

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

© *Островерха Р.Е., 2014*

Розкрито сутність заробітної плати та її вплив на організацію обліку, встановлено відмінності та взаємозв'язок між поняттями “оплата праці” та “заробітна плата”, визначено об’єкти та елементи організації обліку заробітної плати та критеріальні засади їх удосконалення, розроблено шляхи оптимізації показників документів з обліку праці та її оплати, запропоновано порядок формування робочого плану рахунків з обліку заробітної плати.

Ключові слова: бухгалтерський облік, об’єкт, розрахунки з оплати праці, документальне оформлення, план рахунків обліку, методика, удосконалення

R.E. Ostroverha

State University National Tax Service of Ukraine

THEORETICAL FOUNDATIONS OF IMPROVEMENT ORGANIZATION PAYROLL

© *R.E. Ostroverha, 2014*

The role and importance of wages in the public and socio-economic development and the necessity to improve accounting as the basic information system that provides for the formation of information resources in order to manage the system of remuneration. The essence of wage and its impact on accounting, set difference and relationship between the concepts of “wages” and “salary” defined objects and elements of payroll principles and criterion of perfection, the essence of which lies in the complex systematic approach that covers all stages of your process and all their components and ensures their relationship and harmonization. The essence of payroll is a derivative nature of accounting and the contents of one of the key concepts of economic theory “organization” (from the French. Organization, from Lat. Organizo - give an orderly appearance, arrange), so it can be defined as a set of targeted processes or actions taken by managers and provide the best selection, operation, regulation and continuous improvement methods and techniques for collecting, processing, storing and transmitting accounting information necessary to manage payroll and solve the current problems of calculation and payment of salary for each reporting period.

Argued that the improvement of payroll is an integral part of increasing the efficiency of accounting information. The ways of improvement of payroll, developed a list of indicators of accounting work and pay, adapted to the needs of analytical and synthetic accounting and reporting of the work proposed order of development time & attendance numbers for employees and proved its need to improve accounting analyticity and raising control; the structure of the work plan, that gives detail information in terms of the types and forms of remuneration; structural units and categories of workers (managers, Business unit personnel, workers, staff), qualification levels of workers.

Key words: accounting, facility, payments of wages, documentation, chart of accounts accounting methods, improving.

Постановка проблеми. Із перетворенням у ринкових умовах заробітної плати на основний інструмент формування доходів громадян та найдієвіший стимул підвищення якості та продук-

тивності праці першочергового значення набуває ступінь раціональності системи оплати праці, оскільки її вдала організація стає визначальним фактором суспільного, зокрема економічного прогресу і, відповідно, однією з ключових проблем діяльності як держави, так і кожного суб'єкта господарювання. У цьому зв'язку конче необхідно знайти найдосконаліші та економічно виправдані форми і системи оплати праці та правильно визначити фактори, що впливають на її раціональність, а також забезпечити правильне нарахування і вчасну виплату заробітної плати найманим працівникам. Джерелом інформації для управління фондом оплати праці є бухгалтерський облік, тому його удосконалення можна вважати стратегічним чинником оптимізації системи оплати праці. Оскільки “якість інформації залежить від системи її збору, обробки, тому удосконалення самої методології обліку не вирішить усіх проблем” [1, с. 24]. Це свідчить про необхідність удосконалення організації обліку заробітної плати як невід’ємної складової зростання ефективності облікової інформації.

Теоретичні проблеми обліку праці та її оплати є предметом наукових досліджень провідних українських вчених-економістів С.В. Васильчака, О.А. Дороніної, Н.М. Дмитренко, М.А. Кравченко, Т.Г. Мельник, Н.С. Папуши, О.Ю. Шоляка та Н.В. Шульги.

Проте низка практичних аспектів організації обліку заробітної плати, зокрема методів і способів формування робочого плану рахунків, організації аналітичного і синтетичного обліку, адаптованих до потреб управління системою оплати праці, залишаються дискусійними, а тому потребують подальших досліджень.

Метою статті є обґрунтування теоретичних засад та розроблення практичних рекомендацій з удосконалення організації обліку заробітної плати задля підвищення ефективності облікової інформації у процесі її використання для потреб менеджменту.

Виклад основного матеріалу. Методичне і методологічне забезпечення визначають “зміст і порядок функціонування ... облікового процесу і праці персоналу, задіяного у ньому” [2, с. 11], чим безпосередньо впливають на організацію обліку. Це потребує гармонізації методичних і технічних способів і прийомів організації обліку з економічною сутністю заробітної плати, їх адаптації з її специфічними особливостями як економічної категорії. Ще з часів А. Сміта сутність заробітної плати розглядається у нерозривному взаємозв'язку із поняттям “праця”: “Продукт праці є природною винагородою за працю, або його заробітною платою” [3, с. 125]. Згідно із цим тлумаченням заробітна плата буде справедливою винагородою за працю у разі її відповідності фізичним, моральним, розумовим витратам праці, її якості та кількості, рівню складності та професіоналізму працівника, що є критеріями побудови оптимальної системи оплати праці. Сутність заробітної плати дає змогу визначити склад об'єктів організації обліку, серед яких основними є кількість відпрацьованого робочого часу, обсяги виробітку, рівень складності виконуваних операцій тощо.

Поняття “оплата праці” використовують поряд з економічною категорією “заробітна плата”: “Оплата праці як трудовий дохід працівника залежить від кількості та якості затраченої ним корисної праці, який виплачується працедавцем у вигляді заробітної плати в грошовій або натуральній формі. Органи державної статистики, науковці і практики часто ототожнюють категорії “оплата праці” та “заробітна плата”, проте ці поняття є різними і співвідносяться між собою як загальне і часткове ” [4, с. 12]. Термін “оплата праці” вважається “ширшим” і “його цільове призначення спрямоване на організацію оплати праці, регламентацію її окремих елементів і всієї системи правових засобів у цій сфері” [5, с. 80]. Отже, систему оплати праці можна розглядати як комплексне поняття, що на рівні практичного використання містить види і форми заробітної плати, яка нараховується і виплачується працівнику за його працю відповідно до умов трудового договору. Проблема оптимізації заробітної плати полягає у тому, щоб знайти найбільш економічно обґрунтовані види і форми оплати праці, забезпечити їх взаємозв'язок з фактичними витратами праці та її продуктивністю, якістю виконуваної роботи, рівнем кваліфікації працівника тощо.

В умовах економічної самостійності держава позбавляється права і можливості безпосередньо регулювати систему оплати праці на рівні кожного суб'єкта господарювання, що

кардинально змінює її повноваження у цій сфері. Замість прямого втручання, її активна роль проявляється у створенні законодавчої бази, регламентуванні економічних, правових та організаційних засад системи оплати праці у країні. Зокрема держава встановлює рівень мінімальної заробітної плати, визначає тривалість робочого дня та тижня, регламентує тарифну систему (тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики посад (довідники), надавши суб'єктам господарювання повну самостійність у формуванні на їх основі системи оплати праці, що, безумовно, є позитивною тенденцією у реформуванні заробітної плати в країні та приведення її у відповідність до ринкових механізмів господарювання.

За сутністю заробітної плати основною умовою побудови раціональної системи оплати праці є гармонізація її форм і систем із особливостями діяльності підприємства, специфікою технології виробництва, організацією управління та обслуговування. Раціональною слід вважати справедливую заробітну плату, що стимулює зростання продуктивності та якості праці, роботу без браку, економію електроенергії, сировини і матеріалів, опанування працівниками найновітнішими машинами і механізмами або технологіями, їх участь у раціоналізаторській роботі та наданні практичних рекомендацій та пропозицій з удосконалення виробничого процесу. Раціональна система оплати праці, побудована із використанням сучасних теоретичних надбань та практичних доробок, призначена спонукати підприємців раціонально використовувати трудові ресурси, підвищувати фондоозброєність праці та впроваджувати сучасну техніку, удосконалювати технологію виробництва, чим сприяє досягненню стратегічних цілей управління зі зростання прибутковості та рентабельності підприємства.

Для управління системою оплати праці потрібна якісна (повна, достовірна і релевантна) інформація, що вичерпно характеризує не лише систему оплати праці, але й пов'язані з нею тенденції та процеси (продуктивність праці, виробіток працівників, виробничий процес). Отже, можна визначити чинники впливу на систему оплати праці, а також виміряти їх вплив, тому стратегічним завданням організації обліку є вибір об'єктів та напрямків аналітичного і синтетичного обліку, які б забезпечували формування саме такої інформації. Крім того, організація обліку заробітної плати повинна вирішувати завдання, що виникають у процесі поточної діяльності підприємства, зокрема, організація обліку відпрацьованого робочого часу та виробітку; правильне і вчасне нарахування заробітної плати; її вчасна виплата у спосіб, найприйнятніший для працівників, а також складання і подання звітності з праці.

На організацію обліку заробітної плати впливають числові чинники (складність та трудомісткість процесу її нарахування; необхідність забезпечення інформацією облікових процесів, пов'язаних з нарахуванням єдиного соціального внеску на фонд оплати праці та його утриманням із заробітної плати працівників, а також утриманням податку з доходів фізичних осіб та обліком інших обов'язкових та добровільних утримань). Вони ускладнюють цей процес та призводять до числових помилок у сумах виплат, належних працівникам за звітний період, тому організація обліку заробітної плати потребує виважених підходів та вибору оптимальних методів обліку.

Сутність організації обліку заробітної плати є похідною сутності бухгалтерського обліку та змісту одного із ключових понять економічної теорії "організація" (від франц. *organization*, від лат. *organizo* – надаю упорядкованого вигляду, улаштовую), тому її можна визначити як сукупність цілеспрямованих процесів або дій, що вживаються менеджерами і забезпечують оптимальний вибір, функціонування, упорядкування та постійне удосконалення методів і способів збирання, обробки, зберігання та передавання облікової інформації, необхідної для управління фондом оплати праці та вирішення поточних завдань з нарахування та виплати заробітної плати за кожний звітний період.

Організація обліку передбачає організацію облікового процесу та роботи апарату бухгалтерії. Кожна з них має власну структуру, зміст, методи і прийоми функціонування, об'єкти організації, але за принципом системності основною умовою раціональності обліку загалом є їх гармонізація та взаємозв'язок.

Обліковий процес є системною послідовністю логічно взаємопов'язаних між собою технологічних етапів облікових робіт, що містять документування праці (відпрацьованого робочого часу та виробітку), ведення аналітичного і синтетичного обліку заробітної плати та розрахунків з

працівниками, а також складання і подання звітності). На кожному технологічному етапі облікового процесу потрібно сформувавши перелік показників; вибрати носії облікової інформації; організувати їх рух та технологію обліку. Незважаючи на однаковий склад об'єктів організації облікового процесу, їх вибір і організація на кожному етапі потребують особливих підходів, що зумовлюється їх технологічними особливостями. Але, виходячи із сутності облікового процесу як складної, багаторівневої системи, процес формування і функціонування вказаних об'єктів повинен бути комплексним, ґрунтуватися на єдиних принципах, а їхні окремі елементи узгоджуватись та гармонізувати між собою. Відповідно, раціональності та оптимальності організації обліку загалом не можна забезпечити удосконаленням окремих елементів, операцій або процедур облікового процесу. Для цього потрібний системний підхід до вибору оптимальних методів і способів збирання, обробки і узагальнення облікової інформації, забезпечення їх взаємозв'язку та гармонізації.

Нормальне функціонування будь-якої системи, зокрема і системи оплати праці, потребує організації інформаційного забезпечення, тобто формування масиву інформації, тому першочерговим об'єктом організації обліку є організація переліку показників. Склад і структура інформації, визначаються потребами управління фондом оплати праці та розрахунками з працівниками. Також на них впливають інші взаємопов'язані чинники (зміст та обсяги фінансово-господарської діяльності, склад показників фінансової та статистичної звітності, структура управління та виробництва). Під час реєстрації показників та їх відображення в обліку невід'ємною умовою забезпечення оптимальності інформації є застосування принципів цілісності та реєстрації [6, с. 31, 32], а також врахування не лише кількісних, але й якісних характеристик інформації, її цінності для управління, переваг при вирішенні певних управлінських завдань. Це дасть змогу сформувавши оптимальну за складом і змістом інформацію, уникати надлишкової (не потрібної) інформації, забезпечити реєстрацію показників, що безпосередньо впливають на процеси господарювання, задовольняють потреби управління та дадуть змогу вирішити поставлені завдання. На наш погляд, для інформації з обліку праці та її оплати найважливішими ознаками оптимальності є: 1) достовірність – забезпечення адекватності показників, що характеризують витрати праці (кількість відпрацьованого робочого часу та виробітку) та якісні характеристики працівників (посада, професія, розряд, рівень кваліфікації); 2) багатократність використання – багаторазове використання у декількох облікових процедурах (облік заробітної плати у розрізі працівників та у розрізі структурних підрозділів, видів і форм заробітної плати, облік розрахунків з працівниками, облік єдиного соціального внеску, облік податку з доходів фізичних осіб), а також їх застосування для аналізу та контролю заробітної плати; 3) своєчасність – забезпечення вчасного нарахування і виплати заробітної плати працівникам, а також оперативного прийняття ефективних управлінських рішень; 4) системність – зв'язок показників первинного обліку (документів) з показниками аналітичного і синтетичного обліку та звітності [1, с. 56, 71].

Особливо виважено, на наш погляд, потрібно підходити до вибору і формування переліку показників документів. Це зумовлюється тим, що інформація, зібрана у документах, є вихідною для усіх наступних етапів облікового процесу (ведення аналітичного і синтетичного обліку та складання форм звітності), тому її оптимальність є визначальною для оптимальності обліку загалом. Під час вибору показників документів особливого значення набуває принцип системності – їх здатність забезпечити формування вихідної інформації. Для цього, вибираючи і формуючи їх, потрібно забезпечити послідовність, взаємозв'язок та наступність показників документів, облікових реєстрів та форм звітності, уникаючи при цьому реєстрації зайвих показників. Так, у запровадженій нормативними документами типовій формі первинної облікової документації зі статистики праці ф. № П-5 “Табелі обліку відпрацьованого робочого часу” одним з показників є “стать (м/ж)” [7]. Цей показник не впливає на суму заробітної плати, тому, на наш погляд, є абсолютно зайвим, надлишковим, а необхідність його зазначення у табелі двічі на місяць призводить до зростання обсягу облікових робіт, захарашує облік та уповільнює процес отримання насправді необхідної інформації, тому його слід вилучити з цієї форми документа. Також, на наш погляд, у табелі надзвичайно деталізовано перелік причин неявок на роботу, який доцільно обмежити потребами аналітичного обліку на підприємстві та складання звіту з праці.

Перелік показників з обліку праці та її оплати, адаптований до потреб аналітичного і синтетичного обліку та складання звітності з праці, наведено у табл.1.

Таблиця 1

Перелік показників з обліку заробітної плати

Назва показників		Призначення показників	Носії інформації
Умовно постійні	Умовно змінні		
Назва структурного підрозділу. Прізвище, ім'я та по батькові працівника. Ідентифікаційний номер. Табельний номер. Посада, робоча професія, розряд. Посадовий оклад, тарифна ставка, відрядна розцінка. Нормативи премій, доплат та інших винагород за видами. Нормативи утримань за видами.	Платіжний період. Кількість відпрацьованих днів. Кількість відпрацьованих годин. Обсяг виробітку.	Для обліку відпрацьованого робочого часу. Для обліку виробітку. Для нарахування заробітної плати працівникам за платіжний період. Для узагальнення заробітної плати у розрізі працівників та у цілому по підприємству за її видами, формами та категоріями працюючих. Для виплати заробітної плати. Для обліку поточної заборгованості з оплати праці.	Відомість обліку працівників підрозділу. Штатний розпис. Табель обліку відпрацьованого робочого часу. Наряд на відрядну роботу. Маршрутний лист. Розрахунково-платіжна відомість працівника. Розрахунково-платіжна відомість зведена. Звіт з праці.

Як видно з таблиці, показники поділяють на умовно постійні, що у незмінному вигляді використовуються протягом тривалого часу, і змінні, які щомісячно вводяться у систему обліку з метою нарахування заробітної плати [8, с. 118]. Важливою складовою облікової інформації є шифри і коди, що використовуються у 1) вирішенні багатьох завдань (шифри структурного підрозділу, категорії працюючих, професії); 2) одному завданні (справляння податку з доходів фізичних осіб, єдиного соціального внеску).

Обов'язок застосування ідентифікаційного номера працівника у розрахунках з оплати праці встановлено нормативними документами. Але, будучи елементом податкових розрахунків, він не несе аналітичного або контрольного навантаження у процесах нарахування заробітної плати. Для підвищення аналітичності облікової інформації вважаємо за доцільне запровадити для кожного працюючого табельний номер у складі шифру (номера) структурного підрозділу та порядкового номера працівника у відомості обліку особового складу цього підрозділу (табл. 2).

Таблиця 2

Кодифікатор працівників підприємства

Назва підрозділу	П.І.П. працівника	Посада	Табельний номер
Адміністрація	Микитенко С.М.	Керівник	1001
	Демченко О.В.	Головний бухгалтер	1002
	Виногород Н.Г.	Головний інженер	1003
Виробничий підрозділ № 1	Прокопенко О.Ю.	Керівник підрозділу	2001
	Петрушенко Л.В.	Провідний спеціаліст	2002
	Колесник О.М.	Робітник	2003

Застосування табельних номерів оптимізує введення облікової інформації щодо кожного працівника у систему, унеможливорює плутанину при нарахуванні та виплаті заробітної плати працівникам-однофамільцям, тому сприяє правильності і вчасності розрахунків з оплати праці. Крім того, кожний структурний компонент табельного номера несе певне аналітичне навантаження та дає змогу згрупувати заробітну плату за напрямками, визначеними потребами управління фондом оплати праці (у розрізі структурних підрозділів, категорій працівників), що збільшує її аналітичні можливості.

Потреби сучасного менеджменту здатна забезпечити інформація з високим рівнем аналітичності, що всебічно характеризує об'єкт обліку – заробітну плату та пов'язані з нею розрахунки. Її може сформувати система рахунків бухгалтерського обліку, адаптована до структури підприємства та особливостей організації і технології виробництва. Необхідність безперервного удосконалення рахунків бухгалтерського обліку та розроблення робочого плану рахунків з обліку заробітної плати серед науковців не викликає сумнівів, дискусійними залишаються концептуальні підходи до його побудови та змісту кожного рахунка.

Будучи одноставними щодо необхідності деталізації рахунків з обліку виплат працівникам, вчені розходяться у підходах щодо її напрямків та методів. Так, Н. В. Шульга пропонує деталізувати рахунки з обліку забезпечення виплат відпусток та відкрити субрахунки з формування як поточних, так і довгострокових забезпечень, а також запровадити субрахунок 662 “Виплати за державним соціальним страхуванням” [9, с. 12]. Т.Г. Мельник замість існуючих субрахунків до рахунка 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” пропонує запровадити п'ять субрахунків відповідно до видів виплат, визначених П(С)БО 26 “Виплати працівникам” (поточні виплати, виплати при звільненні, виплати після закінчення трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати) [4, с. 15]. За наявності у суб'єктів господарювання вказаних видів виплат та у разі потреби у відповідній інформації їх використання може бути виправданим.

Основними напрямками організації аналітичного обліку заробітної плати є потреби управління системою оплати праці на підприємстві. Для цього необхідно забезпечити групування інформації щодо сум нарахованої заробітної плати у розрізі її видів та форм оплати праці; у розрізі структурних підрозділів та категорій працівників (управлінський персонал, персонал структурних підрозділів, робітники, обслуговуючий персонал), у розрізі посад, кваліфікаційних рівнів працівників тощо. На наш погляд, робочий план рахунків доцільно розробити шляхом деталізації субрахунка 661 “Розрахунки за заробітною платою”, а для його формування використати фасетний спосіб групування інформації, що “дасть змогу отримати інформацію для різних цілей шляхом запису інформації одночасно у кількох аналітичних розрізах” [10, с. 22].

Для групування заробітної плати за категоріями працівників потрібно відкрити рахунки третього порядку: 6611 “Розрахунки за заробітною платою адміністративно-управлінського персоналу”; 6612 “Розрахунки за заробітною платою інженерно-технічних працівників структурних підрозділів”, 6613 “Розрахунки за заробітною платою робітників”. Склад кожного аналітичного рахунка деталізують у розрізі виплат: посадовий оклад, доплати (за видами) та надбавки (за видами) (табл. 3).

Таблиця 3

Робочий план рахунків з обліку заробітної плати

Номер рахунка	Назва рахунка
66	“Розрахунки за виплатами працівникам”
661	“Розрахунки за заробітною платою”
6611	“Розрахунки за заробітною платою адміністративно-управлінського персоналу”
66111	“Розрахунки за основною заробітною платою”
661111	“Посадовий оклад”
661112	“Суми винагород за виконані роботи (надані послуги) за цивільно-правовими договорами”
661113	“Заробітна плата, нарахована працюючим інвалідам”
66112	“Розрахунки за додатковою заробітною платою”
661122	“Премії”
661123	“Надбавка за вислугу років”
661124	“Надбавка за знання іноземних мов”
661125	“Надбавка за роботу на комп'ютері”
66113	“Розрахунки за іншими заохочувальними і компенсаційними виплатами”
661131	“Матеріальна допомога для оздоровлення при щорічній основній відпустці”
661132	“Матеріальна допомога для вирішення соціально-побутових питань”
6612	“Розрахунки за заробітною платою робітників”
66121	“Основна заробітна плата”
661211	“Погодинна заробітна плата”
661212	“Відрядна заробітна плата”

Одночасне застосування для групування інформації кількох аналітичних ознак розширяє її аналітичні можливості і дає змогу використовувати у різних процесах (для нарахування заробітної плати, її узагальнення у розрізі структурних підрозділів, працівників, складання звітності з праці тощо). Багатоступенева ієрархічна структура робочого плану рахунків забезпечує узагальнення інформації на різних рівнях управління для проведення поглибленого, послідовного аналізу структури, динаміки фонду оплати праці та встановлення впливу факторів на його зміни.

Згідно із П(С)БО 16 “Витрати” до складу витрат на оплату праці включають усі виплати, передбачені колективним договором і системою оплати праці, зокрема усі премії, заохочення тощо. Така практика знівелювала зацікавленість працівників у фінансових результатах діяльності підприємства і не мотивує вживати заходів, що сприятимуть зростанню її прибутковості і рентабельності. На наш погляд, одним з напрямків удосконалення системи оплати праці є її взаємозв'язок із результатами діяльності підприємства шляхом прямої участі працівників у розподілі прибутку за звітний період. Для цього статутними документами необхідно передбачити розподіл певної частки чистого прибутку за звітний період між працівниками відповідно до обраних критеріїв, що стимулюватимуть закріплення найкваліфікованіших працівників (стажу безперервної роботи, особистого внеску у діяльність підприємства).

Рациональність організації обліку також залежить від якості виконання облікових робіт, тому удосконалення роботи апарату бухгалтерії є невід'ємною складовою вмілої організації обліку заробітної плати. На функціонування апарату бухгалтерії впливають як специфічні особливості заробітної плати та пов'язані з нею види облікових робіт, так і ринкові умови господарювання. Заходи з економії ресурсів невідворотно призводять до скорочення адміністративного апарату, зокрема усіх економічних підрозділів. За таких умов змінюється склад і зміст робіт, які традиційно виконувала бухгалтерія з обліку праці та її оплати (нарахування та виплати заробітної плати). До складу таких робіт потрібно включити комплекс інших робіт, безпосередньо пов'язаних з формуванням системи оплати праці та її функціонуванням, зокрема розроблення тарифної системи (розрахунок коефіцієнтів тарифної сітки, величини тарифних ставок, схеми посадових окладів та їх величини, граничних розмірів доплат і надбавок тощо). Доцільність такої пропозиції підтверджується тим, що зосередження у бухгалтерії усіх носіїв інформації з обліку праці та її оплати, а також виробітку працівників та обсягів виготовленої продукції дає змогу оперативно аналізувати їх динаміку та встановлювати між ними взаємозв'язок як об'єктивне підґрунтя для запровадження раціональних норм праці. Бухгалтерія також повинна брати безпосередню участь у запровадженні системи обліку виходів на роботу та обліку відпрацьованого робочого часу. Використовуючи наявну облікову інформацію, вона може надавати аргументовані пропозиції щодо найоптимальнішої для підприємства форми і системи табельного обліку, спроможної забезпечити формування достовірної інформації для нарахування заробітної плати. Крім того, без участі бухгалтерії неможливо розробити колективний договір у частині оплати праці, а також сформувати галузеві угоди, що укладаються між державними органами і профспілками. Розширення повноважень бухгалтерії потребує нових знань і вмінь, а отже, періодичного підвищення кваліфікації, а також внесення змін до посадових інструкцій бухгалтерів.

Висновки. Роль і значення заробітної плати у суспільному та соціально-економічному розвитку країни зумовлюють необхідність удосконалення організації обліку як основного джерела інформації, призначеного для управління системою оплати праці з метою її удосконалення. У підходах до пошуку шляхів удосконалення організації обліку заробітної плати слід виходити із її сутності як складної багаторівневої системи. Фрагментарні, хаотичні, розрізнені заходи, спрямовані на оптимізацію окремих методів і способів обліку, не можуть забезпечити удосконалення усієї системи організації обліку загалом. Основною умовою ефективності заходів з її удосконалення є їх комплексний системний характер, що охоплює усі етапи облікового процесу та усі їх елементи,

забезпечення їх взаємозв'язку та гармонізації. Такий підхід дав змогу визначити шляхи удосконалення організації обліку заробітної плати, зокрема:

– вибір методів і способів обліку, адаптованих до специфічних особливостей заробітної плати та особливостей фінансового-господарської діяльності підприємства, технології виробництва та управління;

– формування оптимальної за складом та обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед обліком заробітної плати;

– розроблення та запровадження удосконалених форм носіїв облікової інформації, найбільш адаптованих до структури, змісту та характеру облікової інформації.

1. Пушкар М.С. *Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія* / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 423 с.
2. Ловінська Л.Г. *Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні* /Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк.– К. НДФІ, 2006. – 240 с.
3. Смит А. *Исследование о природе и причинах богатства народов. Антология экономической классики* / А. Смит. [пред. Столярова И.А.– Т.1.] – М.: “Эконов”, “Ключ”. – 1993. – 475 с.
4. Мельник Т.Г. *Облік, аналіз та аудит праці і її оплати: авт. дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук за спец. 08.06.04 - Бухгалтерський облік, аналіз і аудит* / Т.Г. Мельник. – Київ, 2005. – 18 с.
5. Болотіна Н.Б. *Трудове право України: підр.* / Н.Б. Болотова, Чанишева Г.И. – К: Знання, 2011. – 242 с.
6. Соколов Я.В. *Основы теории бухгалтерского учета* / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
7. *Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: наказ Державного комітету статистики України № 489 05.12.2008 р.* // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2008/489/489_2008.htm.
8. Шмигель А.Д. *Организация бухгалтерского учета в промышленности.* – К.: Вища школа, 1978. – 208 с.
9. Шульга Н. В. *Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: автореф. дис. канд. екон. наук за спец. 08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)* / Н.В. Шульга. – К., 2008. – 18 с.
10. Голов С.Ф. *Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит* / С.В. Голов. – К., 2009. – 35 с.