

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ У БУХГАЛТЕРСЬКІЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У статті досліджено динаміку заборгованості з оплати праці в Україні станом на 01.01.2010–01.01.2016 рр., методику відображення інформації про стан розрахунків з оплати праці у бухгалтерській звітності підприємства. Запропоновано внести до ф.№5 «Примітки до річної фінансової звітності» розділ XVI «Заборгованість перед працівниками із заробітної плати».

Ключові слова: заробітна плата, звітність підприємства, заборгованість з оплати праці.

HARAKOZ L. V., SHACHANINA Y. K.
Oles Honchar Dnipropetrovsk National University**METHODOLOGICAL ASPECTS OF INFORMATION ABOUT EMPLOYEE PAYMENTS IN AN ACCOUNTING REPORTING OF ENTERPRISES**

The aim of the article is to research the features of reflection of the information about employee payments in the financial and statistical reporting to satisfy the needs of a wider range of users in the financial information regarding the status of settlements about the salary. We studied the dynamics of labour remuneration debt in Ukraine between the period of 01.01.2010-01.01.2016, the methodology of reflection of the information about the status of employee payments in the financial statements of the company. Also, we proposed to add to a form №5 "Notes to the annual financial statements" section XVI "Debt to employees with wages." It will be distributed to a public access the information about calculations of wages for a wide range of users, including statistical agencies moreover it will help reduce staff spent-time accounting in the preparation of the accounting records of the company.

Key words: wages, statements, debt on labour remuneration.

Вступ. Інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, як зовнішніми та внутрішніми користувачами є звітність підприємства. Джерелом для проведення аналізу забезпеченості робочою силою і ефективності використання трудових ресурсів, та аналізу витрат на оплату праці є фінансова та статистична звітність підприємства. На підставі отриманих даних керівництво виявляє і прогнозує існуючі та потенційні проблеми, виробничі і фінансові ризики, визначає вплив прийнятих рішень на рівень ризиків і доходів суб'єкта господарювання.

У фінансовій звітності відображаються зобов'язання за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою, витрати на оплату праці, витрачені грошові кошти на виплати працівникам. У статистичній звітності досить детально відображена інформація щодо основної, додаткової заробітної плати та інших компенсаційних виплат, середньооблікова кількість штатних працівників, кількість відпрацьованого робочого часу, а також сума заборгованості з виплати заробітної плати тощо, які на жаль не знаходять свого відображення у фінансовій звітності. Тому для більш детального комплексного аналізу при прийнятті управлінських рішень виникає об'єктивна потреба в узгодженості окремих показників статистичної і фінансової звітності.

Питання, пов'язані з оплатою праці та відображення їх у обліковому процесі, фінансовій та статистичній звітності є предметом досліджень багатьох вчених, зокрема, Кужельного М.В., Білухи М.Т., Сопка В.В., Рудницького В.С., Бондар М.І., Цятковської О.В., Радченка О.Ю та інших.

Метою статті є дослідження особливості відображення інформації про виплати працівникам у фінансовій і статистичній звітності та розробка пропозицій спрямованих на розкриття інформації для задоволення потреб більш широкого кола користувачів у фінансовій інформації щодо стану розрахунків з оплати праці.

Виклад основного матеріалу. Однією з найгостріших соціальних проблем, яка з кожним роком тільки загострюється, – проблема несвоєчасної виплати заробітної плати. На сьогоднішній день прослідковується тенденція зростання сум заборгованості виплат працівникам. У таблиці 1 представлено динаміку невикраденої заробітної плати в Україні за регіонами з 01.01.2010 по 01.01.2016 роки.

Отже, станом на 01.01.2016 р. найвища заборгованість спостерігається у таких регіонах – Донецька, Луганська, Харківська, Київська та Дніпропетровська області. Варто зазначити, що наведені показники є відображенням економічного становища країни.

Заборгованість у 2010 році є наслідком кризи 2008-2009 років, показники заборгованості за 2014–2016 рр. пов'язані з економічною та політичною ситуацією в країні, падінням на ринку праці Донецької та Луганської областей, відсутністю таких можливостей, які б дозволяли працівникам працювати, а роботодавцям – виплачувати заробітну плату.

Розрахунки з оплати праці відображаються не тільки в поточному обліку, а і у фінансовій та статистичній звітності підприємства та є важливим показником, що характеризує загальний життєвий рівень

працівників. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності зобов'язань з оплати праці регламентуються П(С)БО 11 «Зобов'язання» [2], інформація про виплати за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності визначені П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [3]. Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, порядок ведення бухгалтерського обліку виплат працівникам та розкриття інформації про такі виплати у фінансовій звітності підприємства визначається МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам» [4].

Таблиця 1

Динаміка заборгованості із виплати заробітної плати за регіонами України (тис. грн.) [1]

Назва областей	Період						
	01.01.2010	01.01.2011	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014	01.01.2015	01.01.2016
В цілому по Україні	1390,8	1139	915,2	830,1	753,0	1320,1	1880,8
Вінницька	27,2	18,5	15,7	14,0	9,7	13,4	10,1
Волинська	17,8	13,7	6,4	5,2	3,9	12,2	16,0
Дніпропетровська	86,6	23,2	14,8	10,4	7,0	104,1	120,2
Донецька	266,2	233,5	200,3	172,9	115,4	363,7	360,6
Житомирська	50,8	25,3	11,5	13,9	7,8	12,8	8,9
Закарпатська	13,1	13,0	13,5	10,6	8,3	4,1	6,0
Запорізька	58,2	52,2	48,7	51,8	41,0	59,6	58,3
Івано-Франківська	9,2	8,0	8,1	8,9	8,3	9,7	4,2
Київська	35,6	24,4	10,6	1,4	147,8	126,6	122,8
Кіровоградська	52,3	59,8	47,9	39,7	32,5	31,1	32,3
Луганська	132,4	110,1	92,9	69,2	44,2	62,7	506,8
Львівська	83,2	64,1	56,6	58,3	47,7	77,1	92,8
Миколаївська	37,8	56,7	53,1	37,3	45,7	41,5	53,4
Одеська	43,4	26,7	20,0	16,1	13,4	22,9	52,9
Полтавська	34,9	26,3	20,0	15,4	14,9	25,4	31,4
Рівненська	15,9	8,3	2,5	1,4	0,9	9,2	12,8
Сумська	50,1	45,0	51,2	58,9	37,5	71,9	84,9
Тернопільська	13,4	8,3	7,8	7,0	6,8	5,4	4,4
Харківська	119,5	127,9	90,1	88,7	74,3	115,3	162,3
Херсонська	22,3	17,2	22,3	17,4	10,9	15,3	14,8
Хмельницька	23,0	18,7	17,2	14,8	9,9	8,5	5,7
Черкаська	26,9	19,2	11,3	16,1	11,6	22,2	24,1
Чернівецька	5,7	3,1	0,2	0,1	0,1	3,0	1,1
Чернігівська	24,9	21,4	20,0	19,9	16,5	18,2	19,0
м. Київ	140,4	114,4	72,5	80,7	36,9	84,2	75,0

Джерело: за даними Держкомстату України про динаміку сум заборгованості за виплатою заробітної плати по регіонах України

У той же час виплати працівникам є суттєвою складовою сукупних витрат будь-якого підприємства та одним із складних об'єктів бухгалтерського обліку, які включають в себе досить значний перелік виплат. Рівень виплат працівникам мають велике значення і впливають не лише на поточні, а й на майбутні показники діяльності підприємства. Виходячи з цього, цілком очевидно є потреба у своєчасній, об'єктивній та достовірній інформації про розрахунки з оплати праці, яка відображається у формах не тільки фінансової звітності, а і у статистичній.

Показники розрахунків з оплати праці відображають і включають до перших трьох форм фінансової звітності [5].

Зобов'язання за розрахунками з оплати праці відображаються у формі № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) - III розділ пасиву «Поточні зобов'язання і забезпечення».

Так як заборгованість за розрахунками з оплати праці відображається на конкретну дату звітного періоду у III розділі форми №1 Баланс (Звіт про фінансовий стан), то постає досить суттєве і важливе питання – яка ж сума заборгованості залишається простроченою, невчасно виплаченою працівникам підприємства, а яка нарахована у звітному періоді.

Для контролю дотримання основних вимог щодо заробітної плати й обліку розрахунків з оплати праці, утриманого податку на доходи фізичних осіб та нарахувань ЄСВ, на нашу думку, у формі № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) у розрізі рядка 1630 «Поточна заборгованість за розрахунками з оплати праці» необхідно включати нові додаткові статті у тому числі: «Сума заборгованості з виплати заробітної плати», «Основна заробітна плата», «Додаткова заробітна плата», «Заохочувальні та компенсаційні виплати».

Для будь-якого підприємства поточні виплати працівникам є його витратами, тобто є одним з головних елементів витрат звичайної діяльності підприємства [6]. Витрати на оплату праці відображено у I розділі та III розділі Звіту про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) відповідно «Фінансові результати» та «Елементи операційних витрат». У першому випадку витрати на оплату праці включають до собівартості реалізованої продукції. У III розділі наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством.

Витрати, пов'язані з погашенням зобов'язань за розрахунками з оплати праці також відображаються у Звіті про рух грошових коштів і визначаються як вибуття (витрачання) грошових коштів на оплату праці і відрахування на соціальні заходи.

До форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» також необхідно додати XVI розділ «Заборгованість перед працівниками із заробітної плати», де буде більш детально відображена заборгованість за видами заробітної плати і строками непогашення. Таблиця 2 представляє собою вигляд Розділу XVI у «Примітках до річної фінансової звітності».

Таблиця 2

Розділу XVI. Заборгованість перед працівниками із заробітної плати

Найменування показника	Код рядка	Всього на кінець року	у т.ч. за строками непогашення			
			до 3 місяців	від 3 до 6 місяців	від 6 до 9 місяців	більше 9 місяців
Заборгованість з виплати заробітної плати за звітний період	1550					
у тому числі:						
основна заробітна плата	1551					
додаткова заробітна плата	1552					
компенсаційні виплати	1553					
інші виплати	1554					
Заборгованість з виплати заробітної плати, утворена у попередні роки	1555					

Ці дані можуть використовуватись не лише у фінансовій, а і в статистичній звітності. Дана інформація не врахована у формі № 1-ПВ «Звіт з праці» (квартальна), на відміну від №1-ПВ «Звіт з праці» (місячна), де заборгованість перед працівниками із заробітної плати та виплати із соціального страхування виділені в окремому розділі. Таким чином, можна прослідкувати, у якому обсязі виплачується заробітна плата працівникам, і чи не суперечить це трудовому законодавству України, адже порушуються права працівників на достатній життєвий рівень для себе та своєї сім'ї.

Прийняття управлінських рішень як на підприємстві, так і в галузі регулювання ринку праці потребує якісних та достовірних даних щодо усіх аспектів його функціонування повного і достовірного відображення даних у фінансовій та статистичній звітності з оплати праці.

Найширші та достовірні дані з питань праці на підприємстві надає статистична звітність з праці. Вона формується на основі законодавчо встановлених форм і використовуються як в середині підприємства,

так і за його межами – на місцевому, регіональному, галузевому та загальнодержавному рівнях управління.

Тому для здійснення аналізу соціально-трудої сфери на всіх рівнях, для стратегічного й оперативного управління підприємством, для задоволення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів необхідно мати достовірну, оперативну, реальну й повну інформацію про перебіг процесів, пов'язаних з розрахунками з оплати праці, організацією, використанням праці та соціально-трудовами відносинами.

Кожне підприємство незалежно від форми власності та виду діяльності подає статистичну звітність. Власник або уповноважена особа для прийняття управлінських рішень використовує дані щодо кількості працівників, використання робочого часу, фонду оплати праці, також узагальнює показники щодо заборгованості перед працівниками із заробітної плати та виплат із соціального страхування, кількість і фонд оплати праці окремих категорій працівників, укладання колективних договорів, про витрати на утримання робочої сили, що не входить до складу фонду оплати праці тощо. Узагальнено вони відображені у 1-ПВ «Звіт з праці (місячний, квартальний) [7, 8], 1-ПВ (умови праці) «Звіт про умови праці, пільги та компенсації».

Для того, аби дані звіти були якомога компактнішими і доступнішими інформація об'єднується за певними розділами і рядками звітів. При складанні форм 1-ПВ «Звіт з праці»(місячна), 1-ПВ «Звіт з праці» (квартальна) у рядках слід окремо виділяти кількість працівників, фонд оплати праці, показники використання робочого часу для тих, хто працює за сумісництвом і тих, хто виконує роботи за цивільно-правовими договорами. Сумісництвом вважається виконання працівником, крім основної, іншої регулярної оплачуваної роботи на умовах трудового договору у вільний від основної роботи час на тому ж або іншому підприємстві, в установі, організації або у громадянина (підприємця, приватної особи). Таке визначення міститься в Положенні про умови роботи за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій.

Сумісництво може бути внутрішнім (робота на тому ж підприємстві) і зовнішнім (робота на різних підприємствах).

Також виокремлення проводиться і у Розділі II «Заборгованість перед працівниками із заробітної плати та виплати із соціального страхування» 1-ПВ «Звіту з праці», адже на основі цих даних можна порівняти суми заборгованостей із заробітної плати та виплат із соціального страхування перед працівниками підприємства і зовнішніми сумісниками.

Відповідно до ст.50 КЗпП України нормальна тривалість робочого часу працівників не може перевищувати 40 годин на тиждень [9]. Підприємства і організації при укладенні колективного (трудоого) договору можуть встановлювати меншу (але не більшу) норму тривалості робочого часу, ніж передбачено законодавством. Надурочними вважаються роботи понад встановлену тривалість робочого дня. Власник або уповноважений ним орган може застосовувати надурочні роботи лише у виняткових випадках, що визначаються законодавством. Надурочні роботи не повинні перевищувати для кожного працівника чотирьох годин протягом двох днів підряд і 120 годин на рік. Власник або уповноважений ним орган повинен вести облік надурочних робіт кожного працівника.

За загальним правилом, робота у вихідні та святкові дні забороняється. Залучення окремих працівників до роботи у ці дні допускається тільки з узгодження виборного органу первинної профспілкової організації (профспілкового представника) підприємства, установи, організації і лише у виняткових випадках, що визначаються законодавством. Залучення працівників до роботи у вихідні дні провадиться за письмовим наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого ним органу. Робота у вихідний день може компенсуватися за згодою сторін, наданням іншого дня відпочинку або у грошовій формі у подвійному розмірі.

Отже, так можна більш наочно визначити, наскільки часто керівництво підприємства вдається до використання надурочних робіт та робіт у вихідні і святкові дні.

Статистична форма звітності 1-ПВ «Звіт з праці» (місячна і квартальна) як система поточного спостереження може посилити контроль за якістю інформації та підвищити рівень її використання за рахунок включення до Розділу III в себе інформацію про оплачений робочий час (людино-годин), а саме дані про кількість людино-годин робочого часу як відпрацьованого штатними працівниками, так і не відпрацьованого, але оплаченого:

- 1) період відпусток (основні, додаткові, у зв'язку з навчанням та творчі);
- 2) час відсутності працівників у період професійної підготовки, перепідготовки або підвищення кваліфікації;
- 3) виконання державних або громадських обов'язків, простоїв та інших неявок, які оплачуються згідно з чинним законодавством або колективним договором.

Не містить інформації про час неявок на роботу через тимчасову непрацездатність, оплачену за рахунок фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування; даних про кількість фактично відпрацьованих штатними працівниками людино-годин, ураховуючи час, відпрацьований у вихідні (за графіком), святкові та неробочі дні, період службових відряджень, на надурочних роботах, а також час роботи надомників. Час, відпрацьований працівниками, які працюють за сумісництвом на тому самому

підприємстві, де й основне місце роботи, урахується в цьому рядку в повному обсязі; даних про кількість оплачених людино-годин зовнішнім сумісникам – відповідно до таблиця використання робочого часу, а працівникам, що виконували роботи за цивільно-правовими договорами – зважаючи на тривалість робіт за договором (від моменту початку робіт згідно з договором до їх прийому) та норму тривалості робочого часу, встановлену на підприємстві.

Висновки. В процесі дослідження встановлено тенденцію зростання сум заборгованості за виплатами працівникам по заробітній платі. У фінансовій звітності підприємств відсутня інформація про невидану в строк заробітну плату. Пропонуємо внести у ф. №5 «Примітки до річної фінансової звітності» додатковий розділ, в якому розкривати інформацію за заборгованістю перед працівниками. Надані пропозиції будуть сприяти більш повної та достовірної інформації за розрахунками з оплати праці як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам, скороченню витрат робочого часу працівників бухгалтерії при складанні бухгалтерської звітності підприємства.

Література

1. Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 60 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» : виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_011
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
7. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження №1-ПВ (місячна) «Звіт з праці» : затверджена наказом Держкомстату від 26.10.2009 № 403 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
8. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження №1-ПВ (квартальна) «Звіт з праці» : затверджена наказом Держкомстату від 26.10.2009 № 404 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
9. Кодекс законів про працю України : затверджений Законом № 322-VIII від 10.12.1971 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/322-08>

Надійшла 06.05.2016; рецензент: д. е. н. Єлісеєва О. К.