

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.12.16](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.12.16)

УДК: 657.6 : 331.2

*Л. В. Гуцаленко,
д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку та оподаткування
Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
ORCID ID: 0000-0001-5181-8652
М. С. Ніколенко,
студентка економічного факультету, спеціальність «Облік і оподаткування»,
Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
ORCID ID: 0000-0001-9709-0812
К. О. Назаренко,
студентка економічного факультету, спеціальність «Облік і оподаткування»,
Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв
ORCID ID: 0000-0001-6332-8669*

РЕАЛІЗАЦІЯ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

*L. Gutsalenko
Doctor of Economic Sciences, Professor,
Head of the Department of Accounting and Taxation,
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv
M. Nikolenko
Student of the Department of Economics,
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv
K. Nazarenko
Student of the Department of Economics,
Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv*

IMPLEMENTATION OF THE CONTROL FUNCTION OF ACCOUNTING OF SETTLEMENTS ON PAYMENTS TO EMPLOYEES

У статті висвітлено особливість обліку та контролю, як функцій менеджменту в діяльності господарюючого суб'єкта. Здійснено аналіз публікацій щодо досліджуваного питання. Виокремлено об'єкти внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці. Визначено основні завдання, які ставляться для досягнення мети проведення внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці. Запропоновано перелік та характеристику методичних процедур внутрішнього контролю для виконання виокремлених завдань, зокрема: визначення оптимальної кількості працівників, здійснити співставлення фактичних показників виробітку та планових, провести анкетування серед працівників підприємства, перевірити наявність усіх необхідних установчих документів стосовно організації ведення обліку розрахунків з працівниками, перевірити арифметичну точність нарахованих сум та обґрунтованість їх нарахування, своєчасності сплати та достовірності відображення в обліку. Акцентовано увагу на особливостях контролю кадрової документації. Сформовано етапи внутрішнього контролю кадрової документації. Розкрито важливість етапу проведення внутрішнього контролю щодо дотримання

законодавства про оплату праці, зокрема: достовірність розрахунку, необхідних до сплати, сум податків, зборів, які утримуються із сум заробітної плати працівників та соціальних внесків, нарахування яких здійснюється на зарплатні суми, а також розрахунок інших сум до сплати за виконавчими листами; наявність підстав для застосування податкових пільг та знижок, своєчасність їх застосування і здійснення арифметичного розрахунку; своєчасність та повноту сплати нарахувань та утримань. Особливу увагу акцентовано на внутрішньому контролі достовірності та обґрунтованості нарахування сум різних видів заробітної плати (основної, додаткової, заохочувальних та компенсаційних виплат, тощо). Запропоновано форму Відомості внутрішнього контролю обґрунтованості нарахування різних видів виплат працівникам та наведено доцільність її використання. Реалізації контрольної функції за виплатами працівникам пропонується через контрольні процедури та методичні прийоми, що узагальнено в таблиці «Методичні процедури внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці».

The article highlights the peculiarities of accounting and control as functions of management in the activities of the business entity. The analysis of publications on the researched question is carried out. Objects of internal control of payroll calculations are singled out. The main tasks set to achieve the goal of internal control of wage calculations are identified. The list and characteristics of methodical procedures of internal control for performance of the selected tasks are offered, in particular: definition of optimum quantity of employees, to carry out a comparison of actual indicators of production and planned, to carry out questionnaires among employees of the enterprise. the accuracy of the accrued amounts and the validity of their accrual, timeliness of payment and reliability of reflection in the account. Emphasis is placed on the peculiarities of personnel documentation control. Stages of internal control of personnel documentation are formed. The importance of the stage of internal control over compliance with labor legislation, in particular: the accuracy of the calculation required for payment, the number of taxes, fees withheld from the amount of wages and social contributions accrued on salaries, as well as the calculation of other amounts to be paid according to writs of execution; the existence of grounds for the application of tax benefits and discounts, the timeliness of their application and the implementation of arithmetic calculation; timeliness and completeness of payment of accruals and deductions. Particular attention is paid to the internal control of the reliability and validity of the accrual of amounts of various types of wages (basic, additional, incentive and compensation payments, etc.). The form of the Information of internal control of validity of accrual of various types of payments to employees is offered and expediency of its use has resulted. Implementation of the control function for employee benefits is offered through control procedures and methodological techniques, which are summarized in the table "Methodological procedures for internal control of payroll".

Ключові слова: контрольна функція; облік; оплата праці; перевірка; внутрішній контроль; документування; методичні прийоми; методичні процедури.

Key words: control function; accounting; remuneration; inspection; internal control; documentation; methodical methods; methodical procedures.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Важливими функціями менеджменту в діяльності кожного господарюючого суб'єкта є облік та контроль. Вчені продовж тривалого періоду, ведуть дискусії, щодо вагомості контрольної функції обліку, яка відіграє значну роль в менеджменті різних рівнів. Особливої уваги заслуговує забезпечення достовірності інформації розрахунків за нарахуванням оплати праці відповідно до встановлених норм, тарифних ставок, тощо. Розрахунки з працівниками прямо пов'язані з оподаткуванням, що потребує особливої уваги та об'єктивності при їх справлянні. До того ж, оплата праці виконує стимулюючу функцію для працівників підприємств, а контрольна функція обліку забезпечує належне ведення таких розрахунків і дозволяє виявити неправомірні дії та відхилення від діючого законодавства та за допомогою подальших управлінських рішень вплинути на підвищення продуктивності праці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми та на які спирається автор, виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Проблеми обліку та контролю розрахунків з працівниками, в своїх працях досліджували:

Боярова О.А., Бутинець Ф.Ф., Гамова О.В., Гуцаленко Л.В., Мурашко В.М., Олійник С.О., Шоляк О.Ю. та інші вчені. Попри значну увагу до зазначеної проблеми й суттєві здобутки вчених потребують подальшого вивчення особливості реалізації контрольної функції розрахунків за виплатами працівникам.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті полягає у проведенні дослідження особливостей реалізації контрольної функції обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Специфіка реалізації контрольної функції обліку розрахунків за виплатами працівникам багато в чому залежить від обраних суб'єктом господарювання форм та систем оплати праці. Проте, якщо розглядати дане питання в загальному, то потрібно, в першу чергу, відзначити, що контрольна функція обліку реалізується через систему внутрішнього контролю, а отже розглянемо його методику та процедури.

Внутрішній контроль розрахунків з оплати праці, необхідно здійснювати через призму його основних об'єктів (Рис. 1.).

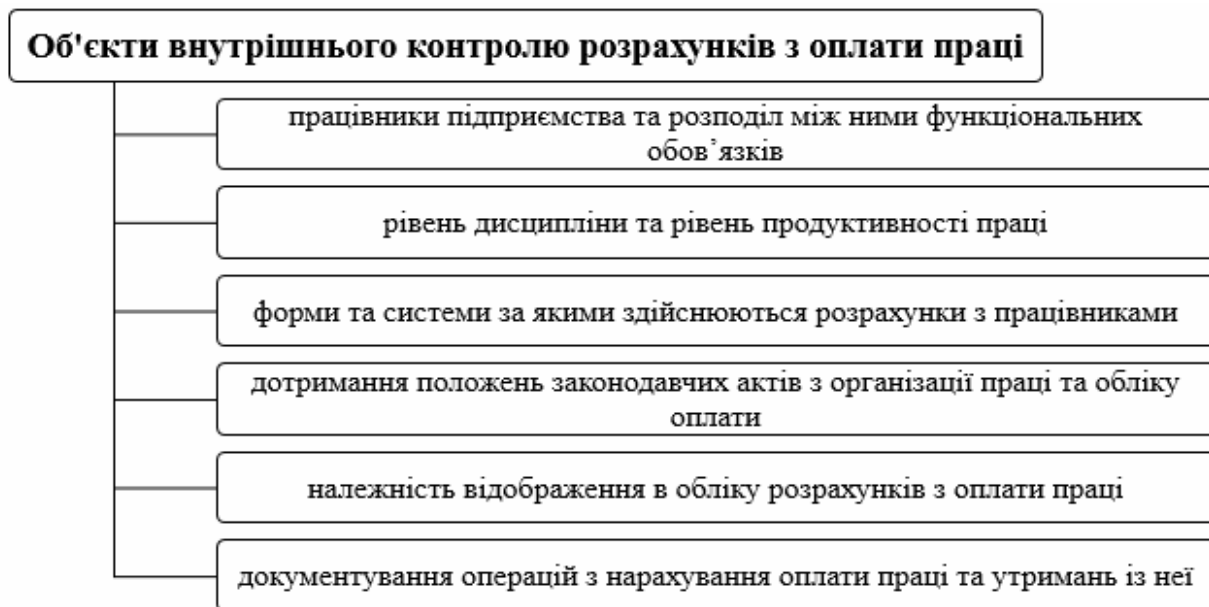


Рис. 1. Об'єкти внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці

Джерело: сформовано авторами на основі [1, с.32]

Окрім об'єктів, важливими компонентами при проведенні внутрішнього контролю є завдання, які ставляться перед здійсненням внутрішнього контролю за розрахунками з оплати праці. До основних завдань, які доречно виділити при плануванні проведення внутрішнього контролю віднесемо встановлення:

- оптимальної кількості задіяних на роботах працівників підприємства та розподілу їх функціональних обов'язків;
- наявності та достовірності ведення кадрової документації;
- дотримання трудової дисципліни працівниками підприємства;
- ефективності на практиці форм та систем оплати праці, які використовуються конкретним підприємством;
- наявності на підприємстві усіх необхідних установчих документів та внесення до них зміни, яких потребує час;
- дотримання законодавчих положень та обґрунтованість здійснених виплат;
- належності відображення в обліку розрахунків з працівниками та бюджетом, щодо податків, зборів та внесків, які стосуються зарплатних виплат;
- належності ведення первинної документації та повнота відображення оплати праці в звітності.

Зважаючи на виокремлені завдання, з метою забезпечення достовірності облікового відображення операцій за розрахунками з оплати праці, а також мінімізації помилок та шахрайства на даній ділянці, пропонуємо використовувати наступний перелік методичних процедур внутрішнього контролю для виконання виокремлених завдань.

Для визначення оптимальної кількості працівників, задіяних за різними видами робіт на підприємстві, для початку необхідно визначити види робіт, які проводяться на підприємстві та обсяг їх здійснення, після чого відповідно до нормативів встановити оптимальну кількість працівників для виконання того чи іншого виду робіт. Отриманий результат порівняти з кількістю фактично задіяних працівників. Зафіксувати виявлені розбіжності на практиці та встановити їх характер: особливості виконання робіт на конкретному підприємстві чи невірний розподіл функціональних обов'язків.

Здійснити співставлення фактичних показників виробітку та планових, що доцільно для наочності результатів графічно відобразити. Таке порівняння дозволить встановити рівень залежності продуктивності кожного працівника з розміром отриманої ним винагороди, враховуючи інші фактори таких як розподіл зон

відповідальності та функціональних обов'язків, встановити чи законні та обґрунтовані виплати здійснюються працівникам.

Доцільно провести анкетування серед працівників підприємства, в якому виокремити питання щодо специфіки роботи, кількості відпрацьованого часу чи виробітку, своєчасності та розміру виплат, справедливості виплат, відповідності оплати – посаді, можливих порушень трудового законодавства, дотримання трудової дисципліни. Після чого проаналізувати отримані відповіді.

Окрім перелічених, до анкетування доцільно включити питання про рівень зацікавленості працівників, адже діючий мотиваційний механізм на підприємстві є одним з ключових елементів на яких базується успішність діяльності суб'єкта господарювання. Оскільки від рівня вмотивованості працівників залежить продуктивність їх праці, що на пряму пов'язане з ефективністю і прибутковістю підприємства, що і є його головною метою. В свою чергу, заробітна плата, форма та система виплат є основою в мотиваційному механізмі підприємства.

Проведення такого анкетування дозволить службі внутрішнього контролю визначити рівень вмотивованості працівників до роботи, а отже і ефективність форм та систем оплати праці, що використовуються підприємством. Крім того, це дозволить виявити можливі порушення трудового законодавства.

На основі такої отриманої інформації службою внутрішнього контролю, при раціональному її використанні керівництвом підприємства, можуть бути знайдені нові шляхи оптимізації використання трудових ресурсів, та прийняті відповідні управлінські рішення. Це може бути здійснено за рахунок запровадження нових стимулюючих заходів.

Паралельно з цим доцільно здійснити перевірку наявності усіх необхідних установчих документів стосовно організації ведення обліку розрахунків з працівниками, трудового процесу та трудової дисципліни. Дана перевірка повинна включати перевірку:

- фактичної наявності таких документів;
- достовірності оформлення, тобто наявності всіх реквізитів;
- належності затвердження керівними особами підприємства та наявністю їх підписів та печаток;
- відповідності положень затверджених установчих документів чинному законодавству.

Також, в процесі перевірки установчих документів, потрібно відвести належну увагу адаптації установчих документів до змін законодавчих актів та змін в діяльності суб'єкта господарювання, якщо такі відбувалися.

Окрім того, в процесі проведення внутрішнього контролю повинно бути визначено чи відповідає фактичне ведення обліку розрахунків з працівниками положенням установчих документів.

При здійсненні внутрішнього контролю розрахунків з працівниками, обов'язково необхідно відвести час на контроль кадрової документації. Адже ведення кадрової документації є одною з найважливіших ділянок документування для будь-якого господарюючого суб'єкта. При цьому доречно перевірити наявність розпорядчих документації щодо трудового колективу та їх посадових обов'язків, з чим кожен працівник підприємства повинен бути ознайомлений, що підтверджено його особистим підписом.

Іншим досить важливим етапом контролю кадрової документації є контроль наявності та достовірності оформлення кадрових документів по працівниках, що повинно гарантувати їм впевненість в належному працевлаштуванні. До того ж, важливість правильного ведення кадрової документації є гарантією, що при зовнішньому аудиті не будуть виявлені помилки, які супроводжуються штрафними санкціями.

Загалом таку важливу складову внутрішнього контролю, як контроль кадрової документації, вважаємо за доцільне проводити поетапно (Рис. 2).

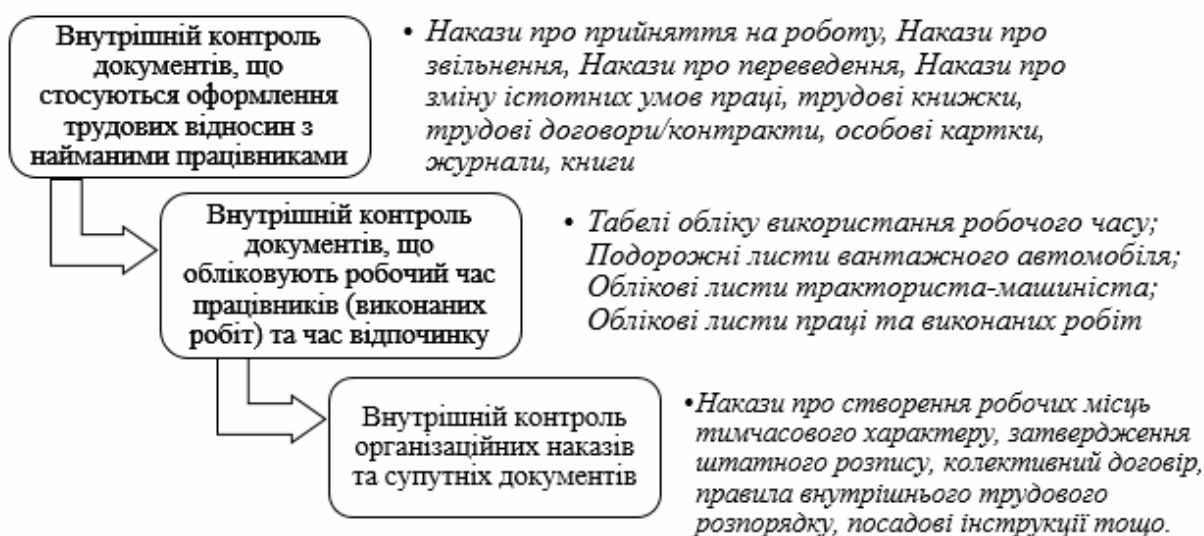


Рис. 2. Етапи внутрішнього контролю кадрової документації
Джерело: створено авторами на основі [3]

Досить важливим етапом є проведення внутрішнього контролю по факту дотримання законодавства про оплату праці. Окрему увагу при здійсненні внутрішнього контролю розрахунків з працівниками, потрібно приділити на предмет відповідності законодавству та в частині арифметичної точності здійснення нарахуванням та утриманням, зокрема перевірити:

- достовірність розрахунку, необхідних до сплати, сум податків, зборів, які утримуються із сум заробітної плати працівників та соціальних внесків, нарахування яких здійснюється на зарплатні суми, а також розрахунок інших сум до сплати за виконавчими листами;

- наявність підстав для застосування податкових пільг та знижок, а також своєчасність їх застосування і здійснення арифметичного розрахунку;

- своєчасність та повноту сплати нарахувань та утримань.

Окрім, частини податкових платежів із заробітної плати, доцільно здійснювати контроль:

- дотримання вимог законодавчих актів при веденні розрахунків з сумісниками та з особами, які працюють за договорами цивільно-правового характеру;

- достовірності розрахунку середнього заробітку працівника для нарахування лікарняних та відпускних та дотримання термінів їх виплат;

- наявність підстав для здійснення нарахування за листами тимчасової непрацездатності, виплати за якими здійснюються за рахунок коштів підприємства;

- нарахування індексації;

- дотримання термінів здійснення розрахунків з працівниками. [4]

Належну увагу також потрібно приділити внутрішньому контролю достовірності та обґрунтованості нарахування сум різних видів заробітної плати, адже саме вони є головними важелями в мотиваційному механізмі працівників підприємства, основою якого є заробітна плата. Для цього потрібно перевірити наявність підстав, тобто даних документів обліку використання робочого часу, обсягу виконаних робіт та розпорядчих документів, а також здійснити арифметичну перевірку нарахувань.

Для цього пропонуємо форму внутрішнього контролю «Відомість внутрішнього контролю обґрунтованості нарахування різних видів виплат працівникам» (табл. 1). В даному робочому документі проставляється в колонці «Сума» напроти здійсненого виду виплат – сума виплати, а в колонці «Наявність підстави» - зазначається факт наявності підстави, можна також деталізувати. Як по горизонталі так і по вертикалі підраховується сума необґрунтованих виплат та загальна сума по працівниках за кожною виплатою.

Таблиця 1.

Відомість внутрішнього контролю обґрунтованості нарахування різних видів виплат працівникам

Показники	ШБ працівника		...	Сума необґрунтованої виплати	Сума всього
	Сума	Наявність підстави			
Нарахована заробітна плата					
Основної заробітної плати					
Додаткова заробітна плата всього,					
<i>зокрема:</i>					
<i>Надбавки та доплати до тарифних ставок</i>					
<i>Премії за виробничі результати</i>					
<i>Винагороди за стаж</i>					
<i>Оплата за роботу в надурочний час, у вихідні та святкові дні</i>					
<i>Відсоткові або комісійні винагороди</i>					
<i>Оплата за невідпрацьований час</i>					
...					
<i>Інші виплати</i>					
Інші заохочувальні та компенсаційні виплати всього,					
<i>зокрема:</i>					
<i>Винагороди за підсумками роботи за рік</i>					
<i>Трудові та соціальні пільги</i>					
<i>Матеріальна допомога</i>					
<i>Премії, одноразові заохочення</i>					
...					
<i>Інші виплати</i>					
Сума необґрунтованих виплат					
Сума всього					

Джерело: сформовано авторами

Крім цього, потрібно перевірити факт своєчасності та повноти сплати зарплатних виплат працівникам, тобто чи виплачується два рази на місяць, чи не перевищується інтервал виплати в 16 календарних днів, чи не

здійснюються виплати пізніше 7 днів по місяці за який проводиться розрахунок. В той же час доцільно перевірити наявність депонованих сум заробітної плати та достовірність її документального оформлення. [5]

Окремої уваги заслуговує дотримання термінів сплати ЄСВ і податків та зборів із зарплати, які повинні сплачуватися одночасно з виплатою зарплати. Найбільшу увагу на цій ділянці внутрішнього контролю потрібно зосередити на сплаті внеску, податків та збору при несвоєчасній виплаті зарплати, адже терміни сплати ЄСВ, ПДФО та ВЗ повинні бути дотримані. Те ж стосується при нарахування, але не виплаті зарплати чи лікарняних, адже сплата ЄСВ повинна бути здійснена не пізніше 20 числа місяця, наступного за місяцем здійснення нарахування та ПДФО і ВЗ не пізніше 30 календарних днів, наступних за місяцем нарахування доходу. [6]

Окрім здійснення арифметичної перевірки та перевірки фактичного ведення розрахунків з працівниками – законодавству, немало важливим етапом є перевірка розрахункових документів на факт наявності основних реквізитів, при цьому особливу увагу звернути на наявність підписів.

Наступним етапом є внутрішній контроль відображення розрахунків з працівниками у системі бухгалтерських рахунків. Під час цього етапу потрібно звертати увагу на коректність зазначених сум, залишків по рахунках як з оплати праці так і з розрахунків з бюджетом та фондами, формування резервів, достовірність віднесення виду виплат чи утримань за рахунками та інше. Належне проведення внутрішнього контролю на даному етапі частково надає впевненість про належне відображення розрахунків з працівниками у звітності, але це не знімає обов'язку перевірити заключний етап ведення обліку розрахунків з працівниками – відображення у звітності, адже ризик випадкової помилки чи навмисного викривлення інформації існує завжди, тому наступним та обов'язковим етапом внутрішнього контролю є контроль відображення у звітності розрахунків з оплати праці. Для початку перевіряється достовірність перенесення даних до фінансової звітності підприємства, а потім заповнення податкової, статистичної, управлінської та інших форм звітності.

Проведемо узагальнення наведеної методології реалізації контрольної функції за виплатами працівникам в таблиці «Методичні процедури внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці» (табл. 2).

Таблиця 2.
Методичні процедури внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці

№	Контрольна процедура	Методичний прийом
1.	Визначити ефективність діючих на підприємстві форм та систем оплати праці	
1.1	Встановлення відповідності фактичних виробничих показників та рівня виконання плану	Порівняння, аналіз, графічний метод
1.2	Встановлення відповідності наявних виробничих показників та норм виробітку і затрачених трудових ресурсів	
1.3	Визначення ступеня залежності рівня оплати праці від кількості і якості трудових затрат кожного працівника у підвищення ефективності виробництва	
1.4	Проведення анкетування/опитування серед працівників щодо відповідності рівня оплати їхньому виробітку	Анкетування, опитування
2.	Встановити наявність необхідних установчих документів та внесених до них необхідних змін	
2.1	Встановлення наявності належним чином затверджених необхідних установчих документів щодо організації праці та її оплати	Інвентаризація, формальна перевірка
2.2	Вивчення суті положень наявних установчих документах та встановлення їх відповідності чинному законодавству	Нормативно-правова перевірка, перевірка по суті, аналіз
2.3	Визначення наявності в установчих документах змін, які спричинені удосконаленням законодавства чи змінами діяльності підприємства	
3.	Встановити дотримання трудового законодавства та обґрунтованість проведених виплат	
3.1	Визначення дотримання законодавчої бази по факту здійснення нарахувань та розрахунків	Нормативно-правова перевірка
3.2	Встановлення обґрунтованості виплат та застосування пільг, тобто чи до усіх сум нарахованих виплат є первинні документи, які слугували підставою для таких нарахувань	Інвентаризація, нормативно-правова перевірка
3.3	Визначення вірності розрахунку середньої зарплати	Арифметична перевірка
4.	Визначити належність відображення в обліку розрахунків з працівниками та бюджетом	
4.1	Визначення повноти та своєчасності проведення розрахунків з бюджетом та фондами за зарплатними виплатами, перевірка сум нарахувань та утримань	Арифметична перевірка, взаємна перевірка
5.	Визначення вірності ведення первинної документації та повнота відображення в звітності	
5.1	Перевірка належності ведення документації щодо розрахунків з працівниками	Перевірка по суті; формальна перевірка, взаємна перевірка
5.2	Перевірка належності та повноти відображення в обліку та звітності розрахунків з оплати праці	

Джерело: сформовано авторами

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Узагальнюючи вище викладене можна дійти висновку, що контрольна функція обліку розрахунків за виплатами працівникам реалізується через специфічні прийоми внутрішнього контролю, зокрема аналіз; арифметична та формальна перевірки, перевірка по суті та інші, що забезпечує в майбутньому прийняття управлінських рішень,

які матимуть на меті економію витрат на оплату праці, при цьому стимулюючи ефективність наявних трудових ресурсів.

Список використаних джерел.

1. Гамова О.В. Внутрішній контроль заробітної плати на підприємстві. Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід. 2017. №2. С.31–38.
2. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати: наказ Міністерства фінансів України від 13.01.2004 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15> (дата звернення: 14.11.2021р.).
3. Кадровий аудит документації на підприємстві: що варто знати? *Поради юриста*: інформаційно-правовий портал. URL: <https://porady.org.ua/kadroviy-audit-dokumentacii-na-pidpriemstvi-scho-var-to-znati> (дата звернення: 19.11.2021р.).
4. Ревізія та контроль повноти виконання положень колективного договору. *Баланс-бюджет*: веб-сайт. URL: <https://balance.ua/news/post/reviziya-i-kontrol-polnoti-ispolneniya-polozheniy-koldogovora> (дата звернення: 21.11.2021р.).
5. Правила виплати заробітної плати. *Ліга закон*: веб-сайт. URL: https://biz.ligazakon.net/aktualno/10243_pravila-viplati-zarobtno-plati (дата звернення: 23.11.2021р.).
6. Зарплату не виплатили? ЄСВ та податки слід сплатити в бюджет. *Державні сайти України*: веб-сайт. URL: <https://lv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/452684.html#:~:text> (дата звернення: 25.11.2021р.).

References.

1. Gamova O.V. (2017) “Internal control of wages at the enterprise”, *Economics. Investments: practice and experience*. vol. 2. pp. 31–38.
2. Ministry of Finance of Ukraine (2004), Order “On approval of the Instruction on wage statistics”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15> (Accessed 14 November 2021).
3. *Lawyer's advice*: information and legal portal (2021), “Personnel audit of documentation at the enterprise: what is worth knowing?”, available at: <https://porady.org.ua/kadroviy-audit-dokumentacii-na-pidpriemstvi-scho-var-to-znati> (Accessed 19 November 2021).
4. *Balance budget*: website (2021), “Audit and control of the completeness of the provisions of the collective agreement”, available at: <https://balance.ua/news/post/reviziya-i-kontrol-polnoti-ispolneniya-polozheniy-koldogovora> (Accessed 21 November 2021).
5. *League Law*: website (2021), “Rules of payment of wages”, available at: https://biz.ligazakon.net/aktualno/10243_pravila-viplati-zarobtno-plati (Accessed 23 November 2021).
6. *State sites of Ukraine*: website (2021), “Did not pay the salary? SDRs and taxes should be paid to the budget”, available at: <https://lv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/452684.html#:~:text> (Accessed 25 November 2021).

Стаття надійшла до редакції 20.12.2021 р.