

Д.М.Ядранський, д-р соц. наук, докторант
Класичний приватний університет, м. Запоріжжя

Облік праці на підприємствах різних сфер економічної діяльності

В статті розглянуто напрямки обліку та механізм його проведення в різних галузях економічної діяльності. В ході проведеного аналізу було визначено, що окремі галузі мають певні принципові особливості в характері підходів до обліку витрат праці. Однак при цьому для всіх галузей може бути використаний єдиний метод обліку – стандарт костінг.

облік праці, облік персоналу, «стандарт-кост»

Актуальність теми дослідження. Облік праці та діяльності персоналу є принципово залежним від специфіки галузевого характеру діяльності підприємства. При цьому всі організації при відображенні господарської діяльності користуються Типовим планом рахунків і відображають господарські операції в загальноствановленому порядку. Однак ведення обліку в окремих галузях народного господарства буде мати свої особливості.

Ці особливості обумовлені зірними вимогами до персоналу, різним характером впливу кваліфікації працівників на трудову діяльність та низкою інших специфічних факторів. В наслідок зазначених аспектів відрізнятиметься структура собівартості праці різних категорій працівників. Для виявлення зазначених відмінностей існує потреба в аналізі галузевої специфіки обліку персоналу яка витікатиме із особливостей бухгалтерського обліку в різних галузях народного господарства.

Аналіз попередніх досліджень. Дослідженням особливостей обліку в різних галузях народного господарства було присвячено низку наукових статей та підручників. Серед авторів, підручників можна відмітити білоруського автора І.Тарасевича [1]. В Україні дослідженню обліку в різних галузях економіки присвячено наукові праці С.Левицької [2] та П.Сука [3.].

В цьому напрямку працювала низка менш відомих авторів, та було захищено більше тридцяти кандидатських дисертації. Однак більшість з робіт адаптована до розв'язання сукупності (або окремих) облікових проблем у виокремленій галузі. Досліджувана нами проблема знаходиться дещо в іншому ракурсі. Нами пропонується розглядати особливості обліку одного економічного процесу (трудова діяльність персоналу) на підприємствах різних галузей. Подібне дослідження проводилось Я.Крупкою [4.], для інвестиційної діяльності. Безпосередньо проблемне поле обліку праці як економічного процесу в сучасній літературі лишилося практично поза увагою сучасних науковців.

Постановка проблеми дослідження. Таким чином ми вважаємо за доцільне розглянути напрямки обліку та механізм його проведення в різних галузях економічної діяльності виходячи із специфіки предметної області обліку – обліку персоналу.

Викладення основного матеріалу дослідження. Особливістю обліку інвестицій у розвиток та формування персонал як об'єкт інвестування. В принципі таке різноманіття існує і в системі капітальних вкладень в розвиток основних засобів (будівництво, реконструкція, розширення, технічне переозброєння тощо), однак за будь

яких умов така діяльність вимагає правильної класифікації та оцінки з урахуванням галузевої специфіки їх здійснення.

За визначенням Я. Крупки, оцінка інвестиційних ресурсів проводиться через структуру капіталу підприємства [4]. В літературі зустрічаються підходи до дослідження інвестицій в людський капітал. Зокрема Т.Давидюк відзначає, що для підприємства інвестиції в людський капітал в основному представлені витратами на освіту і збереження здоров'я співробітників, частково - на культуру.

Т. Давидюк визначає принципові відмінності в джерелах інвестування в залежності від цільового призначення таких інвестицій. Так інвестиції в загальні знання здійснюються або самим індивідом, або державою. Це пов'язано з великим ризиком, який обумовлений можливістю звільнення працівника. За рахунок коштів організації здійснюються інвестиції в спеціальні знання спрямовані на підвищення навичок роботи в конкретному підприємстві, підвищення технологічних виробничих вмінь. Фахове навчання дає знання і навички, необхідні працівнику в даній компанії. Навчання працівника за рахунок підприємства пов'язано для працедавця з великим ризиком: працівник навіть маючи зобов'язання перед підприємством часто може безкарно його залишити. При другому варіанті навчання ризик інвестицій в співробітників - значно менший [5, С.33-40]. Однак, на нашу думку запропонований підхід не розкриває сутність витрат на персонал. А.Лисков, вважає, що сутність витрат на персонал проявляється в їх функціях, та пропонує їх наступний перелік:

Розподільна. Виявляється в розподілі фонду коштів, утвореного для функціонування системи управління персоналом по підсистемах відповідно до їх призначення, з чого можна зробити висновок про цільове характері витрат на персонал.

Контрольна. Виявляється в контролі за формуванням фонду та цільовим характером використання коштів, які витрачаються з фонду, і їх розподілом за відповідними підсистемам [6].

Стимулююча. Полягає в тому, щоб досягати максимальних результатів із мінімальними витратами ресурсів. А Лисков, на нашу думку, помилково пов'язує стимулюючу функцію зі зміною ефективності управління персоналом в залежності від обсягу коштів. На нашу думку, до запропонованого переліку варто включити цільову функцію. Така функція, насправді, може визначатися залежністю результатів діяльності системи управління персоналом від обсягу коштів, що надходять до фонду, і термінів його формування. Зміна обсягу коштів, які направляються в ту або іншу підсистему, сприяє підвищенню (зниженню) можливостей діяльності даної підсистеми. Її логічна сутність в цьому контексті полягатиме у забезпеченні (ресурсному покритті) реалізації цілей.

Інноваційна. Перефразуючи А.Лискова, інноваційна функція полягає в тому, що для забезпечення розвитку інноваційного потенціалу існує потреба в забезпеченні адекватного (як правило випереджаючого) розвитку персоналу, адже в такому стані персонал буде сам забезпечувати розвиток інновацій на підприємстві.

Розуміння перелічених функцій є безперечно важливим в проведенні обліку персоналу, однак при цьому варто розглядати витрати на персонал більш розгорнуто. Один з варіантів класифікації витрат було запропоновано російськими авторами Ю.Одеговим та Т.Ніконовою. Вчені визначили такі ознаки класифікації витрат на персонал: фази процесу відтворення, рівень підходу, цільове призначення, джерела фінансування, характер витрат, час відшкодування [7, с. 377].

Міжнародною конференцією статистиків по праці рекомендована наступна міжнародна стандартна класифікація вартості робочої сили: пряма зарплата і оклади; оплата невідпрацьованого часу; преміальні і грошові винагороди; їжа, паливо і інші виплати в натуральній формі; вартість житла для працівників; витрати працедавців на

соціальне забезпечення; вартість професійного навчання; вартість культурно-побутового обслуговування; вартість праці, що не віднесена до попередніх груп; податки, що розглядаються як вартість праці [8].

Згідно українського законодавства (п. 3.1. Наказ 07.10.2010 N 414 Держкомстату України) [9] - витрати підприємства на утримання робочої сили включають: оплату праці, видатки на загальнообов'язкове державне та добровільне соціальне страхування працівників, забезпечення їх житлом, професійне навчання, культурно-побутове обслуговування, податки, збори та інші обов'язкові платежі, а також інші витрати, пов'язані з використанням найманої робочої сили.

Однак як показники облікової системи так і роль факторів, що впливають на елементи витрат для різних галузей матиме принципово різне значення. На нашу думку, існує потреба в уточненні ролі окремих показників для розвитку різних галузей народного господарства.

Для сільськогосподарського виробництва характерний тривалий час для кожного циклу робіт, крім того, роботи носять сезонний характер. Тому витрати враховують по періодах, має місце незавершене виробництво, а продукція протягом року відображається за плановою собівартістю. З точки зору особливостей обліку витрат на персонал (як живу працю) в сільському господарстві слід враховувати, що окремі види витрат праці є досить складно діагностованими. Зокрема поняття невідпрацьованого (так само як і понаднормового) часу. За багатьма посадами складно визначається також поточна продуктивність та якість праці. Відсутність в діях значної частки сільськогосподарських працівників поточного кількісно вимірного результату, а також суттєвий вплив на нього зовнішніх (природно-кліматичних) обставин змушує використовувати більш спрощені облікові підходи. В багатьох випадках обмежуючись обліком заробітної плати, додаткових не грошових виплат тощо. Ведеться також статистичний облік відпрацьованого часу при тому, що реальна структура витрат часу практично не досліджується.

Будівельне виробництво відрізняється тим, що виготовляється продукція (нерухомі об'єкти основних засобів) залишається на місці, а робоча сила і будівельна техніка переміщуються, процес виробництва носить тривалий характер а на результати (так само як і в сільському господарстві) впливають погодні умови (температура повітря, дощі, снігопади та ін.). Обліковими показниками з праці на будівельних підприємствах є більша кількість показників, однак основними об'єктами обліку лишається заробітна плата. Витрати часу також обліковуються досить номінально. Слід зазначити, що додаткові витрати (зокрема пов'язані із соціально-побутовим обслуговуванням працівників) на будівельних підприємствах є досить незначними та спеціально практично не обліковуються. Підвищення кваліфікації стосується переважно окремих категорій працівників та носить безсистемний характер.

У торгівлі особливості обліку обумовлені тим, що в залежності від організації і виконуваних функцій торгівля поділяється на оптову і роздрібну. У роздрібній торгівлі товари на складах і в торгових залах враховуються в різній оцінці, сама праця має досить суттєві відмінності, а рівень продуктивності часто є фактором не тільки самого працівника, але і закладу в якому працівник здійснює свою трудову діяльність. При цьому слід зазначити, що практично всі працівники, що задіяні в торгівлі мають матеріальну відповідальність, що практично не відбивається на їх заробітній платі, а також рівень матеріальної відповідальності окремого працівника практично не обліковується. Слід зазначити також принципові відмінності функцій співробітників торгівлі (від експедиторів та торговельних агентів до продавців). В торговельних організаціях досить поширеними є витрати роботодавців на організації та проведення семінарів, тренінгів тощо (на відміну від інших сфер). У той же час витрати пов'язані із

соціальним розвитком, соціальним обслуговуванням та харчуванням практично відсутні. Облік заробітної плати ведеться переважно за відрядною формою, а питання оподаткування є здебільшого другорядними.

Облік собівартості продукції у переробній галузі (промисловість) суттєво залежить від специфіки підгалузі виробництва. Однак, з боку обліку праці ситуація є доволі прогнозованою. Обліковуються не лише результати праці, але виміру зазнає і процес праці (у вигляді норм праці). також підприємства здебільшого несуть витрати пов'язані із соціальним обслуговуванням працівників (забезпечення спецодягом, засобами захисту, харчування, побутові послуги тощо). При цьому на цих підприємствах на сьогодні спостерігається досить суттєве різноманіття форм та систем оплати праці. Стабільна діяльність підприємств переважно пов'язана із повноцінним оподаткуванням праці (витрат на працю). На підприємствах цієї галузі йде максимальний процес заміни живої праці уречевленою (у тому числі через високі супутні витрати на працю поряд із заробітною платою).

Галузь побутового обслуговування. На сьогодні є однією із найбільш динамічних сфер економіки однак при цьому облік персоналу в цій галузі є найменш поширеним. З одного боку це пов'язано із тим, що здебільшого вона представлена дрібними підприємствами які практично не здійснюють облік праці, а з іншого тим, що в цій галузі практично відсутні умови для обліку та вихідні стандарти для його повноцінного здійснення. У разі здійснення обліку праці основними об'єктами виступають переважно заробітна плата обрахована у відрядній формі, а також витрати на підготовку працівників (у випадку організації побутового обслуговування відносно великими фірмами).

Відповідні відмінності в показниках призводить до складнощів порівняльного аналізу (а відповідно і оцінки ефективності витрат) у міжгалузевому розрізі. Щоб уникнути такого протиріччя нам бачиться можливим скористатися думкою А. Лисков який визначає витрати на персонал як відносини з приводу утворення та розподілу фонду коштів, що спрямовуються компанією на реалізацію заходів, пов'язаних з функціонуванням системи управління персоналом. Він пропонує не ототожнювати поняття витрат на персонал з певним напрямком роботи з персоналом, що, на його думку, дозволить зробити це визначення менш залежним від появи нових і зміни наявних напрямків роботи з персоналом [6].

В умовах такого різноманіття структурних показників витрат на працю ми пропонуємо в якості уніфікованої моделі обліку витрат використовувати систему «стандарт-кост». В основу цієї системи покладено правило Гантта - всі витрати понад установлені норми повинні ставитися на винних осіб і ніколи не включатися до рахунків, що відображають витрати. А також (за Ч. Гаррісона) базується на двох положення:

- всі понесені витрати в обліку повинні бути співвіднесені зі стандартами;
- відхилення, виявлені при порівнянні фактичних витрат зі стандартами, повинні бути розчленовані по причинах [10].

Таким чином запропонований підхід дозволяє казати про необхідні та достатні витрати на працю, що саме по собі має відігравати стимулюючу роль. Однак практика залучення запропонованої системи в облікову систему підприємств вимагає певного осмислення. Так, оскільки основне завдання системи «стандарт-кост» - облік витрат і відхилень у прибутку підприємства відповідно вона забезпечуватиме інформаційний зв'язок між вартістю праці як економічного ресурсу та господарськими результатами виробництва .

І.Черних до особливостей системи, що розглядається, відносять:

- інформаційною базою для аналізу відхилень від стандартів є бухгалтерські записи на спеціальних синтетичних рахунках. На їх основі аналізуються відхилення за складовими прямих витрат, визначається, наскільки істотні ці відхилення;

- здійснюється регулювання прямих витрат виробництва шляхом складання до початку виробництва стандартних калькуляцій і обліку фактичних витрат, аналізу виявлених відхилень від стандартів;

- дана система є системою управління прямими витратами [11].

Як відзначає В.Керимов в основі системи «Стандарт-кост» лежить попереднє (до початку виробничого процесу) нормування витрат за статтями витрат. На нашу думку в якості таких вихідних норм в обліку персоналу можуть бути використані норми праці та соціальні норми, що частково існують (а частково можуть бути створені) для працівників різних галузей народного господарства. Так, на думку В.Керимова, система обліку «Стандарт-кост» може бути представлена за допомогою такої схеми:

1. Виручка від продажу продукції.
2. Стандартна собівартість продукції.
3. Валовий прибуток (п.1 - п.2).
4. Відхилення від стандартів.

5. Фактичний прибуток (п.3 - п.4) [10]. Очевидно, що для умов трудового процесу в окремих галузях (наприклад сільське господарство, будівництва). Використання фінансових показників в якості стандартів – неможливе, (а використовуючи рівень аналізу менший за підприємства недоцільні через високу трудомісткість). Таким чином, найбільш адекватним показником для вирішення задач, що постають в системі обліку праці є встановлення відповідності певних витрат праці – певним стандартам. При цьому міра витрат праці (грошова, часова) втрачає принциповість та дозволяє забезпечити достовірність аналізу на підприємствах різних за характером діяльності галузей.

Більш того, як зазначає І.Черних, система «стандарт-кост» дозволяє:

- виявляти втрати, що знижують прибуток підприємства;
- прогнозувати витрати на майбутнє;
- мінімізувати облікову роботу, пов'язану з калькулюванням;
- надавати менеджерам підприємства об'єктивну інформацію про собівартість

виробництва з метою більш раціонального планування ціни на продукцію і обсяг продажів [11]. Ми погоджуємося із запропонованим твердженням та вважаємо, що навіть за умов використання даного методу для обліку праці, він буде адекватно виконувати визначені І.Черних завдання.

При цьому варто також врахувати і іншу думку, висловлену зокрема українським автором О.Лиходедовою., щодо того, що більш доцільною вважається не економія, а збільшення витрат на персонал як інвестицій, що в майбутньому принесуть прибуток підприємству. Їх скорочення, навпаки, призведе до негативних наслідків, втрати від яких перевищують обсяги витрат [12, с. 236-242]. На нашу думку таке твердження є хибним, адже високі витрати у персонал безумовного характеризують ефективність його відтворення, однак підприємство не є суто соціальною організацією, єдиною метою якої є розвиток трудового потенціалу на високому рівні. За умов високого, але незатребуваного рівня розвитку (вищого за потрібний) гроші просто використовуються безцільно. До того ж ми припускаємо, що завжди має бути певна (незначна) планова «некомпетентність», яка має стимулювати працівника до постійного підвищення кваліфікації. Відсутність такого стимулу (або періодичне прагнення до навчання) не нестиме в собі позитивного ефекту, так само як і періодичні (скажімо раз на рік) заняття фізкультурою з метою покращення здоров'я.

Висновки. Таким чином, в ході проведеного аналізу можна визначити, що окремі галузі мають певні принципові особливості в характері підходів до обліку витрат праці. Однак при цьому для всіх галузей може бути використаний єдиний метод обліку – стандарт костінг. Використання такого методу є принципово важливим в системі забезпечення ефективного управління витратами на працю та розвиток персоналу.

Сьогоднішнє підприємство (не залежно від сфери функціонування) у тій чи іншій мірі стикається з проблемою забезпечення економічно доцільних мінімальних витрат на будь-які види ресурсів. До того ж прагнення до постійного підвищення кваліфікації персоналу не тільки призводить до збільшення витрат підприємства та ризику втратити відповідний персонал (через звільнення після навчання). В окремих випадках підприємство приймає рішення щодо заміни живої праці – уречевленою. Однак можливість справедливого обрахунку доцільності такої заміни викликає на сьогодні досить складну проблему, адже в єдиній обліковій моделі всі понесені витрати не враховуються. В такому разі підприємство має

Проблеми із визначенням повної вартості (по суті собівартості) такого важливого (і навіть основного) ресурсу – робоча сила. Запропонований методичний підхід потребує продовження у вигляді визначення конкретних показників витрат для підприємств, що мають певні специфічні особливості діяльності та відмінності у вимогах до персоналу. Однак за будь-яких умов кожне підприємство має визначати та обліковувати повні витрати на персонал як ресурс, не залежно від рівня управління, специфіки його використання. Тільки при такій постановці завдання стає можливим забезпечити об'єктивність інформаційної повноцінності управлінського процесу та створити передумови для прийняття змістовних, науково та економічно обґрунтованих рішень.

Список літератури

1. Тарасевич, И.Н. Особенности бухгалтерского учета в отраслях народного хозяйства: краткий курс лекций: для слушателей системы переподготовки/И.Н.Тарасевич.-Минск: Амалфея, 2008.-148с.
2. Левицька С.О. Облік, контроль та аналіз діяльності невідприємницьких організацій: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / С.О. Левицька; Київ. нац. екон. ун-т. — К., 2005. — 28 с. — укр.
3. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації продукції в сільськогосподарських підприємствах: методологія і практика: автореф. дис...д-ра екон. наук : 08.00.09 [Електронний ресурс] / П.Л. Сук; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. — К., 2009. — 42 с. — укр.
4. Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств: методологія та організація: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / Я.Д. Крупка; Терноп. акад. народ. госп-ва. — Т., 2002. — 32 с. — укр.
5. Давидюк Т.В. Вплив інформації про витрати та інвестиції у персонал на обліково-аналітичну систему підприємства / Т.В. Давидюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки Науковий журнал № 4 (50) – 2009. Гол. ред.. д.т.н. Мельничук В.П. – Житомир. ЖДТУ. 272 с, С.33-40.
6. Лысков А.Ф. О понятии эффективности затрат на персонал и ее оценки / А.Ф. Лысков // Кадры предприятия №10 / 2003 [Электронный ресурс] / Режим доступа : <http://www.kapr.ru/articles/2003/10/3036.html>.
7. Одегов, Юрий Геннадьевич. Аудит и контроллинг персонала : Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности "Экономика труда" / Ю. Г. Одегов, Т. В. Никонова ; Рос. экон. акад. им. Г. В. Плеханова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Экзамен, 2004. - 541, [1] с. : ил.; 21.
8. Филина Ф.Н. Оценка затрат на персонал организации [Электронный ресурс] / Ф.Н. Филина // Российский бухгалтер. - 2007. // Режим доступа : http://www.rosbuh.ru/article.asp?rba_id=948.
9. Наказ 07.10.2010 N 414 Державного комітету статистики України «Про затвердження Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження N 1-РС "Звіт про витрати на утримання робочої сили"» [Електронне видання] / Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0984-10>).

10. Керимов В.Э Организация управленческого учета по системе "СТАНДАРТ-КОСТ" / В.Э. Керимов, П.В. Селиванов, М.С. Крятов / Аудит и финансовый анализ № 3'2001 [Электронное издание] / Режим доступа : <http://www.cfin.ru/press/afa/2001-3/index.shtml>.
11. Черных И.Н. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях народного хозяйства. Учебный курс (учебно-методический комплекс) http://www.e-college.ru/xbooks/xbook081/book/index/index.html?go=part-004*page.htm.
12. Лиходедова О.В. Витрати на персонал та їх оптимізація в умовах ринку / О.В. Лиходедова // Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. пр. Вип. 30, т. 1 / Голов. ред. О.О. Шубін. - Донецьк : ДонНУЕТ, 2010. - 453 с.

Д. Ядранский

Учет труда на предприятиях разных сфер экономической деятельности

В статье рассмотрены направления учета и механизм его проведения в разных отраслях экономической деятельности. В ходе проведенного анализа было выявлено, что отдельные отрасли имеют определенные принципиальные особенности в характере подходов к учету затрат труда. Однако при этом для всех отраслей может быть использован единый метод учета – стандарт костинг.

D. Jadransky

Account of labour on the enterprises of different spheres of economic activity.

In the article directions of account and mechanism of his leadthrough are considered in different industries of economic activity. It was exposed during the conducted analysis, that certain of principle features have separate industries in character of going near the account of expenses of labour. However here for all industries the single method of account – standard of kosting can be used

Одержано 10.01.12