

СЕКЦІЯ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.221

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2019-6-65>**Агамас П.Й.**

*кандидат економічних наук, професор,
професор кафедри міжнародних фінансів, обліку та оподаткування
Університету імені Альфреда Нобеля*

Таус К.С.

*магістрант
Університету імені Альфреда Нобеля*

Atamas Petro

*PhD in Economics, professor
professor Department of International Finance, Accounting and Taxation
Alfred Nobel University*

Taus Karina

*Master student Department
of International Finance, Accounting and Taxation
Alfred Nobel University*

УДОСКОНАЛЮЄМО ОБЛІК ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

IMPROVING COMPANY LABOR ACCOUNTING

АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена висвітленню проблем обліку праці та її оплати на підприємствах у сучасних умовах. Досліджено сутність оплати праці, основні нормативні документи, що регулюють питання ведення обліку оплати праці. Зазначено основні форми оплати праці та розкрито їхні особливості. Розкрито порядок ведення обліку оплати праці на підприємствах. Удосконалено методичні підходи щодо ведення обліку оплати праці – запропоновано деталізацію розрахунків з оплати праці залежно від економічного змісту нарахунків. З метою отримання управлінської інформації про витрати підприємства на оплату праці запропоновано впровадити форму «Управлінський звіт про прибутки та збитки», в якій виділити з рядків «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», «Адміністративні витрати», «Витрати на збут» окремі рядки «У тому числі на оплату праці». Це дасть змогу деталізувати у процесі аналізу питому вагу і динаміку витрат на заробітну плату у розрізі видів діяльності.

Ключові слова: оплата праці, заробітна плата, облік, аналіз, тарифна система.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена рассмотрению проблем учета труда и его оплаты на предприятиях в современных условиях. Исследована сущность оплаты труда, основные нормативные документы, регулирующие вопросы ведения учета оплаты труда. Указаны основные формы оплаты труда и раскрыты их особенности. Рассмотрен порядок ведения учета оплаты труда на предприятиях. Усовершенствованы методические подходы к ведению учета оплаты труда – предложена детализация расчетов по оплате труда в зависимости от экономического содержания начислений. С целью получения управленческой информации о затратах предприятия на оплату труда предложено внедрить форму «Управленческий отчет о прибылях и убытках», в которой выделить из строк «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)», «Административные расходы» и «Расходы на сбыт» отдельные строки «В

том числе на оплату труда». Это позволит детализировать в процессе анализа удельный вес и динамику затрат на заработную плату в разрезе видов деятельности.

Ключевые слова: оплата труда, заработная плата, учет, анализ, тарифная система.

ANNOTATION

The question of organization of labor, its payment and the level of remuneration in the total enterprise expenses is quite relevant for all enterprises. In order to solve problems related to salary, it is important to have a proper organization of accounting, analysis and audit of labor costs, its remuneration and the status of payments to employees. The article covers the essence of remuneration and the main normative documents that regulate the issues of wage accounting. The forms of remuneration are indicated and the features of their application are shown. The procedure of keeping payroll accounting at enterprises is revealed, methodological approaches to keeping payroll costs and payments with employees are improved, and details of payroll calculations depending on the economic content of accruals are proposed. Particular attention is paid to the creation and adoption of internal normative documents (orders, regulations, rules, working and job descriptions of accounting employees, etc.), which regulate the issues of organization of remuneration and keeping records of labor costs and payments with employees at the enterprise. The question arises about the need for a clear division of the functional responsibilities of accounting between separate structural units of the enterprise (production shops, labor and pay department, administrative services, etc.). Proposed additions to the accounting policies of the company, it is recommended to specify in detail what types of charges are related to production costs and which types must be paid for the profits of the company or other sources of income. In order to improve the payroll accounting system, it is proposed to introduce into the synthetic account 66 «Payments to employees» a second-order subaccount system, which would reflect the payments with employees for certain types of payments: basic pay, dismissal payments, deposits, deposits in kind (where permitted),

etc. In order to obtain prompt managerial information on the costs of the enterprise on the wage, it is proposed to introduce a special form of internal economic reporting, in which separate indicators with information on the wage costs are distinguished.

Key words: pay, wages, accounting, analysis, tariff system.

Постановка проблеми. У зв'язку з переходом до ринкових відносин в економіці з'являються нові процеси, які викликають об'єктивну необхідність реформи оплати праці. Ця реформа повинна бути спрямована на формування ефективної системи матеріального стимулювання працівників, основними принципами якої має бути винагорода за розміром еквівалента особистого трудового внеску працівників і надання підприємствам різних форм власності максимальної самостійності у питаннях оплати праці.

Формування політики оплати праці, соціальна підтримка та захист робітників належать безпосередньо до функцій підприємства, яке самостійно визначає форми, системи та розмір оплати праці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні, методичні і прикладні питання багатопланової проблеми обліку праці та її оплати завжди були предметом наукових досліджень, зокрема, таких відомих українських учених-економістів, як: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.М. Давидов, М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, В.П. Суйц, Б.В. Усач, В.А. Хмельницький та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проте низка теоретичних, методичних, організаційних, практичних, нормативно-правових та інших аспектів обліку і контролю праці та її оплати в сучасних умовах розвитку національної економіки, формування соціально орієнтованого ринку праці в контексті стандартизації і гармонізації їх із міжнародними вимогами названими авторами висвітлені не досить.

Актуальність, теоретична і практична значущість дослідження вказаних проблем, а також необхідність пошуку шляхів удосконалення обліку й аудиту оплати праці в умовах формування соціально орієнтованої ринкової економіки визначили вибір теми цього дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є аналіз організації і порядку ведення обліку оплати праці на підприємстві та визначення основних напрямів його удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проблема оплати праці є ключовою у вітчизняній економіці, успішне вирішення якої зможе вплинути на підвищення ефективності виробництва та підвищення добробуту громадян. Згідно із Законом 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. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійних і ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства» [3].

Відповідно до пп. 14.1.48 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, «заробітна плата – це основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом» [6].

Основними нормативними документами, які регулюють облік оплати праці на підприємствах, є: Кодекс України про працю; Податковий кодекс України; Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти.

З метою бухгалтерського обліку на підприємствах розробляються внутрішні нормативні документи (накази керівництва, положення, правила, робочі та посадові інструкції окремим працівникам), які регулюють питання організації оплати праці на підприємстві та ведення обліку витрат праці і розрахунків із працівниками.

Важливим аспектом облікової політики в частині оплати праці є застосування систем та форм оплати праці на підприємстві, адже правильна їх організація дає змогу достовірно оцінити затрати праці та підвищити її продуктивність. Зауважимо, що в досліджених документах знаходять відображення питання щодо операцій, пов'язаних із оплатою праці: термінові виплати заробітної плати; встановлення норм добових на відрядження та термінівподачі звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт; відповідальність за ведення, ввзберігання та видачу трудової книжки і виконавчого листа; нарахування заробітної плати відповідно до умов колективного договору; нарахування доплати до основної заробітної плати; процес документування розрахунків за заробітною платою тощо.

Основними формами оплати праці на підприємствах є відрядна і погодинна та відповідні їм облікові показники. Залежно від способу розрахунку заробітної плати розрізняють види відрядної форми оплати праці (табл. 1).

Під час використання погодинної форми заробітної плати встановлюється взаємозв'язок між розміром заробітної плати та кількістю відпрацьованого часу. Як справедливо зазначає М.Я. Костенко, вона може бути використана під час нарахування заробітної плати адміністративному та обслуговуючому персоналу [5]. Залежно від терміну, за який нараховується заробіток, погодинна оплата поділяється на власне погодинну, позмінну (поденну) і помісячну. Погодинна оплата праці включає просту погодинну і погодинно-преміальну системи нарахування заробітної плати. Помісячна оплата визначається у вигляді стабільних місячних окладів (ставок оплати).

На підприємствах часто застосовують оплату праці за трудовими угодами, що укладаються між підприємством і працівником для виконання конкретної роботи на договірних засадах. У нових умовах господарювання широко використовується також оплата праці за контрактом.

Таблиця 1

Види відрядної форми оплати праці

Назва	Зміст
Пряма відрядна	Розмір заробітної плати залежить від кількості та якості виконаної роботи чи виробленої продукції. Застосовується в галузях, де можна визначити обсяг виконаної роботи чи виробленої продукції окремим працівником.
Непряма відрядна	Величина заробітної плати допоміжного персоналу визначається за результатами праці основних робітників з урахуванням виконання норм виробітку (норм часу) основними робітниками та їх чисельності.
Відрядно-преміальна	Загальний зарібок робітника складається із заробітної плати, нарахованої за фактично виконану роботу чи вироблену продукцію за прямими (необмеженими) відрядними розцінками, і премій за виконання та перевиконання установлених планових (нормативних) кількісних і якісних показників.
Відрядно-прогресивна	Заробітна плата робітникам нараховується за обсяг виконаної роботи чи виробленої продукції в межах планової норми (базис) виробітку за основними незмінними відрядними розцінками, а за обсяг роботи чи продукції, виконаної (виробленої) понад вихідну планову норму (базис) виробітку, – за підвищеними чи прогресивно зростаючими прямими відрядними розцінками.

Виходячи з наведених нормативних вимог, основними завданнями, які має виконувати облік операцій з оплати праці, є:

1) точне і своєчасне відображення даних про обсяг отриманої продукції і наданих послуг, а також нарахування заробітної плати відповідно до кількості та якості затраченої праці;

2) правильне нарахування оплати праці кожному працівнику;

3) достовірний розподіл оплати праці по об'єктах обліку;

4) точне і своєчасне проведення розрахунків з оплати праці з працівниками підприємства;

5) своєчасне й об'єктивне інформування керівництва підприємства про стан розрахунків з оплати праці;

6) своєчасне складання та подання бухгалтерської та статистичної звітності з питань організації та оплати праці.

Облік розрахунків з оплати праці здійснюється на основі типових форм, які затверджені наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі» № 144 від 22.05.1996 та наказом Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» № 489 від 05.12.2008 р., прийнятих на виконання заходів щодо реалізації державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики.

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці підприємства здійснюють на пасивному рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» за відповідними відповідним субрахунками. Так, за кредиторським субрахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати, відпускних, премій тощо, а за дебетом – утримання із заробітної плати (податок із доходів фізичних осіб, військовий збір, утримання за виконавчими листами та інші), суми виплаченої або депонованої заробітної плати.

Аналітичний облік розрахунків із робітниками і службовцями з оплати праці ведеться за

кожним працівником із застосуванням особових рахунків (карток), які містять інформацію про нараховані суми, утримання, виплати. Ця інформація використовується для наступних розрахунків середньої заробітної плати (під час оплати відпусток, нарахувань допомоги з тимчасової непрацездатності тощо), видачі довідок.

Аналітичний облік депонованої заробітної плати ведеться за кожною незатребуваною сумою безпосередньо в реєстрі обліку депонованої заробітної плати. Виплата такої заробітної плати оформляється видатковим касовим ордером.

Вважаємо, що процес організації бухгалтерського обліку операцій з оплати праці повинен бути спрямований на мотивацію до зростання продуктивності праці, використання встановленого робочого часу та повне висвітлення загальної чисельності працівників з метою підвищення ефективності оподаткування. Для цього кожне підприємство повинно чітко розподілити функціональні обов'язки облікового забезпечення між структурними підрозділами (виробничими цехами, майстернями, відділом праці та її оплати, адміністративними службами тощо). Удосконалення організації бухгалтерського обліку операцій з оплати праці на підприємстві повинно також виходити з оптимізації тарифного регулювання оплати праці.

Оскільки витрати на оплату праці розглядаються в системі всіх витрат підприємства, то для ПП «НВФ «ДИСПЕКС» є важливими питання розкриття інформації про витрати на оплату праці в обліковій політиці та управлінській звітності. На наш погляд, в обліковій політиці підприємства слід детально передбачити, які види нарахувань відносяться на витрати підприємства, а також види виплат, премій, які будуть сплачені за рахунок прибутку підприємства або інших джерел надходження коштів (грантів, бюджетного фінансування тощо).

З метою удосконалення бухгалтерського обліку оплати праці в ПП «НВФ «ДИСПЕКС» пропонуємо до синтетичного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» ввести систему субрахунків другого порядку, які б відображали

Таблиця 2

Рекомендована аналітична структурарахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Субрахунок	Назва
661	Розрахунки за заробітною платою
6611	Розрахунки за основною заробітною платою
6612	Розрахунки за виплатами при звільненні
6613	Розрахунки за виплатами після закінчення трудової діяльності
6614	Розрахунки за виплатами відпускних
662	Розрахунки з депонентами
663	Розрахунки за іншими виплатами
664	Розрахунки за виплатами заробітної плати в натуральній формі

розрахунки з усіма категоріями працівників підприємства за окремими видами виплат. Доцільно виокремити такі субрахунки (табл. 2).

Вважаємо, що впровадження нових субрахунків є доречним, адже це дасть змогу підприємству деталізувати аналітичний облік, надасть більш конкретну інформацію про розрахунки за виплатами працівникам для прийняття управлінських рішень, дасть змогу посилити контроль за використанням фонду оплати праці.

Одним із недоліків організації обліку у практичній діяльності підприємств є відсутність оперативної управлінської звітності щодо фактичних витрат з оплати праці. Наявна статистична звітність, яку подають у відповідні державні органи, не розкриває всієї необхідної інформації для керівництва підприємства. З метою отримання оперативної управлінської інформації про витрати підприємства на оплату праці пропонуємо розробити і впровадити форму оперативної внутрішньогосподарської звітності «Управлінський звіт про прибутки та збитки», у якій виділити з рядків «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», «Адміністративні витрати» і «Витрати на збут» окремі рядки «У тому числі на оплату праці». Це дасть змогу аналізувати питому вагу і динаміку витрат заробітної плати у розрізі видів діяльності.

Окрім того, у ПП «НВФ «ДИСПЕКС» необхідно розробити і впровадити систему системного внутрішнього контролю витрат праці та її оплати. Основним напрямом удосконалення обліку і контролю операцій з оплати праці повинно стати посилення контролю за правильним використанням фонду заробітної плати на основі впровадження принципів нормативного обліку витрат на оплату праці. Впровадження нормативного обліку дає змогу фіксувати всі випадки виплат за порушення умов праці і формувати зведену інформацію про розміри, причини і винуватців негативних відхилень від норм для аналізу і своєчасного вжиття заходів з їх мінімізації та повної ліквідації.

Висновки. У сучасних умовах облік заробітної плати займає одне із центральних місць у всій системі обліку на підприємстві. З метою удосконалення аналітичного обліку операцій з оплати праці запропоновано деталізацію розрахунків з оплати праці залежно від економічного змісту окремих виплат. З метою отримання опе-

ративної управлінської інформації про витрати підприємства на оплату праці пропонуємо впровадити форму «Управлінський звіт про прибутки та збитки». У цій формі виділити з рядків «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», «Адміністративні витрати», «Витрати на збут» окремі рядки «У тому числі на оплату праці», що дасть змогу аналізувати питому вагу і динаміку витрат на заробітну плату в розрізі видів діяльності.

Вважаємо, що впровадження наведених вище пропозицій сприятиме підвищенню продуктивності праці і вдосконаленню обліку та контролю стану розрахунків з персоналом з оплати праці.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник Ф.Ф. Бутинець та ін.; за ред. Ф.Ф. Бутиця. Житомир : ПП «Рута», 2000. 608 с.
2. Волошко М.А. Сутність оплати праці як економічної категорії. *Бізнес навігатор*. 2010. № 1. С. 3–4.
3. Каткова Н.В., Маслова К.В. Особливості обліку оплати праці в сучасних умовах та шляхи його удосконалення. *Економіка та суспільство*. 2017. № 8. С. 762–767
4. Костенко М.Я. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства : Навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2005. 400 с.
5. Плахтій Т., Калашник В. Удосконалення моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 1(2). С. 239–247.
6. Податковий Кодекс України від 02 грудня 2010 р. №2756-VI. URL: http://nibu.factor.ua/ukr/info/NKU_rozd/NKU_rozd4 (дата звернення: 14.10.2019).
7. Покатаєва О., Кошулинська Г. Шляхи удосконалення системи оплати праці на підприємстві. *Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія : Економіка та підприємництво*. 2010. № 3. С. 139–141.
8. Про оплату праці : Закон України від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР / Верховна Рада України. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z950108.html (дата звернення: 14.10.2019).

REFERENCES:

1. Butinets F.F. (ed.) (2000) *Bukhhalters'kyu finansovyy oblik* [Accounting financial accounting]. Zhytomyr: PP "Ruta". (in Ukrainian)

2. Voloshko M.A. (2010) Sutnist oplati praci yak ekonomichnoi kategorii [The essence of remuneration as an economic category]. *Business navigamor*, no. 1, pp. 3–4.
3. Katkova N.V., Maslova K.V. (2017) Osoblyvosti obliku oplaty pratsi v suchasnykh umovakh ta shlyayiy yoho udoskonalennya [Special features of the area of payment of rights in the current minds of that country]. *Economy and suspension*, no. 8, pp. 762–767.
4. Kostenko M.Ya. (2005) *Ekonomichnyy analiz i diahnozyka stanu suchasnoho pidpryyemstva* [Economic analysis and diagnostics]. Kiev: Center for Basic Literature.
5. Plakhtiy T., Kalashnik V. (2013) Udokonalennya modeli analychnoho obliku rozrakhunkiv za vyplatamy pratsivnykam [Improving the model of analytical accounting of payments for employees]. *Zbirnik naukovykh prats Tavriyskogo sov-ereign agrotechnological university (economical science)*, no. 1(2), pp. 239–247.
6. Tax Code of Ukraine (2010) № 2756-VI (2010, December 02). *Verhovna Rada Ukraini*. Available at: http://nibu.factor.ua/ukr/info/NKU_rozd/NKU_rozd4 (accessed 14 October 2019).
7. Pokataeva O., Koshulinszka G. (2010) Shlyakhy vdoskonalennya systemy oplaty pratsi na pidpryyemstvi [Ways to improve the system of remuneration at the enterprise]. *Derzhava ta rehiony. Naukovo-vyrobnychyy zhurnal*, no. 3, pp. 139–141.
8. Law of Ukraine on the payment of rights (1995) № 108/95-BP (1995, March 24). *Verhovna Rada Ukraini*. Available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z950108.html (accessed 14 October 2019).