

УДК 657.6

Гільорме Т.В.

кандидат економічних наук, доцент кафедри  
статистики, обліку та економічної інформатики  
Дніпровського національного університету імені Олеся Гончара

Бутильська А.С.

студентка  
Дніпровського національного університету імені Олеся Гончара

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ПІДПРИЄМСТВА

### IMPROVEMENT OF ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL PROVISIONS FOR ACCOUNTING OF PAYMENTS TO ENTERPRISE PERSONNEL

#### АНОТАЦІЯ

У статті проведено системне дослідження та розроблено пропозиції щодо удосконалення теоретичних положень та діючої практики організації обліку виплат працівникам з урахуванням різних облікових концепцій. Запропоновані актуальні зміни в документальному забезпеченні цього сегменту обліку.

**Ключові слова:** облік витрат, витрати на персонал, альтернативні витрати, очікувані витрати.

#### АННОТАЦИЯ

В статье проведено системное исследование и разработаны предложения по совершенствованию теоретических положений и действующей практики организации учета выплат работникам с учетом различных учетных концепций. Предложены актуальные изменения в документальном обеспечении этого сегмента учета.

**Ключевые слова:** учет затрат, затраты на персонал, альтернативные затраты, ожидаемые затраты.

#### ANNOTATION

The paper encompasses system research, critical assessment and development of proposals with regard to the improvement of theoretical guidelines and existing practices of organizing accounting of payments to enterprise personnel with due consideration of various accounting concepts. The work contains suggestions for topical changes in the documentary provisions of the accounting sector under the study.

**Key words:** cost accounting, personnel (staff) costs, opportunity costs, sunk costs.

**Постановка проблеми.** За результатами аналізу стану заборгованості з виплат заробітної плати у 2012–2015 роках можливо дійти висновків, що спостерігається масове звільнення працівників, затримка заробітної плати, скорочення соціальних пільг, та, як наслідок, зниження рівня заробітної плати. Глобальна зміна парадигми управління економікою, спрямування на сталий розвиток вимагає від українських суб'єктів господарювання трансформації системи управління та його складових функцій, особливо обліку. Найбільш цінним активом в інформаційному суспільстві стає кваліфікований персонал, який виявляє зацікавленість у максимізації прибутку підприємства. Вдосконалення системи обліку оплати праці як інформаційної основи повноцінного відтворення трудових ресурсів приводить до зростання багатства країни.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окремі теоретичні, методичні та практичні

проблеми управління витратами на персонал, його складників (обліку, аналізу, планування та прогнозування тощо) досліджено українськими вченими Ф.Ф. Бутинцем, С.Ф. Головим, О.А. Грішновою, А.М. Колотом, Л.В. Нападовською, С.В. Посоховою, Н.В. Шульгою, Л.П. Шевчук та ін. Зокрема, Т.В. Давидюк [1, с. 168] розроблено процесну модель управління витратами на персонал з урахуванням фаз процесу інвестування у формування та відтворення витрат на використання персоналу. Н.В. Починок [2, с. 74] пропонує використовувати методіку відображення в обліку витрат на персонал за фазами процесу відтворення, що може бути підґрунтям для поєднання інвестиційного та витратного підходів щодо відображення витрат на персонал. В.В. Тютлікова [3] розробила організаційно-методичний підхід до обліку трудових ресурсів підприємства як облікової категорії.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Критичний аналіз фахової літератури свідчить, що в сучасній вітчизняній методології обліку виплат працівникам підприємства всі наявні проблеми бухгалтерського обліку виплат персоналу можливо поділити на три рівні, такі як соціально-економічні проблеми, пов'язані з проблемами світового рівня (зокрема, неузгодженість термінології однакових понять у різних країнах, які використовують МСФЗ); теоретико-методологічні проблеми на рівні держави (розгалуженість термінів у нормативно-правових актах України, невідповідність П(С)БО один одному, відсутність чіткої класифікації виплат працівникам, нормативно-правові регулювання не мають практичного застосування); організаційно-методичні проблеми – мікрорівень (чітке формування облікової політики виплат персоналу, актуальні первинні документи щодо винагород працівникам, використання сучасної методіки обліку виплат, складання та надання звітної інформації). Прикладом неузгодженості нормативно-правових актів України щодо обліку виплат персоналу є

те, що норми МСФЗ 19 та П(С)БО 26 повністю суперечать нормам Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення».

**Метою статті** є дослідження теоретичних, методологічних положень та практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку виплат працівникам з урахуванням різних облікових концепцій.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Отримання економічних вигод від майбутнього персоналу як ресурсу розглядається шляхом вимірювання принесеної ним додаткової вартості, при цьому він не може включатися в активи суб'єктів господарювання, оскільки його можливо контролювати тільки на робочому місці. Необхідно враховувати особливості персоналу як об'єкта управління:

1. Це особливий, пріоритетний вид ресурсу, якій у комбінації з іншими ресурсами підприємства (активами, інформацією, знаннями, підприємницькими здібностями та іншими ресурсами) дає змогу такій адміністративній одиниці розробляти і застосовувати стратегії, що ведуть до підвищення раціональності й ефективності своєї діяльності.

2. Це сукупність найманих особистостей, які є носіями відповідних властивостей (природних, придбаних та системних), що використовуються у трудовій діяльності та адаптуються до умов на підприємстві залежно від виду економічної діяльності. Тобто це здатність відповідати вимогам робочого місця на підприємстві, функціональним обов'язкам згідно з внутрішнім регламентом, що дає змогу максимально наблизитися до досягнення цілей підприємства.

3. Це носій інших особливих ресурсів підприємства (інформації, знань, підприємницьких здібностей). Необхідно враховувати специфіку особистих цілей найманих штатних, тимчасових, зовнішніх працівників, сумісників, власників підприємства, що працюють.

4. Це відкрита система суспільних відношень – формується і змінюється під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів. При цьому для цієї системи характерні цілісність (трудоий колектив (єдине ціле) та підсистема окремих особистостей (персоналії)); ієрархічність побудови (взаємодія двох підсистем: керуючої (роботодавець) та керованої (трудоий колектив та окремі особистості (персоналії)); структуризація (процес функціонування системи зумовлений не стільки властивостями її окремих елементів, скільки властивостями самої структури); множинність (для опису окремих елементів і системи загалом можливо використати безліч кібернетичних, економічних і математичних моделей) та системність (властивість об'єкта володіти всіма ознаками системи).

Як показав аналіз дисертацій за останні 10 років, що присвячені питанню удосконалення методик обліку оплати праці, науковці серед об'єктів обліку виділяють поточні зобов'язання і витрати на оплату праці, при

цьому залишається нерозкритою методика обліку інших виплат персоналу відповідно до П(С)БО 26. Аналізуючи види поточних виплат персоналу, що згадуються як в IAS 19, так і в П(С)БО 26, можливо констатувати, що до цієї дефініції належать будь-які виплати персоналу (як зазначено в Інструкції зі статистики заробітної плати, Кодексі Законів про працю, Законі України «Про оплату праці»), які підприємство планує здійснити за 12 місяців. До таких виплат належить основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Але у П(С)БО 26 відсутнє пояснення, що мається на увазі під виплатами персоналу після закінчення трудової діяльності та під іншими довгостроковими виплатами. На наш погляд, необхідно додати визначення цих видів виплат працівникам в П(С)БО 26, керуючись даними МСБО 19 «Виплати працівникам». До виплат після закінчення трудової діяльності належать виплати за пенсійними планами, а також планами медичного страхування та іншими соціальними програмами, що забезпечують певні гарантії колишнім працівникам після їх виходу на пенсію.

Т.Г. Мельник стверджує, що система бухгалтерського обліку виплат персоналу перебуває у процесі реформування відповідно до міжнародних стандартів і є досить недосконалою. Це пов'язано з тим, що праця як об'єкт обліку є однією з найскладніших і найвагоміших економічних категорій, що покликана виконувати відтворювальну, регулюючу, стимулюючу та соціальну функції. На всіх етапах розвитку економіки і суспільства матеріальна винагорода за працю була і залишається найважливішим трудовим стимулом [4, с. 8].

Як відомо, регулювання обліку виплат персоналу в Україні здійснюється трьома групами нормативно-правових актів, що мають різні рівні впливу (мезорівень, макрорівень і мікрорівень) та регламентують трудові відносини, документування - за виплатами працівникам, оподаткування операцій виплат та пенсійне забезпечення персоналу, утворюючи у своїй сукупності систему нормативно-правового забезпечення обліку виплат працівників в Україні.

На мезорівні відбувається регулювання обліку виплат персоналу за допомогою міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності. До міжнародних стандартів обліку та звітності, що регулюють облік виплат персоналу, відносять МСБО 19 «Виплати працівникам», МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій», МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

Макрорівень визначає забезпечення підприємств національними нормативно-правовими актами з обліку виплат працівникам. Інформація на макрорівні є більш розгалуженою та

містить кодекси (Кодекс законів про працю України), закони (Закон України «Про оплату праці», Закон України «Про відпустки», Закон України «Про охорону праці», Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення»), положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО 26 «Виплати працівникам», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій», П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»), безліч інструкцій та методичних рекомендацій (Інструкція зі статистики заробітної плати, План рахунків бухгалтерського обліку, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку), що визначають правові засади обліку виплат працівникам в Україні.

На мікрорівні підприємством самостійно формуються внутрішні регламентні документи, які можуть бути альтернативними варіантами здійснення обліку виплат персоналу (Наказ про облікову політику щодо виплат працівникам, Колективний договір, Положення про винагороди працівникам, Графік документообігу щодо виплат працівникам). У сучасних умовах, на наш погляд, обов'язковими елементами у Наказі про облікову політику у сегменті оплати праці повинні бути визначення системи та форми винагород персоналу; порядок визнання різних видів винагород працівникам; створення і розрахунок забезпечень на оплату відпусток; визнання актуарних прибутків (збитків); формування системи робочих рахунків щодо оплати праці; визначення первинних документів щодо оплати праці, особливо з урахуванням специфічної діяльності суб'єкта господарювання; встановлення форм внутрішньої та інтегрованої звітності щодо виплат персоналу; інформаційне забезпечення, яке використовуються для обліку.

Можна погодитися з пропозицією Р. Грачової: «У зв'язку з прийняттям в Україні П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій, який є повним прототипом IFRS 2 «Share-based payment», доцільно внести поправки в П(С)БО 26 «Виплати працівникам» щодо його виплати на основі часток у капіталі» [5].

Внаслідок чотирнадцятирічного існування П(С)БО 26 «Виплати працівникам» в Україні є безліч досліджень та пропозицій щодо вдосконалення методики обліку винагород працівникам. Облік витрат на персонал полягає у фіксуванні витрачених коштів та ресурсів, визначенні динаміки в різні періоди. При цьому відсутні зіставлення доходів та витрат, визначення ефекту від реалізації конкретних витрат на персонал інвестиційного характеру, урахування альтернативних витрат у визначенні очікуваної майбутньої економічної вигоди, безповоротних витрат тощо.

Так, Т.Г. Мельник пропонує відкрити субрахунки до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», а саме 661 «Поточні виплати

працівникам», 662 «Виплати при звільненні», 663 «Виплати по закінченні трудової діяльності», 664 «Виплати інструментами власного капіталу», 665 «Інші довгострокові виплати працівникам»; 666 «Розрахунки за депонентами», 667 «Розрахунки за іншими виплатами» [4]. Але, по-перше, 66 «Розрахунки за депонентами» є неактуальними в умовах безготівкової форми розрахунків за оплатою праці, по-друге, ця методика суперечить сутності класифікації винагород працівникам відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам».

І.М. Щирба вважає, що відповідно до класифікації виплат працівникам у П(С)БО 26 «Виплати працівникам» до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» необхідно додати чотири субрахунки: 661 «Поточні виплати працівникам», 662 «Виплати при звільненні», 663 «Виплати по закінченні трудової діяльності», 664 «Інші довгострокові виплати працівникам» [6]. Необхідно відзначити недоліки запропонованої методики: по-перше, виплати по закінченні трудової діяльності та інші довгострокові виплати працівникам не можуть відображатися у складі поточних зобов'язань за своєю суттю; по-друге, в пасиві для обліку таких витрат використовується окремий субрахунок – 472 «Додаткове пенсійне забезпечення», на якому ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення.

Н.В. Шульга відокремлює у дослідженні обліку виплат працівникам пропозиції щодо поточних та довгострокових виплат [7]. У складі поточних виплат пропонує обліковувати на окремому субрахунку виплати за державним соціальним страхуванням. Але внески на соціальне страхування не повинні бути включені до винагород працівникам, тому що в Україні традиційною методологією в обліку заробітної плати є метод брутто.

І.В. Саух запропоновано ввести до 661 субрахунка «Розрахунки з заробітної плати» такі аналітичні рахунки, як 661.1 «Продуктивні затрати фонду основної заробітної плати», 661.2 «Продуктивні затрати фонду додаткової заробітної плати», 661.3 «Непродуктивні витрати фонду основної заробітної плати», 661.2 «Непродуктивні затрати фонду додаткової заробітної плати» [8]. Проте не вказано, де знаходиться межа продуктивних та непродуктивних витрат фонду заробітної плати, особливості дефініцій «витрати» та «затрати», резервування для недержавного пенсійного страхування.

Ю.В. Штик пропонує серед поточних витрат виділити субрахунок 664 «Негрошові винагороди» відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам» (необхідність виділяти в обліку у складі поточних витрат, які не підлягають накопиченню) [9]. Довгострокові винагороди, окрім відстрочених грошових винагород, науковець пропонує відображати на рахунку 53 і дати йому назву «Довгострокові винагороди працівникам» (з використанням субрахунків 561 «Довгостро-



кові очікувані періоди відсутності», 562 «Довгострокові соціальні виплати», 563 «Довгострокові заохочувальні та компенсаційні винагороди») [8]. Ми погоджуємося з автором, ці пропозиції актуальні і у зв'язку з розвитком недержавного пенсійного страхування, намаганням підприємств сформувати кадрові стратегії, що мають спрямування на розвиток персоналу в умовах соціальної відповідальності підприємств.

На наш погляд, з метою удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку виплат працівникам необхідно внести зміни у внутрішню документацію обліку цього сегменту. Так, можливо ввести 4 форми відомостей розрахунку виплат (винагород) працівникам, такі як відомість розрахунку поточних винагород (рахунки 6611 «Основна заробітна плата», 6612 «Додаткова заробітна плата», 6613 «Інші заохочувальні та компенсаційні виплати»), відомість розрахунку винагород працівникам після закінчення трудової діяльності (введення додатково рахунків 144 «Інвестиції за активами пенсійних планів», 734 «Актуарні доходи отримані»), відомість розрахунку інших додаткових винагород (введення додатково рахунків 551 «Винагороди за довгостроковими соціальними програмами», 552 «Винагороди за довгостроковими програмами професійного розвитку»), відомість розрахунку винагород при звільненні (введення додатково рахунків 561 «Довгострокові соціальні виплати», 562 «Довгострокові заохочувальні та компенсаційні винагороди», 563 «Інші довгострокові винагороди працівникам»).

Застосування комп'ютерних технологій, автоматизація документообігу підвищують ефективність роботи бухгалтера під час оброблення вхідної інформації і розрахункових робіт. Також це дає змогу зменшити кількість помилок під час оброблення інформації, скоротити час опрацювання документів, підвищити оперативність оброблення даних та ефективність використання робочого часу. Це пов'язано з тим, що на підприємствах кадрова документація, документи з обліку робочого часу та уніфіковані документи за відрядної системи оплати праці заповнюються декілька разів (спочатку вручну, потім дані відображають в електронному вигляді).

Вирішення цієї проблеми організації бухгалтерського обліку є можливим за належних інформаційних зв'язків працівників розрахункової групи з оплати праці, відділу кадрів, планово-економічного відділу та відділу організації праці та заробітної плати через комп'ютерну мережу.

Для прикладу розглянемо рух первинного документа (форма П-5 «Табель обліку використаного часу»). Спочатку цей документ заповнюється вручну окремо у кожному структурному підрозділі, передається у відділ організації праці та заробітної плати, а звідти – до розрахункової групи за розрахунками з оплати праці. Отримана інформація вводиться в електронному вигляді, а потім фіксується ще раз під час нарахування заробітної плати працівникам у програмі «ІС-Про. Заробітна плата». Графічно рух форми П-5 «Табель обліку робочого часу» відображено на рис. 1.

Однак цей процес можна прискорити: таблиці обліку використаного часу відразу заповнюються в електронному вигляді в кожному структурному підрозділі, роздруковуються та підписуються. Потім передаються у відділ організації праці та заробітної плати і в розрахунковий відділ як у паперовому вигляді, так і в електронному через локальну мережу. На рис. 2. розглянуто рух цієї форми із застосуванням електронного документообігу відповідно до теорії «центрів відповідальності». В умовах сталого розвитку визначальне місце відводиться теорії «обліку відповідальності» (Responsibility Accounting), що заснована на концепції «центрів відповідальності», вперше запропонованій Дж. А. Хіггінсом. Теорія Дж. А. Хіггінса базувалася на трансформації організаційної структури підприємства (на підприємстві необхідні закріплення витрат за керівниками різних рівнів та систематичний контроль за дотриманням вартості кошторисів за кожною відповідальною особою).

Із рис. 2 видно, що первинний документ одночасно потрапляє у два структурних підрозділи. Таким чином, скоротиться час руху документів між виконавцями, автоматизація документообігу полегшить роботу бухгалтерів, підвищить продуктивність праці та ефективність діяльності підприємства загалом.

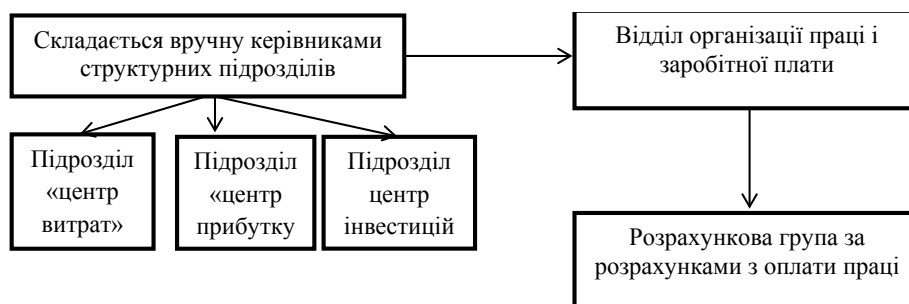


Рис. 1. Рух документообігу форми П-5 «Табель обліку робочого часу» на засадах концепції «центрів відповідальності»

Джерело: авторська розробка

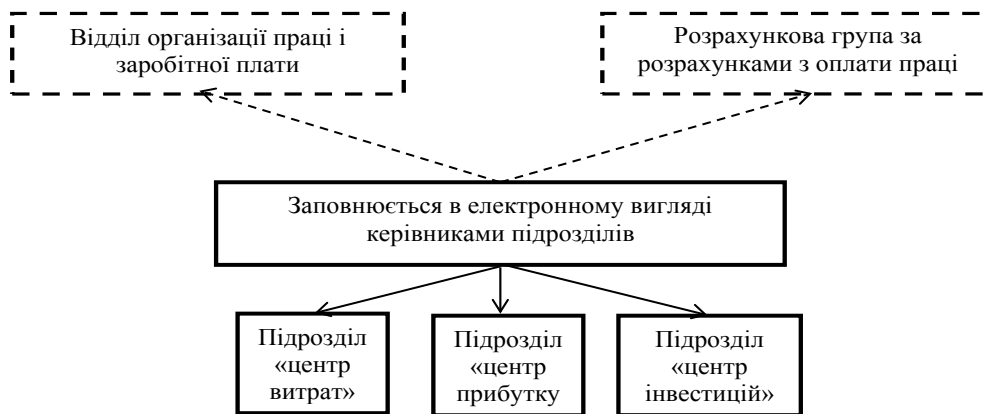


Рис. 2. Рух форми П-5 «Табель обліку робочого часу» за автоматизації документообігу на засадах концепції «центрів відповідальності»

Джерело: авторська розробка

Працівники витрачають досить багато часу на пошук, узгодження та відправлення документів, частина з яких просто губиться, внутрішні документи копіюються багато разів. Саме тому ефективний документообіг є одним із найважливіших факторів ефективного управління діяльністю підприємства.

**Висновки.** Сьогодні в Україні спостерігається складна економічна та політична ситуація, яка потребує встановлення взаємозв'язку виплат працівникам з їхнім реальним внеском у бізнес-показники підприємства для максимізації прибутку. Застосування гнучких систем винагород, за яких змінна частина (премії, бонуси, надбавки) залежить не тільки від індивідуальних, а й від колективних результатів праці, дасть змогу розробити ефективні регламентовані документи (Положення про соціальний захист, Положення про преміювання, Положення про пенсійні плани працівників тощо).

Облік як основу інформаційного забезпечення управління підприємства необхідно реформувати з декількох причин: по-перше, він сконцентрований на збереженні майна (об'єктом є тільки власність – ресурси, контрольовані підприємством), по-друге, зосереджений на минулому (у результаті минулих подій). При цьому у формуванні витрат на персонал (зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу, за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками [10]) майже не розглядається характеристика активу, що, «як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [10]. Це у методологічному аспекті є економічною сутністю особливого ресурсу підприємства – персоналу.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік людського капіталу як передумова капіталізації компанії / Т.В. Давидюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і
2. Починок Н.В. Методика формування обліково-аналітичної інформації про витрати на персонал на основі інвестиційного та витратного підходів / Н.В. Починок // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2011. – Випуск 6/2. – С. 167–172.
3. Тютлікова В.В. Проблеми обліку трудових ресурсів / В.В. Тютлікова // Ефективна економіка. – 2015. – № 2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3825>.
4. Мельник Т.Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати; автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз, та аудит (за видами економічної діяльності)» / Т.Г. Мельник. – Київ, 2007. – 20 с.
5. Грачова Р. Розрахунки з персоналом з оплати праці і не тільки. / Р. Грачова // Дебет-Кредит. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://dtk.com.ua/show/1cid03394.html>
6. Щирба І.М. Облік оплати праці та аудит її ефективності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / І.М. Щирба. – Тернопіль, 2011. – 21 с.
7. Шульга Н.В. Облік і аудит з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н.В. Шульга. – Київ, 2008. – 19 с.
8. Саух І.В. Бухгалтерський облік і контроль затрат на оплату праці в умовах ресурсозбереження: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / І.В. Саух. – Житомир, 2012. – 21 с.
9. Штик Ю.В. Бухгалтерський облік винагород працівникам торговельно-виробничих підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Ю.В. Штик. – Харків, 2016. – 21 с.
10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.