

УДК 657

Овсюк Н.В., к. пед. н., доцент

Житомирський державний технологічний університет

## **ОСНОВНИ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ**

Визначені особливості існуючої методики бухгалтерського обліку витрат на оплату праці та внутрішніх документів для відображення витрат на оплату праці. Удосконалено обліково-аналітичне забезпечення системи управління витратами на оплату праці на основі запропонованої форми внутрішньої бухгалтерської звітності.

Ключові слова: оплата праці, бухгалтерський облік, управлінські рішення.

Ovsiyuk N.

## **KEY ASPECTS OF ACCOUNTING PAY FOR THE NEEDS OF**

The article considers the peculiarities of essential methodology of accounting all types of expenses on payment of labor and internal documents for reflecting the expenses on payment of work. Improved record-analytical provision of system of management expenses on payment of labor on the basis of suggested forms for internal financial statement.

Key words: wage, record-keeping, administrative decisions.

Овсюк Н.В.

## **ОСНОВНЫЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЛАТЫ ТРУДА ДЛЯ НУЖД УПРАВЛЕНИЯ**

Определены особенности существующей методики бухгалтерского учета затрат на оплату труда и внутренних документов для отражения расходов на оплату труда. Усовершенствована учетно-аналитическое обеспечение системы управления затратами на оплату труда на основе предложенной формы внутренней бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: оплата труда, бухгалтерский учет, управленческие решения.

**Постанова проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Процеси глобалізації економіки, формування єдиного економічного простору, створення міжнаціональних корпорацій зумовлюють виникнення нових підходів до побудови бухгалтерського обліку, зокрема обліку оплати праці внаслідок міжнародного розподілу праці та ускладнення управління фінансовою діяльністю суб'єктів господарювання.

---

*Овсюк Н.В.*

На даному етапі бухгалтерський облік виступає центром управлінської інформаційної системи, ціль якої полягає у створенні бази для прийняття ефективних управлінських рішень. Якісне обліково-аналітичне забезпечення сприяє розв'язанню економічних проблем, а тому актуальним напрямком проведеного дослідження є спроба оцінити достатність і відповідність інформаційним потребам управління системи документування та відображення витрат на оплату праці на рахунках бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Розгляд публікацій зарубіжних науковців в галузі управлінського обліку, зокрема А. Апчерч[1], К. Друрі[3], Р. Ентоні, П. Фрідмана, Е. Хендріксена, Ч. Хорнгена, Дж. Ріса, Дж. Фостера та інших, свідчить що ними проводяться окремі дослідження, аналізи з актуальних питань обліково-аналітичного забезпечення системи управління витратами, в тому числі на оплату праці.

Питанням покращення обліково-інформаційної бази системи управління приділяли увагу в своїх працях Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов [2], М.В. Кужельний, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г.Чумаченко та багато інших.

Слід відмітити, що недосконалість існуючої методики бухгалтерського обліку витрат на оплату праці та внутрішніх документів для відображення витрат на оплату праці потребує більш детального вивчення та актуалізації.

**Цілі статті.** Мета статті – визначити особливості обліково-аналітичного забезпечення системи управління витратами на оплату праці і запропонувати можливі шляхи удосконалення.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Економічний потенціал України на сучасному етапі розвитку визначається як складне багатогалузеве господарство. Суб'єкти підприємницької діяльності використовують працю найманого персоналу застосовуючи відповідні форми організації і управління, які були б не ефективними без відповідного обліково-аналітичного забезпечення. Для управління підприємницькою діяльністю, крім облікової інформації, потрібна створена на її підставі внутрішня бухгалтерська звітність, що виявляється найбільш необхідною для цілей управління.

Досвідчені менеджери усвідомлюють важливість бухгалтерського обліку, зокрема обліку витрат на оплату праці, як

джерела достовірної економічної інформації та базису економічно грамотного управління діяльністю суб'єкта господарювання.

Управлінський облік як підсистема бухгалтерського обліку сформувався у 50-х роках ХХ століття у США та країнах Західної Європи. Причинами його виокремлення з традиційного бухгалтерського обліку були: загострення конкурентної боротьби, зростання інфляційних процесів, загальне погіршення економічного стану. Облік витрат організаційно відділився від інших облікових об'єктів і процесів. Згодом виник термін «собівартість» і на початку його визначення пропонувалось до собівартості враховувати всі прямі витрати, а накладні – списувати за рахунок прибутку. В той період часу зазначені пропозиції мали деякі підстави, тому що основну частку витрат складала оплата праці персоналу. Виробниче обладнання та механізми не мали значних обсягів, а включення амортизаційних відрахувань до виробничих витрат не було врегульованим. З метою удосконалення бухгалтерського обліку виникли калькуляційні бухгалтерії, які крім облікових функцій виконували нормування і планування прямих витрат на виробництво продукції, формування кошторисів тощо. Виконання зазначених операцій обліковими працівниками було пов'язано з інформаційними потребами того часу для цілей управління фінансово-господарською діяльністю підприємства.

У сучасних умовах незмінна увага до обліку витрат на оплату праці і управління ними убачається в тих господарствах, де керівники (власники) розуміють важливість оптимізації витрат на виробництво, раціональне використання людського капіталу, підвищення якості виготовленої продукції і, як наслідок, зростання конкурентоспроможності.

У результаті реформування бухгалтерського обліку в Україні, групування і класифікація витрат стали наближеними до вимог обчислення витрат у складі виробничої собівартості. П(С)БО 16 досить ретельно визначає облік витрат за елементами, однак облік витрат за статтями калькуляції – узагальнено, без врахування галузевих особливостей. Потрібно зауважити, що в бухгалтерському фінансовому обліку витрати на оплату праці узагальнюються в розрізі економічного елемента «Витрати на оплату праці», а в управлінському обліку значна увага приділяється обліку витрат за статтями калькуляції.

Оскільки Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. визначено, що поряд з

веденням фінансового обліку підприємства самостійно розробляють систему та форми управлінського обліку[4], вони на власний розсуд виконують облік витрат за статтями калькуляції (рис. 1) та визначають методику в заходах облікової політики.

Таке групування і класифікація витрат відповідають вимогам управління собівартості продукції. Керуючись основними цілями управлінського обліку, необхідно виділити з фонду оплати праці заробітну плату включену до собівартості продукції, як важливу складову витрат виробництва поряд з матеріальними витратами, відрахуваннями на соціальні заходи, амортизаційними відрахуваннями ті іншими витратами. Розробка системи та форми управлінського обліку є внутрішньою справою підприємства, що дозволяє керівництву самостійно вирішувати питання:

- класифікації витрат;
- деталізації місць виникнення витрат;
- обліку фактичних і планових (нормативних) витрат.

Обсяг витрат на оплату праці персоналу залежить від загальної чисельності робітників, їх кваліфікації. У свою чергу чисельність персоналу обумовлена масштабами виробництва продукції, а також продуктивністю праці робітників. Визначення розмірів затрат праці кожного працівника здійснюється за кількістю затраченого часу або виробленої продукції.

Розрахунок заробітної плати виконується відповідно до прийнятої згідно колективного договору форми оплати праці: відрядної чи погодинної. Для обліку розрахунків з оплати праці оформлюються первинні документи, організується табельний облік і складається табель з обліку відпрацьованого часу, а при відрядній формі оплати праці, крім табелів, застосовуються документи з обліку обсягу виробітку (рапорти або відомості виробітку бригад). Якщо операції пов'язані з технологічним процесом, оформлюється наряд (індивідуальний, бригадний, разовий, нагромаджувальний) на відрядні роботи. Для визначення суми заробітної плати належної до виплати робітникам, потрібно виконати нарахування за місяць і провести необхідні утримання з неї. Такі розрахунки здійснюють у розрахунково-платіжній відомості, яка разом з виконанням розрахункових і платіжних функцій, слугує реєстром аналітичного обліку розрахунків з персоналом по виплаті заробітної плати.



Рис.1. Варіанти побудови статей калькуляції

На сучасному етапі значення обліково-аналітичного забезпечення системи управління витратами на оплату праці характеризується тим, наскільки адекватно його складові відповідають потребам управління.

У свою чергу, надання керівництву підприємства необхідної інформації для управління витратами на оплату праці, можливо за умови розробки на підприємстві запропонованої форми внутрішньої бухгалтерської звітності (табл.1).

При цьому, розробляючи звітність, потрібно забезпечувати методологічний принцип: максимум інформації при мінімумі її показників.

Таким чином, отримана за допомогою показників Звіту про структуру і динаміку розмірів витрат на оплату праці, інформація про

виникнення простроченої заробітної плати може бути індикатором передкризових та кризових явищ у господарстві.

Аналізуючи відповідність потребам управління системи відображення витрат на оплату праці на рахунках бухгалтерського обліку, потрібно відмітити, що вона залежить від форми взаємозв'язку між рахунками фінансової і управлінської бухгалтерії та може бути здійснена за рахунок автономного або інтегрованого принципу.

Автономна система взаємозв'язку рахунків передбачає відокремлення управлінського обліку від фінансового та існування двох планів рахунків (управлінського та фінансового). Цю систему використовує практично 80 країн світу і більшість держав – членів ЄС.

Таблиця 1

Звіт про структуру і динаміку розмірів на оплату праці

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

(I, II, III, IV квартал)

№ з/п	Види виплат	Квартал		
		1 міс.	2 міс.	3 міс.
<b>ЗАБОРГОВАНІСТЬ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПОЧАТОК КВАРТАЛУ</b>				
1	Основна заробітна плата			
2	Додаткова заробітна плата			
3	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати			
4	Разом заборгованість			
<b>НАРАХОВАНО ЗА КВАРТАЛ</b>				
5	Основна заробітна плата			
6	Додаткова заробітна плата			
7	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати			
8	Разом нараховано			
<b>ВИПЛАЧЕНО ЗА КВАРТАЛ</b>				
9	Основна заробітна плата			
10	Додаткова заробітна плата			
11	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати			
12	Разом виплачено			
<b>ЗАБОРГОВАНІСТЬ НА КІНЕЦЬ КВАРТАЛУ</b>				
13	Основна заробітна плата			
14	Додаткова заробітна плата			
15	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати			
16	Разом заборгованість			

Прикладом побудови інтегрованої системи є національний план рахунків, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку і Інструкції з його застосування» [5]. За умови

його використання, прямі виробничі витрати відображаються безпосередньо на рахунку 23 «Виробництво», а непрямі накопичуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і наприкінці звітного періоду списуються на рахунок 23 «Виробництво» виходячи з встановленої на підприємстві методики розподілу між об'єктами калькуляції.

Витрати підрозділів, які здійснюють невиробничі функції (управління, збут), не враховуються до виробничої собівартості продукції, а списуються на рахунок 79 «Фінансові результати» в звітному періоді, в якому вони були здійснені.

У зв'язку з викладеним, доцільно використовувати зазначені в табл.2 аналітичні рахунки до рахунків витрат на оплату праці, що надасть можливість деталізувати і водночас спростити процедуру обліку, оскільки для кожної операції з відображення витрат на оплату праці визначені аналітичні рахунки необхідні для використання.

З метою відповідності потребам управління важливо зосередитися на такій організації обліку витрат, зокрема на оплату праці, що надасть можливість достовірно обчислювати виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) будь-якого виробництва.

Тому потрібно реалізувати групування витрат та їх класифікацію з позиції відповідності вимогам калькуляції і водночас визначення розмірів коштів для ведення господарської діяльності. Певну суму грошей необхідно передбачити для проведення своєчасних розрахунків з оплати праці.

Таблиця 2

Розрізи аналітичного обліку до рахунків витрат на оплату праці

Синтетичний рахунок (рахунок першого порядку)	Субрахунки (рахунки другого порядку)	Аналітичний рахунок першого порядку	
66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	661.1	"Витрати фонду основної заробітної плати"
		661.2	"Витрати фонду додаткової заробітної плати"
	663 "Розрахунки за іншими виплатами"	663.1	"Витрати заохочувального та компенсаційного характеру"
		663.2	"Витрати, що не належать до фонду оплати праці"

**Висновки.** Таким чином, з метою надання користувачам адекватної потребам управління бухгалтерської інформації за результатами дослідження удосконалено обліково-аналітичне

забезпечення системи управління витратами на оплату праці на основі запропонованої форми внутрішньої бухгалтерської звітності табл.1.

Визначено модель бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці, здатну вирішувати наступні задачі:

- проведення своєчасних розрахунків з працівниками суб'єкта господарювання по оплаті праці;

- виконання на регулярній основі відрахувань до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування;

- віднесення нарахованої суми заробітної плати та відрахувань на соціальні заходи на витрати виробництва у складі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

- надання показників з нарахування оплати праці та її виплати для потреб оперативного керівництва та формування внутрішньої бухгалтерської звітності.

Отже, можливості впливу облікової інформації на процес прийняття управлінських рішень зумовили необхідність подальших досліджень в напрямку удосконалення існуючої методики бухгалтерського обліку витрат на оплату праці та внутрішніх документів для відображення витрат на оплату праці.

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. –704 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.: Учебник. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2002. – 1071 с.
4. Закон України від 16.07.1999 р. №996–XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» / Верховна Рада України.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.