УДК 657.471.12:663.5

ОБЛІК ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ В СПИРТОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

В.Я. Фаріон, аспірант.
Тернопільський національний економічний університет.

Вступ. У структурі витрат підприємств харчової і переробної промисловості витрати на оплату праці займають близько 15%. Незважаючи на те, що проблема їх обліку постійно знаходиться в полі зору вчених-економістів, окремі питання вимагають більш предметного врахування специфіки їх діяльності. Зокрема, це стосується конкретних підприємств досліджуваної галузі.

Аналіз останніх досліджень. В числі науковців, які займаються даною проблематикою, слід відзначити А.Ф. Аксененка, П.С. Безруких, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Б.І. Валуєва, З.В. Гуцайлюка, А.М. Колота, О.В. Кравченко, А.М. Кузьмінського, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовську, В.Ф. Палія, М.С. Пушкара, Н.В. Ранюк, С.О. Стукова, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка і багатьох інших. Водночас слід відмітити, що проблеми обліку витрат на оплату праці з врахуванням особливостей діяльності спиртових заводів згадуються, як правило, побіжно.

З огляду на викладене, **метою статті** обрано дослідження впливу галузевих особливостей на побудову системи обліку витрат на оплату праці.

Для досягнення поставленої мети вирішенні такі завдання: узагальнено діючу практику обліку витрат на оплату праці та запропоновано підходи до їх обліку, які враховують специфіку підприємств досліджуваної галузі.

Виклад основного матеріалу. Виробничий процес забезпечують наймані працівники, узагальнено – персонал. Від кількісного і якісного складу персоналу прямо залежить продуктивність праці, випуск і реалізація продукції, фінансовий результат.

Процес виробництва на спиртових заводах двозмінний або тризмінний. Необхідна чисельність робітників певного розряду кожної бригади визначається залежно від норм обслуговування устаткування і складності робіт на конкретній виробничій ділянці.

Економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, регламентує Закон України «Про оплату праці». Відповідно до ст. 1 цього закону, заробітна плата – це обчислена, як правило – у грошовому виразі, винагорода, яку власник підприємства зобов'язаний виплатити працівникові за виконану ним роботу [1].

К. Крищенко розглядає сутність заробітної плати, з одного боку, як категорію ринку праці, зовнішню щодо підприємства, з іншого – як елемент ціни виробництва, що формується на кожному конкретному підприємстві залежно від кінцевих результатів його діяльності [4, с. 9].

Центральним поняттям організації праці є визначення сфери застосування систем та форм оплати за виконану роботу, адекватних умовам підприємства.

А. Колот визначає систему оплати праці як «…чинний на підприємстві організаційно-економічний механізм взаємозв'язку між показниками, що характеризують міру (норму) праці й міру її оплати відповідно до фактично досягнутих результатів праці (відносно норми), тарифних умов оплати праці та погодженої між працівником і роботодавцем ціни послуг робочої сили» [2].

В сучасних умовах господарювання зазвичай виділяють дві системи оплати праці: погодинну та відрядну. Однак окремі вчені-економісти іноді ототожнюють системи оплати праці з формами її оплати.

З цього приводу М.С. Пушкар зазначає, що система є вихідним пунктом, який визначає сутність оплати праці, а форми – похідні від неї. Система відображає змістовність поняття оплати праці, а форми є проявом її змінюваності на конкретно-історичному етапі розвитку суспільства. Форми власності визначають специфіку відносин між людьми в процесі виробництва, в тому числі щодо розподілу і споживання суспільного продукту, що проявляється в існуванні значної кількості форм оплати праці [6, с. 262].

На нашу думку, системами оплати праці саме є погодинна та відрядна, оскільки система – це сукупність об'єктів і відносин між ними, що утворюють єдине ціле в процесі системогенезу, а під формою розуміється зовнішній тривимірний контурний вигляд чи конфігурація певної речі.

© *Фаріон В.Я., 2010.*

Іншими словами, система оплаті праці – це різновид оплати праці, визначальною ознакою якої є міра праці. Форма оплати праці – це встановлений на підприємстві організаційно-економічний механізм нарахування заробітної плати, який відображає взаємозв'язок між витраченою працею та її оплатою.

Кожна із зазначених систем складається з підсистем, або форм оплати праці. Наприклад, погодинна система включає погодинну просту та погодинно-преміальну форми оплати праці. Відрядна ж система є більш складною і включає пряму відрядну, відрядно-преміальну, непряму відрядну, відрядно-прогресивну, акордну та бригадну форми. Форму оплати праці підприємство обирає, виходячи з доцільності та ефективності її використання в конкретних умовах.

Вибір форми оплати праці в умовах ринкової економіки, як зазначає А.В. Кравченко, повинен здійснюватися на засадах економічної доцільності: у випадку необхідності стимулювання збільшення виробітку продукції й скорочення чисельності працівників за рахунок інтенсифікації їхньої праці, за умови відсутності негативного впливу на якість продукції і реальної можливості застосування технічно обґрунтованих норм. При наявності у працівників реальної можливості збільшення виробітку понад встановлену норму за існуючих організаційно-технічних умов виробництва та за економічної доцільності розроблення норм праці та обліку виробітку працівників доречне застосування різновидів відрядної форми оплати праці. В іншому випадку доцільно застосовувати погодинну чи погодинно-преміальну форму оплати праці [3, с. 104].

Облік витрат на оплату праці є однією з найважливіших і найскладніших ділянок роботи, що вимагає точної і оперативної інформації про зміни чисельності робітників, витрати робочого часу, категорії робітників тощо [7, с. 25].

До основних завдань обліку витрат на оплату праці відносять такі:

- вчасне розраховування з робітниками по оплаті праці;
- своєчасне і правильне віднесення на собівартість продукції нарахованої заробітної плати і обов'язкових нарахувань на неї;
- збирання і групування показників з праці і заробітної плати для оперативного керівництва і складання необхідної звітності.

Як і будь які інші, витрати на оплату праці мають певну структуру і включають:

1) основну заробітну плату (виплати робітникам за виконану ними роботу (відпрацьований час) згідно встановлених норм праці);

2) додаткову заробітну плату (винагороду за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість, за особливі умови праці та оплату чергових відпусток, компенсацію за невикористану відпустку, премії за виробничі результати, включаючи премії за економію матеріальних ресурсів, тощо);

3) інші заохочувальні та компенсаційні виплати (виплати за підсумками роботи за рік, винагороди за винаходи і раціоналізаторські пропозиції, матеріальну допомогу, вартість путівок на лікування та відпочинок, тощо).

Такий поділ витрат на оплату праці необхідний працівникам бухгалтерії для правильного віднесення нарахованої заробітної плати на окремі рахунки чи субрахунки й статті витрат, а також для здійснення розрахунків по ній, тощо.

Враховуюче, що основна заробітна плата в собівартість продукції включається прямо, її облік необхідно вести по цехах (відділеннях) і об'єктах калькуляції.

Однак можуть виникати ситуації, коли витрати на оплату праці на конкретний вид продукції прямо віднести неможливо. В цьому випадку, на нашу думку, в собівартість такі витрати слід включати на основі розрахованої кошторисної їх ставки в одиниці продукції, розподіляючи між видами продукції, товарним випуском і незавершеним виробництвом пропорційно до кошторисних ставок.

Зважаючи на те, що інтенсивність виробничого процесу у спиртовій промисловості регламентується ритмом роботи виробничого устаткування та протіканням біохімічних і технологічних процесів (бродіння, витримка, тощо), спиртзаводи використовують, як правило, погодинно-преміальну форму оплати праці.

Погодинно-преміальна форма оплати праці включає виплати за відпрацьований працівником час (які залежать від його класифікації та посадового окладу) і премії за своєчасне та якісне виконання покладених на нього обов'язків.

При погодинно-преміальній формі оплати праці керівництво заводів може встановлювати працівникам нормовані завдання. Під останніми слід розуміти наперед визначений обсяг робіт, який робітник повинен здійснити за годину роботи. Це, в свою чергу, вимагає обґрунтування норм часу на всі операції з виготовлення продукції, норм з обслуговування устаткування, норм на прибирання приміщень, тощо.

Якщо ж на спиртовому заводі, окрім спирту, виготовляються ще й, наприклад, хлібопекарські дріжджі, то тоді слід використовувати відрядну форму оплати праці, оскільки при фасуванні і па-

куванні дріжджів рівень виробітку прямо залежить від інтенсивності праці робітника. Саме пряма залежність виробітку від затраченого на виробництво часу і лежить в основі відрядної форми оплати праці.

Підприємству, яке нараховує заробітну плату на основі виробітку, слід створити умови, які б забезпечували отримання достовірної інформації про кількість виробленої продукції і допущеного браку, яка необхідна для об'єктивного визначення розміру заробітної плати кожного робітника. Щоб не допустити приписки кількості виготовленої продукції, її облік слід здійснювати на кінцевій операції, яка передбачає облік готових виробів, прийнятих відділом технічного контролю для здачі на склад або передачі на іншу виробничу дільницю. Окрім цього, необхідно ще й контролювати відповідність кількості сировини і напівфабрикатів, витрачених на виробництво продукції.

Облік виробленої продукції в залежності від особливостей процесу виробництва, системи організації та оплати праці в цехах та відділеннях здійснюють на основі певних первинних документів: рапорту про виробіток, відомості про виробіток бригади, наряду, тощо. Досить часто на підприємствах досліджуваної галузі спостерігаються простої виробництва не з вини робітників. У такому випадку для здійснення оплати праці слід застосовувати листи обліку таких простоїв.

В кінці кожного місяця на основі відповідних документів потрібно обчислювати відсоток виконання норм виробітку або нормованих завдань. Досягти цього можна двома способами: для робітників, які виробляли однорідну продукцію, фактично вироблена кількість продукції в натуральному виразі зіставляється з кількістю продукції по змінній нормі; для робітників, які виробляли різнорідну продукцію, час в нормо-годинах на всю вироблену ними продукцію зіставляється з часом, фактично витраченим на виробництво цієї продукції. При проведенні таких розрахунків час, витрачений на виробництво бракованої продукції, а також на усунення браку, із загального обсягу відпрацьованого часу не виключається.

Ми погоджуємося з А.Г. Загороднім, який пропонує витрати на оплату праці робітників, зайнятих на додаткових операціях, не передбачених технологічним процесом, оформляти нарядами на відрядну роботу з відмітним знаком (наприклад, з червоною смугою по діагоналі бланка наряду). У цих документах слід зазначати причину доплат і додаткових робіт, а також вказувати прізвища осіб, які відповідають за виконання робіт. За наявності таких доплат розраховані відхилення від норм (понаднормативні витрати), слід списувати не на виробничу собівартість, а на собівартість реалізованої продукції [5, с. 92].

На підприємствах досліджуваної галузі як різновид відрядної системи оплати праці також використовують бригадну її форму. Суть останньої полягає в тому, що загальна сума заробітку між членами бригади розподіляється пропорційно до окладу кожного члена. Такий розподіл здійснюється множенням коефіцієнта розподілу на оклад кожного робітника. Коефіцієнт розподілу обраховується шляхом ділення фактичного заробітку на заробіток за тарифом (окладом).

Облік додаткової заробітної плати на спиртових заводах має ряд галузевих особливостей. Перш за все, через сезонність чергових відпусток робітників кошти для їх оплати необхідно резервувати і списувати на собівартість продукції в кошторисно-нормалізованому порядку. Резерв формується не лише на заробітну плату за час відпустки, а й на передбачені законодавством відрахування у фонди соціального страхування.

На суму створеного резерву в бухгалтерському обліку складається запис: Дт 23 «Виробництво» чи 91 «Загальновиробничі витрати»; Кт 471 «Забезпечення витрат відпусток».

Інші види додаткової заробітної плати на більшості досліджуваних підприємств (незважаючи на те, що в окремі місяці вони можуть бути досить значними), списуються на витрати виробництва безпосередньо в момент їх виникнення. Для недопущення існування великих відхилень цих виплат від встановлених норм, їх доцільно також відносити на рахунки витрат виробництва в кошторисно-нормативному порядку зі створенням відповідного резерву, в який слід зараховувати також і суми відрахувань на соціальне страхування від резервованої додаткової заробітної плати. Кошти, відраховані в резерв, повинні включатися у собівартість продукції за статями "Додаткова заробітна плата виробничих робітників" (у частині заробітної плати) і "Відрахування на соціальне страхування" (у частині відрахувань на соцстрах). При цьому резерв додаткової заробітної плати, окрім сум, що підлягають виплаті за невикористані відпустки, повинен бути повністю використаний до кінця року (невикористані суми резерву сторнуються).

У зв'язку з сезонністю виробництва спиртзаводів в окремі місяці на рахунку створеного резерву може утворюватися дебетове сальдо, яке при складанні бухгалтерського балансу відображатиметься на статті "Витрати майбутніх періодів".

Враховуючи те, що витрати на оплату праці є неоднорідними, їх аналітичний облік можна організувати за видами (основна та додаткова зарпла-

та), за елементами (погодинна, відрядна, премії, оплата простоїв, тощо). Ми погоджуємося з М.С. Пушкарем, який зазначає, що дані аналітичного обліку відіграють важливу роль в управлінні процесом виробництва, характеризуючи розміщення та склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, обсяг продукції, виконання норм виробітку, фонд заробітної плати і його структуру, динаміку заробітної плати за категоріями персоналу, місцями витрат (цех, зміна, робоче місце), видами продукції [6, с. 282]. Окрім цього, інформація, одержана з даних аналітичного обліку, дозволяє аналізувати резерви зниження витрат на оплату праці та підвищення продуктивності праці.

Висновки. Відмінність між погодинною і відрядною системами оплати праці полягає в тому, що при погодинній системі оплати праці пріоритетною нормою є норма часу, а при відрядній – норма виробітку. Але обидві ці норми є взаємозалежними. Окрім цього, враховуючи сезонність процесу виробництва, на підприємствах досліджуваної галузі необхідно формувати резерв для забезпечення майбутніх платежів не тільки на основну заробітну плату та відрахування до фондів соціального страхування, а й на додаткову заробітну плату, оскільки в окремі облікові періоди вона може бути досить значною і суттєво впливати на собівартість кінцевого продукту.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України «Про оплату праці», затверджений Постановою Верховної Ради України від 20 квітня 1995 р. № 144/95-ВР. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.
2. Колот, А. Теоретичні й прикладні аспекти впливу заробітної плати на мотивацію трудової діяльності / А. Колот // Україна: аспекти праці. – 2000. – № 8.
3. Кравченко, О. В. Заробітна плата в організації системи матеріального стимулювання / О. В. Кравченко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – 2009. – № 22, ч. 2. – С. 103-105.
4. Крищенко, К. І. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці / О. В. Крищенко // Україна: аспекти праці. – 2007. – № 6. – С. 9-16.
5. Партин, Г. О. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики : [навч. посібник] / Г. О. Партин, А. Г. Загородній. – К. : Знання, 2007. – 550 с.
6. Пушкар, М. С. Фінансовий облік : підручн. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.
7. Ранюк, Н. В. Бухгалтерский учет оплаты труда и пути его совершенствования / Н. В. Ранюк // Культура народов Причерноморья. – 2007. – № 97. – С. 25-26.

УДК 657.471.12:663.5

Фаріон Володимир Ярославович, аспірант. Тернопільський національний економічний університет. **Облік витрат на оплату праці в спиртовій промисловості.** Розглядається сутність заробітної плати як економічної і обліково-аналітичної категорії, вплив галузевих особливостей на побудову системи обліку витрат на оплату праці, методика обліку за видами зарплати. Характеризуються принципи формування резерву на виплату додаткової заробітної плати на підприємствах спиртової галузі.

Ключові слова: заробітна плата, форми та системи оплати праці, основна та додаткова заробітна плата, резерв на виплату заробітної плати.

УДК 657.471.12:663.5

Фарион Владимир Ярославович, аспирант. Тернопольский национальный экономический университет. **Учет расходов на оплату труда в спиртовой промышленности.** Рассматривается сущность заработной платы как экономической и учетно-аналитической категории, влияние отраслевых особенностей на построение системы учета расходов на оплату труда, методика учета за видами зарплаты. Характеризуются принципы формирования резерва на выплату дополнительной заработной платы на предприятиях спиртной отрасли.

Ключевые слова: заработная плата, формы и системы оплаты труда, основная и дополнительная заработная плата, резерв на выплату заработной платы.

UDC 657.471.12:663.5

Farion Volodimir Yaroslavovich, graduate student. Ternopil'skiy national economic university. **An account of charges is on payment of labour in alcoholic industry.** Essence of ettlings is examined as an economic and registration-analytical category, influence of of a particular branch features on the construction of the system of account of charges on payment of labour, method of account after the kinds of pay-envelope. Principles of forming of reserve are characterized on payment of additional ettlings on the enterprises of alcoholic industry.

Keywords: an ettlings, forms and systems of payment of labour, basic and additional ettlings, reserve, is on payment of ettlings.

Стаття отримана редакцією 30.10.2009 р.