

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**Щирба Ірина Маркіянівна**

*УДК 657: 331.2*

**ОБЛІК ОПЛАТИ ПРАЦІ  
ТА АУДИТ ЇЇ ЕФЕКТИВНОСТІ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**  
**дисертації на здобуття наукового ступеня**  
**кандидата економічних наук**

Тернопіль – 2012

Дисертація на правах рукопису.

Робота виконана в Тернопільському національному економічному університеті Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України.

**Науковий керівник:** доктор економічних наук, професор  
**Сопко Василь Васильович,**  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»,  
професор кафедри обліку підприємницької діяльності.

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, доцент  
**Сук Петро Леонідович,**  
Національний університет  
біоресурсів і природокористування України,  
професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту;

кандидат економічних наук, професор  
**Верига Юстина Андріївна,**  
Полтавський університет економіки і торгівлі,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту.

Захист відбудеться 26 квітня 2012 р. о 14 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д58.082.03 в Тернопільському національному економічному університеті за адресою: 46020 м. Тернопіль, вул. Львівська, 11а, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46020 м. Тернопіль, вул. Бережанська, 4.

Автореферат розісланий 26 березня 2012 р.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради

М. П. Шаварина

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Для ефективного функціонування підприємств, які використовують складні технології, характеризуються великою кількістю внутрішньовиробничих зв'язків та інформаційних потоків у сфері управління, необхідні чітка організація трудового процесу, прогресивні норми і нормативи, ефективні системи матеріального стимулювання високопродуктивної праці. Вони є основою не лише організації праці на робочих місцях, але й планування, організації виробничих процесів і управління виробництвом. Відповідність форм організації праці, якості її нормування і наявності ефективних матеріальних стимулів рівню розвитку технологій та суспільних економічних відносин, є запорукою досягнення високої ефективності виробництва.

В умовах ринкової економіки посилюється роль організації і нормування праці, виникає необхідність більш тісного зв'язку результатів праці з її матеріальними стимулами, зокрема, із оплатою праці. За таких умов особливої актуальності набуває дослідження теоретичних та прикладних аспектів обліку й аудиту ефективності оплати праці.

Значний внесок у вивчення теорії, організації та методики обліку оплати праці й аудиту її ефективності здійснили такі вітчизняні вчені-економісти, як Ф. Ф. Бутинець, М. Д. Ведерніков, Ю. А. Верига, В. Н. Гончаров, З. В. Гуцайлук, О. В. Додонов, З.-М. В. Задорожний, А. М. Колот, Я. Д. Крупка, Т. А. Костишина, Т. Г. Мельник, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, В. В. Сопко, П. Л. Сук, І. Д. Фаріон, П. Я. Хомин, Н. В. Шульга та ін. Досліджували ці питання у своїх працях зарубіжні науковці: А. Аренс, М. А. Волгін, Р. Додж, Т. Н. Долинїна, К. Друрі, М. І. Кутер, Дж. Лоббек, Ю. Г. Одегов, Дж. Робертсон, М. І. Сідорова та ін.

Однак окремі теоретичні, організаційні та методичні питання обліку оплати праці та аудиту її ефективності залишаються дискусійними, потребують подальших наукових досліджень. Зокрема, це стосується уточнення понятійного апарату оплати праці, удосконалення методики обліку оплати праці відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), формування процедур аналітичного обліку витрат на оплату праці, оптимізації їхньої структури, розробки методики аудиту ефективності оплати праці. Все це зумовило вибір теми дисертаційного дослідження та свідчить про її актуальність.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету за такими темами: «Розробка теоретичних та практичних аспектів обліку, аналізу і аудиту оплати праці в умовах ринкової економіки» (номер державної реєстрації 0108U000464), «Розробка концептуальних основ функціонування контролінгу в Україні» (номер державної реєстрації 0105U000865). Особистий внесок автора полягає в удосконаленні теоретичних, організаційних та методичних положень оплати праці, її обліку, аналізу, аудиту та контролінгу в сучасних економічних умовах.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретичних засад обліку оплати праці та розробка практичних рекомендацій щодо

удосконалення організації й методики обліку та аудиту ефективності оплати праці з урахуванням потреб управлінського персоналу.

Для досягнення зазначеної мети передбачено виконання таких завдань:

- дослідити економічний зміст оплати праці в ринковому середовищі та питання її нормативно-правового та договірної регулювання в Україні;
- здійснити аналіз діючих систем і форм оплати праці як основи організації обліку оплати праці;
- ідентифікувати та оцінити вплив факторів на рівень оплати праці для ефективного функціонування системи обліку оплати праці;
- визначити особливості оплати праці на хлібопекарських підприємствах та їхній вплив на організацію облікового процесу;
- удосконалити методику обліку оплати праці з метою раціонального управління витратами на оплату праці на всіх рівнях;
- запропонувати порядок формування показників звітності з оплати праці в умовах автоматизованої обробки даних;
- розробити методику аудиту ефективності оплати праці для хлібопекарських підприємств;
- розкрити роль аналітичних процедур у процесі здійснення аудиту ефективності оплати праці.

*Об'єктом дослідження* є система обліку та аудиту ефективності оплати праці на підприємстві.

*Предметом дослідження* є теоретичні та практичні питання обліку й аудиту ефективності оплати праці на хлібопекарських підприємствах.

*Методи дослідження.* Для досягнення поставленої мети в роботі використано такі загальнонаукові методи емпіричного та теоретичного рівнів дослідження: абстрагування та герменевтичний (при з'ясуванні суті різних понять і категорій); діалектичний (при розробці концептуальної факторно орієнтованої моделі обліку оплати праці); порівняння (для оцінювання стану та динаміки оплати праці за певні періоди часу); узагальнення (при формуванні висновків та пропозицій); аналітичний (при дослідженні факторів впливу на рівень заробітної плати, її структури, класифікації норм праці та нормативів); системний (при розробці моделі формування звітної інформації щодо витрат на оплату праці відповідно до рівнів управління на підприємстві).

Інформаційну базу дослідження становлять: нормативно-правові акти, матеріали Державної служби статистики України, Міністерства соціальної політики України, Міністерства фінансів України, первинна облікова інформація, звітність хлібопекарських підприємств, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених-економістів.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у розробці й вдосконаленні теоретико-методичних засад та практичних рекомендацій з обліку і аудиту ефективності праці та її оплати. Найбільш суттєві теоретичні та практичні результати, які характеризують новизну дослідження й особистий внесок автора, такі:

*уперше:*

– розроблено концептуальні та методичні основи аудиту ефективності оплати праці: запропоновано стадії та етапи проведення, виокремлено процедури отримання аудиторських доказів, розкрито механізм застосування аналітичних процедур на всіх стадіях цього виду аудиту, що дасть можливість управлінському персоналу хлібопекарських підприємств своєчасно отримувати інформацію про ефективність оплати праці, здійснювати її аналітичну оцінку для виявлення причин невідповідності одержаних даних встановленим критеріям й формування рекомендацій щодо їхнього усунення;

*удосконалено:*

– систему обліку оплати праці шляхом розробки концептуальної факторно орієнтованої моделі обліку оплати праці, яка дасть можливість ефективно взаємодіяти організації оплати праці на підприємстві із зовнішніми детермінантами політики оплати праці на підприємстві;

– механізм формування інформації для менеджерів різного рівня управління про виконання норм праці, яку відображають за допомогою впровадження нормативного методу шляхом розробки: алгоритму виявлення відхилень від норм праці; номенклатури видів причин і винуватців відхилень від норм витрат на оплату праці; зведеного документа про відхилення, що дасть можливість управлінському персоналу здійснювати контроль за витратами на оплату праці за відхиленнями від заданих параметрів;

– аналітичний облік оплати праці за рахунок виділення чотирьох субрахунків до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» з метою узгодження даних про виплати працівникам з вимогами П(С)БО 26 «Виплати працівникам», що дасть змогу структурувати облік виплат працівникам;

– ієрархічну структуру автоматизованих робочих місць відповідно до рівнів управління витратами на оплату праці з метою формування звітної інформації про оплату праці для потреб оперативного, тактичного та стратегічного управління, в якій кожен попередній рівень формує інформаційну базу для наступного;

*дістало подальший розвиток:*

– порядок розрахунку коефіцієнта трудової участі (далі – КТУ) на хлібопекарських підприємствах для розподілу додаткової заробітної плати колективного характеру, коригування базового значення підвищуючими та понижуючими показниками, а також відображення його у відомості нарахування заробітної плати та її розподілу між членами бригади, що дасть можливість підвищити зацікавленість працівників у позитивних результатах колективної праці;

– структура заробітної плати, яку запропоновано звести до двох елементів, зокрема, основної та додаткової, а додаткову, відповідно, необхідно формувати із компенсаційних (компенсації і доплати) та стимулюючих (премії та надбавки) виплат. Відповідно до цього внесено зміни до структури фонду оплати праці, а також до рахунка 81 «Витрати на оплату праці», що дасть змогу формувати звітну інформацію про витрати на оплату праці відповідно до їхнього функціонального призначення;

– класифікація факторів впливу на формування облікової політики підприємства щодо оплати праці (за сферою охоплення системи обліку – загальні та спеціальні, за

відношенням до суб'єкта господарювання – зовнішні й внутрішні), які відображені у факторній інформаційній моделі облікової політики щодо витрат на оплату праці, що дасть можливість детальніше розкрити інформацію про елементи цього об'єкта;

– система звітності з оплати праці на хлібопекарських підприємствах, яку доповнено формами Внутрішнього звіту про використання робочого часу та Внутрішнього звіту з оплати праці, застосовуючи які управлінський персонал зможе здійснювати контроль за використанням робочого часу та оплатою праці і відповідно своєчасно виявляти та нівелювати негативні тенденції при формуванні витрат на оплату праці.

**Практичне значення одержаних результатів.** Одержані в результаті проведеного дослідження висновки та рекомендації щодо удосконалення організації і методики обліку оплати праці та аудиту її ефективності дають можливість формувати інформацію про оплату праці працівників хлібопекарських підприємств для менеджерів різних рівнів управління.

Запропоновані в дисертації рекомендації та пропозиції впроваджені в практичну діяльність хлібопекарських підприємств: ВАТ «Запорізький хлібокомбінат №1» (довідка № 775 від 05. 05. 2010 р.), ТОВ «Надзбруччя хліб» (довідка № 459 від 15. 06. 2010 р.), ПП «Коломийський хлібокомбінат» (довідка № 30 від 4. 06. 2010 р.), КП «Чинадіївська хлібопекарня» (довідка № 46 від 25. 11. 2010 р.); аудиторської компанії ТОВ «Закарпат-Бізнес-Консалтинг» (довідка № 12 від 28. 05. 2010 р.).

Окремі положення дисертаційної роботи використано у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-24/1947 від 10. 09. 2010 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційне дослідження є самостійною роботою. Отримані наукові результати, розробки та пропозиції теоретичного, методичного та практичного характеру виконав автор самостійно.

**Апробація результатів дослідження.** Основні положення дисертації апробовані на 18 науково-практичних конференціях, де отримали позитивну оцінку. Зокрема, на міжнародних: «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 22–23 лютого 2007 р., 21–23 лютого 2008 р., 26–27 лютого 2009 р., 25–26 лютого 2010 р.), «Глобальна економіка як сучасний етап співробітництва країн» (м. Чернівці, 26–27 квітня 2007 р.), «Нові обрії економічної науки» (м. Львів, 11–12 травня 2007 р.), «Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум – 2008» (м. Харків, 3–5 грудня 2008 р.), «Економіка України в умовах посилення глобалізаційних процесів: виклики і перспективи» (м. Львів, 15–16 травня 2009 р.), «Менеджмент малого и среднего бизнеса: эффективность, конкурентоспособность, устойчивость» (г. Севастополь, 21–25 сентября 2009 г.), «Світова економічна криза: причини, наслідки та перспективи подолання» (м. Львів, 14–15 травня 2010 р.), «Предпринимательство в Беларуси: опыт становления и перспективы развития» (г. Минск, 20 апреля 2010 г.), «Реформування системи бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні» (м. Донецьк, 11 червня 2010 р.), «Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців» (м. Харків, 28–29 жовтня 2010 р.); на всеукраїнських: «Методика обліку, аналізу і аудиту в контексті світової

та вітчизняної практики її вдосконалення» (м. Київ, 27–28 квітня, 2005 р.), «Інтелектуальний потенціал молоді в науці і практиці» (м. Хмельницький, 24 травня 2007 р.), «Актуальні проблеми життєдіяльності суспільства» (м. Кременчук, 17–18 квітня 2008 р.), «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні» (м. Київ, 12 грудня 2009 р.), «Трансформація господарського механізму в умовах економічної кризи» (м. Чернівці, 15–17 квітня 2010 р.).

**Публікації.** Результати дисертаційної роботи, висновки і пропозиції автора викладені в 25 наукових працях загальним обсягом 6,79 друк. арк., з них 7 праць, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації, обсягом 3,66 друк. арк.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний текст роботи викладений на 202 сторінках, список використаних джерел налічує 391 найменування на 37 сторінках. Дисертація містить 9 таблиць на 11 сторінках, 28 рисунків на 37 сторінках, 21 додаток на 123 сторінках.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У першому розділі «**Теоретико-методичні засади обліку оплати праці**» здійснено аналіз підходів до визначення сутності заробітної плати та запропоновано підхід до її дослідження з позиції держави, працівника та працедавця. Так, для держави заробітна плата є інструментом, за допомогою якого здійснюють регулювання попиту і пропозиції такого специфічного товару, як потенційна працездатність. Для працівника заробітна плата є елементом доходу, величину якого визначають за сукупністю факторів, що впливають на грошовий еквівалент, який отримує працівник від працедавця за реалізовану здатність до праці. Для працедавця заробітна плата є складовою витрат на оплату праці, пов'язаних з витрачанням і використанням тих знань, навичок та умінь працівника, які приносять йому економічні вигоди. Відповідно до потреб держави, працівника та працедавця, виокремлено функції, які виконує заробітна плата, зокрема, для держави – регулюючу, для працівника – відтворювальну, екзистенціальну, соціальну, статусну і експресіоністську, для працедавця – виробничу, облікову, мотивуючу, креативну та інноваційну.

В умовах ринкових відносин у нашій країні посилюється роль облікової інформації в управлінні господарською діяльністю підприємств, на основі якої відбувається аналіз, планування та контроль витрат на оплату праці. У зв'язку з цим важливого значення для функціонування системи обліку на підприємстві набувають питання регулювання оплати праці. Нормативно-правові документи мають різну юридичну силу, відповідно до якої їх можна поділити за рівнями (конституційний, законодавчий, нормативний, методичний, організаційно-розпорядчий), утворюючи при цьому в своїй сукупності систему нормативно-правового регулювання обліку оплати праці в Україні. Тому цю систему необхідно формувати таким чином, щоб, по-перше, усунути суперечності між окремими нормативно-правовими актами; по-друге, документи нижчого рівня доцільно конкретизувати на основі окремих положень законодавчих актів і нормативних документів вищого рівня. Разом з домінуючим прямим державним регулюванням оплати праці відносини працівника і

працедавця можуть бути врегульовані в договірному порядку (колективному та індивідуальному). Цінність його порівняно з державним полягає у тому, що угоди різних рівнів і колективні договори, на відміну від законів, є більш гнучкими і можуть конкретизувати умови праці за згодою сторін з урахуванням різних ситуацій. Угоди різних рівнів і колективні договори – це елементи однієї ієрархічної системи, в якій положення угод вищого рівня мають бути пріоритетними при укладанні угод і договорів на нижчих рівнях, тому вони передбачають різний ступінь конкретизації вирішення соціально-економічних проблем.

Організація оплати праці базується на таких елементах: системах і формах оплати, тарифікації та нормуванні праці. При цьому нормування праці дає змогу кількісно оцінити працю, тарифікація – якісно, а системи і форми відображають механізм ефективності праці та її оплати.

Аналіз наукових праць, присвячених питанням тарифної системи оплати праці, свідчить про те, що вчені-економісти беруть за основу диференціації заробітної плати такі критерії, як характер праці та кваліфікація працівника. На підставі проведених досліджень встановлено, що тарифна система оплати праці у сучасних умовах передбачає диференціацію за рядом ознак (складність, відповідальність, інтенсивність, умови праці тощо) з урахуванням кваліфікації працівника і фінансових можливостей працедавця, метою якої є узгодження міри праці та її оплати. Тарифна сітка – це зовнішня форма функціонування факторів диференціації в оплаті праці. Проведене дослідження сутності тарифної ставки підтвердило, що вона є елементом тарифної системи, а тарифна сітка лише диференціює її кількісне вираження.

Ринкові перетворення у нашій країні дали право підприємствам самостійно формувати тарифну систему, у зв'язку з чим запропоновано такі етапи її розробки, як: визначення вхідної бази для розробки більш досконалої власної тарифної системи оплати праці; встановлення частки тарифу у заробітній платі; формування тарифної сітки; вибір типу зростання тарифних коефіцієнтів від розряду до розряду; аналіз ефективності функціонування елементів тарифної системи.

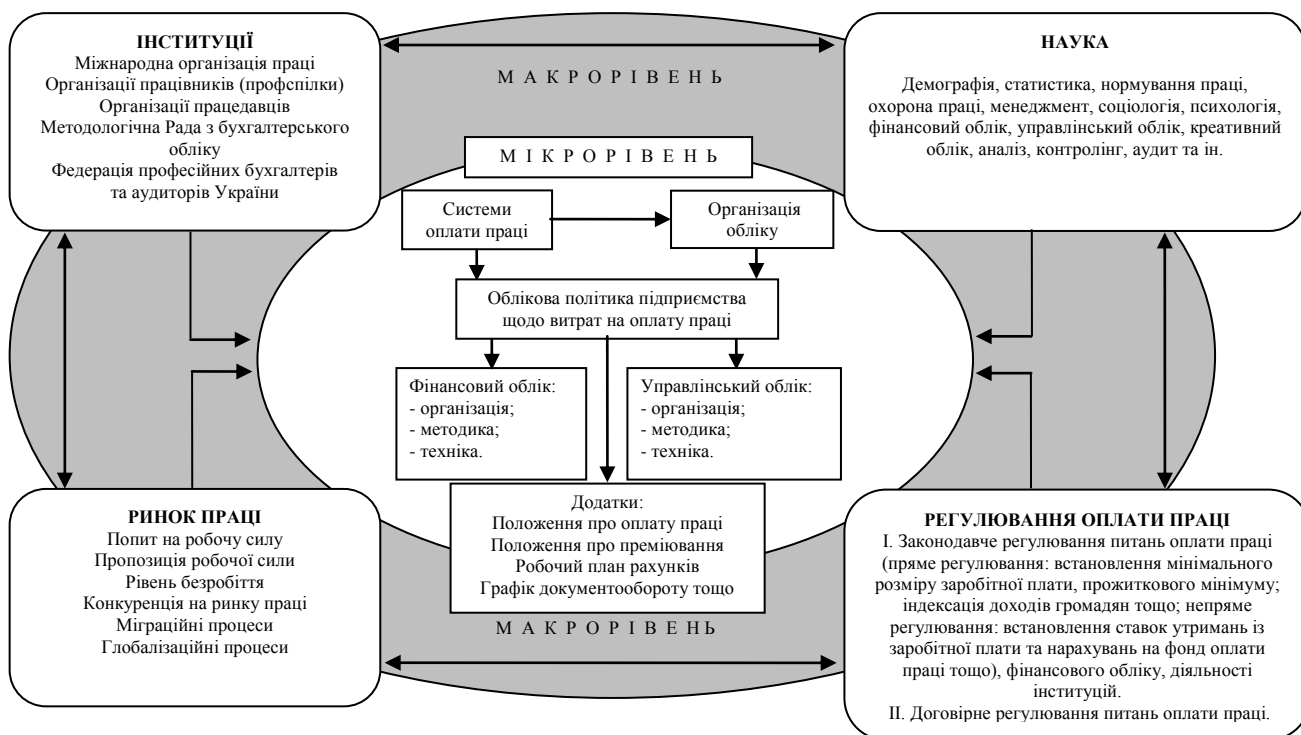
В організації оплати праці важливим етапом є вибір систем і форм оплати праці, які найбільше відповідають особливостям функціонування підприємства. Епістемологічний аналіз понять «система» і «форма» дав можливість зробити висновок, що почасова і відрядна є системами оплати праці, а не формами. Тобто, система вказує на сутнісні характеристики обсягу виконаної роботи в годинах чи натуральному виразі (почасова чи відрядна), коли основною ознакою є спосіб визначення міри праці, тоді як форма оплати праці – це встановлений на підприємстві організаційно-економічний механізм нарахування заробітної плати, який відображає взаємозв'язок затрат праці з її оплатою.

Вивчення форм почасової та відрядної систем оплати праці дозволило зробити висновок, що доцільність застосування тієї чи іншої форми оплати праці залежить від техніко-економічних особливостей виробництва. Аналіз економічної літератури свідчить про те, що автори наукових праць акцентують увагу на ідеї, згідно з якою відрядна система оплати праці є похідною від почасової. Така точка зору безпідставна, оскільки і при почасовій, і при відрядній системах оплати праця робітників піддається нормуванню. Таким чином, етимологічно почасова і відрядна



системи оплати є результатом взаємодії тарифної системи та нормування праці. Відмінність між ними полягає у тому, що при почасовій системі оплати праці пріоритетною є норма відпрацьованого часу, а при відрядній – норма виробітку. Обидві норми є взаємозалежними.

Ідентифікація та оцінка факторів впливу на рівень оплати праці є запорукою ефективного функціонування системи обліку, оскільки вона має реагувати на них. У дисертації запропоновано класифікувати фактори впливу залежно від носія фактора (інституція, ринок праці, працедавець, працівник). Така класифікація дає можливість перейти від простої реєстрації змін у рівні оплати праці до активного виявлення причин, які зумовили ці зміни і, як результат, до виявлення невикористаних резервів. Дослідження та відображення факторів впливу на рівень оплати праці в обліковій системі підприємства сприятиме переходу від законодавчо орієнтованої моделі обліку оплати праці до нової концептуальної факторно орієнтованої моделі (рис. 1), яка складається з чотирьох основних блоків макросередовища (інституції, наука, регулювання оплати праці та ринок праці) та двох – мікросередовища (систем оплати праці на підприємстві та організації обліку). Запропонована модель може бути оптимізаційною тільки у разі функціонування всіх блоків та їхніх складових. Відсутність будь-якого блоку або його складової може призвести до послаблення очікуваного соціально-економічного ефекту від запропонованої моделі або до його відсутності взагалі.



**Рис. 1. Концептуальна факторно орієнтована модель обліку оплати праці**

У другому розділі «**Організація та методика обліку оплати праці**» досліджено фактори впливу на формування облікової політики щодо витрат на оплату праці, які за сферою охоплення системи обліку виокремлено у дві групи: загальні (здійснюють вплив на систему обліку загалом) і спеціальні (впливають на окрему ділянку обліку, наприклад, на оплату праці). Загальні та спеціальні фактори

щодо суб'єкта господарювання запропоновано класифікувати на зовнішні та внутрішні. Загальні зовнішні фактори не залежать від діяльності підприємства (законодавство країни, рівень інфляції, глобалізаційні процеси тощо), а загальні внутрішні зумовлені особливостями його діяльності (форма власності підприємства, його розмір та місцезнаходження, галузева приналежність, організація системи обліку тощо). До зовнішніх спеціальних факторів відносяться нормативно-правове й колективно-договірне регулювання оплати праці, а до внутрішніх спеціальних – індивідуально-договірне регулювання оплати праці та її організація на підприємстві.

З метою підвищення ефективності управління витратами на оплату праці у дисертації запропоновано здійснювати їхній облік з використанням нормативного методу. Впровадженню цього методу сприяє специфіка виробництва хлібопекарських підприємств: відносно стабільна технологія й організація виробництва та праці, можливість організації оперативного обліку змін і відхилень від норм. Нормативний метод дає змогу встановити в процесі виробництва відхилення фактичних витрат від норм, причини та винуватців відхилень, а також попереджувати непродуктивні витрати.

Облік витрат за діючими нормами є однією із важливих характеристик нормативного методу, який слід розуміти як інформаційну базу для системи управління витратами підприємства, що охоплює планування, облік, контроль і аналіз витрат відповідно до діючих на підприємстві норм, а також відхилень від них за причинами та винуватцями за місцями їхнього виникнення.

Визначено, що не всі відхилення від норм праці доцільно досліджувати, а лише ті, в результаті усунення яких підприємство отримує економічні вигоди. Тому економічно доцільно вмістити в склад програмних продуктів алгоритм дослідження відхилень від норм праці.

Для обліку відхилень від норм праці на хлібопекарських підприємствах автором розроблена номенклатура (класифікатор) причин відхилень, яка на досліджуваних підприємствах дає можливість своєчасно розробляти заходи з їхньої ліквідації. Особливість складання цих номенклатур полягає в тому, що при їхньому кодуванні охоплені найчастіше повторювані на підприємстві ситуації, які зумовлюють відхилення від нормальних умов праці.

Для своєчасного виявлення відхилень від норм з оплати праці доцільно по кожному виробничому підрозділу на основі первинних документів і номенклатури причин відхилень від норм складати відомості обліку відхилень із зазначенням сум та причин виникнення за певні періоди часу, що дасть можливість керівництву підприємства здійснювати контроль за раціональним використанням фонду оплати праці. Така додаткова робота в умовах застосування комп'ютерної техніки не призведе до залучення додаткової чисельності бухгалтерів, а одержана таким чином інформація дасть можливість підвищити ефективність використання праці робітників.

У роботі запропоновано методику нарахування заробітної плати з урахуванням положень, відображених у колективному договорі (трудовій угоді, контракті) та обліковій політиці підприємства, а саме: систем і форм оплати праці, які застосовують на підприємстві; компенсаційних і стимулюючих виплат; форми

організації праці (індивідуальна, колективна); методу розподілу додаткової заробітної плати з використанням КТУ тощо.

Оскільки на хлібопекарських підприємствах застосовують бригадну форму організації праці, то актуальним стає питання розподілу спільного заробітку між працівниками з урахуванням внеску кожного з них у кінцевий результат. Застосування КТУ є ефективним інструментом врахування індивідуального внеску кожного працівника бригади у результати колективної праці. На практиці використовують два варіанти розподілу заробітної плати з допомогою КТУ. Перший варіант полягає в тому, що з врахуванням КТУ є можливість розподіляти всю суму загального заробітку, а другий передбачає розподіл тільки його надтарифної частини. Основним недоліком першого варіанта є негарантованість в окремих випадках виплати основної заробітної плати, а другого – рівнозначний вплив на КТУ кількісних і якісних факторів. Доведено, що економічно доцільним є розподіл додаткової заробітної плати (окрім виплат адресного характеру) з використанням методики розрахунку КТУ, відповідно до якої йому присвоюють певне базове значення, що коригується підвищуючими і понижуючими показниками. В роботі наведено перелік підвищуючих (прогресивне співвідношення між темпами приросту виробітку і середньою заробітною платою; відсутність рекламацій; підміна відсутнього члена бригади; ініціативність з освоєння нової техніки і прогресивних методів праці; економія виробничих ресурсів; дії працівника, що підвищують імідж підприємства; передача досвіду новим членам бригади тощо) та понижуючих (регресивне співвідношення між темпами приросту виробітку і середньою заробітною платою; невиконання виробничого завдання; недотримання технологічних вимог; перевитрати виробничих ресурсів; порушення трудової дисципліни; дії працівника, що знижують імідж підприємства тощо) показників КТУ, а також запропоновано відображати його значення у відомості нарахування та розподілу заробітної плати між членами бригади.

На кожному хлібопекарському підприємстві, що застосовує КТУ, необхідно відобразити у положенні про оплату праці порядок визначення і застосування даного коефіцієнта, а також навести перелік і орієнтовані діапазони значень підвищуючих і понижуючих показників.

Проведений аналіз Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій свідчить, що ці зміни не стільки є наближеними до змісту П(С)БО 26 «Виплати працівникам», скільки до положень Інструкції статистики із заробітної плати. Тому вони не вирішують проблеми формування достовірної інформації щодо виплат працівникам, у тому числі розрахунків із заробітної плати для внутрішніх потреб управління персоналом.

З метою гармонізації чинного нормативно-правового регулювання обліку оплати праці запропоновано внести зміни до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», зокрема, відкрити чотири субрахунки відповідно до класифікації виплат працівникам у П(С)БО 26 «Виплати працівникам», а саме: 661 «Поточні виплати працівникам», 662 «Виплати при звільненні», 663 «Виплати по закінченні трудової діяльності» та 664 «Інші виплати працівникам».

Для розуміння сутності і призначення виплат працівникам, які згідно з чинним законодавством входять до складу додаткової заробітної плати та інших заохочувальних й компенсаційних виплат, здійснено їх групування та класифікацію за функціональним призначенням: компенсаційні (компенсації та доплати) і стимулюючі (надбавки та премії). Відповідно до цього запропоновано звести структуру фонду оплати праці до двох складових: основної та додаткової заробітної плати, а також внести зміни у структуру рахунка 81 «Витрати на оплату праці», а саме: 811 «Основна заробітна плата», 812 «Компенсаційні виплати», 813 «Доплати», 814 «Надбавки», 815 «Премії», 816 «Оплата відпусток», 817 «Інші витрати на оплату праці».

Для отримання достовірної інформації з оплати праці в розрізі видів виплат та з метою оперативного прийняття менеджерами обґрунтованих управлінських рішень на хлібопекарських підприємствах запропоновано у Робочому плані рахунків до субрахунка другого порядку 661 «Поточні виплати працівникам» відкрити два субрахунки третього порядку – 6611 «Розрахунки за заробітною платою», 6612 «Розрахунки з депонентами», до субрахунка 6611 «Розрахунки за заробітною платою» відкрити два субрахунки четвертого порядку – 66111 «Основна заробітна плата» та 66112 «Додаткова заробітна плата». Відповідно до субрахунка 66111 «Основна заробітна плата» відкрити два субрахунки п'ятого порядку – 661111 «Основна заробітна плата почасова» та 661112 «Основна заробітна плата відрядна» і до субрахунка 66112 «Додаткова заробітна плата» – чотири субрахунки: 661121 «Компенсаційні виплати», 661122 «Доплати», 661123 «Надбавки», 661124 «Премії».

На сучасному етапі розвитку економічних відносин звітність розглядають як інформаційне джерело, яке формується відповідно до потреб ринкової інфраструктури і є основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. За результатами проведеного дослідження доповнено існуючу класифікацію звітності такими ознаками: за рівнем регламентації (міжнародна, загальнодержавна, галузева, внутрішньо розпорядча), видом діяльності (звітність операційної діяльності, фінансової діяльності, інвестиційної діяльності та надзвичайної діяльності), використаними показниками (стандартна, креативна), доступністю інформації (публічна, конфіденційна). Вона містить дані, узагальнені в системі фінансового обліку, які надаються зовнішнім користувачам, а також дані внутрішньогосподарського обліку, які закриті для зовнішніх користувачів і є комерційною таємницею. У зв'язку з цим для узагальнення даних обліку використання робочого часу структурними підрозділами хлібопекарських підприємств та здійснення контролю за використанням фонду оплати праці розроблено форму Внутрішнього звіту про використання робочого часу та форму Внутрішнього звіту з оплати праці.

Запропоновано створити на хлібопекарських підприємствах автоматизовані робочі місця відповідно до рівнів управління (нижчий, середній, вищий) працею та її оплатою. Таке розмежування дасть можливість формувати звітну інформацію для потреб оперативного, тактичного та стратегічного рівнів управління. При цьому кожен попередній рівень є інформаційною базою для наступного.

У третьому розділі «Аудит ефективності праці та її оплати» досліджено сутність аудиту ефективності оплати праці, який слід розуміти як системний ціленаправлений процес отримання інформації про оплату праці, її експертно-

аналітичної оцінки з метою виявлення причин невідповідності цих даних встановленим критеріям (плановим і нормативним показникам, нормам тощо) та формування рекомендацій стосовно їхнього усунення. Аудит ефективності є синтезом аудиту фінансової звітності й економічного аналізу, який здійснюють зовнішні і внутрішні аудиторів. Однак у нашій країні питання організації та методики проведення аудиту ефективності праці та її оплати як зовнішніми, так і внутрішніми аудиторів не врегульовано, не створено належних нормативно-правових основ для його запровадження у практичну діяльність суб'єктів господарювання. У роботі окреслено завдання цього виду аудиту, досліджено джерела (зовнішні: нормативно-правові документи, загальноекономічні та галузеві показники, нормативно-довідкова інформація; внутрішні: внутрішні нормативні документи та інформація, які формують у системі фінансового й управлінського обліку та інші) і запропоновано стадії та етапи його здійснення (початкова, контрольно-аналітична, завершальна), що дасть можливість упорядкувати роботу виконавців (рис. 2).



**Рис. 2. Процес аудиту ефективності праці та її оплати**

Розроблено план проведення аудиту ефективності праці та її оплати, який є більш деталізованим, ніж загальна стратегія, і включає: зміст, час та обсяг запланованих аудиторських процедур оцінки ризиків; процедур по суті та огляду на завершальній стадії аудиту ефективності, які необхідно виконати для досягнення встановлених цілей.

При дослідженні організації оплати праці запропоновано застосовувати такі процедури: при аналізі тарифної системи основними процедурами для отримання аудиторських доказів є аналітичні процедури, перевірка, запит, анкетування та експеримент; при аналізі систем і форм оплати праці – аналітичні процедури, перевірка, запит, анкетування та експеримент; при перевірці системи нормування праці – аналітичні процедури, перевірка, запит, підтвердження, анкетування та експеримент; при аналізі стимулюючих виплат – аналітичні процедури, опитування,

анкетування та експеримент; при аналізі компенсаційних виплат – аналітичні процедури, перевірка, опитування, анкетування та експеримент; при аналізі стану виконання положень колективних договорів, трудових угод (контрактів) – опитування, анкетування та перевірка; при перевірці діяльності працівників різних рівнів управління оплатою праці на підприємстві – аналітичні процедури, опитування, анкетування та експеримент; при перевірці програмного забезпечення обліку оплати праці – опитування, комп'ютерні процедури, перевірка.

У роботі обґрунтовано необхідність застосування аналітичних процедур на всіх стадіях аудиту ефективності оплати праці, які слід розуміти як один із видів аудиторських процедур оцінки ризиків та процедур по суті, зміст яких полягає в аналізі й оцінці найважливіших співвідношень між фінансовими та нефінансовими показниками і тенденцій з наступним дослідженням незвичайних коливань, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією або відхиляються від прогнозованих значень, визначених аудитором.

Виконання аналітичних процедур під час аудиту ефективності праці та її оплати повинно включати такі етапи: постановка мети аналітичної процедури; вибір виду аналітичної процедури; визначення інформаційної бази для виконання аналітичної процедури; виконання аналітичної процедури; документальне оформлення результатів виконання аналітичної процедури; аналіз і оцінка результатів виконання аналітичної процедури. Виконання цих етапів конкретизовано в програмі, яка включає: перелік аналітичних процедур, виконавців, індекс робочих документів та примітки до них, а також обґрунтовано необхідність їхнього застосування на всіх стадіях аудиту ефективності праці та її оплати. Зокрема, на початковій стадії застосування аналітичних процедур під час аудиту ефективності оплати праці є можливість виявити сфери потенційного ризику. На контрольно-аналітичній стадії аналітичні процедури по суті відіграють важливу роль перевірки правильності залишків і оборотів на рахунках обліку. Застосування аналітичних процедур по суті під час аудиту ефективності праці та її оплати призначені для виявлення незвичайних відхилень і коливань. На завершальній стадії аналітичні процедури використовують для підтвердження і оцінки висновків, сформованих під час аудиту ефективності праці та її оплати, а також для формування судження аудитора та підготовки рекомендацій стосовно підвищення ефективності використання трудових ресурсів. Такий підхід дає можливість аудитору своєчасно виявити незвичайні відхилення та коливання, що дозволить знизити величину аудиторського ризику до прийняттого рівня; скоротити значну кількість аудиторських процедур, орієнтованих на детальну перевірку, і відповідно термінів проведення аудиту ефективності праці та її оплати та надати конфіденційний аудиторський звіт адміністрації підприємства.

## **ВИСНОВКИ**

Результатом дисертаційної роботи є теоретичне узагальнення та формування рекомендацій щодо організації і методики обліку оплати праці та аудиту її ефективності. Це дало змогу обґрунтувати висновки теоретичного та прикладного характеру:

1. З метою уникнення наукової еkleктики запропоновано комплексний підхід до дослідження заробітної плати як економічної категорії та функцій, які вона повинна виконувати в сучасних умовах господарювання, шляхом їхньої класифікації відповідно до суб'єкта реалізації (направленості) – працівника, працедавця і держави. На функціонування системи обліку оплати праці здійснюють вплив нормативно-правове та договірне (колективне та індивідуальне) регулювання оплати праці. Перше формує політику щодо оплати праці, а друге – її впроваджує. Дослідження цих видів регулювання є запорукою ефективного функціонування системи обліку оплати та проведення аудиту ефективності оплати праці як складової їхньої інформаційної бази.

2. Приведення механізму організації оплати праці на підприємстві у відповідність до сучасних умов господарювання і розуміння ролі тарифної системи оплати праці в контексті функціонування ринкових відносин стає все більш актуальним. У зв'язку з тим тарифну систему слід розуміти як систему диференціації праці за рядом ознак (складність, відповідальність, інтенсивність, умови праці тощо) з врахуванням кваліфікації працівника і фінансових можливостей працедавця, метою якої є забезпечення єдності міри праці та її оплати. Запропоновано етапи її розробки на підприємстві: визначення вхідної бази для побудови власної тарифної системи оплати праці; визначення частки тарифу у заробітній платі; формування тарифної сітки; вибір типу зростання тарифних коефіцієнтів від розряду до розряду; аналіз ефективності функціонування елементів тарифної системи оплати праці. Здійснено аналіз діючих на хлібопекарських підприємствах систем оплати праці та їхніх форм, які етимологічно є результатом взаємодії тарифної системи оплати праці і системи нормування праці, а також сформульовано умови, при яких доцільно застосовувати форми почасової та відрядної систем оплати праці.

3. Ідентифікація та оцінка факторів впливу на рівень оплати праці і відповідно їхнє відображення в обліковій системі підприємства дасть змогу перейти від діючої до нової концептуальної факторно орієнтованої моделі обліку оплати праці, яка складається з чотирьох блоків макросередовища (інституції, наука, регулювання оплати праці та ринок праці) та двох – мікросередовища (систем оплати праці на підприємстві та організації обліку). Запропонована модель може бути оптимізаційною тільки у разі наявності всіх блоків та їх складових елементів, які повністю функціонують. Відсутність будь-якого блоку або його складової може призвести до послаблення очікуваного соціально-економічного ефекту від запропонованої моделі або до його відсутності взагалі.

4. Важливим етапом побудови обліку оплати праці є відображення в обліковій політиці питань організації оплати праці на підприємстві. У зв'язку з цим здійснено класифікацію факторів впливу на формування облікової політики щодо витрат на оплату праці, які відображені в інформаційній моделі, та визначено, що на оплату праці як на об'єкт фінансового обліку значною мірою мають вплив зовнішні фактори, а на оплату праці як на об'єкт управлінського обліку – внутрішні. Облік оплати праці на хлібопекарських підприємствах найбільш раціонально організувати на базі нормативного методу обліку витрат. Одним з важливих елементів нормативного методу є облік відхилення від норм. Тому економічно ефективним є

включення до складу програмних продуктів щодо ведення обліку оплати праці алгоритму виявлення відхилень від норм праці. Для своєчасного усунення виявлених відхилень запропоновано номенклатуру причин та винуватців відхилень від норм праці, що дасть можливість скласти розроблений зведений документ про відхилення від норм оплати праці.

5. Важливим питанням в обліку розрахунків із заробітної плати є розробка її методики, яка залежить насамперед від положень, відображених у колективному договорі (трудовій угоді, контракті) та обліковій політиці підприємства. Запропоновано методику обліку нарахування заробітної плати, яка враховує: системи і форми оплати праці, що застосовуються на хлібопекарських підприємствах; системи компенсаційних і стимулюючих виплат; форми організації праці (індивідуальна, колективна); метод розподілу додаткової заробітної плати колективного характеру з використанням КТУ. Рекомендовано коригувати базове його значення підвищуючими та понижуючими показниками, а також відображати значення КТУ в розробленій відомості нарахування заробітної плати та її розподілу між членами бригади. З метою гармонізації чинного нормативного забезпечення обліку оплати праці запропоновано внести зміни до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», зокрема, відкрити чотири субрахунки згідно з класифікацією виплат працівникам у П(С)БО 26 «Виплати працівникам». Удосконалено структуру рахунка 81 «Витрати на оплату праці» відповідно до запропонованої архітектоніки фонду оплати праці: основна та додаткова (стимулюючі та компенсаційні виплати).

6. Формування звітної інформації для потреб менеджменту вимагає розробки інформаційної моделі отримання звітної інформації щодо витрат на оплату праці відповідно до рівнів управління на підприємстві (оперативний, тактичний і стратегічний), в якій кожен попередній рівень є інформаційною базою для наступного. Для узагальнення даних обліку використання робочого часу структурними підрозділами хлібопекарських підприємств та здійснення контролю за використанням фонду оплати праці розроблено форми Внутрішнього звіту про використання робочого часу та Внутрішнього звіту з оплати праці.

7. Аудит ефективності оплати праці пов'язаний з отриманням інформації про ефективність праці працівників та її оплати на підприємстві, їхньою експертно-аналітичною оцінкою з метою виявлення причин невідповідності даних встановленим критеріям і формування рекомендацій стосовно їхнього усунення. Процес здійснення аудиту ефективності праці та її оплати повинен включати такі стадії та етапи: початкова – збір, накопичення, систематизація та обробка інформації про об'єкт дослідження, застосування аналітичних процедур як процедур оцінки ризику, оцінка системи внутрішнього контролю, визначення величини (оцінка) аудиторського ризику, планування аудиту ефективності праці та її оплати; контроль-аналітична – здійснення аудиторських та аналітичних процедур по суті; формування аудиторських доказів, документування процесу аудиту ефективності; завершальна – оцінка результатів аудиту ефективності, застосування аналітичних процедур в загальному огляді, формування висновків за результатами аудиту ефективності, підготовка аудиторського звіту за результатами



аудиту ефективності, реалізація результатів аудиту ефективності. Розроблено план проведення аудиту ефективності праці та її оплати.

8. Важливе значення під час аудиту ефективності оплати праці має застосування аналітичних процедур. Виконання їх в процесі даного аудиту повинно включати такі етапи: постановка мети аналітичної процедури; вибір виду аналітичної процедури; визначення інформаційної бази для виконання аналітичної процедури; виконання аналітичної процедури; документальне оформлення результатів виконання аналітичної процедури; аналіз і оцінка результатів виконання аналітичної процедури. На початковій стадії застосування аналітичних процедур під час аудиту ефективності оплати праці дає можливість аудитору виявити сфери потенційного ризику. На контрольно-аналітичній стадії аналітичні процедури по суті відіграють важливу роль перевірки правильності залишків і оборотів на рахунках бухгалтерського обліку. Застосування аналітичних процедур по суті під час аудиту ефективності праці та її оплати призначені для виявлення незвичайних відхилень і коливань. На завершальній стадії аналітичні процедури використовують для підтвердження і оцінки висновків, сформованих під час аудиту ефективності праці та її оплати, а також для того, щоб допомогти аудитору при формуванні рекомендацій стосовно підвищення ефективності використання трудових ресурсів.

Більшість із запропонованих пропозицій щодо удосконалення організаційних та методичних аспектів обліку оплати праці та аудиту її ефективності на хлібопекарських підприємствах можна використати на підприємствах інших галузей економіки України.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації**

1. Щирба І. М. Економічний зміст заробітної плати в ринкових умовах господарювання / І. М. Щирба // Вісник Львівського університету. – 2008. – Серія економічна. – Вип. 39 (1). – С. 584–588 (0,62 д. а.).
2. Щирба І. М. Договірне регулювання оплати праці / І. М. Щирба // Збірник наукових праць молодих вчених Тернопільського національного економічного університету «Наука молода». – 2008. – Випуск 10. – С. 192–196 (0,36 д. а.).
3. Щирба І. М. Тарифна система як основа оплати праці на підприємстві / І. М. Щирба // Галицький економічний вісник. – 2009. – Вип. 1 (22). – С. 57–65. (0,72 д. а.).
4. Щирба І. М. Системи оплати праці: теоретичний аспект / І. М. Щирба // Наука й економіка. – 2009. – Вип. 3 (15), Т. 1. – С. 211–216 (0,42 д. а.).
5. Щирба І. М. Сутність облікової політики підприємства щодо витрат на оплату праці та факторів впливу на її формування / І. М. Щирба // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – Серія: економічні науки. – Вип. 4 (50). – С. 191–193 (0,33 д. а.).
6. Щирба І. М. Аудит ефективності оплати праці / І. М. Щирба // Економіка і регіон. – 2010. – Вип. 3 (26). – С. 146-150 (0,57 д. а.).
7. Щирба І. М. Облік розрахунків за заробітною платою в умовах комп'ютерної обробки даних / І. М. Щирба // Вісник Житомирського державного

технологічного університету. – 2010. – Серія: економічні науки. – Вип. 3 (53). – С. 201–207 (0,64 д. а.).

### **Опубліковані праці апробаційного характеру**

8. Щирба І. М. Застосування аналітичних процедур під час аудиту / І. М. Щирба // Методика обліку, аналізу і аудиту в контексті світової та вітчизняної практики її вдосконалення : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. студентів та молодих учених, (Київ, 27–28 квітня 2005 р.). – К. : КНЕУ, 2005. – С. 280–284 (0,26 д. а.).

9. Щирба І. М. Зарубіжний досвід оплати праці у високорозвинених країнах світу / І. М. Щирба // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації : зб. тез доп. IV Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, (Тернопіль, 22–23 лютого 2007 р.). – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – Ч. II. – С. 591–595 (0,22 д. а.).

10. Щирба І. М. Заробітна плата в умовах глобалізації економіки / І. М. Щирба // Глобальна економіка як сучасний етап співробітництва країн : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. студентів та аспірантів, (Чернівці, 26–27 квітня 2007 р.). – Чернівці: ЧТЕІ КНТЕУ, 2007. – Ч. II. – С. 339–341 (0,17 д. а.).

11. Щирба І. М. Аудит праці та її оплати / І. М. Щирба // Нові обрії економічної науки : матеріали Міжнар. наук. студентсько-аспірантської конференції, (Львів, 11–12 травня 2007 р.). – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2007. – С. 280–281 (0,18 д. а.).

12. Щирба І. М. Нормування праці як основа побудови обліку праці і її оплати / І. М. Щирба // Інтелектуальний потенціал молоді в науці і практиці : матеріали II Всеукр. наук. конфер. студентів, аспірантів та молодих вчених, (Хмельницький, 24 травня 2007 р.). – Хмельницький: УЕП, 2007. – С. 303–307 (0,3 д. а.).

13. Щирба І. М. Нормативно-правове регулювання обліку оплати праці / І. М. Щирба // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. П'ятої ювілейної Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, (Тернопіль, 21–23 лютого 2008 р.). – Тернопіль: Екон. думка, 2008. – Ч. II. – С. 524–527 (0,16 д. а.).

14. Щирба І. М. Завдання і джерела аудиту оплати праці в системі ринкових відносин / І. М. Щирба // Актуальні проблеми життєдіяльності суспільства : зб. тез доп. Всеукр. наук.-техн. конф. молодих вчених і спеціалістів, (Кременчук, 17–18 квітня 2008 р.). – Кременчук: КДПУ ім. М. Остроградського, 2008. – С. 298–300 (0,23 д. а.).

15. Щирба І. М. Безтарифна система оплати праці / І. М. Щирба // Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум – 2008» : труди VI Міжнар. наук.-практ. конф., (Харків, 3–5 грудня 2008 р.). – Харків: НТУ «ХПІ», 2008. – С. 112–113 (0,1 д. а.).

16. Щирба І. М. Розрахунок заробітної плати з використанням коефіцієнту трудової участі / І. М. Щирба // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. VI Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, (Тернопіль, 26–27 лютого 2009 р.). – Тернопіль: Екон. думка, 2009. – Ч. II. – С. 445–447 (0,11 д. а.).

17. Щирба І. М. Організація оплати праці на підприємствах: досвід Франції / І. М. Щирба // Економіка України в умовах посилення глобалізаційних процесів: виклики і перспективи : матеріали Міжнар. наук. студентсько-аспірантської конф., (Львів, 15–16 травня 2009 р.). – Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2009. – С. 553–554 (0,22 д. а.).

18. Щирба І. М. Організація оплати праці на підприємстві / І. М. Щирба // Менеджмент малого и среднего бизнеса: эффективность, конкурентоспособность, устойчивость : тезисы докл. VIII Междунар. науч.-практ. конф., (Севастополь, 21–25 сентября 2009 г.). – Севастополь: вид-во СевНТУ, 2009. – С. 115–117 (0,16 д. а.).

19. Щирба І. М. Фактори, які впливають на формування облікової політики підприємства щодо витрат на оплату праці / І. М. Щирба // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні : зб. праць Всеукр. наук.-практ. конф., (Київ, 12 грудня 2009 р.). – К.: 2009. – С. 425–428 (0,19 д. а.).

20. Щирба І. М. Стандартизація обліку розрахунків із заробітної плати: проблеми та шляхи удосконалення / І. М. Щирба // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: зб. тез доп. VII Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, (Тернопіль, 25–26 лютого 2010 р.). – Тернопіль: ТНЕУ : Екон. думка, 2010. – Ч. I. – С. 397–398 (0,1 д. а.).

21. Щирба І. М. Нормативний метод обліку витрат на оплату праці: суть та шляхи удосконалення / І. М. Щирба // Трансформація господарського механізму в умовах економічної кризи : матеріали IX Всеукр. наук. конф. молодих учених і студентів, (Чернівці, 15–17 квітня 2010 р.). – Чернівці: ЧНУ, 2010. – С. 374–376 (0,15 д. а.).

22. Щирба І. М. Концептуальна модель ефективного функціонування системи обліку оплати праці на підприємстві / І. М. Щирба // Світова економічна криза: причини, наслідки та перспективи подолання: матеріали Міжнар. наук. студентсько-аспірантської конф., (Львів, 14–15 травня 2010 р.). – Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2010. – С. 657 (0,11 д. а.).

23. Щирба І. М. Внутренняя отчетность об оплате труда как составляющая системы отчетности предприятия / И. М. Щирба // Предпринимательство в Беларуси: опыт становления и перспективы развития : материалы VII Международной науч.-практ. конф., (Минск, 20 апреля 2010 г.). – Минск: БГУ, 2010. – Ч. I. – С.182–184 (0,16 д. а.).

24. Щирба І. М. Автоматизація обліку оплати праці / І. М. Щирба // Реформування системи бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., (Донецьк, 11 червня 2010 р.). – Донецьк: ДонНТУ, 2010. – С. 84–88 (0,2 д. а.).

25. Щирба І. М. Методика аудиту ефективності оплати праці / І. М. Щирба // Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців : зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф., (Харків, 28–29 жовтня 2010 р.). – Х.: ХДУХТ, 2010. – С. 157–158 (0,11 д. а.).

## **АНОТАЦІЯ**

**Щирба І. М. Облік оплати праці та аудит її ефективності. – На правах рукопису.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України, Тернопіль, 2011.

Дисертаційна робота присвячена дослідженню питань теорії та практики обліку оплати праці та аудиту її ефективності на хлібопекарських підприємствах.

Запропоновано механізм формування інформації про виконання норм праці. Удосконалено систему обліку оплати праці шляхом розробки концептуальної факторно орієнтованої моделі обліку оплати праці та ієрархічної структури автоматизованих робочих місць відповідно до рівнів управління витратами на оплату праці. Здійснено класифікацію факторів впливу на формування облікової політики щодо оплати праці. Розроблено концептуальні основи аудиту ефективності праці та її оплати: запропоновано стадії та етапи проведення, виокремлено процедури отримання аудиторських доказів, розкрито механізм використання аналітичних процедур на всіх стадіях цього виду аудиту.

*Ключові слова:* заробітна плата, оплата праці, тарифна система, системи та форми оплати праці, нормування праці, хлібопекарські підприємства, облікова політика, аудит ефективності, аналітичні процедури.

## **АННОТАЦИЯ**

**Щирба И. М. Учет оплаты труда и аудит ее эффективности. – На правах рукописи.**

Диссертация на соискание учёной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Тернопольский национальный экономический университет Министерства образования и науки, молодежи та спорту Украины, Тернополь, 2011.

Диссертационная работа посвящена теоретическим, методическим и организационным аспектам учета оплаты труда и аудита ее эффективности.

В процессе исследования сформированы подходы к определению сущности заработной платы, а также предложен подход к ее исследованию из позиции государства, работника, работодателя. Определены этапы разработки тарифной систем на предприятии и осуществлен анализ действующих на хлебопекарных предприятиях систем оплаты труда и их форм, которые этимологически являются результатом взаимодействия тарифной системы оплаты труда и его нормирования, а также определены условия, при которых целесообразно применять формы почасовой или сдельной системы оплаты труда.

Идентифицированы факторы влияния на уровень оплаты труда и соответственно на учетную систему предприятия, позволяющие перейти от действующей к новой концептуальной факторно ориентированной модели учета. Она состоит из четырех основных блоков макросреды (институции, наука, регулирование оплаты труда и рынок труда) и двух – микросреды (системы оплаты

труда на предприятии и системы ее учета). Эта модель может быть оптимизационной только в случае функционирования всех блоков и их составляющих. Отсутствие блока или его составляющей может привести к послаблению ожидаемого социально-экономического эффекта от предложенной модели или к его отсутствию вообще.

Предложена классификация факторов влияния на формирование учетной политики относительно расходов на оплату труда, которые за сферой влияния на систему учета выделены в две группы: общие (осуществляют влияние на систему учета в целом) и специальные (влияют на отдельный участок учета). Соответственно, общие факторы относительно субъекта ведения хозяйства предложено классифицировать на внешние (не зависят от деятельности предприятия) и внутренние (предопределенные особенностями его деятельности).

Исследован механизм формирования информации о выполнении норм труда, которая генерируется в системе нормативного метода учета расходов, в частности: разработано алгоритм выявления отклонений от норм труда, номенклатура видов причин, а также виновников отклонений от норм.

Усовершенствована методика учета начисления заработной платы, учитывающая положения коллективного договора, а также учетной политики предприятия. Предложено использовать коэффициент трудового участия при распределении дополнительной заработной платы коллективного характера: корректировать базовое его значение повышающими и понижающими показателями, а также отражать значение данного коэффициента в разработанной ведомости начисления заработной платы и ее распределения между членами бригады. С целью гармонизации действующего нормативного регулирования учета оплаты труда предложено внести изменения в счет 66 «Расчеты за выплатами работникам», в частности, открыть четыре субсчета согласно классификации выплат работникам в П(С)БУ 26 «Выплаты работникам». Уточнена структура счета 81 «Затраты на оплату труда» в соответствии с предложенной схемой отражения фонда оплаты труда с выделением: основной и дополнительной оплаты (стимулирующие и компенсационные выплаты).

Разработана информационная модель формирования отчетной информации о расходах на оплату труда в соответствии с уровнями управления на предприятии.

Сформированы концептуальные основы аудита эффективности оплаты труда: детализированы задачи, сформированы источники аудита, определены стадии, этапы проведения, процедуры получения аудиторских доказательств, раскрыт механизм использования аналитических процедур на всех стадиях этого вида аудита.

Предложен план проведения аудита эффективности труда и его оплаты, который является более детализированным, чем общая стратегия, и включает содержание, время, объем запланированных аудиторских и аналитических процедур оценки рисков; процедур по существу и обзору на завершающей стадии аудита эффективности, которые необходимо выполнить для достижения постановленных целей.

В работе обоснована необходимость применения аналитических процедур на всех стадиях аудита эффективности оплаты труда, которые следует понимать как

один из видов аудиторских процедур оценки рисков и процедур по существу, содержание которых заключается в анализе и оценке важнейших соотношений между финансовыми и нефинансовыми показателями и тенденций со последующим исследованием необычных колебаний, не согласующихся с другой соответствующей информацией или отклоняющейся от прогнозируемых значений, определенных аудитором. В частности, на начальной стадии применения аналитических процедур во время аудита эффективности оплаты труда есть возможность обнаружить сферы потенциального риска. На контрольно-аналитической стадии аналитические процедуры по существу играют важную роль проверки правильности остатков и оборотов на счетах учета. Применения аналитических процедур по существу во время аудита эффективности труда и его оплаты предназначены для выявления необычных отклонений и колебаний. На завершающей стадии аналитические процедуры используют для подтверждения и оценки выводов, сформированных во время аудита эффективности труда и его оплаты, а также для формирования суждения аудитора и подготовки рекомендаций относительно повышения эффективности использования трудовых ресурсов.

*Ключевые слова:* заработная плата, оплата труда, тарифная система, системы и формы оплаты труда, нормирования труда, хлебопекарные предприятия, учетная политика, аудит эффективности, аналитические процедуры.

#### ANNOTATION

**Shchyrba I. M. Account of payment of labor and audit of its efficiency. – Manuscript copyright.**

Thesis for Candidate Degree (Ph.D.) in Economics, specialty 08.00.09 – Accounting analysis and auditing (according to types of economic activities). – Ternopil National Economic University Ministry of Education and Science, Youth and Sports of Ukraine, Ternopil, 2011.

This dissertation is devoted to the research of the theory and practices of wage accounting and auditing its efficiency at the bakery enterprises.

The mechanism of information creation of labor standards execution is developed, and which is generated in the system of normative method of cost accounting: the algorithm for detection of deviations from the labor standards and range of types of causes and perpetrators of deviations of cost standards on wages. Wage accounting system is improved within the development of a conceptual factor-based model; the hierarchical structure of automatic work places is improved according to levels of cost management on wage at the bakery enterprises. The conceptual foundations of the audit of labor efficiency and its wage are developed: stages and ranks of implementation are offered; procedures of receiving audit evidence are separated, the mechanism of use of analytical procedures at all stages of this type of audit is covered.

*Key words:* salary, wage, tariff system, systems and forms of wage, labor rate setting, bakery enterprises, accounting policy, audit efficiency, analytical procedures.