

Методика обліку оплати праці як складова управління витратами на підприємстві

У статті розглядається питання методики обліку оплати праці, доцільності та ефективності змінення структури витрат, збільшення їх загальному обсязі питомої ваги витрат.

Ключові слова: заробітна плата, фонд оплати праці, витрати на оплату праці, результативність праці.

В статье рассматриваются вопросы методики учета оплаты труда, целесообразности и эффективности структуры затрат, увеличения их в общем объеме.

Ключевые слова: заработная плата, фонд оплаты труда, расходы на оплату труда, результаты труда.

The question of the expedience and efficiency of changing the charges' structure and their increasing in the general amount of the expenses on payment of labour is considering in the article.

Keywords: ettlings, fund of payment of labour, charges on payment of labour, effectiveness of labour.

Постановка проблеми. Нині Україна займає одне з найнижчих місць в Європі за рівнем купівельної спроможності працюючого населення, що прямо залежить від рівня заробітної плати. Наслідком низького рівня оплати праці є зниження її значення для працівників. Заробітна плата одночасно є джерелом доходу для працівників і статтею у структурі витрат підприємства. Тому перед керівниками підприємств постає питання щодо збільшення питомої ваги витрат коштів на оплату праці в собівартості продукції (робіт, послуг) та операційних витратах виробництва.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Значний внесок у вивчення теорії, організації та методики обліку оплати праці зробили такі вітчизняні вчені-економісти, як Ф.Ф. Бутинець, З.В. Гуцайлюк, Я.Д. Крупка, Т.А. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, І.Д. Фаріон та ін. Досліджували ці питання у своїх працях зарубіжні науковці: М.І. Кутер, Дж. Лоббек, Ю.Г. Одегов, М.І. Сідорова та ін.

Мета статті – удосконалити методику обліку оплати праці з метою раціонального управління витратами на оплату праці на підприємстві.

Виклад основного матеріалу. Згідно зі ст. 1 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [1]. Подібне визначення міститься у статті 49 Кодексу законів про працю [2, с. 49].

Витрати на оплату праці є третьою після матеріальних витрат та інших операційних витрат по значимості складовою

частиною операційної діяльності підприємств більшості галузей економіки.

Завданням обліку оплати праці є: своєчасне документальне оформлення господарських операцій з праці та її оплати; нарахування заробітної плати відповідно до прийнятих на підприємстві систем і форм оплати праці; своєчасна виплата заробітної плати відповідно до умов колективного договору, трудової угоди (контракту); правильний розрахунок та своєчасна сплата утримань із заробітної плати у бюджет та позабюджетні фонди; отримання даних про оплату праці (виробіток працівників, використання робочого часу, про продуктивність праці та нараховану заробітну плату), необхідних для планування й оперативного управління виробництвом; контроль за дотриманням чисельності працівників та їх участі у виробничому процесі; своєчасне складання звітностей (зовнішніх і внутрішніх) з питань праці та її оплати.

Облік оплати праці на більшості підприємств ведеться за такими напрямками: облік особового складу працівників; облік використання робочого часу та облік виробітку; облік розрахунків з оплати праці.

Для контролю за правильністю відображення операцій, що стосуються оплати праці, на підприємстві організовується система первинного обліку, яка регламентується Наказом Державного комітету статистики «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 05.12.2008 №489.

Процес руху документів з обліку оплати праці від моменту їхнього створення до моменту передачі в архів включає такі етапи: створення, перевірку, затвердження, обробку та передачу до архіву. Цей процес знаходить своє відображення у графіку документообігу, який затверджується наказом керівника підприємства. Він має відповідати положенням облікової політики, прийнятої на підприємстві.

Важливим питанням в обліку розрахунків із заробітної плати є розробка її методики, яка залежить насамперед від положень, відображених у колективному договорі (трудова угода, контракт) та облікової політики підприємства, а саме: систем і форм оплати праці, які застосовуються на підприємстві; форми організації праці (індивідуальна, колективна) тощо.

Так, у будівельних організаціях, де використовують бригадну форму організації праці, часто постає питання розподілу спільного заробітку між її членами з врахуванням внеску кожного в кінцевий результат. У сучасних умовах на деяких підприємствах перевага надається методу розподілу з використанням коефіцієнту трудової участі (далі – КТУ).

СОЦІАЛЬНО-ТРУДОВІ ПРОБЛЕМИ

Практика показує, що існує багато методик розрахунку *КТУ* – так, на підприємствах будівельної галузі часто використовують групу методів, яку можна відобразити такою формулою:

$$КТУ = K_0 + \sum_{i=1}^m K_{II} + \sum_{i=1}^n K_3, \quad (1)$$

де K_0 – базове значення *КТУ* (як правило, береться одиниця);

$\sum_{i=1}^m K_{II}$ – сума значень показників, які підвищують *КТУ*;

$\sum_{i=1}^n K_3$ – сума значень показників, які знижують *КТУ*.

Тобто *КТУ* присвоюється певне базове значення, яке корисється як понижуючими, так і підвищуючими показниками.

Для ефективного використання *КТУ* на підприємстві необхідно: забезпечити гласність розрахунків із використанням *КТУ*; розробити методику розрахунку *КТУ*, корегуючі показники та діапазони їхніх значень; забезпечити достовірне відображення в обліку виробітку і відпрацьованого часу.

Методологічні засади формування інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності у системі обліку регламентує П(С)БО 26 «Виплати працівникам». Відповідно до цього нормативного документа виплати працівникам включають: I. Поточні виплати працівникам: заробітна плата за окладами й тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу, тощо. II. Виплати при звільненні. III. Виплати по закінченні трудової діяльності. IV. Інші виплати працівникам: зобов'язання щодо виплат інструментами власного капіталу; інші довготривалі виплати працівникам [3].

Методичні, організаційні та технічні засади обліку оплати праці повинні знайти своє відображення в обліковий політиці підприємства.

У розділі облікової політики, який стосується організації облікових робіт на підприємстві, потрібно відобразити: перелік осіб, відповідальних за ведення обліку оплати праці, та їхні посадові інструкції; перелік центрів витрат та сфер відповідальності; систему внутрішнього контролю тощо.

У методичній частині облікової політики необхідно вказати: системи і форми оплати праці, що застосовуються на підприємстві; перелік робіт, які підлягають нормуванню; порядок визнання нарахованої суми виплат за поточними зобов'язаннями; порядок нарахування виплат за невідпрацьований час, премій та інших заохочувальних виплат; варіант обліку витрат (з використанням рахунків усіх класів (0–9)); з використанням рахунків усіх класів, крім рахунків класу 8 «Витрати за елементами»; з використанням рахунків усіх класів, крім рахунків класу 9 «Витрати діяльності».

Практичні дослідження показують, що зараз на більшості підприємств, навіть малих, майже не використовуються в

обліку рахунки класу 8, у тому числі рахунок 81. Відмову від застосування рахунків цього класу можна пояснити значним скороченням кількості бухгалтерських записів в облікових регістрах. Інформацію для заповнення звіту про фінансові результати, а саме розділу II «Елементи операційних витрат», з метою отримання якої були введені ці рахунки, одержують за даними бухгалтерських записів по дебету рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» і кредиту рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» (в частині вартості покупної електроенергії) як суму за елементом «матеріальні затрати». Суми витрат за елементами «витрати на оплату праці», «відрахування на соціальні заходи», «амортизація», «інші операційні витрати» визначають за бухгалтерськими записами за дебетом тих самих рахунків і кредитом рахунків 66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», усіх інших, крім рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» в частині електроенергії, отриманої зі сторони, та 91 «Загальновиробничі витрати». Інформацію управлінського обліку щодо окремих виплат, які виступають у вигляді субрахунків до рахунку 81, можна отримати, відкривши відповідні аналітичні рахунки до рахунків 23, 91, 92, 93, 94.

Оскільки облік у більшості підприємств ведеться автоматизовано з використанням бухгалтерських програм, ми вважаємо доцільним поряд із рахунками 9 класу використання в обліку 8 класу рахунків. Це дасть можливість більш повно та оперативно отримувати інформацію щодо складу витрат підприємства і можливості управління ними. Зокрема, рахунок 81 «Витрати на оплату праці» призначено для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період. За дебетом рахунку 81 «Витрати на оплату праці» відображається сума визнаних витрат на оплату праці, за кредитом – списання на рахунки класу 9 – витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 81 «Витрати на оплату праці» може мати такі субрахунки: 811 «Виплати за окладами й тарифами»; 812 «Премії та заохочення»; 813 «Компенсаційні виплати»; 813 «Оплата відпусток»; 813 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»; 814 «Інші витрати на оплату праці».

Використання в обліку рахунків класу 8 дозволить отримувати детальну інформацію щодо складу витрат підприємства за відповідними елементами: матеріальні витрати (рахунок 80 з субрахунками), витрати на оплату праці (рахунок 81 з субрахунками), відрахування на соціальні заходи (рахунок 82 з субрахунками), амортизація (рахунок 83 з субрахунками), інші операційні витрати (рахунок 84). Детальний аналіз витрат, накопичених на субрахунках 8 класу, дозволить зробити висновки щодо необхідних заходів, які дозво-

лять збільшити частку витрат на оплату праці за рахунок зменшення інших витрат.

Особливого значення детальний облік витрат набув із прийняттям Податкового кодексу (ПКУ), в якому законодавці намагалися максимально зблизити правила бухгалтерського та податкового обліку. Проте відмінності між ними все ж залишилися:

- до витрат згідно з ПКУ не входять витрати, не пов'язані із господарською діяльністю підприємства, а в бухгалтерському обліку вони включаються до складу витрат;

- відмінності у визначенні собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг): на відміну від ПСБО 16 «Витрати» ПКУ не змушує включати до податкової собівартості виготовлених та реалізованих товарів (робіт, послуг) змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати. За ПКУ ці витрати відносяться не до собівартості, а до інших витрат;

- існування обмежень при включенні витрат у податковому обліку (витрати на ремонт основних фондів, витрати на відрядження працівників, витрати на роєлі, витрати на навчання, витрати, понесені у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізособи – платника єдиного податку тощо). Незважаючи на відмінності, що залишилися, тенденції до об'єднання податкового і бухгалтерського обліку очевидні. До прийняття ПКУ веденню податкового обліку на підприємствах приділялося більше значення, наслідком чого була другорядність обліку фінансового. З прийняттям ПКУ ситуація кардинально змінилася. Тепер, наприклад, для складання звітності з податку на прибуток підприємства бухгалтеру необхідно заповнити кілька видів додатків, в яких детально описуються всі види витрат у розрізі саме фінансового обліку. Крім того, більшість підприємств за ПКУ разом із податковою звітністю має подавати і фінансову. Тому правильне, точне і детальне ведення бухгалтерського обліку витрат, у тому числі і на оплату праці, стало першочерговим завданням усіх суб'єктів господарювання.

Заходи щодо зниження загального обсягу витрат та підвищення в них частки витрат на оплату праці на кожному підприємстві повинні визначатися з урахуванням своїх специфічних особливостей. При цьому власний комплекс заходів щодо змінення структури витрат доцільно складати з врахуванням особливостей виробничо-технологічного процесу, фондоозброєності, специфіки забезпечення сировиною, матеріалами, паливно-енергетичними ресурсами, збуту готової продукції, робіт, послуг. Важливим напрямом збільшення витрат на оплату праці в матеріаломістких видах економічної та промислової діяльності має стати зниження питомої ваги матеріальних витрат на основі ресурсозбереження. Одним зі шляхів використання цього резерву має стати недопущення перевищення витрат сировини, матеріалів, енергоресурсів порівняно зі встановленими нормативами. Для повного та своєчасного використання цього резерву зростання частки витрат на оплату праці в загальній сумі витрат необхідно забезпечити систематичний та якіс-

ний перегляд чинних нормативів із витрачання сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива та інших енергоресурсів на виробництво й реалізацію продукції. Важливим внутрішнім резервом підвищення частки оплати праці в собівартості продукції залишаються також зростання продуктивності праці, скорочення надлишкової кількості працівників, раціональне використання робочого часу й усунення його втрат. У сучасних умовах господарювання процедура формування та розподілу фонду оплати праці має коригувати заробітну плату працівника залежно від ефективності його праці, яка визначає ступінь раціонального використання ресурсів виробництва. У цьому випадку зростання видатків на оплату праці має залежати від ціни праці поза зменшенням доходів підприємства, тому що збільшення у ціні продукту (собівартості) частки витрат на оплату праці відбуватиметься поруч зі скороченням інших витрат (матеріальних та інших операційних витрат у структурі собівартості).

Висновки

Важливим питанням в обліку розрахунків із заробітної плати є розробка її методики, яка залежить, перш за все, від положень, відображених у колективному договорі (трудовій угоді, контракті) та обліковій політиці підприємства.

При бригадній організації праці підприємства доцільно при розподілі спільного заробітку між членами бригади використовувати КТУ.

З метою гармонізації чинного нормативного забезпечення обліку оплати праці і управління витратами на підприємстві запропонувати до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відкривати 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».

На багатьох господарюючих підприємствах наявні реальні резерви збільшення питомої ваги витрат на оплату праці в собівартості продукції та операційних витратах. Саме тому пошук резервів для змінення частки витрат на оплату праці в операційних витратах доцільно розпочинати з підприємства, враховуючи специфічні особливості його діяльності та узагальненням отриманих результатів. За допомогою запропонованого методу коригування фонду оплати праці можна збільшити вартість оплати праці у загальних витратах, не збільшуючи собівартість виробництва, а отже не знижуючи його фінансових результатів діяльності. Необхідним та доцільним є застосування заходів щодо підвищення рівня економіко-аналітичної роботи на підприємствах з метою виявлення резервів зниження загальної суми витрат, оптимізації рівня витрат на оплату праці за одночасного й цілеспрямованого залучення виявлених резервів на підвищення середньої заробітної плати на підприємствах, а для цього потрібно в обліковій політиці підприємства прописати розділ управління витратами на підприємстві, в тому числі витратами на оплату праці.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про оплату праці» [Електрон. ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=108%2F95-%E2%FO>. – Назва з екрану.
2. Кодекс законів про працю України: [офіц. видання] / Верховна Рада України. – К.: Концерн «Видавничий Дім «Ін Юре», 2004. – 160 с.
3. 34 положення (стандарту) бухгалтерського обліку. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності. – К.: КНТ, 2009. – 320 с.

4. Податковий кодекс України (зі змінами і доповненнями).
5. Ворона Ю.В. Удосконалення обліку, аналіз та аудит розрахунків з оплати праці // Фин. рынки и ценные бумаги. – 2009 – №23. – С. 36–40.
6. Гамова О.В. Проблеми формування теоретичного підґрунтя управління фондом заробітної плати на підприємстві // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – №3(81). – С. 50–55.
7. Додонов О.В. Коригування розміру ФОП підприємства з урахуванням показника «ефективність праці» // Економіст. – 2007. – №8. – С. 18–19.
8. Дудченко Н.І. Удосконалення обліку, аналізу та аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах // Фин. рынки и ценные бумаги. – 2009. – №15. – С. 24–28.

УДК 368.(075.8); 332.83

Т.В. СЕРДЮК,
к.в.н., доцент

Доступність житла для населення України в контексті існуючої пільгової політики

У статті досліджується стан доступності житла для населення України в умовах існуючої системи пільг та визначені проблеми, що гальмують вирішення житлової проблеми в Україні.

Ключові слова: житло, пільги, доступність житла для населення, будівництво житла, попит на житло, квартирна черга.

В статье исследуется состояние доступности жилья для населения Украины в условиях существующей системы льгот и обозначены проблемы, тормозящие решение жилищной проблемы в Украине.

Ключевые слова: жилье, льготы, доступность жилья для населения, строительство жилья, спрос на жилье, квартирная очередь.

Постановка проблеми. Пріоритетним напрямом державної житлової політики є створення ринкових механізмів, що дозволяють населенню самостійно, не вдаючись до допомоги держави, задовольняти свої потреби в житлі. Тому основним критерієм ефективності державного регулювання в житловій сфері є доступність житла для населення.

У міжнародній практиці термін «доступність житла» ідентифікується з можливістю споживачів його оплатити. В той же час витрати домогосподарства на житло не повинні перевищувати 35% доходу, оскільки в іншому випадку виникає високий ризик невиконання боргових зобов'язань за виплатами. Коли мова йде про доступність житла для населення, часто мають на увазі доступність придбання його у власність. Правильніше було б під доступністю розуміти мо-

жливість володіння або користування житловими приміщеннями, що відповідають вимогам соціальних норм на одну людину. Забезпечення населення доступним житлом є складною проблемою навіть для багатих розвинених країн.

Державні стандарти забезпечення населення доступним житлом в Україні дещо вищі, ніж у Росії, і становлять 21 кв. м на члена сім'ї плюс 10,5 кв. м на сім'ю [1, 2].

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. В країнах Європи близько 40% сімей орендують житло, у США – близько 25%, а показник забезпечення квадратними метрами там у рази вищий, ніж в Україні. Проте в Україні в даний час ціни на оренду житла такі, що існуючий рівень заробітної плати сім'ї не завжди дозволяє його орендувати.

Доступність житла часто пов'язується з його низькою вартістю. Оскільки на ринку країни будується дуже мало житла, виникла ситуація, коли попит значно перевищує пропозицію і тому зростають ціни як на саме житло, так і на його оренду. За міжнародними нормами, для збалансування попиту і пропозиції на житло його має будуватися не менше 1 кв. м на людину в рік. На рис. 1 наведений цей показник в динаміці по Україні.

Такого приросту будівництва нового житла в 2010 і 2011 роках, як це відображено на рис. 1, практично не відбулося, адже органами Держкомстату була зарахована площа самовільно побудованих протягом кількох десятиліть житлових будинків, садових і дачних будинків, але не зареєстрованих і прийнятих в експлуатацію за спрощеною схемою.

Якщо в Україні будується 0,1–0,2 кв. м на людину, то в РФ, Казахстані – 0,4, у Білорусії – 0,6–0,7 кв. м, а в 2008 році в США було введено 1,6 кв. м, в Китаї, Португалії – більше 1,4 кв. м [3].