

**А.П. Неживенко, канд. екон. наук, доцент**  
**Вінницький соціально-економічний інститут Університету «Україна»**

## **ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

**Постановка проблеми.** Активізація процесу становлення соціально-орієнтованої реальної ринкової економіки в нашій державі повинна забезпечуватися ґрунтовними і практично корисними науковими дослідженнями різнобічного спрямування, у тому числі, в області бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту.

На сьогоднішній день, головним напрямом обліку витрат на оплату праці є забезпечення керівництва підприємства необхідною та своєчасною інформацією для прийняття відповідних управлінських рішень щодо найбільш ефективного використання наявних трудових ресурсів. Для вдосконалення управління витратами на оплату праці та системою розрахунків з працівниками необхідно використовувати нові методи управління і сучасні технічні засоби побудови різних інформаційних систем, які б забезпечили: збір даних про трудовитрати для правильної їх оцінки за прийнятими системами оплати праці і стимулювання та вимогами законодавства; точне їх урахування у собівартості окремих операцій чи послуг, накладних витратах підприємства; здійснення оперативного контролю за рівнем витрат на оплату праці з метою підвищення їх питомої ваги у собівартості послуг і загальних витратах підприємства та скорочення непродуктивних виплат; відслідковування коефіцієнту співвідношення заробітної плати і продуктивності праці; планування та регулювання фонду оплати праці.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний внесок у вивчення теорії, методології обліку й аудиту розрахунків з оплати праці та аналізу ефективності використання трудових ресурсів зробили такі відомі вітчизняні науковці, як М.Т. Білуха, Ю.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.П. Завгородній, А.В. Калина, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський, О.А. Петрик, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко, Ю.С. Цалко та ін. Із зарубіжних учених виділимо М. Армстронга, А.А. Бачуріна, К. Друрі, Т.П. Карпову, Г.В. Савицьку, В.В. Скобару, В.П. Суйца, О.Д. Шеремета.

Однак окремі аспекти теорії та практики обліку й аудиту розрахунків з оплати праці залишаються дискусійними, потребують подальших наукових досліджень і розробок у напрямі їх удосконалення. Зокрема, це

стосується питань узгодження методики бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці відповідно до МСФЗ, процедур аналітичного обліку витрат на оплату праці, оптимізації їх структури та управління ними.

**Постановка завдання.** Дослідження системи субрахунків обліку виплат працівникам, застосування яких дає змогу узгодити діючу методику формування облікових даних про окремі види поточних і довгострокових виплат працівникам та їх забезпечень (винагород за програмами з визначеною виплатою і відстрочених виплат працівникам; забезпечень премій і заохочувальних виплат, виплат за програмами звільнення, інших довгострокових виплат) з методологічними вимогами П(С)БО 26 «Виплати працівникам».

Визначити шляхи оптимізації обліку витрат на оплату праці та запропонувати теоретико-практичні аспекти управління ними на автотранспортних підприємствах України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Забезпечити надання необхідної об'єктивної та достовірної інформації призначена система бухгалтерського обліку. Бухгалтерський фінансовий облік жорстко законодавчо регламентований, не враховує специфічних особливостей підприємства і не здатний у повній мірі своєчасно задовольнити інформаційні потреби керівництва. Він зорієнтований на зовнішніх користувачів і надає інформацію про реальні факти, на які вже неможливо вплинути. Управлінський же персонал потребує даних, аналіз яких дозволяє оперативно впливати і контролювати використання фонду оплати праці та трудових ресурсів, визначати стратегію і перспективи розвитку системи трудових відносин. Надати таку інформацію може тільки управлінський облік, який відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначений терміном «внутрішньогосподарський (управлінський) облік» [1].

Сучасні автотранспортні підприємства, враховуючи вже накопичений досвід існування внутрішньогосподарського обліку, повинні створювати принципово нові системи управління витратами, які забезпечать відстеження, контроль та аналіз витрат, оперативне формування інформації для провадження заходів на їх економію через створення ефективних механізмів стимулювання, можливість доводити рівень оплати праці до реальної вартості робочої сили у напрямку загальної соціальної політики держави, зростання рівня надтарифного заробітку працівників за конкретні результати праці й випереджального зростання продуктивності праці над середньою зарплатою.

Досягнення вказаних цілей та виявлення шляхів ефективного

використання трудових ресурсів можливе за умов чітко налагодженого управлінського обліку і належного інформаційного забезпечення керівництва для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, оснований на дієвих механізмах планування, контролю, аналізу і мотивації працівників .

Управлінський облік організовується за загальними принципами, але враховуючи внутрішні потреби керівництва підприємства. Принципи формування в управлінському обліку інформації про витрати на оплату праці автотранспортних підприємств визначені П(С)БО 16 «Витрати» [2, с. 72] (далі – П(С)БО 16) та Методичними рекомендаціями з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті [3] (далі – Рекомендації № 65) . Пунктами 13 і 23 П(С)БО 16 визначено склад прямих витрат на оплату праці та елементу «Витрати на оплату праці», який представлений наступними виплатами: заробітна плата за окладами і тарифами, премії і заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток й іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці. Рекомендаціями № 65 (п. 22-24) надано певну ясність щодо питань методики обліку витрат на оплату праці та порядку їх віднесення на собівартість перевезень, оскільки П(С)БО 16 має досить концептуальний характер і не враховує особливостей окремих галузей виробництва.

До собівартості послуг з перевезень оплата праці включається за статтями (п.33-35 Рекомендацій № 65): «Прямі витрати на оплату праці» – витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим здійсненням перевезень (робіт, послуг), обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно з діючими на підприємствах системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, які належать до елементу «Витрати на оплату праці»; «Інші прямі витрати» – витрати на оплату праці працівників, що виконують ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів; «Загальновиробничі витрати» – оплата праці апарату управління виробництвом, працівників, зайнятих удосконаленням технології і організації виробництва, поліпшенням якості робіт, послуг, обслуговуючого виробничого персоналу, оплата невідпрацьованого оплаченого часу на виробництві.

Витрати на оплату праці основних працівників (водіїв, а в окремих випадках ремонтних працівників та кондукторів), зайнятих виконанням окремих видів перевезень, безпосередньо включаються до собівартості відповідних об'єктів калькулювання, а якщо пряме віднесення витрат на оплату праці ускладнене, розподіляються виходячи з питомої ваги даного виду перевезень у структурі доходів АТП (п. 47 Рекомендацій № 65).

Основну частину вхідної інформації про витрати на оплату праці система управлінського обліку отримує з рахунків фінансового обліку, в якій певне місце відводиться рахункам обліку витрат. Планом рахунків бухгалтерського обліку в Україні передбачена єдина система рахунків фінансового й управлінського обліку. Підприємства малого бізнесу застосовують загальну систему обліку, що ґрунтується на обліку витрат за елементами через рахунки класу 8, інші підприємства – інтегровану систему, де рахунки виробничого обліку кореспондують з рахунками фінансового.

Для узагальнення інформації про елемент витрат за звітний період Планом рахунків призначено рахунок 81 «Витрати на оплату праці». Погоджуємось з автором [4,с.5], що треба забезпечити єдність методологічних підходів до обліку економічно однорідних витрат на виплати працівникам згідно з П(С)БО 26 і передбачити нову назву і склад елементу витрат і відповідного рахунку 81 – «Витрати на виплати працівникам». Але з урахуванням норм національного законодавства, пропонується уточнити субрахунки до нього: 811 «Виплати, пов'язані з оплатою праці»; 812 «Оплата перших днів непрацездатності»; 813 «Виплати по закінченні трудової діяльності»; 814 «Виплати при звільненні»; 815 «Виплати інструментами власного капіталу»; 816 «Інші виплати працівникам».

У межах інтегрованої системи обліку, витрати на оплату праці накопичуються на рахунках обліку витрат за функціональною ознакою: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності. При їх відображенні необхідно враховувати положення Інструкції № 5 щодо складу ФОП і виплат, виключених з нього. До витрат на виробництво і збут, загальновиробничих й адміністративних витрат, витрат на капітальні інвестиції, дослідження і розробки та тих, що є складовою первісної вартості запасів правомірно включати лише виплати працівникам, що входять до складу ФОП.

Сучасним бухгалтерським законодавством не передбачено поняття фонду матеріального заохочення. Відповідно, усі виплати працівникам, пов'язані з фінансуванням їхніх особистих потреб (вихідна допомога, цільова й благодійна матеріальна допомога, оплата навчання інші) доцільно відображати у складі інших витрат операційної діяльності, так як вони безпосередньо не пов'язані з виконанням трудової функції, визначеної у трудовому договорі, хоча й передбачені законодавством про працю та соціальне страхування. Для їх обліку у робочому плані рахунків окремого АТП необхідно передбачити субрахунки другого порядку до

рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» – 9491 «Витрати на оплату часу непрацездатності за рахунок підприємства» та 9492 «Витрати на інші виплати працівникам».

Дослідження показало, що в АТП ведеться облік витрат лише в розрізі функцій діяльності відповідно до П(С)БО 16 та статей калькуляції собівартості послуг за групами перевезень згідно з Рекомендаціями № 65. З погляду точності віднесення витрат на оплату праці на собівартість перевезень відповідно до прийнятих П(С)БО 26 та Інструкцією № 5 змін у структурі виплат працівникам і ФОП, певні положення рекомендацій потребують перегляду та уточнення – треба чітко визначити структуру і склад виплат елементу «Витрати на оплату праці».

Для забезпечення обліку витрат на оплату праці з метою подальшого детального аналізу в різних управлінських аспектах, План рахунків на рівні підприємства необхідно розширити введенням додаткових аналітичних рахунків до субрахунку 811 «Виплати, пов'язані з оплатою праці», попередньо здійснивши їх класифікацію залежно від мети, поставленої керівництвом. Пропонується відкривати наступні рахунки аналітичного обліку (табл. 1):

Накопичення інформації на визначених рахунках дозволяє відслідковувати співвідношення між тарифною та надтарифною, гарантованою державою та соціальною політикою підприємства частиною ФОП і частку непродуктивних виплат. Це забезпечує їх управління з погляду контролю ефективності праці та її оплати і виконання керівництвом АТП державних гарантій у цій сфері.

Процес управління трудовими ресурсами і витратами, пов'язаними з оплатою праці послідовно відображає процедура їх обліку – від обліку робочого часу до врахування у собівартості перевезень та накладних витратах АТП. Для розрахунку витрат на оплату праці необхідна інформація про час присутності і невиходи на роботу працівників, наднормово відпрацьований час, тарифних ставках оплати праці, відрядних розцінках, посадових окладах, системах преміювання, яку бухгалтерія отримує з відповідних підрозділів підприємства.

Методика формування ФОП в АТП залежить від прийнятих систем оплати праці й стимулювання, враховуючи вимоги трудового законодавства щодо окремих виплат працівникам.

Одним із напрямів управління витратами на оплату праці шляхом оптимізації та раціоналізації їх структури є нарахування резервів на оплату відпусток та деякі інші виплати. Основним призначенням забезпечень є резервування грошових коштів на виплати працівникам, право на які отримано і накопичується у ході виконання роботи за умовами колективного (трудового) договору чи офіційних програм виплат.

**1. Удосконалені підходи до обліку витрат на оплату праці та інші виплати для автотранспортних підприємств**

Рахунок аналітичного обліку	Види виплат, що обліковуються на рахунку
8111 «Оплата праці, пов'язана з кількістю праці»	Заробітна плата за виконану роботу згідно до встановлених норм праці за трудовими договорами; винагороди за цивільно-правовими договорами; доплати за суміщення професій, виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника
8112 «Оплата праці, пов'язана з якістю праці»	Надбавки за високу професійну майстерність, класність водіям, високі досягнення у праці; премії за виконання і перевиконання виробничих завдань, підвищення продуктивності праці, поліпшення кінцевих результатів діяльності
8113 «Компенсаційні виплати за особливі умови праці»	Доплати за роботу у важких і шкідливих умовах праці, за роботу в нічний (вечірній) час, з ненормованим робочим днем водіям, за розривний графік роботи; вартість безоплатно наданого працівникам спецодягу та харчування за законодавством
8114 «Оплата за невідпрацьований час»	Оплата щорічних і додаткових соціальних відпусток за законодавством, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням
8115 «Індексаційні й компенсаційні виплати»	Виплати, пов'язані з індексацією зарплати; суми компенсації працівникам втрати частини заробітку у зв'язку з порушенням термінів її виплати, у т. ч. за невчасно проведену індексацію
8116 «Виплати заохочувального характеру»	Винагороди за вислугу років (щорічні й щомісячні); премії за результатами року; виплати до свят та ювілеїв
8117 «Соціальні пільги»	Матеріальна допомога систематичного характеру; безоплатне харчування, вартість проїзних квитків та путівок працівникам, передбачені трудовою угодою (контрактом)
8118 «Непродуктивні виплати»	Оплата праці при невиконанні норм виробітку не з вини працівника; оплата наднормових робіт, робіт у святкові й вихідні дні; доплати до розміру середньої зарплати працівникам, що вимушено працювали скорочений робочий час; виплати за час перебування у відпустках з ініціативи адміністрації та страйку

Тому, механізм нарахування забезпечень повинен бути застосований і до щорічних премій за вислугу років та за результатами роботи підприємства за рік, виплат на оплату додаткових відпусток за вислугу років тощо, що дозволить оптимізувати витрати, формувати їх раціональну структуру через уникнення різких коливань собівартості наданих послуг з перевезень та інших операційних витрат.

Аналіз наукової літератури показав, що головною проблемою створення системи управління витратами є вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості.

Подані у табл. 2 бази розподілу забезпечують більш точне урахування непрямих витрат на оплату праці у собівартості послуг окремих видів перевезень та забезпечують досягнення вище вказаних потреб у ефективному плануванні та контролі витрат АТП.

## **2. Рекомендовані бази розподілу загальновиробничих витрат на оплату праці за видами пасажироперевезень у АТП**

Витрати на оплату праці окремих категорій працівників	Рекомендована база розподілу
1	2
Оплата праці водіїв, яку не можна прямо віднести до окремого виду перевезень	Години роботи на окремих видах перевезень
Оплата праці та інші витрати, пов'язані з ТО і ПР рухомого складу, які неможливо віднести до перевезень за прямою ознакою	Питома вага кілометражу пробігу за окремими видами перевезень, з яким пов'язано проведення ТО та ПР рухомого складу
Оплата праці кондукторів автобусів	Кількість квитків на проїзд, виданих пасажирам у розрізі видів перевезень
Оплата праці працівників диспетчерської служби	Кількість оброблених подорожніх листів у розрізі видів перевезень
Оплата праці працівників відділу виробничого контролю	Кількість перевірок або затрачений на них час за видами перевезень
Оплата праці медичного персоналу	Кількість водіїв, що підлягали медичному огляду у розрізі видів перевезень

Сучасним інструментом управління витратами на оплату праці більшості досліджуваних підприємств (доведено практикою великих і середніх підприємств економічно розвинутих країн [5, с. 202]) повинно стати бюджетування, яке забезпечить планування діяльності підприємства на певний період і створення ефективної системи управління трудовими ресурсами. Впровадження системи бюджетування витрат на оплату праці чи то в поєднанні з обліком за центрами відповідальності чи за центрами витрат надає підприємству значних вигод і переваг завдяки створенню такого середовища, яке забезпечує ефективність та результативність праці і практично дозволяє усунути фактор невизначеності ще на етапі планування.

Успішність бюджетування витрат на оплату праці на досліджуваних підприємствах залежатиме, насамперед від наступних чинників:

- активної участі вищого керівництва у координації всього процесу бюджетування;
- досягнення узгодженості між стратегією підприємства та цілями окремих керівників підрозділів;
- побудови принципово нової системи стимулювання працівників;
- навчання персоналу та обов'язкового впровадження прогресивних інформаційних технологій на базі корпоративних програмних продуктів.

**Висновки.** Зваживши останні зміни у організації обліку виплат працівникам та, врахувавши рекомендовані нами підходи до удосконалення його методики, дійшли висновку про необхідність доопрацювання модуля «Зарплата» з назвою «Виплати працівникам» за структурою, яка б максимально відповідала діючому бухгалтерському законодавству. Головне меню модуля «Виплати працівникам» повинно містити наступні складові: «Довідкова інформація»; «Поточні виплати працівникам»; «Довгострокові виплати працівникам»; «Забезпечення виплат працівникам»; «Відомості і звіти».

При обліку розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам з використанням комп'ютерних систем обробки інформації забезпечується економія часу, необхідного для виконання рутинних операцій та розрахунків. Тому, перспективними дослідженнями в області удосконалення програмних продуктів з автоматизації досліджуваної ділянки обліку є також створення потужних аналітичних функцій, що дозволять здійснювати оперативний моніторинг правильності здійснюваних розрахунків і рівня витрат на оплату праці та проводити аналіз відхилень основних кількісних та якісних трудових показників.



**Бібліографічний список:** 1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV-ВР [зі змін. і допов.] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=327%2F95-%E2%F0>. 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318 зі змінами та доповненнями // Все для бухгалтера в торгівлі. – 2006. – № 29 (174). – 17 липня. – С. 71–74 3. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: затв. наказом Міністерства транспорту України від 05.02.02 р. № 65 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vobu.com.ua>. 4. Мельник Т.Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати: автореф. дис. к-та екон. наук: 08.06.04 / Т.Г. Мельник. – К.: ЗАТ «НІЧЛАВА», 2006. – 20 с. 5. Добровський В.М. Управлінський облік: навч. посібник / В.М. Добровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова; за ред. В.М. Добровського. – К.: КНЕУ, 2009. – 278 с.

**Неживенко А.П. Особенности организации учета расходов на оплату труда автотранспортных предприятий.** Выбраны и обоснованы направления оптимизации учета расходов на оплату труда и прочие выплаты работникам, подразумевающие последовательное внедрение целостной системы управления расходами, основанную на механизмах производственного учета и хозрасчетного планирования.

**Nezhivenko A. Features of organization of account of expenses on the remuneration of labour of motor transport enterprises.** Recommendations on improvement of organization and methodological approaches to accounting of calculations of labour remuneration in motor transport.