

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2023. № 6.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.6.7>

УДК 331.22

М. В. Бардадим,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою, Дніпровський державний аграрно-економічний університет, м. Дніпро

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6067-9129>

І. П. Мойсеєнко,

д. е. н., професор, професор кафедри девелопменту нерухомості, обліку та маркетингу, Придніпровська державна академія будівництва та архітектури, м. Дніпро

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3140-461X>

ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ НА ВИРОБНИЧОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

M. Bardadym,

PhD in Economics, Associated Professor of the Department of Accounting, Taxation and Management of Financial and Economic Security, Dnipro State Agricultural and Economic University

I. Moiseienko,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of the Department of Real Estate Development, Accounting and Marketing, Prydniprovsk State Academy of Civil Engineering and Architecture, Dnipro

APPLIED ASPECTS OF ACCOUNTING AND MANAGEMENT OF LABOR COSTS AT A MANUFACTURING ENTERPRISE

Стаття присвячена формуванню основи управлінського обліку і контролю витрат на оплату праці на виробничому підприємстві для оптимізації структури витрат і ідентифікації непродуктивних витрат. У зв'язку з необхідністю вишукувати внутрішні резерви утримування ефективності діяльності підприємства під час воєнного стану в Україні запропоновано застосовувати методи управлінського аналізу і контролю у сфері витрат на оплату праці як інструмент оптимізації структури витрат та збереження робочих місць. У статті проаналізовані складові загальної суми витрат на оплату праці, які виникають на різних етапах виробничого процесу та за різних внутрішніх виробничих та об'єктивних зовнішніх причин. Надано обґрунтування підходу до обліку витрат за нормативними та понаднормативними виробничими простоями, класифікація витрат на оплату праці персоналу виробничого підприємства, запропоновані формули диференційного аналізу відхилень витрат на оплату праці з метою визначення причин незадовільних відхилень фактичних показників витрат від запланованого рівня.

The article is devoted to the formation of the basis of management accounting and control of labour costs at a manufacturing enterprise to optimize the cost structure and identify unproductive costs. It is a sad practice for many managers in Ukraine to reduce the costs of the enterprise due to the reduction of personnel or the reduction of the wage fund. In this regard, the formation of a high-quality management accounting system for labour costs can help managers optimize the cost structure and avoid unnecessary staff reductions. In connection with the need to find internal reserves for maintaining the efficiency of the enterprise during the martial law in Ukraine, it is proposed to apply methods of managerial analysis and control in the field of labour costs as a tool for optimizing the cost structure and saving jobs. The article analyses the components of the total amount of labour costs that arise at various stages of the production process and for various internal production and objective external reasons. The justification of

the approach to cost accounting for normative and over-normative production downtimes, the classification of labour costs for the personnel of the production enterprise, the formulas for the differential analysis of labour cost deviations in order to determine the causes of unsatisfactory deviations of actual cost indicators from the planned level are provided. The main applied aspects of management accounting of labor costs at a manufacturing enterprise include the following elements: formation of planned (budgetary) indicators of labour costs; analysis of actual labour costs, identification of causes and consequences of production downtime; distribution of labour costs by production units; determination of labour productivity indicators; impact on management decisions. The article proves the need for a detailed analysis of controlled labour costs, which will serve as a basis for new management decisions aimed at optimizing the cost structure of products. The correct allocation of labour costs to the appropriate indicator (cost of products or costs for the period) contributes to the adequate setting of prices for products (services) and ensures flexibility in matters of pricing.

Ключові слова: *управлінський облік, витрати на оплату праці, нормативні витрати, виробничі простой, продуктивність праці, контроль витрат.*

Keywords: *management accounting, labour costs, regulatory costs, production downtime, labour productivity, cost control.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В умовах значних обмежень функціонування підприємств України, що спричинені воєнним станом, знеціненням національної валюти, ускладненням логістики та загальною фінансово-економічною кризою, особливо актуальним питанням стає управління внутрішніми ресурсами підприємства для утримання та підвищення ефективності діяльності. Сумною практикою для багатьох керівників в таких умовах стало зниження витрат підприємства за рахунок

скорочення персоналу чи зменшення фонду оплати праці. У зв'язку з цим формування якісної системи управлінського обліку витрат на оплату праці може допомогти керівникам оптимізувати структуру витрат та уникнути зайвих скорочень персоналу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Останні дослідження та публікації у сфері обліково-аналітичної підтримки управління витратами на оплату праці здебільшого зосереджені на питаннях традиційного бухгалтерського обліку та організаційних аспектах здійснення виплат персоналу [1, 2, 3, 4, 5]. Деякі праці українських дослідників присвячені виявленню проблемних аспектів управлінського обліку, контролю та управління витратами на оплату праці [6, 7]. Достатньо уваги у публікаціях також присвячено питанням управління витратами на оплату праці [8, 9], що визначає актуальність досліджуваної теми. Вчені зосереджують свою увагу на специфічних особливостях структури витрат підприємств різних галузей та сфер діяльності. Так, наприклад, у роботі [7] проаналізовано вплив витрат на оплату праці підприємств сільського господарства, шляхи їх зменшення або ж збільшення залежно від діяльності та напрямів роботи підприємства. У роботі [6] досліджені проблемні аспекти управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств пивоварної галузі. Також дослідження тривають у сфері теоретико-методологічних основ управлінського обліку витрат на оплату праці. У роботі [8] розкрито основні підходи до встановлення сутності поняття «заробітна плата» та її вплив на організацію обліку, визначена мета обліку витрат на робочу силу, запропоновано модель аналітичного обліку оплати праці та аналітика рахунків з обліку оплати праці. У роботі [6] акцентується увага на процесі управління витратами, дотриманні норм технологічного процесу, уникненні непродуктивних витрат ресурсів, зменшенні рівня відходності. Незважаючи на широке коло різноманітних досліджень у сфері обліку та управління витратами на оплату праці, недостатньо окресленим залишається питання формування прикладної обліково-аналітичної основи ведення управлінського обліку та контролю

рівня витрат на оплату праці виробничого підприємства з метою визначення нових резервів підвищення ефективності діяльності підприємства і уникнення рішень з небажаного скорочення персоналу.

Метою дослідження є формування основи управлінського обліку і контролю витрат на оплату праці на виробничому підприємстві для оптимізації структури витрат і ідентифікації непродуктивних витрат.

Основна частина. Під час впровадження, організації та здійснення управлінського обліку на підприємстві, бухгалтер зосереджує свою увагу, передусім, на класифікації витрат і формуванні собівартості продукції або послуг. Витрати на оплату праці є однією з ключових складових собівартості, яка виникає на різних організаційних рівнях та бізнес-процесах. Це вимагає особливого підходу до віднесення цих витрат до собівартості готової продукції і їх розподілу за видами продукції.

Традиційний облік витрат на оплату праці призначений для своєчасного нарахування та виплати заробітної плати працівникам підприємства, а також для вчасних утримань та нарахувань на фонд оплати праці, відповідності вимогам законодавства у сфері оплати праці. Система управлінського обліку витрат на оплату праці має бути побудована таким чином, щоб керівники мали змогу вирішувати ряд управлінських завдань на основі обліково-аналітичної інформації. Серед основних завдань побудови управлінського обліку у сфері управління та контролю витрат на оплату праці слід зазначити такі:

1. Визначення сум витрат на оплату праці, що прямо відносяться до виготовлення одиниць продукції, що дозволить правильно застосовувати методи ціноутворення, засновані на витратному підході.

2. Визначення сум оплати праці, що виникає під час виробництва, але не може бути віднесена до конкретних одиниць продукції. Такі витрати вважаються накладними та розподіляються різними методами на види продукції.

3. Розподілення витрат на оплату праці на змінні та постійні, що дозволяє оцінити їх поведінку при зростанні обсягів виробництва та реалізації.

4. Визначення складових витрат на оплату праці, які повинні бути включені до собівартості запасів готової продукції на складі, а також ті, що можуть бути списані на фінансовий результат у період їх виникнення.

5. Ідентифікація контрольованих та неконтрольованих витрат на оплату праці, а також ідентифікація негативних відхилень, що допоможе управлінцям здійснювати ефективний контроль.

Насамперед, слід розрізняти витрати на оплату праці виробничого персоналу (включається у собівартість запасів готової продукції) та витрати на оплату праці невикробничих працівників (включаються до адміністративних витрат, витрат на збут та інші витрати періоду). Специфічність витрат на оплату праці невикробничих працівників у тому, що вони списуються на фінансовий результат і входять у склад витрат періоду їх виникнення. Наприклад, витрати на оплату праці директора, секретаря, головного бухгалтера включаються до адміністративних витрат у періоді їх нарахування, а витрати на оплату праці працівників маркетингового відділу та відділу збуту визнаються збутовими витратами періоду. На відміну від невикробничих витрат, виробничі витрати на оплату праці включаються до собівартості виробленої продукції та зменшать фінансовий результат тільки в тому періоді, в якому готова продукція буде реалізована.

Для виробничого підприємства актуальним є також поділ виробничих витрат на оплату прямої та допоміжної праці. Прямими витратами на оплату праці є витрати, які несе підприємство з оплати праці основних виробничих працівників, працюю яких можна прямо економічно доцільним шляхом віднести на окремі види продукції або одиниці продукції, замовлення. Наприклад, відрядна оплата праці основного виробничого персоналу під час виробництва меблів, оплата годин роботи аудитора або консультанта при наданні послуги аудиту та консультування. Оплата праці допоміжних

працівників, зазвичай, пов'язані з забезпеченням самого процесу виробництва та може бути віднесено на конкретні види продукції (послуги). Це витрати, без яких процес виробництва неможливий (наприклад, працівники ремонтного чи транспортного відділу, майстер цеху).

Прямі виробничі витрати на оплату праці включаються у собівартість конкретної продукції, тобто списуються у собівартість виробництва. Непрямі виробничі витрати на оплату праці (непряма праця) спочатку включаються до складу виробничих накладних витрат і накопичуються на рахунок загальновиробничих витрат, а потім розподіляються на всі види продукції.

На виробничому підприємстві можуть виникати два типи простоїв - технологічні і нетехнологічні. Під час простоїв виробничий процес припиняється, а працівники не забезпечують норму виробітку. Цей час, коли відсутня продуктивна діяльність виробничого персоналу, вважається непродуктивним часом, який оплачується. Класифікація витрат на оплату цих простоїв відрізняється залежно від причин їх виникнення. Простої, які не оплачуються, не розглядаються, оскільки вони не впливають на рівень витрат. Оплачувані простої устаткування та працівників можуть мати різний характер в залежності від причин їх виникнення. Наприклад, простої під час виробничого процесу можуть виникати через зупинку виробництва, через дефіцит матеріалів або поломку обладнання, або через некоректні управлінські рішення. Цей вид простою відноситься до контрольованого, оскільки його виникнення можна було уникнути при кращому плануванні. Витрати на оплату праці працівників під час простою, який можна було усунути, не включаються до собівартості продукції, а включаються до витрат періоду їх виникнення та впливають на фінансовий результат періоду, в якому вони виникли. Такий підхід базується на тому, що несподівані оплачувані простої, які не включаються до планування, є наслідком некоректного управління і повинні зменшувати фінансовий результат періоду, а не збільшувати собівартість продукції.

Щодо визнання витрат за нормативними простоями, застосовується інший підхід. Нормативні простой є необхідною складовою собівартості продукції і включаються до виробничих накладних витрат, а витрати на оплату праці працівників під час таких простоїв є неконтрольованими витратами.

Слід зазначити, що бувають неконтрольовані витрати, пов'язані з простоем, які не передбачені технологічним процесом. Наприклад, простой внаслідок форс-мажорних обставин, недостатнє завантаження виробництва, проблеми з постачанням сировини через карантинні обмеження тощо. Такі фактори складно передбачити, тому такі витрати відносять до складу неконтрольованих, включають у виробничі накладні витрати, що збільшує собівартість продукції звітного періоду.

Наднормативний час – це час, який оплачується понад встановлений робочий час за період. Як правило, він обліковується за ставкою, яка вище основної ставки оплати праці у звичайний час.

Необхідність наднормативного та нічного часу для робітників може виникнути з двох причин: необхідність виконати замовлення у більш стислий термін (бажання замовника); необхідність виконати замовлення, які взяті понад виробничу можливість (перезавантаження); доповнити не повністю відпрацьований час у процесі виробництва через виробничі простой та інші причини.

При розгляді оплати наднормативного часу потрібно скористатися кількома правилами:

1. Оплата наднормативного часу, пов'язані з бажаннями замовника, є прямими витрати, що стосуються собівартості конкретного замовлення, тоді як оплата такого часу через перезавантаження (взяли занадто багато замовлень, на виконання яких не вистачає робочої сили у звичайний час) списується на фінансовий результат звітного періоду.

2. Оплата наднормативного часу з погляду класифікації витрат ділиться на оплату за основною ставкою та додатковою (як правило, основна ставка включається до прямих витрат на замовлення, а додаткова до непрямих).

Оскільки оплата понаднормативних годин роботи персоналу виникає у зв'язку з напруженим графіком роботи і не пов'язана з конкретними замовленнями (не можна вважати прямими витратами на замовлення), то коректніше додаткову оплату понаднормативних годин включати в накладні витрати, щоб не завищувати вартість виробництва продукції, оскільки сама продукція за фізичними характеристиками нічим не відрізняється від тієї, яка була виконана під час звичайного робочого дня. У деяких випадках, все ж такі години роботи будуть включені в прямі витрати на замовлення. Наприклад, у разі бажання клієнта прискорити процес виробництва. Тоді таке замовлення справді має інші умови формування собівартості, оскільки сам замовник готовий доплачувати за швидке виготовлення продукції.

Оплата премій та навчання виробничим працівникам включається у виробничі накладні витрати з тієї ж причини, пов'язаної з тим, що ці виплати неможливо віднести до виконання конкретних замовлень, вони пов'язані з економією робочого часу та збільшенням продуктивності праці в загальному процесі виробництва. Загальний підхід до класифікації, віднесення та розподілу витрат на оплату праці виробничого персоналу має бути наступним.

До прямих виробничих витрат, які відносяться до собівартості виготовленої продукції та мають бути включені у собівартість запасів готової продукції та/чи незавершеного виробництва слід відносити:

- оплата праці основного виробничого персоналу за основною ставкою;
- оплата відпустки основного виробничого персоналу;
- оплата понаднормативного часу за основною ставкою;
- оплата понаднормативного часу за додатковою ставкою, якщо понаднормативний час викликаний бажанням замовника прискорити процес виробництва.

До непрямих витрат слід відносити:

Виробничі накладні (розподіляються на всі види продукції пропорційно до бази розподілу, включаються у собівартість запасів готової продукції та/чи незавершеного виробництва)

- оплата праці та відпустки допоміжних виробничих працівників та керуючих виробництвом (майстер цеху, директор з виробництва);

- оплата понаднормового часу основного персоналу за додатковою ставкою за умови, що понаднормовий час спричинено загальним напруженим графіком;

- премії основним та допоміжним працівникам;

- оплата навчання виробничого персоналу;

- оплата часу технологічного простою (нормативного, планового);

Адміністративні витрати (визначаються у періоді виникнення і не включаються у собівартість запасів)

- оплата праці та відпустки адміністративного персоналу;

- премії адміністративному персоналу, які є бонусами від фінансового результату;

- оплата навчання адміністративного персоналу.

Витрати на збут(визначаються у періоді виникнення і не включаються у собівартість запасів)

- оплата праці та відпустки персоналу відділів збуту та маркетингу;

- премії персоналу відділів збуту та маркетингу за досягнення високих рівнів продажу;

- оплата навчання персоналу відділів збуту та маркетингу;

Інші витрати звітного періоду (визначаються у періоді виникнення і не включаються у собівартість запасів)

- оплата непередбачуваного простою.

Використання нормативного методу обліку витрат полегшує контроль та дає можливість ідентифікувати причини відхилень між плановими та

фактичними витратами на оплату праці, а також виявляти контрольовані несприятливі відхилення.

Так, наприклад, можна використовувати диференціальний аналіз відхилень для управління витратами на оплату праці основних виробничих працівників за допомогою наступних формул розрахунку відхилень. Відхилення витрат на оплату праці, пов'язані зі зміною ставки оплати праці основного виробничого персоналу, можна розрахувати за допомогою формули:

$$\text{Відхилення витрат за ставкою оплати праці} = (C^{\text{план}} - C^{\text{факт}}) \times \text{фактично оплачений час} \quad (1)$$

де C – ставка оплати праці (планові чи фактична), вартість однієї години роботи працівника, грн/годину; фактично оплачений час включає і продуктивні, і непродуктивні години роботи працівників (в т.ч. оплачені простої).

Відхилення витрат на оплату праці, пов'язані зі зміною продуктивності праці:

$$\text{Відхилення витрат за продуктивністю} = (Q^{\text{факт}} \times N^{\text{план}} - \text{фактично відпрацьований час}) \times C^{\text{план}} \quad (2)$$

де Q – обсяг виробництва продукції (плановий чи фактичний), од.; N – норматив використання годин праці на одиницю продукції, годин/од.; фактично відпрацьований час включає тільки часи продуктивної праці без врахування часу простою.

Відхилення витрат на оплату праці в результаті виробничих простоїв:

$$\text{Час оплачених простоїв} \times C^{\text{план}} \quad (3)$$

У більшості випадків основною причиною несприятливого відхилення фактичних витрат на оплату праці може бути час оплаченого простою. Завданнями керівників в такому випадку є ідентифікація причин простоїв

(невчасне постачання матеріалів та комплектуючих, поломка обладнання, відсутній електроенергії, неправильне планування виробничого процесу та інше). Очевидно, що тільки нормативні (технологічні) простой можуть бути заплановані. Тому відхилення витрат на оплату праці в результаті виробничих простоїв у більшості випадків пов'язані з нераціональною організацією процесу виробництва чи постачання матеріалів (комплектуючих) та мають бути включені до витрат періоду їх виникнення і не включатись у виробничу собівартість запасів незавершеного виробництва та готової продукції.

Висновки. Основні прикладні аспекти управлінського обліку витрат на оплату праці на виробничому підприємстві включають наступні елементи: формування планових (бюджетних) показників витрат на оплату праці; аналіз фактичних витрат на оплату праці, виявлення причин та наслідків виробничих простоїв; розподіл витрат на оплату праці за виробничими одиницями; визначення показників продуктивності праці; вплив на управлінські рішення.

Загалом, управлінський облік витрат на оплату праці на виробничому підприємстві має на меті забезпечити ефективне управління витратами на працю, покращення продуктивності та оптимізацію фінансових результатів підприємства.

Підсумовуючи, варто відмітити, що в управлінському обліку витрат з праці важливою частиною є виявлення причин небажаних відхилень між запланованими та фактичними витратами. Необхідно детально аналізувати контрольовані витрати з праці, що послужить основою для нових управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію структури собівартості продукції. Крім того, правильна алокація витрат на оплату праці до відповідного показника (собівартості продукції або витрат за період) сприяє адекватному встановленню цін на продукцію (послуги) і забезпечує гнучкість у питаннях ціноутворення.

Література

1. Саух І. В. Документальне забезпечення розрахунків з оплати праці. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2011. № 1. С. 311-319
2. Семенов Г. А., Андрущенко Л. О. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2009. № 2. С. 180-187.
3. Чернецька О. В., Чепець О. Г. Особливості обліку розрахунків за виплатами допомоги з тимчасової непрацездатності. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2021. № 8. С.126-134.
4. Лепьохіна І. В., Задумін І. В. Ефективність систем оплати праці в сучасних умовах. *Наукові праці Національного університету харчових технологій*. 2018. № 37-38. С. 258-263.
5. Медведєв В. С. Особливості та переваги форм оплати праці на основі нормативних завдань та норм часу. *«Прометей»: регіональний збірник наукових праць з економіки*. 2017. № 2 (35). С. 179-183.
6. Аверкин Я. Ф. Проблемні аспекти управлінського обліку витрат операційної діяльності. *Економіка, управління та адміністрування*. 2020. № 3 (93). С. 15-22. [https://doi.org/10.26642/ema-2020-3\(93\)-15-22](https://doi.org/10.26642/ema-2020-3(93)-15-22)
7. Томчук, О. Ф., Машевська, А. А. Контроль та управління витратами на оплату праці. *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 17. С. 457-461.
8. Очеретько Л. М., Очеретько Л. М., Багрій К. О., Багрій К. А. Удосконалення обліку витрат на оплату праці. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 23. С. 67-71.
9. Васюта В. Б., Феохарій А. В. Удосконалення системи планування витрат на персонал підприємства. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics»*. 2019. № 14. С. 44-52.
10. Нісфоян, С. С. Управління витратами на утримання і розвиток персоналу підприємств : монографія / С. С. Нісфоян ; М-во освіти і науки України, Центральноукраїн. нац. техн. ун-т. – Кропивницький : Лисенко В. Ф., 2020. – 268 с.

References

1. Saukh, I. V. (2011), "Documentary support of payroll calculations", *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, vol. 1, pp. 311-319.
2. Semenov, H. A. and Andrushchenko, L. O. (2009), "Organization of accounting of payments with personnel for labor", *Derzhava ta rehiony. Serii: Ekonomika ta pidpriemnytstvo*, vol. 2, pp. 180-187.
3. Chernetska, O. V. and Chepets, O. H. (2021), "Peculiarities of accounting for payments of temporary disability benefits", *Ekonomichniy visnyk. Serii: finansy, oblik, opodatkuvannia*, Vol. 8, pp. 126-134.
4. Lepokhina, I. V. and Zadumin, I. V. (2018), "Effectiveness of labor payment systems in modern conditions", *Naukovi pratsi Natsionalnoho universytetu kharchovykh tekhnolohii*, vol. 37-38, pp. 258-263.
5. Medvediev, V. S. (2017), "Peculiarities and advantages of forms of remuneration based on normative tasks and time norms", *"Prometei": rehionalnyi zbirnyk naukovykh prats z ekonomiky*, vol. 2 (35), pp. 179-183.
6. Averkyn, Ya. F. (2020), "Problematic aspects of management accounting of costs of operational activity", *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, vol. 3 (93), pp. 15-22.
7. Tomchuk, O. F. and Mashevska, A. A. (2018), "Control and management of labor costs", *Infrastruktura rynku*, vol. 17, pp. 457-461.
8. Ocheretko, L. M., Ocheretko, L. M., Bahrii, K. O. and Bahrii K. A. Improvement of labor cost accounting. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 23, pp. 67-71.
9. Vasiuta, V. B. and Feokharii, A. V. (2019), "Improvement of the cost planning system for the company's personnel", *Elektronne naukove fakhove vydannia z ekonomichnykh nauk «Modern Economics»*, vol. 14, pp. 44-52.
10. Nisfoian, S. S. (2020), *Upravlinnia vytratamy na utrymannia i rozvytok personalu pidpriemstv : monohrafiia* [Management of expenses for maintenance and development of personnel of enterprises: monograph], M-vo osvity i nauky Ukrainy, Tsentralnoukrain. nats. tekhn. un-t., Kropyvnytskyi, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 27.05.2023 р.