

ШТИК

Юлія В'ячеславівна
juliashtyk@mail.ru

УДК 657:331

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ В УКРАЇНІ

FORMATION OF ACCOUNTING POLICIES UNDER COSTS EMPLOYEE BENEFITS IN UKRAINE

Аспірант кафедри обліку
та аудиту, ДонНУЕТ ім.
М.Туган-Барановського,
м. Кривий Ріг*Стаття присвячена дослідженню облікової політики, як засобу створення необхідної оперативної інформації для заінтересованих користувачів в частині формування та оптимізації витрат на оплату праці в процесі здійснення основної діяльності суб'єкта господарювання.**Статья посвящена исследованию учетной политики, как средства создания необходимой оперативной информации для заинтересованных пользователей в части формирования и оптимизации расходов на оплату труда в процессе совершения основной деятельности субъекта хозяйствования.**The present article is exploration accounting policies as a means of creating the necessary operational information for users, which interested in the formation and optimization costs of employee benefits in the implementation of the core activities of the entity.***Ключові слова:** облікова політика, витрати на оплату праці, формування і оптимізація витрат**Ключевые слова:** учетная политика, расходы на оплату труда, формирование и оптимизация расходов**Keywords:** accounting policies, costs of employee benefits, the formation and optimization of costs

ВСТУП

Рациональне ведення господарської діяльності підприємства в умовах дефіцитності ресурсів, необхідності досягнення високих кінцевих результатів з мінімальними витратами, оптимальною адаптацією підприємства до нових ринкових умов вимагає наявності відповідної облікової системи, яка надає можливість як оцінити результати господарювання за минулий період, так і прийняти рішення на майбутнє.

У сучасних умовах господарювання формування облікової політики є важливим та трудомістким процесом, що забезпечує вибір альтернативних методів обліку в межах чинного законодавства. Економічна мета здійснення господарської діяльності підприємства може бути досягнута лише за умови правильно організованої системи бухгалтерського обліку на підприємстві, ефективність здійснення яких залежить від доцільно обраних методів обліку та розподілу основних прав та обов'язків персоналу підприємства. Саме це і обумовлює актуальність теми дослідження.

Питаннями дослідження сутності та формування облікової політики були висвітлені в працях відомих вітчизняних вчених Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.С. Пушкаря, В.Г. Швеця, М.Т. Щирби, І.В. Саух, П.Е. Житного та ін. значний внесок у розвиток теорії бухгалтерського обліку та методологій облікової політики зробили зарубіжні науковці, зокрема: Р.А. Алборов, Х. Андерсен, І. Ансофф, А.С. Бакаєв, Т.С. Безруких, Л.А. Бернстайн, М.Ф. Ван Бреда, С.Л. Брю, А.А. Єфремова, О.Л. Красноперова, М.І. Кутер, К.Р. Макконел, М.Р. Метьюс, Б. Нідлз,

М.Х.Б. Перера, М. Портер, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман та інші. Не применшуючи важливості напрацьованих вітчизняних та зарубіжних науковців у сфері теоретичних та практичних аспектів облікової політики підприємства, слід зауважити, що нерозглянутими залишаються питання щодо облікової політики у частині врегулювання питань відображення в системі бухгалтерського обліку витрат на оплату праці персоналу.

МЕТА РОБОТИ полягає у дослідженні формування облікової політики щодо витрат на оплату праці.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet, нормативно-правові акти та Міжнародні стандарти фінансової звітності.

При проведенні дослідження використано методи спостереження, порівняння, аналіз і синтез, дедукція і індукція.

РЕЗУЛЬТАТИ

Поняття “облікова політика” (accounting policies) у міжнародну практику обліку офіційно введено у 1975 р. із впровадженням Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 “Розкриття облікової політики”, а в Україні узаконено в процесі реформування бухгалтерського обліку. Потреба в цьому виникла у зв'язку з відмовою України від жорсткої державної регламентації фінансової звітності та введенням національних положень

(стандартів) бухгалтерського обліку, адекватних міжнародним [9, с. 311].

В Україні термін “облікова політика” з’явився в бухгалтерській термінології на початку 90-х років ХХ ст. в результаті перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Однак поняття “облікова політика” офіційно було впроваджено в міжнародну термінологію бухгалтерського обліку в листопаді 1974 року, у зв’язку з прийняттям, а з 1.01.1975 р. – введенням в дію Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку №1 “Розкриття облікової політики” [6].

Причинами появи облікової політики в ринкових умовах є:

- альтернативні варіанти щодо організації і ведення бухгалтерського обліку передбачені законодавчими документами;

- розширення видів діяльності та організаційно-правових форм суб’єктів господарювання;

- зміна ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора господарських операцій до активного його учасника [9, с. 311].

Відповідно ст.1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” під поняттям “облікова політика” слід розуміти сукупність принципів, методів і процедур, що використовують підприємством для складання та подання фінансової звітності [4].

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку № 8 “Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки” облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб’єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [7].

Звідси бачимо, що представлені вищенаведені визначення облікової політики у вітчизняному та міжнародному законодавстві є тотожними та мають однаковий смисловий зміст.

У теоретичному плані перш за все слід визначити місце облікової політики у сукупному управлінському процесі та напрямки поглиблення інформаційних можливостей обліку.

Для прийняття компетентних суджень, необхідних для формування облікової політики, використовується інформація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку про різноманітні витрати і вигоди, пов’язані з кожним із можливих варіантів організації та ведення обліку. Одним із першочергових завдань управлінського обліку є перетворення різноманітної фактографічної інформації у вартісне вимірювання, аналіз та підготовка цієї інформації для прийняття управлінських рішень. М.Г. Чумаченко зауважує, що особливість управлінського обліку полягає в тому, що, крім обліку витрат, спеціальний обліковий апарат виконує всі операції, пов’язані з управлінням на підприємстві: узагальнення матеріальних, трудових і фінансових нормативів витрат в центрах витрат і відповідальності та на підприємстві в цілому [2, с. 24].

Методологічною основою побудови облікової політики, як і будь-якої наукової теорії взагалі, є діалектичний метод пізнання природи, суспільства і людського мислення, який розглядає всі явища

природи й суспільства у взаємозв’язку і взаємозалежності, у безперервному русі й змінах. Діалектичний метод пізнання дає можливість кожне питання облікової політики розглядати у взаємозв’язку з теорією і практикою.

Житний П.Е. в своїх роботах зазначає, що методологію облікової політики можна поділити на дві складові: загальну та конкретну. Загальна складова – це діалектика, теорія пізнання, що базується на використанні загальнонаукових принципів і логічних методів дослідження, які дають змогу оцінити впливи зовнішнього середовища на господарські процеси. Конкретна складова – це закони бухгалтерської науки, специфічні принципи, що формують прийоми методу бухгалтерського обліку, які відображають в часі та просторі конкретні господарські факти, котрим можна дати кількісну і вартісну оцінку [5, с.94].

Практика формування облікової політики зводиться лише до видання наказу про облікову політику, що не відповідає вимогам МСФЗ і МСБО. Однак слід зауважити, що «наказ» – це остання подія у формуванні облікової політики. Для її досягнення необхідно провести кропітку роботу з визначення процедур організації та ведення господарського обліку, який має відповідати особливостям діяльності виробничої системи та інтересам її власників. Це, в свою чергу, потребує вирішення значної кількості як організаційних, так і обліково-аналітичних завдань. Залишаються не вирішеними питання, пов’язані з визначенням посадових осіб і фахівців, відповідальних за всі етапи формування, оцінки і контролю виконання облікової політики, встановленням технологічної послідовності розробки базисного розпорядчого документа про облікову політику, порядку взаємодії між службами, рівнями управління і обліку.

З одної сторони, облікова політика є документом для внутрішньофірмового використання, практичним керівництвом для співробітників бухгалтерії. У той же час частина облікової політики надається в податковій органі в складі пояснювальної записки при здачі річної бухгалтерської звітності. Таким чином, облікова політика має досить важливе значення як для самого підприємства, так і для зовнішніх користувачів (держави в особі податкових органів). Чітко та грамотно складена облікова політика вважається показником високої бухгалтерської кваліфікації.

Зміст та порядок складання розпорядчого документу про облікову політику жодними нормативними документами не регламентується. Для вирішення цієї проблеми фахівцями запропоновано загальний підхід щодо формування наказу про облікову політику, визначено основні складові та положення облікової політики, а також загальні правила щодо розкриття звітної інформації відповідно до П(С)БО та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Проте, на думку фахівців, єдиного підходу щодо змістовного навантаження розпорядчого документу про облікову політику на сьогодні ще не існує. З цього питання заслуговують до уваги узагальнені нами пропозиції вчених (табл. 1).

Таблиця 1

Пропозиції вчених щодо змістового навантаження розпорядчого документу про облікову політику

Автор та джерело визначення	Складові елементи облікової політики та зміст розпорядчого документу
1	2
Пушкар М. С. [8, с. 30-33]	1. Теорія облікової політики (принципи обліку, методи збору й обробки даних, правила складання документів, реєстрів, форм звітності). 2. Методологія обліку (процедури отримання первинних даних, оцінки ресурсів, ведення рахунків синтетичного та аналітичного обліку, критерії розмежування основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, порядок нарахування амортизації, обліку ремонтів, визначення обсягу реалізації, доходів, та інші питання). 3. Технологія обробки даних (план рахунків; форми бухгалтерського обліку; послідовність проходження документів; організація внутрішнього контролю; складання реєстрів обліку; проведення інвентаризації майна та зобов'язань; складання звітів про використання ресурсів). 4. Організацію бухгалтерського обліку – визначення структури бухгалтерії, системи обробки даних, робочих інструкцій бухгалтерів, графіків документообігу, способів ведення обліку та інші аспекти функціонування бухгалтерії.
Завгородній В. П. [3]	1. Загальні положення (організаційно-правова форма підприємства; форма власності підприємства; рівень централізації структурної побудови підприємства; участь у спільній діяльності; головний вид діяльності; процентний склад акціонерів підприємства; наявність пільг з оподаткування та інші питання). 2. Облікова політика на підприємстві (суб'єкти, на які покладено ведення бухгалтерського обліку; фінансово-господарська діяльність підприємства; форма ведення бухгалтерського обліку; робочий план рахунків бухгалтерського обліку; технологія обробки облікової інформації; система внутрішньогосподарського обліку; рівень відкриття внутрішньої інформації та графік надання її працівникам підприємства; форми первинних документів; методи і форма бухгалтерського обліку необоротних активів; методи нарахування амортизації, методи бухгалтерського обліку запасів та їх списання; оцінювання товарно-матеріальних цінностей).
Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томаневська І. Л. [1]	1. Методологічні принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку (оцінка запасів, незакінченого виробництва, готової продукції; методи амортизації основних засобів; визначення доходів та витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг; варіанти ведення обліку витрат виробництва). 2. Організація роботи облікового апарату. Технічна організація обліку. Організація бухгалтерського обліку. (Форма організації бухгалтерського обліку; форма ведення бухгалтерського обліку, звітності, контролю; затвердження правил документообігу і технології обробки облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку; обов'язки головного бухгалтера).

Облікова політика суб'єкта господарювання повинна містити ряд конкретних умов щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Невизначеність законодавчої регламентації щодо облікового відображення того чи іншого об'єкту впливає на достовірність та повноту надання бухгалтерської інформації управлінському персоналу. Облікова політика в частині облікового відображення розрахунків з оплати праці має на меті встановлення чітких вимог та суб'єктів введення бухгалтерського обліку оплати праці на підприємстві. Чітке регламентування оплати праці з урахуванням особливостей господарської діяльності підприємства у вигляді облікової політики надає змогу суб'єктами внутрішнього контролю завчасно виявити відхилення та передбачити порушення в системі облікового відображення розрахунків з оплати праці.

Для детального дослідження питань, які розкриваються в обліковій політиці в частині оплати праці, нами проаналізовано 15 організаційно-розпорядчих документів вітчизняних підприємств з

метою визначення розкриття інформації відносно витрат на оплату праці.

Здійснивши аналіз 15-ти розпорядчих документів вітчизняних підприємств в частині питань облікової політики встановлено, що лише на 6-ти із досліджених підприємств питання оплати праці не розглядається. У свою чергу, результати дослідження свідчать, що найбільше уваги відносно оплати праці в Наказах про облікову політику підприємств приділено питанню створенню резервів на забезпечення виплати відпусток працівникам, оскільки суб'єктам господарювання надається вибір щодо створення чи не створення такого резерву.

Важливим аспектом облікової політики в частині оплати праці є застосування систем та форм оплати праці на підприємствах, адже правильна їх організація надає змогу достовірно оцінити затрати праці та підвищити її продуктивність.

Зазначимо, що у даних розпорядчих документах також знаходять відображення наступні питання щодо оплати праці: терміни видачі заробітної плати,

встановлення норм добових на відрядження та термінів подачі звіту про використання коштів, відповідальність за зберігання та видачі трудових книжок і виконавчих листів, нарахування заробітної плати відповідно до колективного договору, нарахування доплат до основної заробітної плати, документування розрахунків з оплати праці.

Найменше набули розгляду проблеми розподілу витрат на оплату праці та встановлення додаткових трудових та соціально-побутових пільг. Звідси випливає, що витрати на оплату праці в облікових політиках різних підприємств не розглядаються, що впливає на вибір своєчасних та ефективних управлінських рішень щодо оптимізації розміру витрат на оплату праці.

Основні цілі формування облікової політики в частині витрат на оплату праці на підприємстві полягають у:

– забезпеченні єдиного підходу до організації та методики ведення облікового процесу на підприємстві в частині витрат на оплату праці;

– періодичності проведення контролю за правильністю відображення в системі бухгалтерського обліку витрат на оплату праці;

– організації оплати праці на підприємстві (система та форми оплати праці, тарифікація оплати праці, система преміювання та надання бонусів);

– періодичності створення резерву відпусток витрат на оплату праці;

– наданні об'єктивної та повної інформації управлінському персоналу в частині понесених витрат праці в процесі торгівельної діяльності;

– визначенні відповідальності за порушення норм трудового та цивільно-правового законодавства.

Основними питаннями, що підлягають відображенню в Наказі про облікову політику підприємства з частини оплати праці є визначення системи нормування праці, порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві, встановлення режиму роботи, використання системи преміювання та інші елементи, які надаються на рис. 1.

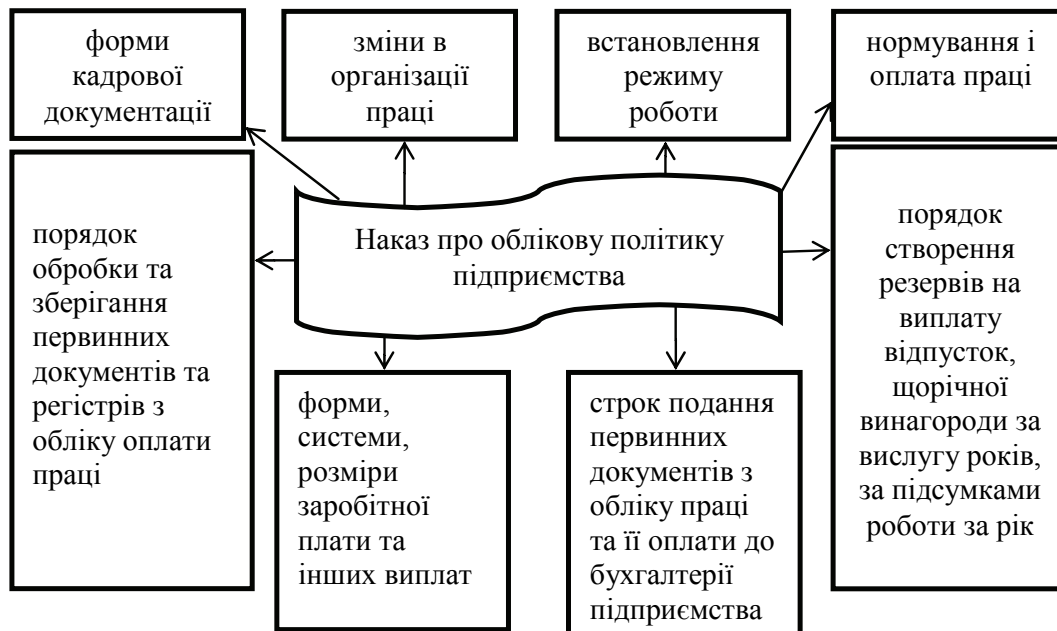


Рис. 1. Основні положення з обліку праці та її оплати, що наводяться в наказі про облікову політику

ВИСНОВКИ

Згідно Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємство самостійно визначає облікову політику, обирає форму бухгалтерського обліку, розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджує правила документообороту і технології обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і регістрів аналітичного обліку.

У процесі дослідження встановлено проблему відсутності відображення в облікових політиках різних суб'єктів господарювання положень в частині

витрат на оплату праці, що впливає на ефективність організації бухгалтерського обліку даного об'єкту.

Правильно організована система бухгалтерського обліку витрат на оплату праці надасть змогу отримати відповідними користувачами оперативну інформацію з метою їх подальшої оптимізації в процесі здійснення діяльності суб'єкта господарювання. Облікова політика щодо витрат на оплату праці на підприємстві повинна включати перелік встановлених правил обліку даних витрат, в частині яких допускаються альтернативні варіанти.

Виокремлено основні вимоги до складання облікової політики щодо витрат на оплату праці, що забезпечить чітке визначення основних цілей

формування даного розпорядчого документу на підприємстві.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч./ Ф.Ф.Бутинець, О.П. Войнлович, І.Л. Томашевська; ред. Ф.Ф. Бутинець; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир: Рута, 2005. – 528 с.
2. Економічний аналіз: навч. посіб.[для студ. екон. Вузів /М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатюк та ін.]; ред. М.Г. Чумаченко; Київ. нац. екон. ун-т. – К.: КНЕУ, 2001. – 540 с.
3. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні / В.П. Завгородній. – К: А.С.К., 2006. – 846.
4. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” від 16.07.99 р. № 996-ХІV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
5. Житний П.Є. Організаційні аспекти формування облікової політики в умовах глобалізації / П.Є. Житний // Становлення облікової політики в Україні: Всеукр. наук. конф., 18-19 травня 2007. – Тернопіль, 2007. – С.94-96.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності - IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та [...] IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020
8. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник для студ. вищ.навч.закл. освіти України / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. – 628 с.
9. Саух І.В. Документальне забезпечення розрахунків з оплати праці / І.В. Саух // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1(19) / [Відпов. редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 311-319.