

Облік і оподаткування

УДК 657

Безверхий Костянтин Вікторович

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту
Київський національний торговельно-економічний університет*

Безверхий Константин Викторович

*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры финансового анализа и аудита
Киевский национальный торгово-экономический университет*

Bezverkhyi Kostiantyn

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Financial Analysis and Audit
Kyiv National University of Trade and Economics,
ORCID: 0000-0001-8785-1147*

Юрченко Олександр Анатолійович

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування
Національна академія статистики, обліку та аудиту*

Юрченко Александр Анатольевич

*кандидат экономических наук,
доцент кафедры учета, аудита и налогообложения
Национальная академия статистики, учета и аудита*

Yurchenko Oleksandr

*Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of the Department of Accounting, Auditing and Taxation
National Academy of Statistics, Accounting and Auditing
ORCID: 0000-0002-8447-6510*

Петраковська Олена Володимирівна

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування
Національна академія статистики, обліку та аудиту*

Петраковська Елена Владимировна

*кандидат экономических наук,
доцент кафедры учета, аудита и налогообложения
Национальная академия статистики, учета и аудита*

Petrakovska Olena

*Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of the Department of Accounting, Auditing and Taxation
National Academy of Statistics, Accounting and Auditing
ORCID: 0000-0002-4466-9684*

**КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ТА
АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ВІНАГОРОД ПРАЦІВНИКАМ
ПІДПРИЄМСТВА**

**КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К ПОСТРОЕНИЮ УЧЕТА И
АНАЛИЗА РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ
РАБОТНИКАМ ПРЕДПРИЯТИЯ**

**CONCEPTUAL APPROACHES TO THE CONSTRUCTION OF
ACCOUNTING AND ANALYSIS OF EXPENSES FOR PAYMENT OF
REMUNERATION TO EMPLOYEES OF THE ENTERPRISE**

Анотація. Вступ. Сучасні ринкові відносини є найпродуктивнішою формою підприємницької діяльності, що характеризується глобалізацією економічних процесів та конкурентним середовищем. Це призводить до змін у заохочувальних програмах для працівників, які працюють за основним місцем роботи. Впровадження інноваційних підходів у

довгострокових виробничих відносинах між працівником і роботодавцем допомагають останньому реалізовувати позитивну соціальну політику в частині збільшення винагороди за трудову діяльність, яка виступає головним джерелом доходів працівників та стимулом задля підвищення економічної ефективності функціонування підприємства. У системі управління витрати на винагороди працівників є одним з складних у регулюванні та координуванні елементів витрат підприємства, оскільки змінюються у реальному обчисленні. Постає необхідність визначення ролі і місця витрат на винагороду працівникам у системі аналізу, бухгалтерського та управлінського обліку на підприємстві.

Мета. *Метою дослідження є розкриття концептуальних підходів до побудови обліку та аналізу витрат на винагороди працівників підприємства задля розробки типологію таких витрат та їх ідентифікації у складі об'єктів бухгалтерського обліку з позиції форм виплат та відносин у процесі здійснення підприємством діяльності, яка дозволяє диференціювати обліково-аналітичні процедури на рівні господарюючого суб'єкта.*

Матеріали і методи. *Матеріалами дослідження є: 1) нормативно-правове забезпечення щодо регулювання витрат на оплату винагород працівникам підприємства; 2) праці вітчизняних та зарубіжних авторів, що провадять свої науково-практичні дослідження у царині бухгалтерського обліку та аналізу, зокрема щодо витрат на оплату винагород працівникам підприємства.*

В процесі здійснення дослідження було використано наступні наукові методи: теоретичного узагальнення та групування (для характеристики складових облікового процесу та функцій бухгалтерського обліку щодо витрат на винагороди працівників як об'єкта бухгалтерського обліку, а також визначення складу витрат на винагороди працівників підприємства для цілей аналізу, бухгалтерського

та управлінського обліку); формалізації, аналізу та синтезу (для побудови схеми формування облікової інформації про витрати на винагороди працівників у фінансово-господарській системі підприємства); логічного узагальнення результатів (формулювання висновків).

Результати. У науковій статті розкрито послідовність формування обліково-аналітичної інформації про витрати на винагороди працівників у фінансово-господарській системі підприємства. Визначено складові облікового процесу та функції бухгалтерського обліку щодо витрат на винагороди працівників як інформаційної бази для проведення аналізу таких витрат. З'ясовано місце витрат на винагороди працівників серед об'єктів бухгалтерського обліку. Запропонований склад витрат на винагороди працівників підприємства сприятиме побудові раціональної системи рахунків аналітичного обліку й підвищенню точності та об'єктивності інформаційного забезпечення для потреб аналізу, яке формується у системі прийняття управлінських рішень.

Інформація про витрати на винагороду працівників, їхній склад, структуру та ефективність розподілу відіграє вагомe місце для менеджменту підприємства, оскільки може виявити потенційно небезпечні стимули для стратегій компенсаційного ризику у сфері винагороди працівників, використання коштів для непрямой компенсації, виявити операційні відхилення, які в подальшому впливатимуть на прийняття управлінських рішень.

Перспективи. В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на порядку документального оформлення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку і у звітності витрат на винагороду працівників підприємства, а також розробки відповідної методики їх аналізу. Це надасть змогу покращити методику та організацію бухгалтерського обліку та аналізу витрат на винагороду працівників підприємства.

Ключові слова: *аналіз, бухгалтерський облік, витрати на винагороду працівникам, витрати на оплату праці, витрати на соціальні бенефіти, управлінський облік.*

Аннотация. Введение. *Современные рыночные отношения являются наиболее продуктивной формой предпринимательской деятельности, характеризующейся глобализацией экономических процессов и конкурентной средой. Это приводит к изменениям в поощрительных программах для работников, работающих по основному месту работы. Внедрение инновационных подходов в долгосрочных производственных отношениях между работником и работодателем помогают последнему реализовывать положительную социальную политику в части увеличения вознаграждения за трудовую деятельность, выступающую главным источником доходов работников и стимулом для повышения экономической эффективности функционирования предприятия. В системе управления затраты на вознаграждения работников являются одним из сложных в регулировании и координировании элементов затрат предприятия, поскольку изменяются в реальном исчислении. Возникает необходимость определения роли и места расходов на вознаграждение работникам в системе анализа, бухгалтерского и управленческого учета на предприятии.*

Цель. *Целью исследования является раскрытие концептуальных подходов к построению учета и анализу затрат на вознаграждения работников предприятия для разработки типологии таких расходов и их идентификации в составе объектов бухгалтерского учета с позиции форм выплат и отношений в процессе осуществления предприятием деятельности, позволяющей дифференцировать учетно-аналитические процедуры на уровне хозяйствующего субъекта.*

Материалы и методы. *Материалами исследования являются: 1) нормативно-правовое обеспечение регулирования затрат на оплату вознаграждений работникам предприятия; 2) труды отечественных и зарубежных авторов, которые проводят свои научно-практические исследования в области бухгалтерского учета и анализа, в частности по расходам на оплату вознаграждений работникам предприятия.*

В процессе осуществления исследования были использованы следующие научные методы: теоретического обобщения и группирования (для характеристики составляющих учетного процесса и функций бухгалтерского учета по расходам на вознаграждения работников как объекта бухгалтерского учета, а также определение состава затрат на вознаграждения работников предприятия для целей анализа, бухгалтерского и управленческого учета); формализации, анализа и синтеза (для построения схемы формирования учетной информации о расходах на вознаграждения работников в финансово хозяйственной системе предприятия); логического обобщения результатов (формулирование выводов).

Результаты. *В научной статье раскрыта последовательность формирования учетно-аналитической информации о расходах на вознаграждения работников в финансово хозяйственной системе предприятия. Определены составляющие учетного процесса и функции бухгалтерского учета расходов на вознаграждения работников как информационной базы для проведения анализа таких расходов. Установлено место расходов на вознаграждения работников среди объектов бухгалтерского учета. Предложенный состав расходов на вознаграждения работников предприятия будет способствовать построению рациональной системы счетов аналитического учета и повышению точности и объективности информационного обеспечения*

для анализа, который формируется в системе принятия управленческих решений.

Перспективы. В дальнейших научных исследованиях предлагается сосредоточить внимание на порядке документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета и отчетности расходов на вознаграждение работников предприятия, а также разработки соответствующей методики их анализа. Это позволит улучшить методику и организацию бухгалтерского учета и анализа расходов на вознаграждение работников предприятия.

Ключевые слова: анализ, бухгалтерский учет, расходы на вознаграждение работникам, расходы по оплате труда, расходы на социальные бенефиты, управленческий учет.

Summary. Introduction. Modern market relations are the most productive form of entrepreneurial activity, characterized by globalization of economic processes and competitive environment. This leads to changes in incentive programs for employees working in the main place of work. The introduction of innovative approaches in the long-term production relationship between employee and employer helps the latter to implement a positive social policy in terms of increasing remuneration for work, which is the main source of income and incentive to improve economic efficiency. In the management system, the cost of employee remuneration is one of the most difficult to regulate and coordinate the elements of enterprise costs, as they change in real terms. There is a need to determine the role and place of costs for remuneration of employees in the system of analysis, accounting and management accounting in the enterprise.

Purpose. The purpose of the study is to reveal conceptual approaches to the construction of accounting and analysis of remuneration of employees to develop a typology of such costs and their identification in the objects of

accounting from the standpoint of forms of payments and relationships in the process of enterprise activities that differentiate accounting and analytical procedures at the level of the business entity.

Materials and methods. *The materials of the study are: 1) regulatory and legal support for the regulation of costs for the payment of remuneration to employees of the enterprise; 2) works of domestic and foreign authors conducting their scientific and practical research in the field of accounting and analysis, in particular on the cost of remuneration to employees of the enterprise.*

In the process of research the following scientific methods were used: theoretical generalization and grouping (to characterize the components of the accounting process and accounting functions for the cost of employee remuneration as an object of accounting, as well as determining the composition of remuneration for employees for analysis, accounting and management accounting); formalization, analysis and synthesis (to build a scheme of formation of accounting information on the cost of remuneration of employees in the financial and economic system of the enterprise); logical generalization of results (formulation of conclusions).

Results. *The scientific article reveals the sequence of formation of accounting and analytical information on the cost of remuneration of employees in the financial and economic system of the enterprise. The components of the accounting process and the functions of accounting for the cost of employee remuneration as an information base for the analysis of such costs are identified. The place of expenses for remuneration of employees among the objects of accounting is found out. The proposed composition of the costs of remuneration of employees of the enterprise will help build a rational system of accounts of analytical accounting and increase the accuracy and objectivity of information support for the needs of analysis, which is formed in the system of management decisions.*

Information on employee remuneration costs, their composition, structure and distribution efficiency plays an important role for the company's management, as it can identify potentially dangerous incentives for compensatory risk strategies in the field of remuneration, use of funds for indirect compensation, identify operational deviations that will affect to make management decisions.

Discussion. *In further research it is proposed to focus on the order of documentation and reflection in the accounts and in the reporting of expenses for remuneration of employees of the enterprise, as well as the development of appropriate methods of their analysis. This will improve the methodology and organization of accounting and cost analysis of employees.*

Key words: *analysis, accounting, costs of remuneration of employees, labor costs, costs of social benefits, management accounting.*

Постановка проблеми. Сучасні ринкові відносини є найпродуктивнішою формою підприємницької діяльності, що характеризується глобалізацією економічних процесів та конкурентним середовищем. Це призводить до змін у заохочувальних програмах для працівників, які працюють за основним місцем роботи. Впровадження інноваційних підходів у довгострокових виробничих відносинах між працівником і роботодавцем допомагають останньому реалізувати позитивну соціальну політику в частині збільшення винагороди за трудову діяльність, яка виступає головним джерелом доходів працівників та стимулом задля підвищення економічної ефективності функціонування підприємства.

Винагороди, які нараховуються і виплачуються персоналу компаній сприяють зближенню інтересів працівників та власника у реалізації програми розвитку підприємства з метою збільшення його прибутку.

У системі управління витрати на винагороди працівників є одним з складних у регулюванні та координуванні елементів витрат підприємства, оскільки змінюються у реальному обчисленні. Причиною цього є їхнє зростання у довгостроковій перспективі. Такі аспекти управління витратами на винагороду мають свою динаміку, яка переосмислюється та реформується відповідно до змін пріоритетів розвитку суб'єктів господарювання, зміни основних цінностей та нав'язаних умов, які пред'являються до персоналу компанії. Більшість вітчизняних та іноземних компаній у процесі своєї діяльності переглядають фінансову і нефінансову форми винагороди працівникам. Постає необхідність визначення ролі і місця витрат на винагороду працівникам у системі аналізу, бухгалтерського та управлінського обліку на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у формування базових положень та концепцій аналізу, бухгалтерського і управлінського обліку витрат на оплату праці в тому числі витрат на винагороду працівникам зроблено як вітчизняними, так і зарубіжними дослідниками. Американські автори М.С. Акреш (M.S. Akresh) і К.П. Хасан (K.P. Hassan) [1] наводять розуміння нових правил обліку виплат працівникам. Український вчений К.В. Безверхий [2] розглядає виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності. Американський дослідник Н. Гілберт (N. Gilbert) [3] характеризує облік виплат працівникам. Вітчизняний автор А.В. Долюк [4] вивчає бухгалтерський облік і контроль оплати праці та її стимулювання. Максименко І.Я. та Неч С.С. [5] уточнюють порядок організацію обліку виплат працівникам. Машевська А.А. [6] наводить теоретичне підґрунтя організації оплати праці суб'єктів господарювання. Колектив вітчизняних дослідників О.В. Мелень та О.А. Потоцька [7] досліджують загальні принципи організації обліку та документування операцій із заробітної плати та розрахунків із працюючими. Мельник М.Т. [8] аналізують облік

та звітність поточних виплат працівникам в сучасних умовах. Група українських дослідників Н.В. Овсюк та О.Ю. Радченко [10] здійснюють порівняльну характеристику виплат працівникам за П(С)БО 26 та МСФЗ (IAS) 19. Колектив чеських авторів М. Отавова (M. Otavová) та Я. Гласерова (J. Gláserová) [11] досліджують виплати працівникам за МСБО/МСФЗ та чеським законодавством про бухгалтерський облік. Самолук Н.М. [12] описує аутсорсинг персоналу як новітній інструмент оптимізації витрат підприємств. Саух І.В. [13] розглядає бухгалтерський облік і контроль затрат на оплату праці в умовах ресурсозбереження. Вітчизняні автори Серпенінова Ю.С. та Сапожнікова М.В. [14] висвітлюють облікове відображення стимулювання працівників інструментами власного капіталу. Сунгатулліна Л. Б. [15] розробила теорію та методологію бухгалтерського управлінського обліку та аналізу витрат на винагороди працівників. Шевченко А. [16] проаналізувала облік виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку. Штик Ю.В. [17] характеризує бухгалтерський облік винагород працівникам торговельно-виробничих підприємств. Шульга Н.В. [18] досліджує облік і аудит з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів. Щирба І.М. [19] розглядає облік оплати праці та аудит її ефективності. Разом з тим залишаються не вирішеними проблемні питання в частині: визнання витрат на винагороду працівникам у складі об'єктів бухгалтерського обліку; розкриття місця та ролі витрат на винагороду працівникам у фінансово-господарській системі підприємства; систематизації витрат на винагороди працівників у контурі бухгалтерського та управлінського обліку з метою підвищення їхньої аналітичності.

Метою статті є розкриття концептуальних підходів до побудови обліку та аналізу витрат на винагороди працівників підприємства задля розробки типологію таких витрат та їх ідентифікації у складі об'єктів

бухгалтерського обліку з позиції форм виплат та відносин у процесі здійснення підприємством діяльності, яка дозволяє диференціювати обліково-аналітичні процедури на рівні господарюючого суб'єкта.

Матеріали і методи. Матеріалами дослідження є: 1) нормативно-правове забезпечення щодо регулювання витрат на оплату винагород працівникам підприємства; 2) праці вітчизняних та зарубіжних авторів, що провадять свої науково-практичні дослідження у царині бухгалтерського обліку та аналізу, зокрема щодо витрат на оплату винагород працівникам підприємства.

В процесі здійснення дослідження було використано наступні наукові методи: теоретичного узагальнення та групування (для характеристики складових облікового процесу та функцій бухгалтерського обліку щодо витрат на винагороди працівників як об'єкта бухгалтерського обліку, а також визначення складу витрат на винагороди працівників підприємства для цілей аналізу, бухгалтерського та управлінського обліку); формалізації, аналізу та синтезу (для побудови схеми формування облікової інформації про витрати на винагороди працівників у фінансово-господарській системі підприємства); логічного узагальнення результатів (формулювання висновків).

Виклад основного матеріалу. Метою ведення бухгалтерського обліку на підприємстві є надання повної, достовірної і правдивої інформації керівництву для прийняття ефективних рішень щодо управління активами, зобов'язаннями, доходами та витратами суб'єкта господарювання. В умовах високої конкуренції зростає інтерес зацікавлених внутрішніх і зовнішніх користувачів до облікової інформації про розташування та використання фінансових ресурсів компанії, спрямованих на винагороди працівників.

У цьому контексті бухгалтерський облік всеохоплююче та достовірно відображає протягом усієї господарської діяльності факти винагороди

співробітників відповідно до їхнього внеску у реалізацію стратегічних та оперативних завдань підприємства, визначає основні фінансові складові частини витрат на винагороди, вимірює їх з метою об'єктивного уявлення даних про використання коштів на винагороди, надає фінансову інформацію найбільш прийнятним для користувачів способом. У той же час облікова інформація щодо витрат на винагороду працівникам повинна бути повною і достовірною, а також оціненою і перевіреною. Тому, метою ведення бухгалтерського обліку є генерування облікової інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів про розміщення та споживання коштів на утримання й мотивування діяльності працівників підприємства задля прийняття ефективних управлінських рішень.

Взаємодія витрат на винагороди працівників з іншими об'єктами бухгалтерського обліку виявляється в обліковому процесі. Існує дискусія серед вчених щодо визначення етапів й сутності облікового процесу. Так, на думку І.Я. Максименко, обліковий процес включає такі етапи, як спостереження, вимірювання, реєстрацію та узагальнення [5]. Вважаємо, що перші три зазначені етапи є доречними, тоді як етап узагальнення повинен бути представлений після систематизації бухгалтерської інформації.

Серед науковців не існує спільної позиції щодо сутності та складу об'єктів бухгалтерського обліку. Одні автори до таких об'єктів відносять господарські засоби підприємства, джерела їх утворення і господарські процеси [3; 5; 7; 10; 13], інші – включають активи, пасиви, витрати, доходи та результати діяльності [12]. На законодавчому рівні відсутнє визначення сутності об'єктів бухгалтерського обліку, що і викликає дискусійні питання. З огляду на це вважаємо, що як об'єкти бухгалтерського обліку можуть виступати витрати підприємства, в тому числі витрати на винагороди працівників.

Щодо функцій бухгалтерського обліку, то у наукових дослідженнях розглядаються такі його функції: науково-пізнавальна, контрольна,

інформаційна, регулююча та правова [16, с. 56]. Вважаємо, що наведений перелік слід доповнити функцією управління, яка надасть змогу забезпечити зацікавлених користувачів своєчасною та деталізованою обліковою інформацією про витрати на винагороди працівників з метою прийняття обґрунтованих рішень.

Отже, взаємодія між таким об'єктом бухгалтерського обліку, як витрати на винагороди працівників з іншими об'єктами проявляється в обліковому процесі, який включає етапи: спостереження, вимірювання, реєстрацію, систематизацію та узагальнення облікової інформації у єдиному грошовому вимірнику. Бухгалтерський облік як елемент системи управління витратами на винагороду працівників повинен виконувати інформаційну, оціночну, контрольну, аналітичну та управлінську функції. Характеристика складових облікового процесу та функцій бухгалтерського обліку щодо витрат на винагороди працівників представлено на рис. 1.

Бухгалтерський облік витрат на винагороди працівників доцільно розглядати з двох позицій:

по-перше, – це генерування та інтерпретація інформації, наданої різними системами для прийняття рішень щодо витрачання фінансових ресурсів на стимулювання діяльності співробітників та на вибудовану на підприємстві політики в частині виплати винагороди працівникам;

по-друге, – це забезпечення формування, переробки, узагальнення та контролю облікової інформації щодо витрат на винагороду працівникам.



Рис. 1. Характеристика складових облікового процесу та функцій бухгалтерського обліку щодо витрат на винагороду працівників як об'єкта бухгалтерського обліку

Джерело: авторська розробка

На рис. 2 зображено схему генерування облікової інформації про витрати на винагороду працівникам у складі фінансово-господарської системи підприємства.

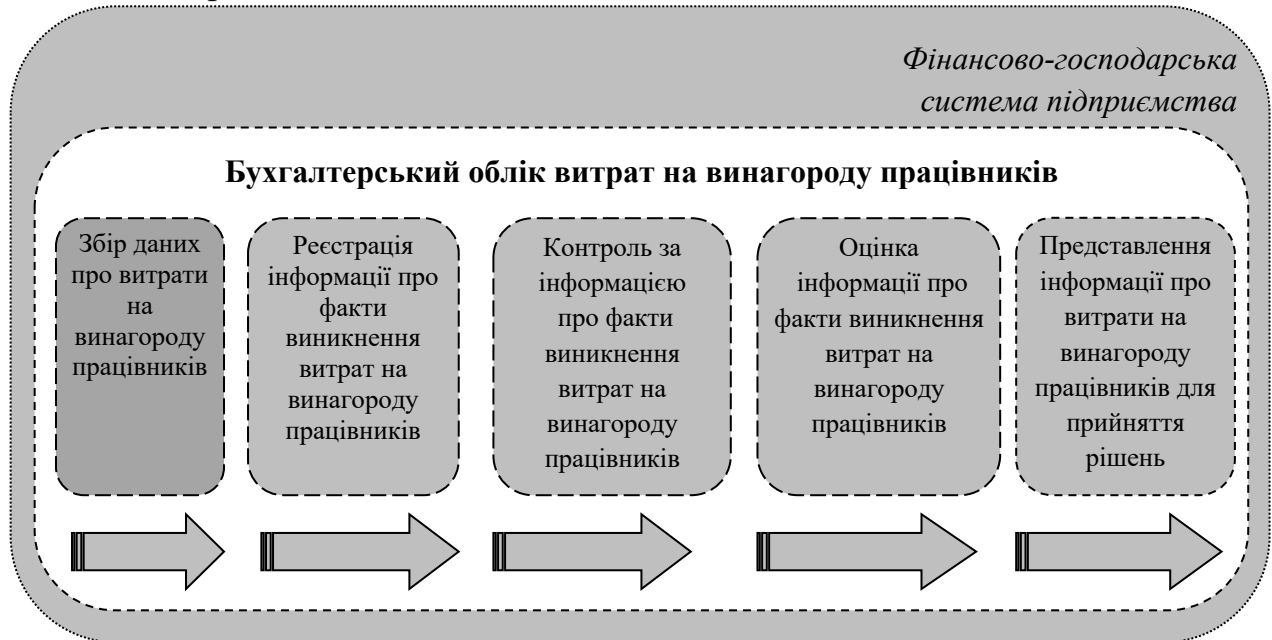


Рис. 2. Схема формування облікової інформації про витрати на винагороди працівників у фінансово-господарській системі підприємства

Джерело: узагальнено авторами на основі [15]

У системі бухгалтерського обліку відомості про факти витрат на винагороди працівників проходять всі етапи ведення обліку та контролю, і, зрештою, формується інформаційна множина, яка використовується задля ухвалення ефективних управлінських рішень. На виході з інформаційної системи бухгалтерського обліку перероблені відомості можуть мати вигляд фінансової звітності, яка надається, насамперед, зовнішнім користувачам, і у вигляді внутрішньої облікової інформації, яка формується в системі управлінського обліку, що призначена для управління в середині підприємства.

У сучасному розумінні управлінський облік це система, що сприяє отриманню інформації, необхідної для визначення пріоритетів в економічному житті суб'єкта господарювання. Дані управлінського обліку відображають інформацію внутрішнім користувачам про: розподіл і

спрямування фінансових ресурсів на винагороди персоналу; оцінку потенційних можливостей планування коштів на винагороди; контроль та оцінку прийняття рішень щодо розміщення та використання ресурсів на утримання і мотивування працівників тощо.

Бухгалтерський облік витрат на винагороди працівників формує інформацію про витрати на винагороди персоналу інвестиційного та фінансового характеру та забезпечує нею не лише зовнішніх користувачів (засновників, інвесторів, державні та громадські організації), а також внутрішніх користувачів. Натомість управлінський облік генерує інформація про витрати на трудові винагороди працівників, яка надається для менеджменту компанії всіх рівнів. У відповідності до цього підходу система управлінського обліку витрат на винагороди працівників буде включати облік і аналіз витрат на трудові винагороди та витрат на винагороди для управління інвестиційною та фінансовою діяльністю, що суттєво розширює сферу дії обліку та аналізу з метою прийняття релевантних рішень.

В сучасних наукових дослідженнях питанню управлінського обліку витрат на виплату винагороди працівникам приділено недостатньо уваги. Якщо розглядати витрати на виплату винагороди працівникам, то в центрі уваги фігурують прямі витрати на оплату праці. Тому, неможливо розвинути загальне уявлення про облік виплати винагороди працівникам без дослідження обліку витрат на оплату праці.

Система розподілу та споживання коштів на винагороди персоналу підприємства співвідноситься із завданнями та цінністю, яку співробітник представляє для господарюючого суб'єкта. Оскільки, витрати на винагороди виступають предметом відносин між працівником та роботодавцем, то це характеризує збіг цінностей щодо систем, форм та видів винагороди персоналу та забезпечує винагороди за досягнення певних результатів, що відповідають цілям компанії.

Це свідчить про необхідність та доцільність виокремлення і дослідження витрат на винагороди працівників як окремого самостійного об'єкта бухгалтерського та управлінського обліку з метою побудови ефективної системи винагороди персоналу, що сприяє зростанню результативності функціонування суб'єкта господарювання. Тому залишається актуальним дослідження інтегрованої системи обліку витрат на винагороди працівників, що включає не лише витрати на оплату праці, а й витрати на винагороду фінансової та інвестиційної діяльності.

Розглянемо детальніше пропоновану нами систематизацію витрат на винагороди працівників у контурі аналізу, бухгалтерського та управлінського обліку (рис. 3). Відповідно до наведеної схеми пропонуємо виокремити: витрати на монетарну винагороду працівників і витрати на змішані форми винагороди працівників.

У межах бухгалтерського та управлінського обліків, витрати на трудові винагороди працівників здійснюють збір, накопичення, узагальнення, контроль й оцінку витрат за основну та додаткові винагороди, які сукупно складають витрати на монетарні винагороди працівників підприємства. Під витратами на монетарні винагороди персоналу слід розуміти витрати на транзакційну (ділову) винагороду, які виникають на основі взаємовідносин між роботодавцем та працівником і пов'язані нарахуванням основної заробітної плати, премій, компенсаційних виплат, відпускних, вимушених прогулів тощо. Для таких витрат буде характерна ефективність залучення та утримання співробітників підприємства.

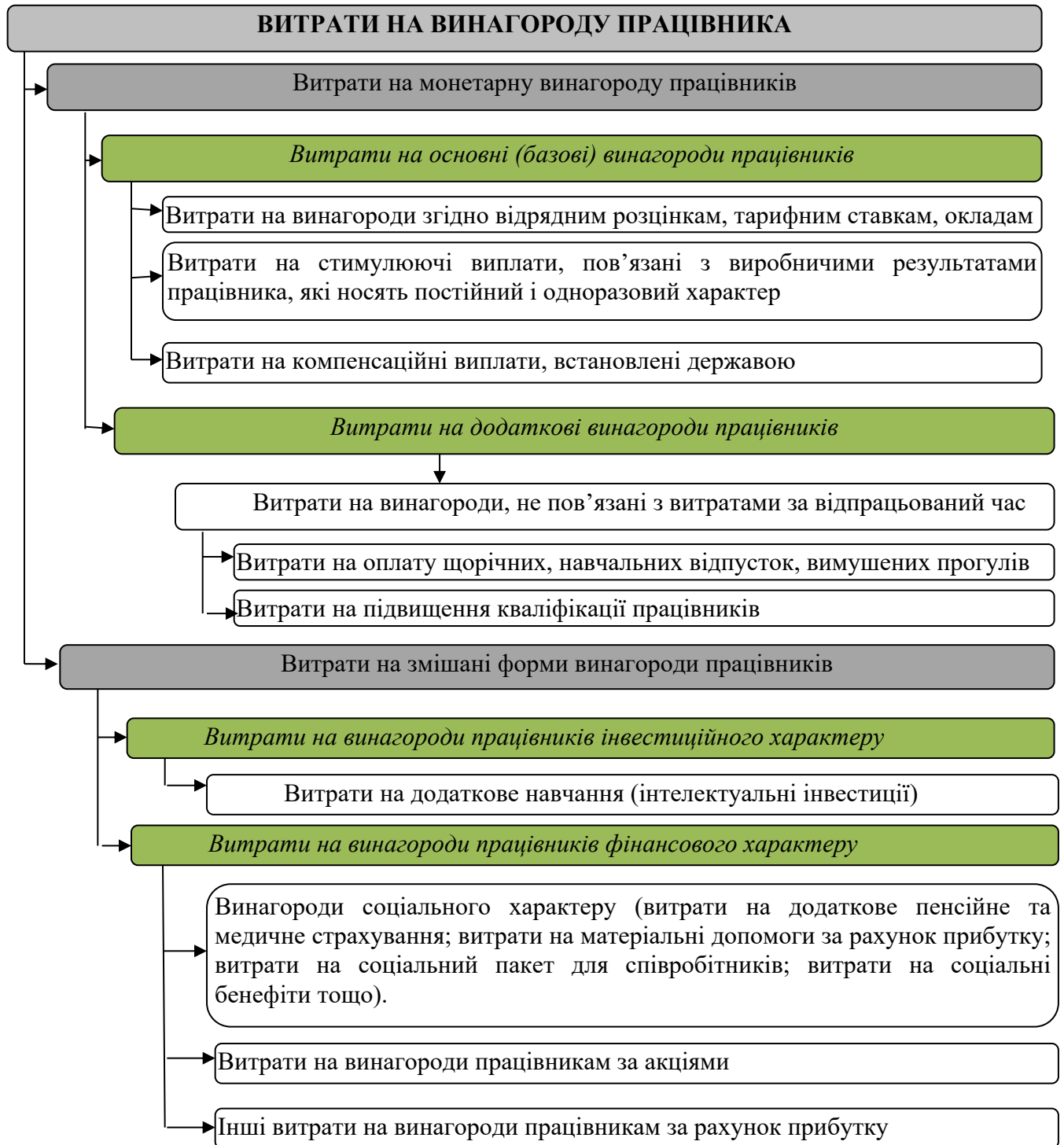


Рис. 3. Структура витрат на винагороди працівників підприємства для цілей аналізу, бухгалтерського та управлінського обліку

Джерело: розроблено авторами

У складі витрат на монетарні винагороди працівників пропонуємо виокремити витрати на основні (базові) та додаткові винагороди. До

витрат на основні (базові) винагороди працівників доцільно відносити: витрати на винагороди згідно відрядним розцінкам, тарифним ставкам, окладами; витрати на стимулюючі виплати, пов'язані з виробничими результатами працівника, які носять постійний і одноразовий характер; витрати на компенсаційні виплати, які встановлені на рівні держави.

До складу витрат на додаткові винагороди працівників належать витрати на винагороди, які не пов'язані з витратами за відпрацьований час (оплата чергових щорічних і навчальних відпусток, вимушених прогулів; витрати на підвищення кваліфікації працівників тощо).

Витрати на змішані форми винагороди працівників пропонуємо розглядати у розрізі інвестиційної та фінансової діяльності господарюючого суб'єкта. Виходячи із цього доцільно виокремити: витрати на винагороди працівників інвестиційного характеру та витрати на винагороди працівників фінансового характеру.

Вважаємо, що інтелектуальне інвестування реалізується у формі довгострокового інвестування в розумові здібності та трудові навички співробітників, заохочуючи працівників до активної і стабільної роботи. Інвестиції в інтелектуальну цінність працівника на підприємстві доцільно розбити на витрати на оплату праці, які не пов'язані з вартістю робочого часу – це витрати на підтримку та розвиток професіоналізму співробітників, навчання, передачу досвіду, інженерно-консультаційні послуги й інше інноваційне відтворення, що забезпечує капітал. Витрати на винагороди працівників інвестиційного характеру повинні включати витрати, спричинені виплатою грантів, оплатою додаткової освіти співробітників, які не завжди пов'язані безпосередньо з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання, але надають позитивний соціальний ефект.

До складу витрат на винагороди працівників фінансового характеру пропонуємо відносити: витрати на винагороди соціального характеру та витрати на винагороди за акціями.

Витрати на винагороди соціального характеру неоднорідні за своїм складом та відносяться до витрат на змішані форми винагороди працівників. До їх складу належать: витрати на соціальні бенефіти (пільги та компенсації, які отримують працівники у вигляді грошових виплат або опосередковано у формі корпоративних мотивуючих програм), додаткове медичне та пенсійне страхування, матеріальна допомога, яка була нарахована працівникам за рахунок чистого прибутку, вихідна допомога при звільненні).

Витрати на додаткове пенсійне страхування за формою реалізації належать до складу витрат на винагороди працівників фінансового характеру, а за своєю суттю є інвестиційними вкладеннями. Такі витрати є різноманітні за складом і спрямовані на забезпечення соціальної захищеності працівника.

Витрати на соціальні бенефіти це витрати на різні внутрішньо-корпоративні програми, що використовуються на підприємстві задля доповнення трудових видів винагороди з метою підвищення рівня життя працівників та їхнього мотивування. До складу витрат на соціальні бенефіти доцільно включати: витрати, які пов'язані із заохочувальними винагородами та витрати на винагороди працівникам у вигляді соціального пакету (рис. 4). Соціальні бенефіти можуть надаватися працівнику як у монетарній, так і немонетарній формі.

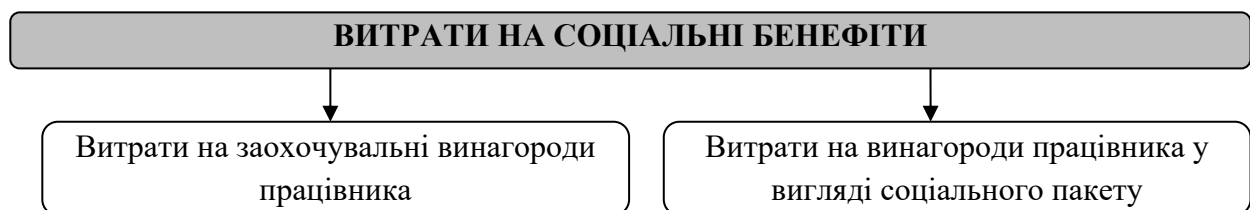


Рис. 4. Склад витрат на соціальні бенефіти на підприємстві
Джерело: розроблено автором

Витрати на заохочувальні винагороди це нарахування працівникам преміальних виплат, які не пов'язані безпосередньо з їхньою виробничою діяльністю, витрати на подарунки, вартість квитків на культурно-масові заходи тощо.

Витрати на винагороду працівникам у вигляді соціального пакету включають витрати на пільги та привілеї, які надаються підприємством працівникам задля їхнього утримання та лояльного ставлення до роботи в компанії. Такі пільги та привілеї можуть бути різними за своїми формами та видами. Найбільш поширеними є: безкоштовні обіди для співробітників підприємства, компенсація вартості проїзду на роботу, оплата за користування працівником мобільного зв'язку, вартість путівок на лікування, оплата екскурсії (подорожей), надання пільг на купівлю товарів та послуг власного виробництва тощо.

Під витратами на винагороду за акціями слід розуміти витрати на довгострокові виплати, які надаються власниками (засновникам) підприємства з метою виконання стратегічних цілей компанії та підвищення зацікавленості співробітників у зростанні її акціонерної вартості. До складу витрати на винагороду за акціями доцільно віднести програми мотивації працівників акціями, опціонами на акції, фантомними акціями, що передбачають розрахунки з працівниками пайовими інструментами або коштами.

Ще однією складовою витрат на винагороди працівників фінансового характеру є інші витрати на винагороди за рахунок прибутку. Вважаємо, що до їхнього складу слід віднести такі виплати, зокрема: премії працівникам з чистого прибутку згідно з рішенням засновників (власників) підприємства; нецільова благодійна допомога, яка надається працівникам підприємства у разі настання певних подій (весілля, народження дитини, лікування співробітника, смерть близької людини, форс-мажорні обставини тощо). Цей вид винагороди є додатковим

заохоченням для працівників, у випадку, коли їм надаються премії чи допомога у матеріальній або грошовій формі.

Отже, в сукупності монетарні та немонетарні форми винагороди працівникам утворюють витрати на винагороди працівників підприємства, які можуть виплачуватися за всіма формами.

Запропонований склад витрат на винагороди працівників підприємства для цілей аналізу, бухгалтерського та управлінського обліку виступатиме основою для побудови раціональної системи рахунків аналітичного обліку, підвищення точності та об'єктивності інформаційної забезпечення, яке формується у системі прийняття управлінських рішень.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Таким чином, формування на підприємстві стимулів для оплати праці породжує виникнення витрат на винагороди працівників, які є об'єктом бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності. Інформація про витрати на винагороду працівників, їхній склад, структуру та ефективність розподілу є важливою для менеджменту підприємства, оскільки може виявити потенційно небезпечні стимули для стратегій компенсаційного ризику у сфері винагороди працівників, використання коштів для непрямой компенсації, виявити операційні відхилення, які в подальшому впливатимуть на прийняття управлінських рішень.

В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на порядку документального оформлення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку і у звітності витрат на винагороду працівників підприємства, а також розробки відповідної методики їх аналізу. Це надасть змогу покращити методику та організацію бухгалтерського обліку та аналізу витрат на винагороду працівників підприємства.

Література

1. Akresh M. S., & Hassan K. P. The new IAS 19: Understanding the emerging rules for employee benefits accounting. *Journal of Corporate Accounting & Finance*. 1998. № 10(1). P. 57-69.
2. Безверхий К. Виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 7. С. 34-41.
3. Gilbert Neil. Accounting for employee benefits: Issues of Measurement, Valuation and Social Equivalencies Neil Gilbert School of Social Welfare University of California. URL: https://www.researchgate.net/publication/289909111_Accounting_for_Employee_Benefits (дата звернення: 15.01.2022).
4. Долюк А. В. Бухгалтерський облік і контроль оплати праці та її стимулювання : автореф. дис. ...канд. екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Тернопіль, 2021. 23 с.
5. Maksymenko I., Nech S. Peculiarities of accounting of payments to employees in the management system of the enterprise activity. *Агросвіт*. 2021. № 21-22. С. 87-90 DOI: 10.32702/2307-2105-2019.11.187. (дата звернення: 04.01.2021).
6. Машевська А. А. Теоретичне підґрунтя організації оплати праці суб'єктів господарювання. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2019/189.pdf. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.11.187 (дата звернення: 04.01.2021).
7. Мелень О. В., Потоцька О.А. Загальні принципи організації обліку та документування операцій із заробітної плати та розрахунків із працюючими // *Держава та регіони*. 2018. № 5 (104). С. 136–141.
8. Мельник М. Т. Облік та звітність поточних виплат працівникам в сучасних умовах. *Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка»*. 2013. № 130. С. 30–34.

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011 (дата звернення: 05.02.2022).
10. Овсюк Н. В., Радченко О.Ю. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 3(24). С. 360–368.
11. Otavová M., Gláserová J. Employee benefits under IAS/ IFRS and the Czech accounting legislation the tax point of view including. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 2009. № 57(6). P. 179-188.
12. Самолюк Н. М., Юрчик Г.М. Аутсорсинг персоналу – новітній інструмент оптимізації витрат підприємств // *Соціально-трудова відносина: теорія та практика*. 2014. № 2. С. 117-123.
13. Саух І.В. Бухгалтерський облік і контроль затрат на оплату праці в умовах ресурсозбереження: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Житомир, 2012. 21 с.
14. Серпенінова Ю. С., Сапожнікова М.В. Стимулювання працівників інструментами власного капіталу: сутність та порядок відображення в обліку // *Вісник ЗНУ*. 2014. № 1. С. 125-134.
15. Сунгатуллина Л. Б. Теория и методология бухгалтерского управленческого учета и анализа расходов на вознаграждения работников: автореф. дис. на соискание науч. степени док. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». Казань, 2014. 40 с.
16. Шевченко А. Облік виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку // *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2013. Вип. 35(2). С. 52–58.

URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpchdtu_2013_35\(2\)_11.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpchdtu_2013_35(2)_11.pdf) (дата звернення: 15.01.2022).

17. Штик Ю. В. Бухгалтерський облік винагород працівникам торговельно-виробничих підприємств: автореф. дис. ...канд. екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Харків, 2016. 21 с.
18. Шульга Н.В. Облік і аудит з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2008. 19 с.
19. Щирба І. М. Облік оплати праці та аудит її ефективності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Тернопіль, 2011. 21 с.

References

1. Akresh, M. S., & Hassan, K. P. (1998). The new IAS 19: Understanding the emerging rules for employee benefits accounting. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, № 10(1), Pp. 57-69 [in English].
2. Bezverkhyi, K. (2015). Vyplaty pratsivnykam pidpriumstva za MSFZ v konteksti sotsialnoi skladovoi finansovoi zvitnosti [Payments to employees under IFRS in the context of the social component of financial reporting] // *Bukhhalterskyi oblik i audit*, № 7, Pp. 34-41 [in Ukraine].
3. Gilbert, N. Accounting for employee benefits: Issues of Measurement, Valuation and Social Equivalencies Neil Gilbert School of Social Welfare University of California. URL: https://www.researchgate.net/publication/289909111_Accounting_for_Employee_Benefits [in English].
4. Doliuk, A.V. (2021). Bukhhalterskyi oblik i kontrol oplaty pratsi ta yii stymuliuvannia [Accounting and control of remuneration and its

- incentives]: avtoref. dys. ...kand. ekon. nauk: 08.00.09 – bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt. Ternopil, 23 p. [in Ukraine].
5. Maksumenko, I., Nech, S. (2021). Peculiarities of accounting of payments to employees in the management system of the enterprise activity. *Ahrosvit*, № 21-22, Pp.87-90 DOI: 10.32702/2307-2105-2019.11.187 [in English].
 6. Mashevskaya, A.A. (2019). Teoretychne pidgruntia orhanizatsii oplaty pratsi subiektiv hospodariuvannia [Theoretical background of the organization of the payment of labor subjects]. *Efektivna ekonomika*. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2019/189.pdf [in Ukraine].
 7. Melen, O.V., Pototska, O.A. (2018). Zahalni pryntsypy orhanizatsii obliku ta dokumentuvannia operatsii iz zarobitnoi platy ta rozrakhunkiv iz pratsiuiuchymy [General principles of organization of accounting and documentation of staff salary and other settlements] // *Derzhava ta rehiony*, № 5 (104), Pp. 136–141 [in Ukraine].
 8. Melnyk, M.T. (2013). Oblik ta zvitnist potochnykh vyplat pratsivnykam v suchasnykh umovakh [Accounting and reporting of current payments to employees in modern conditions]. *Visnyk KNU imeni Tarasa Shevchenka. Seriya «Ekonomika»*, № 130, Pp. 30–34 [in Ukraine].
 9. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 19 «Vyplaty pratsivnykam» [International Accounting Standard 19 «Employee Benefits»] URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011 [in Ukraine].
 10. Ovsiuk, N.V., Radchenko, O.Yu. (2012). Vyplaty pratsivnykam za PSBO 26 ta MSFZ (IAS) 19: porivnialnyi aspekt [Payrolls according to Accounting standards (regulations) 26 and IFRS (IAS) 19: comparative aspect] // *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, Vyp. 3(24), Pp. 360–368 [in Ukraine].
 11. Otavová, M., Gláserová, J. (2009). Employee benefits under IAS/ IFRS and the Czech accounting legislation the tax point of view including. *Acta*

Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, № 57(6), Pp. 179-188 [in English].

12. Samoliuk, N.M., Yurchyk H.M. (2014). Outsorsynh personalu - novitnii instrument optymizatsii vytrat pidpryiemstv [Personnel outsourcing is a new tool for optimizing enterprise costs] // *Sotsialno-trudovi vidnosyny: teoriia ta praktyka*, № 2, Pp. 117-123 [in Ukraine].
13. Saukh, I.V. (2012). Bukhhalterskyi oblik i kontrol zatrat na oplatu pratsi v umovakh resursozberezhennia [Accounting and control of labor costs in terms of resource conservation]: avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia kand. ekon. nauk: spets. 08.00.09 «Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi diialnosti)». Zhytomyr, 21 p. [in Ukraine].
14. Serpeninova, Yu. S., Sapozhnikova, M.V. (2014). Stymuliuvannia pratsivnykiv instrumentamy vlasnoho kapitalu: sutnist ta poriadok vidobrazhennia v obliku // *Visnyk ZNU*, № 1, Pp. 125-134 [in Ukraine].
15. Sunhatullyna, L.B. (2014). Teoryia y metodolohyia bukhhalterskoho upravlencheskoho ucheta y analiza raskhodov na voznahrazhdenyia robotnykov [Theory and methodology of management accounting and cost analysis of employee benefits]: avtoref. dys. na soyskanye nauch. stepeny dok. ekon. nauk: spets. 08.00.12 «Bukhhalterskyi uchet, statystyka». Kazan, 40 p. [in Russian].
16. Shevchenko, A. (2013). Oblik vyplat pratsivnykam za mizhnarodnymy ta natsionalnymy standartamy bukhhalterskoho obliku [Accounting for employee benefits according to international and national accounting standards] // *Zbirnyk naukovykh prats Cherkaskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriiia «Ekonomichni nauky»*. Vyp. 35(2). Pp. 52–58 [in Ukraine].
17. Shtyk, Yu.V. (2016). Bukhhalterskyi oblik vynahorod pratsivnykam torhovelno-vyrobnychykh pidpryiemstv [Accounting for remuneration of employees of trade and industrial enterprises]: avtoref. dys. ...kand. ekon.

- nauk: 08.00.09 – bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt. Kharkiv, 21 p. [in Ukraine].
18. Shulha, N.V. (2008). Oblik i audyt z oplaty pratsi ta analiz efektyvnosti vykorystannia trudovykh resursiv [Accounting and audit of wages and analysis of the efficiency of human resources]: avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia kand. ekon. nauk: spets. 08.00.09 «Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi diialnosti)». Kyiv, 19 p. [in Ukraine].
19. Shchyrba, I.M. (2011). Oblik oplaty pratsi ta audyt yii efektyvnosti [Payroll accounting and audit of its effectiveness]: avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia kand. ekon. nauk: spets. 08.00.09 «Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi diialnosti)». Ternopil, 2011. 21 p. [in Ukraine].