12.2004

Майгур Н.А.

ІНСТРУКЦІЯ З ОБЛІКУ ПРЕМІЙ

№	Індекс премії	Найменування премії	%	Сума	Інше преміювання	Умови нарахування	Підтверджувальні документи
1	ПЗВП1	Премія за виконання плану раніше встановлених строків	25	-	-	Премія нараховується у разі виконання роботи раніше за встановлені строки	Контракт із замовником, договір з замовником.
2	ПЗЗБ	Премія за здійснення заходів, які здешевлюють витрати	15-30	-	Надання додаткового вихідного дня за рахунок підприємства	Премія нараховується, якщо робітник пропонує заходи, які знижують витрати підприємства	Письмове підтвердження ідей робітника, розрахунок бухгалтерії

Головний бухгалтер

Багач Д.В.

Директор

Майгур Н.А.

Рис. 6. Інструкція з обліку премій

види премій, підстави для їх нарахування та інша інформація про премії, які використовуються на підприємстві. Аналогічно інструкції з обліку штрафів, по кожному виду премій у даній інструкції мають бути наведені наступні відомості: повна назва премії, відсотки, суми, умови нарахування та необхідні підтверджувальні документи. Заповнюючи відомість з обліку премій, майстер повинен чітко і невідхильно слідувати інструкції. Фрагмент розробленої інструкції з обліку премій наведений на рисунку 6.

Для узагальнення результатів нарахування премій і штрафів був розроблений додатковий документ – підсумкова відомість майстра, у якій мають наводитись узагальнюючі суми утриманих штрафів та нарахованих премій за кожним працівником. Підсумкова відомість повинна складатись майстром два рази на місяць. Приклад підсумкової відомості майстра наведена на рисунку 7.

Запропоновані відомості обліку штрафів та премій за своєю сутністю певною мірою відповідають аналітичним рахункам бухгалтерського обліку, підсумкова відомість майстра – синтетичному рахунку. Звісно, підсумкові суми по кожній аналітичній відомості повинні відповідати сумам у синтетичній відомості. У свою чергу, суми в підсумковій відомості мають відповідати статтям «інші нарахування» та «інші утримання» відповідно.

Слід зазначити, що запровадження розроблених додаткових відомостей має призвести до певних змін

у системі внутрішнього контролю та аудиту розрахунків з оплати праці на підприємстві. Зокрема, під час здійснення внутрішнього контролю оплати праці внутрішній аудитор повинен додатково перевірити відповідність фактично нарахованих на підприємстві штрафів та премій інформації, відображеній у запропонованих відомостях, а також відповідність цих відомостей даним аналітичних рахунків бухгалтерського обліку та розрахунково-платіжній відомості.

Для спрощення процесу узагальнення інформації за результатами внутрішньої аудиторської перевірки обліку штрафів і премій при використанні на підприємстві розроблених відомостей пропонується впровадження додаткового робочого аудиторського документу – зведеної відомості контролю премій та штрафів, у якій має міститись узагальнена інформація про штрафи та премії по працівниках, яким вони було нараховані, результати контролю відповідності їх нарахування інструкціям, правильності розрахунків, наявності підтверджувальних документів та інше. Приклад запропонованої відомості контролю премій та штрафів наведено на рисунку 8.

Використання в системі внутрішнього контролю запропонованої зведеної відомості контролю премій та штрафів полегшить та прискорить перевірку внутрішнім аудитором правильності та обґрунтованості їх нарахування та сплати. На підставі даної відомості щомісячно формується висновок внутрішнього аудитора за результатами проведення контролю процесу

з 10.11.14 по 15.11.14

ПІДСУМКОВА ВІДОМІСТЬ МАЙСТРА

№	ПІБ	Нараховано премій			Утримано штрафів			Примітки
		Індекс	Сума	%	Індекс	Сума	%	
434897	Іванов Іван Іванович	ПЗВРП	-	25	ЗПБ1	150,00	-	ВП, ВШ
458736	Петренко Петро Петрович	-	-	-	ОХПЗ1	100,00	-	ВШ
438429	Сидоров Сергій Сергійович	ПЗЕП	150,00	-	-	-	-	ВП
	Разом		150,00			250,00		

Відомість склав : Савчук Д. С. _____

Рис. 7. Підсумкова відомість майстра

з 10.11.14 по 15.11.14

ВІДОМІСТЬ КОНТРОЛЮ ПРЕМІЙ ТА ШТРАФІВ №_4_

Індекс премій / штрафів	ПІБ	Відповідність інструкції	Правильність розрахунків	Наявність підтверджувальних документів	Відповідність іншим документам	Відповідальний	Об'єктивність	Примітки
ПЗВРП	Іванов І. І.	-	x	x	-	Савчук Д.С.	x	Конс.
ЗПБ1		-	-	-	-		-	
-	Петренко П.П.	-	-	-	-	Савчук Д.С.	-	-
ОХПЗ1		-	-	-	-		-	
ПЗЕП	Сидоров С.С.	-	-	-	-	Савчук Д.С.	-	-
-		-	-	-	-		-	

Відомість склав : Британ К. Д. _____

Рис. 8. Зведена відомість контролю премій та штрафів

обліку штрафів і премій, у якому мають відображатись виявлені помилки та шляхи до їх усунення.

Висновки з проведеного дослідження. Облік праці та заробітної плати є важливою складовою системи бухгалтерського обліку. Його особливості визначаються системою мотивації персоналу, запровадженою на певному підприємстві. Широке застосування на вітчизняних будівельних підприємствах премій та штрафів вимагає забезпечення належного рівня їх обґрунтованості.

З метою удосконалення обліку заробітної плати в умовах будівельного підприємства розроблено ряд додаткових аналітичних відомостей: відомість з обліку штрафів, відомість з обліку премій, підсумкова відомість майстра та зведена відомість контролю премій та штрафів. До запропонованих відомостей, які являють собою обліково-фінансові документи, розроблені інструкції з обліку штрафів та премій, а також оперограми їх руху.

З урахуванням запропонованих додаткових відомостей з обліку премій та штрафів розроблені заходи з удосконалення системи внутрішнього контролю та аудиту розрахунків з оплати праці.

Використання запропонованих документів дозволить більш коректно та об'єктивно здійснювати первинний облік нарахувань і утримань із заробітної плати з урахуванням діючої на підприємстві системи штрафів і премій. Використання в системі внутрішнього контролю запропонованої зведеної відомості контролю премій та штрафів полегшить та прискорить перевірку внутрішнім аудитором правильності та обґрунтованості їх нарахування та сплати.

Впровадження сукупності запропонованих заходів має підвищити якість облікової інформації на

підприємстві та забезпечить підвищення ефективності системи мотивації персоналу.

Результати роботи можуть бути використані для удосконалення обліку і внутрішнього контролю заробітної плати на вітчизняних будівельних підприємствах.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Шульга Н.В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н.В. Шульга. – Київ, 2008. – 19 с.
2. Шульга Н.В. Облік оплати праці на підприємстві: опосередкований вплив на доходну частину бюджету держави / Н.В. Шульга // Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України : тези доповідей на міжнар. наук.-практ. конф. (19 травня 2007 р.) – К. : КНЕУ, 2007. – С. 129-130.
3. Сирцева С.В. Проблеми обліку розрахунків за виплатами працівникам в сучасних умовах / С.В. Сирцева // Вісник Причорноморської регіональної науково-практичної конференції професорсько-викладацького складу – Миколаїв. – 2011. – С. 133.
4. Покатаєва О.В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві / О.В. Покатаєва, М.Д. Бабенко // Вісник аграрної науки Причорномор'я. – 2008. – № 3. – С. 31.
5. Ядранський, Д.М. Макроекономічна система обліку персоналу / Д.М. Ядранський // Держава та регіони. Серія: «Економічні науки». – 2011. – № 4. – С. 158-163.
6. Дуганець Н.В. Сучасний стан та шляхи вдосконалення обліку оплати праці / Н.В. Дуганець, Л.В. Андрусик // Науковий вісник НУБіП України. – № 163. – Секція 2. – 2014. – С. 208-213.
7. Дідик В.М. Удосконалення аналітичного обліку праці та її оплати рахунках бухгалтерського обліку / В.М. Дідик, О.О. Любар // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. – 2011. – №9. – С. 186.