

УДК 331.2

Л. М. Очеретко,
к. е. н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя
К. О. Багрій,
магістранта 6 курсу, Запорізький національний технічний університет, м. Запоріжжя

DOI: 10.32702/2306-6814.2018.23.67

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

L. Ocheretko,
cand. sc. (econ.), assistant professor of department
of "Accounting and taxation" Zaporozhye National Technical University, Zaporizhzhia
K. Bahrui,
Master, the 6th course, Zaporizhzhye National Technical University, Zaporizhzhia

IMPROVEMENT OF THE COST ACCOUNTING FOR LABOUR PAYMENT

Підприємства сьогодні працюють у складній економічній ситуації, для якої характерна жорстка конкуренція, боротьба за якість та високий рівень професіоналізму робочої сили. Розрахунки з робітниками та службовцями — один з найбільш трудомістких ділянок бухгалтерської роботи.

У зв'язку з цим заробітну плату слід розглядати як одне із найбільш важливих соціально-економічних явищ, оскільки, з одного боку, вона є основним джерелом доходів громадян України — найманих працівників, і тому може розглядатись як один із головних компонентів, що визначають рівень життя населення країни. З другого, для роботодавців витрати на заробітну плату є вагомою часткою загальних витрат виробництва, а тому її розмір має суттєве значення і для доходів роботодавця.

У сучасних умовах правильний і головне дієвий облік витрат повинен стати не лише як засіб дотримання вимог чинного законодавства, а й як джерело надійної інформації для подальшого контролю та управління витратами на оплату праці. Проблема управління витратами на оплату праці полягає в тому, що кожен власник прагне мінімізувати будь-які витрати, адже це збільшить його прибуток. Та й об'єктивно на кожному підприємстві є свій максимальний рівень витрат на оплату праці, при перевищенні якого підприємство просто стає збитковим.

Тому актуальність обраної теми зумовлена тим, що трудові ресурси роблять вплив не тільки на ефективну роботу конкретного підприємства, але і є головним важелем діяльності держави в цілому. Отже, заробітна плата виражає і вартість товару робочої сили, і оплату за працю, за витрати і результати її, що визнані ринком.

У статті розкрито основні підходи до встановлення сутності поняття "заробітна плата" та її вплив на організацію обліку, встановленню відмінності та взаємозв'язок між поняттями "заробітна плата" та "оплата праці". Також визначена мета обліку витрат на робочу силу. Запропоновано класифікацію витрат на оплату праці. Розглянуто основні завдання бухгалтерського обліку з оплати праці та запропоновано модель аналітичного обліку оплати праці та аналітика рахунків з обліку оплати праці.

Today, enterprises operate in a difficult economic situation which is characterized by stiff competition, the struggle for quality and the high level of professionalism of the workforce. Settlements with workers and employees is one of the most labour-intensive areas of accounting

work. In this regard, wages should be considered as one of the most important socioeconomic phenomena, since, on the one hand, it is the main source of income of Ukrainian citizens — hired workers, and therefore can be considered as one of the main components determining the level of life of the country's population. On the other hand, for employers, wage costs represent a significant share of total production costs, and therefore its size is also significant for employer incomes.

In modern conditions, the correct and most important effective cost accounting should be not only as a means of complying with the requirements of the current legislation, but also as a source of reliable information for further control and management of labor costs. The problem of managing the cost of labor is that each owner seeks to minimize any costs, because it will increase his profit. Yes, and objectively, at each enterprise there is a maximum level of labor costs, in case of exceeding which the company simply becomes unprofitable.

Therefore, the relevance of the chosen topic is due to the fact that labour resources have an impact not only on the efficient work of a particular enterprise, but also as a major lever of the state's activity in general. Consequently, the salary is expressed both by the cost of the goods of the labour force, and by the payment for labour, for the costs and their results, which are recognized by the market.

The article reveals the main approaches to the definition of the essence of the concept "salary" and its influence on the organization of accounting, determines the differences and interconnections between concepts "salary" and "labour payment". This study also determines the purpose of accounting for labor costs. The classification of labor costs is offered. The article considers the main objectives of accountancy for labour payment and offers the model of the analytical accounting of labour payment and account analytics for labour payment.

*Ключові слова: облік, заробітна плата, оплата праці, витрати на оплату праці, бухгалтерський облік.
Key words: accounting, salary, labour payment, cost for labour payment, accountancy.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Облік праці та заробітної плати є одним із найважливіших і складних у всій системі обліку на підприємстві. На будь-якому підприємстві цей розділ обліку ведеться в обов'язковому порядку, він є складним та трудомістким. Саме тому проблемні питання бухгалтерського обліку нарахування заробітної плати потребують глибоких досліджень, оскільки їх розв'язання у свою чергу позитивно вплине на формування достовірної інформації про розрахунки з оплати праці найманих працівників як податкового, так і статистичного обліку в цілому.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Теоретичні та практичні аспекти обліку витрат на оплату праці розглядали у своїх працях вітчизняні та зарубіжні вчені: О.В. Кравченко, Н.В. Овсяк, Р.Е. Островерха, А.В. Погосова, Д.М. Ядранський, А.В. Ячнева, Л.С. Герасимчук, О.В. Кантаєва, О.В. Покатаєва, Г.О. Кошулинська, Н.В. Потриваєва, І.В. Савченко. Однак в результаті змін що відбуваються на законодавчому рівні, питання облікового відображення операцій з оплати праці потребують подальшого удосконалення.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є дослідження та розробка рекомендацій щодо удосконалення організації обліку витрат на оплату праці на підприємстві.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Заробітна плата згідно зі ст. 1 Закону України "Про оплату праці" трактується, як винагорода обчислена, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [1].

На законодавчому рівні існує два терміни — "оплата праці" і "заробітна плата". Деякі вчені (В.І. Прокопенко, А.Ю.Пашерстник, С.А. Міхєєв) вважають їх синонімами, хоча вони являються різними за своєю сутністю.

Так, за часів А. Сміта сутність заробітної плати розглядалась у нерозривному взаємозв'язку із поняттям "праця": "Продукт праці є природною винагородою за працю, або його заробітною платою" [7, с. 125]. Згідно із цим тлумаченням заробітна плата буде справедливою винагородою за працю у разі її відповідності фізичним, моральним, розумовим витратам праці, її складності та професіоналізму працівника, що є критеріями побудови оптимальної системи оплати праці.

Таблиця 1. Класифікація витрат на оплату праці

| Джерело | Ознаки класифікації | Види витрат на оплату праці |
|--------------------------------|---|---|
| Закон України про оплату праці | За видами | - основні виплати; - додаткові виплати; - інші заохочувальні та компенсаційні виплати |
| | За формами | - погодинна заробітна плата; - відрядна заробітна плата |
| Кодекс законів про працю | За системою | - пряма відрядна; - відрядно-преміальна; - відрядно-прогресивна; - непряма відрядна; - акордна; - акордно-преміальна; - колективна відрядна |
| ПСБО 26 «Виплати працівникам» | За проміжками часу роботи | - поточні; - при звільненні; - по закінченні трудової діяльності |
| ПСБО 16 «Витрати» | За статтями калькуляції собівартості | - основна заробітна плата; - додаткова заробітна плата; - інші виплати працівникам; - відрахування на соціальні заходи |
| | За можливістю віднесення на конкретний об'єкт калькуляції | - прями витрати; - непрямі витрати |
| | Залежно від центру відповідальності | Витрати на оплату праці в розрізі структурних підрозділів підприємства |
| | За можливістю контролю | - контрольовані; - неконтрольовані |
| | З точки зору потреб аналізу | - планові; - фактичні |
| | За періодом | - витрати минулого періоду; - витрати поточного періоду; - витрати майбутнього періоду |

Джерело: власна розробка авторів.

Сутність заробітної плати дає змогу визначити склад об'єктів організації обліку, серед яких основними є кількість відпрацьованого робочого часу, обсяги виробітку, рівень складності виконуваних операцій тощо.

Н.Б. Болотіна висловлює погляд, що термін "оплата праці" більш широкий і його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів і всієї системи правових засобів у цій сфері, тоді як термін "заробітна плата" спрямований на права працівника у трудових відносинах, на отримання грошової винагороди та надає визначення

терміну "заробітна плата" як грошова винагорода, яка виплачується власником працівнику за працю у встановленому сторонами трудового договору розмірі і в межах, визначених законодавством, соціально-партнерськими угодами, колективним і трудовим договорами [5, с. 80].

Поняття "оплата праці" використовують поряд з економічною категорією "заробітна плата": оплата праці як трудовий дохід працівника залежить від кількості та якості затраченої ним корисної праці, який виплачується роботодавцем у вигляді заробітної плати в грошовій

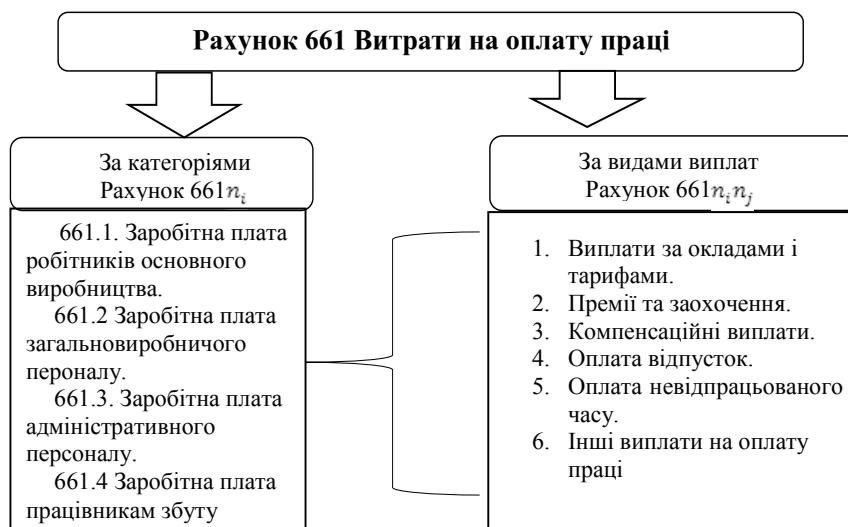


Рис. 1. Удосконалення моделі аналітичного обліку оплати праці

Джерело: власна розробка авторів.

Таблиця 2. Аналітика рахунків з обліку оплати праці

| Рахунок 1-го порядку | Аналітичний рахунок 2-го порядку | | Аналітичний рахунок 3-го порядку | |
|--|---|--|----------------------------------|--------------------------------|
| | Код | Назва | Код | Назва |
| Рахунок 661 Витрати на оплату праці | 661.1 | Заробітна плата робітників основного виробництва | 661.1.1 | Виплати за окладами і тарифами |
| | | | 661.1.2 | Премії та заохочення |
| | | | 661.1.3 | Компенсаційні виплати |
| | | | 661.1.4 | Оплата відпусток |
| | | | 661.1.5 | Оплата невідпрацьованого часу |
| | | | 661.1.6 | Інші виплати на оплату праці |
| | 661.2 | Заробітна плата загально-виробничого персоналу | 661.2.1 | Виплати за окладами і тарифами |
| | | | 661.2.2 | Премії та заохочення |
| | | | 661.2.3 | Компенсаційні виплати |
| | | | 661.2.4 | Оплата відпусток |
| | | | 661.2.5 | Оплата невідпрацьованого часу |
| | | | 661.2.6 | Інші виплати на оплату праці |
| 661.3 | Заробітна плата адміністративного персоналу | 661.3.1 | Виплати за окладами і тарифами | |
| | | 661.3.2 | Премії та заохочення | |
| | | 661.3.3 | Компенсаційні виплати | |
| | | 661.3.4 | Оплата відпусток | |
| | | 661.3.5 | Оплата невідпрацьованого часу | |
| | | 661.3.6 | Інші виплати на оплату праці | |
| 661.4 | Заробітна плата працівникам збуту | 661.4.1 | Виплати за окладами і тарифами | |
| | | 661.4.2 | Премії та заохочення | |
| | | 661.4.3 | Компенсаційні виплати | |
| | | 661.4.4 | Оплата відпусток | |
| | | 661.4.5 | Оплата невідпрацьованого часу | |
| | | 661.4.6 | Інші виплати на оплату праці | |

Джерело: власна розробка авторів.

або натуральній формі [6, с. 12]. Отже, систему оплати праці можна розглядати як комплексне поняття, що на рівні практичного використання містить види і форми заробітної плати, яка нараховується і виплачується працівнику за його працю відповідно до умов трудового договору.

Традиційно щодо оплати праці найманих працівників застосовується термін "заробітна плата", ним підкреслюється те, що грошова винагорода виплачується за витрачену працю, за роботу, яка виконана. Крім того, тут підкреслюється також результативність праці. Як права категорія заробітна плата є грошовою винагородою, яка виплачується власником працівнику за працю у встановленому сторонами трудового договору розмірі і в межах, визначених законодавством, соціально-партнерськими угодами, колективним і трудовим договорами.

Отже, заробітна плата є основним джерелом доходу працівників підприємства. Основним фактором, який впливає на ефективність діяльності та конкурентоспроможність підприємства, є витрати на оплату праці.

Згідно з П (С) БО 16 "Витрати" до складу елементу витрат "Витрати на оплату праці" включається заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці [4].

Мета обліку витрат на робочу силу — визначення витрат робочого часу робітниками за видами діяльності; величини виробітку або ступеню виконання змінного завдання; достовірності нарахування заробітної плати; розрахунків із працівниками з оплати праці; контроль за використанням фондів оплати праці.

Правильний підхід до формування таких витрат дозволить ефективно використовувати трудові ресурси. Тому необхідно детальніше досліджувати класифікацію витрат на оплату праці (табл. 1).

Таке розмежування сприяє чіткому розумінню суті нарахування зарплати, правильного вибору форми, системи та виду витрат на оплату праці.

Оплата праці є однією із найскладніших та найголовніших ділянок бухгалтерського обліку в процесі діяльності кожного підприємства та становить майже 50% витрат при калькулюванні собівартості виробленої продукції.

Організація обліку оплати праці є системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, тому основними завданнями бухгалтерського обліку з оплати праці є такі:

- правильне і своєчасне документальне оформлення табеля робочого часу;
 - ведення обліку та контроль виробітку кожного працівника;
 - точність та правильність розрахунку заробітної плати відповідно до чинних положень;
 - своєчасність та правильність виплати заробітної плати;
 - узагальнення заробітної плати за її видами і формами та об'єктами обліку витрат;
 - правильність відображення витрат на заробітну плату на рахунках бухгалтерського обліку;
 - ведення розрахунків із бюджетом щодо утриманих податків та нарахування єдиного соціального внеску;
 - правильність відображення витрат по заробітній платі у фінансові звітності та своєчасність подання статистичної звітності щодо виплат працівникам.
- Відповідно до "План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій" інформація про розра-

хунки за виплатами працівникам узагальнюються на синтетичному рахунку №66 "Розрахунки за виплатами працівникам" [3]. Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України, яка має рекомендаційний характер [2], пропонується відкрити наступні аналітичні рахунки другого порядку, які представлені на рисунку 1.

Рахунок 661 "Витрати на оплату праці" поділяється на субрахунки за категоріями та видами виплат. За категоріями на субрахунку 661.1 запропоновано відображати нарахування заробітної плати основного виробництва; на субрахунку 661.2 — нарахування заробітної плати загальноновиробничого персоналу; на субрахунку 661.3 — нарахування заробітної плати адміністративного персоналу; на субрахунку 661.4 — нарахування заробітної плати працівникам збуту.

З метою удосконалення моделі аналітичного обліку оплати праці пропонуємо ввести наступні аналітичні рахунки третього порядку, які представлено в таблиці 2.

Аналітичний рахунок другого порядку поділяється на аналітичні рахунки третього порядку: виплати за окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток, оплата невідпрацьованого часу та інші виплати на оплату праці.

Використання в практичній діяльності запропонованої моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам дозволить удосконалити методику обліку розрахунків за виплатами працівникам; посилити інформаційну, контрольну й управлінську функції; систематизувати нарахування, облік та видачу виплат працівникам; розширити можливості використання облікової інформації в управлінні; підвищити ефективність аналітичної роботи.

ВИСНОВКИ

Основою ефективної діяльності суб'єкта господарювання виступає чітко налагоджена система бухгалтерського обліку. Основним фактором, який впливає на ефективну діяльність підприємства, є витрати на оплату праці. Загальна мета класифікації витрат, як і будь-якої іншої класифікації, полягає в створенні впорядкованої структури про витрати організації. Без такої структури не можливі ефективні ведення рахунків і прив'язання витрат до об'єкта. Хоча класифікація витрат здійснюється і фінансовим обліком, проте вона не завжди прийнятна для задоволення інформаційних потреб керівництва.

Організація обліку праці та її оплати — одна з найбільш складних ділянок роботи, яка відбиває різнобічні інтереси сторін суспільно — трудових відносин — працівників, роботодавців, держави та потребує точних і оперативних даних і здійснення контролю за використанням трудових ресурсів. Тому запропонована модель аналітичного обліку оплати праці та аналітика рахунків з обліку оплати праці дозволить підвищити ефективність взаємодії різних користувачів інформації та відображення достовірної інформації в фінансовій звітності підприємства.

Література:

1. Закон України "Про оплату праці" від 24.03.95 р. № 108/95 — ВР, із змінами і доповненнями [Електрон-

ний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.buh24.com.ua/zakon-ukrayini-pro-oplatu-pratsi/>

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 р. №291 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4186.html

3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. №291 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.buh24.com.ua/plan-rahunkiv-buhgalterskogo-obliku-aktiviv-kapitalu-zobovyzan-i-gospodarskih-operatsiy-pidpriemstv-i-organizatsiy/>

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" від 13.12.1999 р. № 318, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.help/law/318/>

5. Болотина Н.Б. Трудове право України: підр. / Н.Б. Болотина, Г.И. Чанишева. — К: Знання, 2011 — 242 с.

6. Мельник Т.Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати: авт. дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук за спец. 08.06.04 — Бухгалтерський облік, аналіз і аудит / Т.Г. Мельник. — К., 2005 — 18 с.

7. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Антология экономической классики / А. Смит [пред. Столярова И.А. — Т.1.]. — М.: "Эконом", "Ключ", 1993. — 475 с.

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (1995), The Law of Ukraine "On Remuneration of Labor", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/108/95-%D0%B2%D1%80> (Accessed 10 Nov 2018).

2. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Instruction on the application of the Plan of Accounts of Accounting for Assets, Capital, Commitments and Business Operations of Enterprises and Organizations", available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4186.html (Accessed 10 Nov 2018).

3. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Plan of accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations", available at: <https://www.buh24.com.ua/plan-rahunkiv-buhgalterskogo-obliku-aktiviv-kapitalu-zobovyzan-i-gospodarskih-operatsiy-pidpriemstv-i-organizatsiy/> (Accessed 10 Nov 2018).

4. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Regulation (standard) of accounting 16 "Expenses", available at: <https://zakon.help/law/318/> (Accessed 10 Nov 2018).

5. Bolotina, N.B. (2011), *Trudove pravo Ukrainy* [Labor Law of Ukraine], Znannia, Kyiv, Ukraine.

6. Mel'nyk, T.H. (2005), "Accounting, analysis and audit of labor and its payment", Ph.D. Thesis, Accounting, analysis and audit, Kyiv, Ukraine.

7. Smit, A. (1993), *Issledovanie o prirode i prichinah bogatstva narodov. Antologija jekonomicheskoy klassiki* [Research on the nature and causes of the wealth of nations. Anthology of economic classics], "Jekonov", "Kljuch", Moscow, Russia.

Стаття надійшла до редакції 18.11.2018 р.