

УДК 657.471.12

*Тетяна Чуніхіна, к.е.н., доц.
(доцент каф. «Облік і аудит», Державний економіко-технологічний університет транспорту)*

*Вероніка Борейко
(магістр, Державний економіко-технологічний університет транспорту)*

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

В сучасних умовах актуальним та дискусійним питанням залишається обґрунтування теоретичних аспектів організації обліку витрат на оплату праці на підприємствах, і також аналіз ефективності використання трудових ресурсів, що, потребують подальших наукових досліджень і розробок у напрямі їх удосконалення.

Відповідно, можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає у опрацюванні технічного, обліково-аналітичного аспекту облікової політики на підприємстві. З метою забезпечення повноти організаційного процесу контролю за оплатою праці розглянути фактори, що впливають на працю та її оплату; обумовити загальні обґрунтовані підходи до формування задач бухгалтерського обліку щодо виплат працівникам за вимогам міжнародних і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Розглянути етапи, методичні засади й організаційні аспекти обліку праці та її оплати з врахуванням вимог сучасного законодавства.

Під час дослідження в статті розглянуто положення нормативно-правового забезпечення організації обліку щодо витрат на оплату праці підприємства. Виділено загальні теоретичні аспекти формування облікової політики підприємства.

Доведено, що облік витрат на оплату праці є досить складним процесом, який потрібно проводити досить ретельно та уважно, адже витрати на оплату праці займають досить значну часту у структурі витрат підприємства. Безперечно, важливе значення має чітка організація обліково-аналітичної роботи розрахунків з оплати праці на підприємстві, оскільки вона є найбільш відповідальною та трудомісткою.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку; організація оплати праці; облік оплати праці; заробітна плата; фактори впливу на працю та її оплату; міжнародні стандарти фінансової звітності; облікова політика.

©Чуніхіна Т., Борейко В., 2016

*Татьяна Чунихина, к.э.н., доцент
(доцент каф. «Учет и аудит», Государственный экономико-технологический университет транспорта)*

*Вероника Борейко
(магистр, Государственный экономико-технологический университет транспорта)*

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ОПЛАТУ ТРУДА: ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

В современных условиях актуальным и дискуссионным вопросом остается обоснования теоретических аспектов организации учета затрат на оплату труда на предприятиях, и также анализ эффективности использования трудовых ресурсов, что потребует дальнейших научных исследований и разработок в направлении их усовершенствования.

Соответственно, можно сформировать задачи исследования, которое заключается в разработке технического, учетно-аналитического аспекта учетной политики на предприятии. В целях обеспечения полноты организационного процесса контроля за оплатой труда рассмотреть факторы, влияющие на труд и его оплату; оговорить общие обоснованные подходы к формированию задач бухгалтерского учета по выплатам работникам по требованиям международных и национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета. Рассмотреть этапы, методические основы и организационные аспекты учета труда и его оплаты с учетом требований современного законодательства.

Во время исследования в статье рассмотрены положения нормативно-правового обеспечения организации учета по расходам на оплату труда предприятия. Выделены общие теоретические аспекты формирования учетной политики предприятия.

Доказано, что учет расходов на оплату труда является достаточно сложным процессом, который нужно проводить очень тщательно и внимательно, ведь расходы на оплату труда занимают довольно значительную часть в структуре затрат предприятия. Бесспорно, важное значение имеет четкая организация учетно-аналитической работы расчетов по оплате труда на предприятии, поскольку она является наиболее ответственной и трудоемкой.

Ключевые слова: организация бухгалтерского учета; организация оплаты труда; учет оплаты труда; заработная плата; факторы, влияющие на труд и его оплату; международные стандарты финансовой отчетности; учетная политика.

*Tetyana Chuniuhina, Ph.D., associate professor
(associate professor of the department «Accounting and Auditing», The State Economy and Technology university of Transport)*

*Venronika Boreyko
(master of specialty «Accounting and Taxation», The State Economy and Technology university of Transport)*

ACCOUNTING FOR LABOR COSTS: THEORETICAL ASPECTS

In modern conditions topical and controversial issue is the study of theoretical aspects of accounting for labor costs in enterprises, and also analyze the effectiveness of labor resources that require further research and development in the direction of improvement.

Accordingly, you can create a job study that is exploring the technical, accounting and analytical accounting policies in the enterprise. In order to ensure completeness of organizational control process for remuneration to consider factors that affect the work and its payment; specify the general reasoned approaches to formation problems of accounting for employee benefits for the requirements of international and national regulations (standards) of accounting. The stages, methodology and organizational aspects of accounting work and pay, taking into account the requirements of current legislation.

During the research in the article the provisions of a legal provision on account of labor costs the company. Highlighted general theoretical aspects of accounting policy.

It is proved that the inclusion of labor costs is a complicated process that should be done very carefully and attentively, because labor costs are quite significant part in the cost structure of the company. Undoubtedly, the importance of clear organization of accounting and analytical calculations to pay the company, because it is the most responsible and time-consuming.

Keywords: organization of accounting; Organization wages; Accounting remuneration; salary; impacts on labor and its payment; international financial reporting standards; accounting policies.

Постановка проблеми. Утримання кваліфікованого персоналу є першочерговою задачею суб'єктів господарювання, тому питання організації обліку та аудиту розрахунків по заробітній платі потребують подальшого дослідження та удосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації обліку витрат на оплату праці на підприємстві розглядали Щирба І.М. [1], Саух І.В. [2], Макаренко А.П. [3], Мельянова Л.В. [4], Мурашко В.М. [5] та інші.

Мета статті: розглянути складові технічного, обліково-аналітичного аспекту облікової політики на підприємстві, а також етапи організації обліку праці та її оплати. З метою забезпечення повноти організаційного процесу контролю за оплатою праці розглянути множину факторів, що впливають на працю та її оплату; обумовити загальні обґрунтовані підходи до формування задач бухгалтерського обліку щодо виплат працівникам за вимогам міжнародних і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Виклад основного матеріалу дослідження. Підприємства, враховуючи вже накопичений досвід, потребують оплати праці, яка «забезпечить відстеження, та аналіз витрат, оперативне формування інформації для провадження заходів на їх економію через створення ефективних механізмів стимулювання, можливість доводити рівень оплати праці до реальної вартості робочої сили у напрямку загальної соціальної політики держави, зростання рівня надтарифного заробітку працівників за конкретні результати праці й випереджального зростання продуктивності праці над середньою зарплатою» [5]. Насамперед, питання оплати праці зосереджені в обліковій політиці підприємства. Так, І.М. Щирба вважає, що технічний аспект облікової політики щодо витрат підприємства на оплату праці повинен передбачити такі складові: робочий план рахунків в розрізі центрів витрат та центрів відповідальності; форми первинних документів по розрахунках з оплати праці; облікові реєстри; схеми (графіки) документообігу; технологію обробки облікової інформації; склад, порядок і терміни подання внутрішньої звітності; порядок проведення інвентаризації зобов'язань з оплати праці тощо [1]. Саме у ній має бути врахована вся множина факторів, що впливають на працю та її оплату. При цьому, до факторів макrorівня віднесено нормативно-правове регулювання (за рівнями) та договірне регулювання у частині колективних та індивідуальних договорів. До внутрішніх факторів віднесено систему нормування праці, форму оплати праці, тарифну систему, системи стимулюючих та компенсаційних виплат. До внутрішніх загальних факторів належать також форма власності підприємства, його розмір та місцезнаходження, галузева приналежність, організація системи обліку, форма фінансового обліку, технологія обробки облікової інформації, поріг суттєвості, методи калькулювання собівартості тощо. За кожною ділянкою цих факторів необхідний контроль з метою забезпечення повноти організаційного процесу контролю за оплатою праці. Рішення, що приймаються керівництвом відносно праці та її оплати дуже важливі, оскільки це вагома частка витрат. Цикл руху засобів з оплати праці включає не тільки операції, що відображаються на рахунках заробітної плати, але й операції, пов'язані з виплатою пенсій, угодами про майбутні компенсації, системою компенсаційних премій за акціями, виплатами службовцям, податками на заробітну плату й відповідними зобов'язаннями за такими витратами. Об'єктами контролю праці та її оплати є, насамперед, позиції, перелічені у Рекомендаціях № 132 (п. 3.7.) [2], де передбачено: основна і додаткова оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва (в тому числі трактористів-машиністів); оплата праці нараховується, виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі відповідних первинних документів і відноситься на відповідні об'єкти витрат (п.5.2.). Як зазначає І. В. Саух, для того, щоб належним чином організувати управління об'єктом праці та її оплати, на кожному етапі мають бути чітко визначені загальні процедури циклу, розподіл обов'язків, взаємозв'язки із загальною системою внутрішнього контролю [2]. Взаємозв'язок праці та її оплати й потреб управління нами наведено на рис. 1.

Відправним моментом контролю праці та заробітної плати є класифікація особового складу працівників і фонду заробітної плати підприємства. В групуванні особового складу працівників виділяють: сфери застосування праці, за якими персонал підприємства ділиться на виробничий і обслуговуючий; функції, що виконуються в процесі виробничо-господарської діяльності; професії (механізатори, працівники ферми, слюсарі, комірники тощо); кваліфікацію (перший розряд, другий); обліковий склад – працівники підприємства, що числяться у його списках.

Для витрат на оплату праці необхідна інформація про час присутності і невиходи на роботу працівників, понаднормово відпрацьований час, тарифних ставках оплати праці, відрядних розцінках, посадових окладах, системах преміювання, яку бухгалтерія отримує з відповідних підрозділів підприємства. Для поліпшення методики про оплату праці необхідно врахувати, що вони не охоплюють всі ознаки, які характеризують витрати заробітної плати в господарській діяльності підприємства, а об'єднують витрати, різні за характером і цільовим призначенням, насамперед, за ознакою обліку витрат та їх розподілу і не забезпечують необхідне групування витрат із заробітної плати для результатів діяльності окремих підрозділів і виявлення резервів з цього об'єкту. Та й загалом, на думку дослідників, складно створити таку організацію витрат праці та її оплати, яка всебічно розкривала б всі напрями та потреби для управління ними. Методика внутрішнього нарахування заробітної плати залежить від діючих форм і систем оплати праці.



Регулювання витрат на оплату праці

Рис. 1. Схема організації обліку праці та її оплати на підприємствах

Джерело: [2]

При здійсненні внутрішнього контролю на підприємстві або в його підрозділах використовуються нагромаджувальні або разові наряди. Виходячи із мети і завдань про оплату праці, потрібно вибрати відповідну модель, яка включає об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми як самого процесу так і узагальнення та реалізації його результатів. Дані аналітичного обліку відіграють важливу роль у ході проведення оплати праці. Вони надають інформацію про розміщення та склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг продукції, виконання норм, фонд заробітної плати і його структуру, динаміку заробітної плати за категоріями персоналу, місцями виникнення витрат. Аналітичний облік незамінний при визначенні розміру оплати праці та відрахувань з неї за кожною особою окремо та при віднесенні витрат на рахунки, субрахунки.

Перевірку достовірності зобов'язань за розрахунками з персоналом за виплатами працівникам починають з підтвердження облікових даних сальдо по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Для цього кредитове сальдо за даним рахунком звіряється з підсумком переліку реєстрації платіжних відомостей або підсумком розрахунково-платіжної відомості. При погодинній системі оплати праці з'ясовується обґрунтованість використання тарифних ставок і посадових окладів, а також і дотримання умов контрактів, а при відрядній – виконання кількісних і якісних показників, правильність вживання норм і розцінок[3].

Під час перевірки особливу увагу потрібно приділяти первинним документам, що регламентують відносини з робітниками, а також нарахування та виплату заробітної плати (табл/ 1).

Таблиця 1. Етапи організації обліку праці та її оплати

Етап перевірки	Джерела інформації
Чинні форми і системи оплати праці	Ряд документів щодо прийому, звільнення і переведення працівників підприємства, первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку і звітність
Наявність внутрішнього положення про оплату праці працівників і колективний трудовий договір	
Обліковий і середньосписковий склад працівників	
Стан організації обліку розрахунків за виплатами працівникам	Склад і модифікація бухгалтерів, забезпеченість нормативними матеріалами, хто здійснює контроль за їх роботою, чи комп'ютеризована дана ділянка роботи тощо
Перевіряються: штатний розклад, положення, накази, розпорядження, контракти, договори цивільно-правового характеру (підряду, відшкодувального надання послуг і інші форми трудового договору), довідки бухгалтерії, продаж товарів в кредит, табелі обліку використання робочого часу, акти виконаних робіт, наряди, маршрутні листи, листки тимчасової непрацездатності, виконавчі листи, розрахункові і платіжні відомості, особові рахунки працівників, облікові реєстри (відомості, журнали-ордери) за рахунками 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням», Головна книга, звітність	

В сучасних умовах варто враховувати, що концептуальною основою бухгалтерського обліку, також, можуть виступати Міжнародні стандарти фінансової звітності для тих підприємств, для яких застосування таких стандартів є обов'язковим згідно із п. 2 ст. 12-1 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також для тих підприємств, які, відповідно, самостійно визначили доцільним застосування міжнародних стандартів (п. 3 ст. 12-1 цього ж Закону) [10].

Із запровадженням нововведень контролюючі органи наділяються правом проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до П(С)БО або МСФЗ (пп. 20.1.43 ПКУ) та проводити перевірки правильності й повноти визначення доходів, витрат і фінансового результату до оподаткування згідно за П(С)БО або МСФЗ (пп. 20.1.44 ПКУ). В зв'язку з цим правильність ведення бухгалтерського обліку з 01.01.2015 р. стає важливим питанням для кожного підприємства. Повинна бути чітко закріплена відповідальність за ділянками обліку оплати праці. Таким чином, головними задачами бухгалтерського обліку витрат на оплату праці на підприємстві є:

- правильне і вчасне документальне оформлення показників що до виплат працівникам;
- контролювання використанням фонду оплати праці;
- точне нарахування оплати кожному працівникові у відповідності до діючих положень;
- своєчасність і повнота розрахунків з працівниками;
- фіксування витрат робочого часу кожним робітником та обсягу виконаних робіт по підприємству в цілому;
- відповідність відображення оплати праці за об'єктами бухгалтерського обліку;
- достовірне та вчасне складання і подання звітності щодо виплат працівникам.

Головне в сучасних економічних умовах – забезпечення достовірності висвітлення фактів та операцій у звітності для прийняття управлінських рішень. Організація обліку витрат оплати праці повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації.

Висновки та перспективи. В статті розглянуті складові технічного, обліково-аналітичного аспекту облікової політики на підприємстві. Також освітлені етапи організації обліку праці та її оплати. З метою забезпечення повноти організаційного процесу контролю за оплатою праці розглянуто множину факторів, що впливають на працю та її оплату, та обумовлено загальні обґрунтовані підходи до формування задач бухгалтерського обліку щодо виплат працівникам за вимогам міжнародних і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Так, використання коштів на виплату заробітної плати на кожному підприємстві має велике значення, в процесі якого потрібно здійснювати систематичний контроль за використанням фонду заробітної плати, виявляти можливість економії коштів за рахунок зростання продуктивності праці та зниження трудомісткості продукції. Таким чином, оплата праці є досить складним процесом, який потрібно проводити досить ретельно та уважно, адже витрати на оплату праці займають досить значну часту у структурі витрат підприємства. Безперечно, важливе значення має чітка організація обліково-аналітичної роботи розрахунків з оплати праці на підприємстві, оскільки вона є найбільш відповідальною та трудомісткою.

Зважаючи на те, що основні права і обов'язки щодо організації оплати праці передано державою підприємствам, це вимагає застосування стандартів, диференційованих систем оплати праці й тарифних умов, які б забезпечували ефективність витрат на оплату праці. Тому систематизація принципів, правил, сформованої облікової практики витрат на оплату праці є важливим елементом, який сприятиме поліпшенню якості підготовки звітності, підвищенню культури обробки облікової інформації, слугуватиме важливим елементом у ході підготовки приміток до звітності, а також дозволить зовнішнім і внутрішнім користувачам краще зрозуміти принципи, правила підготовки звітності в окремо взятій компанії (або в групі компаній). Тому актуальним питанням є обґрунтування підходу до формування облікової політики щодо виплат працівникам заробітної плати, адекватної сучасним ринковим умовам господарювання та вимогам міжнародних і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. *Щирба І. М.* Сутність облікової політики щодо витрат на оплату праці та факторів впливу на її формування [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/Soc.../41.pdf. – Назва з екрана.
2. *Саух І. В.* Методика перевірки операцій з оплати праці та пов'язаних з нею розрахунків [Електронний каталог]: Міжнародний зб. наук. праць. / І. В. Саух – Вип. 2 (20). – Режим доступу : eztuir.ztu.edu.ua/524/1/428.pdf. – Назва з екрана.
3. *Макаренко А. П.* Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємстві [Електронний ресурс] / А. П. Макаренко, І. В. Боюк // Вісн. Бердян. ун-ту менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 1 (13). – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/Soc...1/23.pdf. – Назва з екрана.
4. *Мельянова Л. В.* Облік і контроль оплати праці в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л. В. Мельянова ; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2010. – 22 с.
5. *Мурашко В. М.* Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності : навч. посіб. / В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук, О. В. Мурашко ; за ред. П. В. Мельника. – К. : ЦУЛ, 2003. – 311 с.
6. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»* [Електронний ресурс] / затв. наказом МФУ від 28.10.2003 р. № 601 (зі змінами та допов.). – Режим доступу : www.ligazakon.ua. – Назва з екрана.
7. *Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств* [Електронний ресурс] : наказ М-ва аграр. політики України від 18.05.2001 р. № 132. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.0>. – Назва з екрана.
8. *Про оплату праці: [Закон України Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1995, № 17, ст.121 зі змінами внесеними Законом України від 26.11.2015, ВВР, 2016, № 3, ст.25 : станом на 16.01.2016 р.]*. – К. : Конституційний Суд, 2016.
9. *Конституція України*: офіц. текст: [прийнята Верховною Радою України 1996, № 30, ст. 141 із змінами, внесеними Законом України від 15.03.2016. : станом на 1 січ. 2016 р.]. – К. : Конституційний Суд, 2016.
10. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]*. – Режим доступу:<http://zakon.rada.gov.ua>.

REFERENCES

1. *Shchirba I.M.* Sutnistoblikovoipolitykyshchodovytratnaoplatupratsitafaktorivvplyvunayiyformuvannya [Active harmonic filters]. Available at:<http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc.../41> (rus). Pdf.
2. *Saukh I.V.* Metodyka perevirky operatsiy z opłaty pratsi ta povyazanykh z neyu rozrakhunkiv [Active harmonic filters]. Mizhnarodnyy zb. Nauk. Prats. /I.V.Saukh – vyp.2(20). Available at: <http://eztuir.ztu.edu.ua/524/1/428.Pdf>.

3. *Makarenro A.P.* Audit operatsiy i rozrakhunkiv z oplaty pratsi ta obliku yiyi vytrat na pidpriyemstvi [Active harmonic filters]. //Visn. Berd. Yuniv. Menedzhmentu. – 2011. – № 1 (13). Available at: <http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc...1/23.Pdf>.
4. *Melyankov L.V.* Oblik i control oplaty pratsi v silskogospodarskirh pidpriyemstvakh: Avtoreferat Diss.[Bukhgalterskiyoblik, analiz ta audit]. Kyiv,2010. – 22 p.
5. *Murashko V.M., Storozhuk O.B., Melnik P.V.*Control i reviziya finansovo-hospodarskoyi diyalnosti [Control i reviziya],Kyiv,2003. – 311 p.
6. *Osnovni polozhennia. [Polozhennia (standart) bukhgalterskogo obliku 26 «Viplaty pratsivnykam»]* /Ukrainy Publ., 2003. № 601. /[Active harmonic filters]. Available at: <http://www.ligazakon.ua.Pdf>.
7. *Pro zatverdzenyia metod. Rekom. z planuvannya, obliku i kalkulyuvannya sobivartosty prodyktsiyisilskogospodarskirh pidpriyemstvakh* [Active harmonic filters]. // [Procedural code of Ukraine],2001. № 132.Available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.0.Pdf>.
8. *Pro oplaty pratsi: zakon Ukrainy* [On Higher Education: Ukrainian law]. Kyiv, Parlamentske vydavnytstvo Publ., 2016. 28 p.
9. *Konstytutsiia Ukrainy* [The Constitution of Ukraine]. Kyiv, Min-vo Yustytsii Ukrainy Publ., Kyiv, 2016.- 64 p.
10. *Pro bukhgalterskiy oblik ta finansovu zvltnist v UkraYini. Zakon UkraYini priynyatyy Verhovnoyu Radoyu UkraYini vld 16.07.1999 r. № 996-HIV, Iz zmlnami ta dopovnenniyami* [Elektronniy resurs]. – Rezhim dostupu:<http://zakon.rada.gov.ua>.