

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОЛЕКТИВНО-ДОГОВІРНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

Запропоновано систему облікового забезпечення функціонування оптимального механізму колективно-договірного регулювання фонду оплати праці залежно від результатів господарської діяльності

Постановка проблеми. Від рівня і видів матеріальної винагороди, періодичності та повноти грошових виплат працівникам у значній мірі залежать як рівень мотивації до праці, так результати діяльності суб'єкта господарювання, які виражаються через економічну ефективність та соціальний ефект. Останній показник далеко не завжди береться до уваги, про що свідчить той факт, що рівень соціального захисту найманих працівників та їх сімей досі в Україні залишається низьким. Заробітна плата вже не виконує стимулюючої та відтворювальної функції, оскільки через порушення керівництвом чинного законодавства з питань оплати праці або взятих на себе зобов'язань щодо забезпечення її належного рівня працівники отримують невчасно або не в повному обсязі заробітну плату (часто на рівні мінімальної).

Зобов'язання керівництва перед трудовим колективом щодо оплати та охорони праці, надання соціальних гарантій та пільг, забезпечення працівників соціальним пакетом закріплені у колективному договорі підприємства. Даний локальний нормативно-правовий документ містить у собі положення, виконання яких призводить до витрат підприємства, збільшення заборгованості перед працівниками, збільшення собівартості продукції та послуг, що впливає, в кінцевому підсумку, на результат його діяльності. Оскільки винагороди персоналу, а також супутні їм витрати на сплату податків та страхових внесків мають значну питому вагу у собівартості продукції, виникає необхідність планування і контролю такого показника, як фонд оплати праці.

І планування, і контроль фонду оплати праці забезпечується за умов наявності інформації про показники діяльності попередніх періодів, показники собівартості та її структури, а також нормативні показники (розраховані на підставі змісту колективного договору, законодавчо встановлених гарантій). Частина з них є відкритою для користувачів, частина – становить комерційну таємницю підприємства. Проте, всі фактичні показники формуються у системі бухгалтерського обліку у тих аналітичних розрізах, які дозволяють провести необхідні розрахунки, порівняння тощо, а також забезпечать здійснення на їх підставі обґрунтованого планування фінансових показників на наступні періоди.

Міністерством праці та соціальної політики України надано Рекомендації щодо створення механізму колективно-договірного регулювання розмірів фондів оплати праці залежно від результатів їх господарської діяльності [16]. Вони спрямовані на забезпечення соціального партнерства, зокрема, за колективними договорами, визначення показників для оцінки результатів діяльності підприємства та планування розмірів фондів оплат праці. Втілення в практику діяльності даних рекомендацій потребує розробки системи облікового забезпечення в частині надання інформації для розрахунку необхідних показників, а також в частині відображення в бухгалтерському обліку операцій з виконання зобов'язань керівництва за фондами оплати праці.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематика оплати праці піднімалася в працях багатьох вчених та дослідників. Трансформацію підходів до праці та заробітної плати в умовах глобалізації економіки та діяльності корпорацій розглядав А.В. Бандурін [2]. Крім того, тенденції зміни місця праці у суспільному виробництві та відношення до використання найманої праці досліджували також Г.Ю. Дублянська [10] та А.Л. Темницький [6, 15, 17].

На мікроекономічному рівні посилення соціального захисту працівників виявляється у сформованій політиці оплати праці та підходах до визначення розмірів фондів оплати праці. В цьому питанні можна виділити монографію акад. Л.І. Абалкіна, А.Ш. Ахмедуєва, Н.А. Брусиловської "Повний господарський розрахунок: теорія, практика, проблеми" (1989 р.) [1], у якій обґрунтовано напрями удосконалення системи оплати праці, зокрема в частині формування фондів оплати праці та моделювання системи матеріального стимулювання працівників, а також дослідження А.М. Колота, Н.І. Дряхлова, Є.А. Купріянова [9].

Крім того, питання планування оплати праці на підприємствах займалися О. Безущенко [3], В. Березкін [5], Г.П. Безсокирна [6, 15], В. Бобков [7], А. Дерипасов [5], С. Кретов [12], В.Д. Патрушев [15].

Проблематику бухгалтерського обліку праці та її оплати досліджували І.А. Белебеха [4], Ф.Ф. Бутинець [8], В.Ф. Палій [14].

Мета дослідження. Метою даної статті є представлення розробленої системи облікового забезпечення функціонування механізму колективно-договірного регулювання фонду оплати праці залежно від результатів господарської діяльності.

Викладення основного матеріалу дослідження. Дослідження питань управління оплатою праці на підприємстві є актуальними з огляду на суспільне значення самого об'єкта дослідження. Як пише Г.Ю. Дублянська, "критична ситуація у сфері оплати праці стала не тільки наслідком маргіналізації суспільства та економіки, але й одним з її факторів. В першу чергу, це сталося через те, що заробітна плата, якщо брати її середній рівень, перестала виконувати свої основні функції – відтворювальну, розподільчу, стимулюючу" [10, с. 82]. Така ситуація обумовлена недостатністю рівня заробітної плати для забезпечення елементарних потреб населення, а також іншими кризовими явищами у сфері оплати праці – затримка виплат працівникам при значній безпідставній диференціації посадових окладів: заборгованість з виплати заробітної плати впродовж січня-жовтня 2008 р. збільшилася на 56,1 % порівняно з аналогічним періодом попереднього року, або на 374,9 млн. грн., і на 01.11.2008 р. становила 1043,6 млн. грн. [11, с. 6].

Відсутність спрямованості дій суспільства на посилення принципу справедливості в оплаті праці є першопричиною нівелювання значення заробітної плати уможливлення виконання її функцій. Як пише А.Л. Темницький, "справедливість як ціннісна орієнтація передбачає, передусім, що відповідність винагороди трудовому внеску працівника і, як правило, пов'язується з вирішенням не соціальних, а локальних проблем (на рівні окремого підприємства, галузі)" [17, с. 82]. Можна сказати, що політика справедливої оплати праці повинна виходити, перш за все, з ідеологічного рівня, що забезпечить єдиний комплексний підхід до побудови політики держави не тільки у сфері соціального забезпечення та зайнятості, але й закладе підґрунтя для удосконалення законодавства з питань бухгалтерського обліку.

Проте, зазвичай, заробітна плата як ціна робочої сили встановлюється відірвано від значаних вище результатів праці: роботодавці пропонують занижену оплату працівникам, а останні, часто не маючи вибору, погоджуються на працю "за копійки". На користь останнього твердження можна привести слова А.В. Бандуріна: "Заробітна плата в меншій мірі є результатом взаємодії попиту і пропозиції на ринку праці; вона скоріше

представляє собою результат переговорів між сторонами в колективному трудовому договорі” [2, с. 167].

Побудова ефективного механізму колективно-договірного регулювання соціально-трудових відносин на підприємстві є одним з основних теоретичних та практичних проблемних питань, вирішення якого потребує необхідності побудови соціально орієнтованої ринкової економіки в Україні, оскільки виплати, отримані за місцем роботи, є головним джерелом доходу переважної більшості населення країни. Саме рівень трудових доходів визначає соціальну мобільність населення, його спроможність брати активну участь у житті суспільства, формувати його трудовий потенціал, тобто функціонування колективного договору як регулятора соціально-трудових відносин втілює не тільки інтереси найманих працівників, а й інших суб'єктів господарювання та суспільства в цілому.

“Процес реалізації суспільних інтересів, – пишуть Л.І. Абалкін, А.Ш. Ахмедуєв, Н.А. Брусиловська, – повинен включати як необхідну умову реалізацію особистих інтересів, а не їх нівелювання” [1, с. 197]. В цьому ключі необхідно наголосити на значенні колективних переговорів та колективно-договірного регулюванні оплати праці: положення колективного договору повинні бути оптимізовані з урахуванням посилення соціального захисту працюючих через збільшення рівня оплати праці та соціального забезпечення, з одного боку, та підтримання належного фінансового стану підприємства – з іншого, адже збільшення витрат підприємства на оплату праці працівників без зростання продуктивності та результативності праці може призвести до банкрутства підприємства, в результаті чого постраждають і самі наймані працівники. Досягти необхідного ефекту можна шляхом встановлення високих відрядних та погодинних розцінок, надбавок, доплат за досягнення високих результатів у роботі, надання додаткових стимулюючих виплат.

Витрати на оплату праці складають значну частину витрат підприємства, а тому необхідно управляти такими витратами, зокрема, планувати їх, виходячи з їх розмірів у попередніх роках та тенденцій і особливостей діяльності підприємства. Планування в цьому контексті повинне здійснюватися на підставі достовірної інформації, яку може забезпечити тільки система бухгалтерського обліку.

Міністерство праці та соціальної політики України надало Рекомендації щодо створення оптимального механізму колективно-договірного регулювання розмірів фондів оплати праці підприємств, організацій, фірм та їх об'єднань виробничої сфери залежно від результатів їх виробничої та господарської діяльності [16]. Дані рекомендації спрямовані на забезпечення на різних рівнях соціального партнерства за відповідними угодами і договорами (галузева, регіональна, колективний договір):

- узгодженості позицій між сторонами соціального партнерства щодо принципів колективно-договірного регулювання розмірів фондів оплати праці;

- впорядкування, виходячи з цієї узгодженості, основних та додаткових показників як бази регулювання

розмірів фондів оплати праці з їх внутрішньогалузевою диференціацією;

- визначення єдиного для галузі методичного підходу щодо встановлення базової величини фонду оплати праці та методики розрахунку розмірів його зростання;

- визначення кількісних та якісних показників оцінки результатів виробничої та фінансово-господарської діяльності з відповідними обмеженнями щодо темпів їх зростання [16, с. 49].

Дані рекомендації передбачають методичні основи регулювання розмірів фонду оплати праці на рівні колективних договорів підприємства, в яких використовуються два основних показники: загальна (річна) величина фонду оплати праці наступного (планового) року та додаткова (щомісячна) величина фонду оплати праці поточного року.

Регулювання розмірів фондів оплати праці здійснюється на основі ряду показників результатів економічної діяльності підприємств, зокрема: індексів зростання обсягів виробництва продукції (товарів, послуг, робіт); індексів продуктивності виробництва та праці; індексів зниження витрат усіх видів ресурсів, що задіяні у виробництві (собівартість продукції, товарів, робіт, послуг).

Джерелом додаткових виплат, як зазначено у вище згаданих Рекомендаціях, є “економія, отримана за рахунок зниження собівартості (за окремими статтями витрат) продукції, яка буде отримана обов'язково, якщо продуктивність виробництва та праці звітного періоду буде вищою, ніж у базовому періоді” [16, с. 50].

Окрім того, Міністерство праці та соціальної політики передбачає і соціальний захист працюючих, зокрема, в частині регулювання незмінності суми фондів оплати праці. Так, п. 1.12 Рекомендацій містить наступну умову: “якщо за місячними результатами роботи підприємства його фонд оплати праці підлягає зменшенню, то фактичний фонд нарахованої (виплаченої) працівникам заробітної плати не зменшується, а суму зменшення фонду оплати праці покривають за рахунок вільного залишку прибутку підприємства” [16, с. 50]. Це означає, що економія, досягнута за рахунок зниження собівартості виробленої за період продукції, капіталізується у частину прибутку, отриманого в результаті реалізації такої продукції. Тому за умов, коли фінансовий стан та результати діяльності підприємства не дозволяють йому здійснювати виплати, передбачені колективним договором, за рахунок виробничих витрат, підприємство повинно покрити такі виплати за рахунок чистого прибутку підприємства. В цьому випадку виплати будуть по суті здійснюватися із того прибутку, одержанню якого сприяли наймані працівники в попередньому періоді.

Основою реалізації методологічних та методичних підходів щодо колективно-договірного регулювання розмірів фонду оплати праці є угоди та договори, що укладаються на різних рівнях соціального партнерства, а основою для проведення розрахунків – відповідні показники (табл. 1).

Таблиця 1. Рівні реалізації методологічних та методичних підходів щодо колективно-договірного регулювання розмірів фонду оплати праці

№ з/п	Рівень соціального партнерства	Угода	Показник для розрахунку розмірів фонду оплати праці
1.	Державний	Генеральна угода	Валовий внутрішній продукт
2.	Галузевий	Галузева (регіональна) угода	Валова додана вартість
3.	Виробничий	Колективний договір	Чиста продукція

Оскільки зазначені вище Рекомендації не містять вказівок щодо практичної їх реалізації в діяльності підприємств, зокрема, щодо інформаційних джерел, використовуваних при розрахунках, нами розроблено систему облікового забезпечення реалізації конкретних рекомендацій Міністерства праці та соціальної політики.

З огляду на необхідність побудови системи облікового забезпечення розрахунку запропонованих у Рекомендаціях показників доцільно подальший їх розгляд проводити із визначенням джерел та змісту інформації, необхідної для розрахунку.

Для підприємств можна встановити такий порядок розрахунку розміру фонду оплати праці наступного (планового) періоду (формула 1).

$$\Phi_n = O_n \times H_\Phi \times K_e, \quad (1)$$

де Φ_n – фонд оплати праці працівників наступного (планового) періоду, тис. грн.;

O_n – обсяг продукції наступного (планового) періоду, у прийнятних одиницях виміру;

H_Φ – норматив утворення фонду оплати праці;

K_e – коефіцієнт, що характеризує ефективність виробництва [16, с. 51].

Норматив утворення фонду оплати праці (H_ϕ) розраховується за формулою:

$$H_\phi = \Phi_\phi \div O_{\phi\phi}, \quad (2)$$

де Φ_ϕ – фонд оплати праці працівників базисного періоду, тис. грн.;

$O_{\phi\phi}$ – обсяг продукції базисного періоду [16, с. 51].

Облікове забезпечення для розрахунку зазначених показників наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Облікові джерела інформації для розрахунку індексу продуктивності виробництва*

№ з/п	Показник	Назва показника	Зміст показника	Джерела облікової інформації
1	Φ_ϕ	Фонд оплати праці працівників базисного періоду, тис. грн.	Сума нарахованої основної та додаткової заробітної плати	Кредитовий оборот по рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці", Журнал 5, Головна книга, Оборотно-сальдова відомість
2	$O_{\phi\phi}$	Обсяг продукції базисного періоду, тис. грн.	Обсяг виробленої протягом періоду готової продукції	Дебетовий оборот по рахунку 26 "Готова продукція", Журнал 5, Головна книга, Оборотно-сальдова відомість

* Джерело: власна розробка автора

Враховуючи постійне зростання цін на ресурси та устаткування, при вартісному визначенні обсягів виробництва слід використовувати показник чистої продукції ($O_{\phi\phi}$), зокрема, при розрахунку нормативу утворення фонду оплати праці (2) та при розрахунку розміру фонду оплати праці наступного (планового) року (1). Це дозволить усунути вплив зростання цін на матеріальні, енергетичні ресурси, амортизації на зазначені вище показники.

Обсяг чистої продукції розраховується за формулою 3:

$$O_{\phi\phi} = O_p - M_B - A_B, \quad (3)$$

де O_p – обсяг реалізованої продукції відповідного періоду, тис. грн.;

M_B – матеріальні та прирівняні до них витрати у собівартості реалізованої продукції, тис. грн.;

A_B – амортизаційні відрахування у собівартості реалізованої продукції, тис. грн. [16, с. 51].

Відповідно формули (4) і (5) будуть мати такий вигляд:

$$\Phi_n = O_{\phi n} \times H_\phi \times K_e, \quad (4)$$

$$H_\phi = \Phi_\phi \div O_{\phi\phi}, \quad (5)$$

де $O_{\phi n}$, $O_{\phi\phi}$ – обсяг чистої продукції відповідно наступного (планового) та базисного періодів, тис. грн. [16, с. 51].

Проте, для розрахунку визначеного вище показника чистої продукції доведеться проводити ряд додаткових вибірок щодо визначення суми матеріальних витрат, амортизаційних відрахувань, які належать до витрат виробництва.

Таблиця 3. Облікові джерела інформації для розрахунку індексу продуктивності виробництва*

№ з/п	Показник	Назва показника	Зміст показника	Джерела облікової інформації
1	$O_{\phi n}$	Обсяги реалізованої продукції наступного (планового) періоду, тис. грн.	Розраховується на основі облікових даних з відповідним коригуванням із врахуванням передбачуваних подій (укладені договори, розширення діяльності підприємства, згорання виробництва)	В облікових джерелах інформація відсутня. Використовуються показники планів реалізації продукції підприємства на наступний рік
2	$O_{\phi\phi}$	Обсяги реалізованої продукції базисного періоду, тис. грн.	Виручка від реалізації продукції, товарів, послуг, розрахована відповідно до П(С)БО 15 "Доходи"	Кредитовий оборот по рахунку 70 "Дохід від реалізації", Журнал 6, Головна книга, Форма № 2 "Звіт про фінансові результати"
3	$C_{\phi n}$	Собівартість реалізованої продукції наступного (планового) періоду, тис. грн.	Розраховується на основі облікових даних з відповідним коригуванням із врахуванням передбачуваних подій (заплановане підвищення цін на сировину, енергоресурси, задекларовані гарантії оплати праці на наступний рік)	В облікових джерелах інформація відсутня. Використовуються показники планів виробництва та реалізації продукції підприємства на наступний рік
4	$C_{\phi\phi}$	Собівартість реалізованої продукції базисного періоду, тис. грн.	Собівартість реалізованої продукції, товарів, послуг, розрахована відповідно до П(С)БО 16 "Витрати"	Дебетовий оборот по рахунку 90 "Собівартість реалізації" за вирахуванням нерозподілених загальновиробничих витрат, списаних проводкою Д90 К91, Журнал 5, Головна книга, Оборотно-сальдова відомість

* Джерело: власна розробка автора

Наступним показником, необхідним для визначення розмірів фонду оплати праці підприємства є індекс годинної продуктивності праці ($I_{\Pi\Gamma}$), що розраховується за формулою 8:

$$I_{\Pi\Gamma} = \frac{O_{\phi n} \times T_{\phi\phi}}{T_{\phi\phi} \times O_{\phi\phi}} \quad (8)$$

В цьому випадку для визначення показників чистої продукції доцільно використовувати дані звітних калькуляцій, згідно з якими одразу можна встановити частку витрат на оплату праці у структурі собівартості готової продукції. Оскільки звітні калькуляції будуть складатися за різними видами продукції, то при розрахунку показника чистої продукції необхідно врахувати обсяги та собівартість відповідного виду продукції, а також частку витрат на оплату праці у структурі собівартості кожної з них.

Коефіцієнт (K_e), що характеризує ефективність виробництва, враховує два показники: індекс продуктивності виробництва ($I_{\Pi\phi}$) та індекс годинної продуктивності праці ($I_{\Pi\Gamma}$) і розраховується за формулою 6:

$$K_e = \frac{100 \pm (I_{\Pi\phi} \div I_{\Pi\Gamma}) \times (\pm \Delta I_{\Pi\Gamma})}{100 \pm \Delta I_{\Pi\Gamma}}, \quad (6)$$

Індекс продуктивності виробництва ($I_{\Pi\phi}$) є показником динаміки ефективності виробництва, визначає ступінь використання всіх ресурсів виробництва і збільшення на цій основі прибутку і розраховується за формулою 7:

$$I_{\Pi\phi} = \frac{O_{\phi n} \times C_{\phi\phi}}{C_{\phi n} \times O_{\phi\phi}} \quad (7)$$

де $O_{\phi n}$, $O_{\phi\phi}$ – обсяги реалізованої продукції відповідно наступного (планового) та базисного періодів, тис. грн.;

$C_{\phi n}$, $C_{\phi\phi}$ – собівартість реалізованої продукції відповідно наступного (планового) та базисного періодів, тис. грн. [16, с. 51].

Значення та зміст показників наведено в табл. 3.

де $T_{рп}$, $T_{фб}$ – фонд робочого часу працюючих, відповідно розрахунковий на наступний (плановий) період та фактично відроблений у базисному періоді, годин [16, с. 51].

Значення та зміст зазначених показників наведено в табл. 4.

Таблиця 4. Облікові джерела інформації для розрахунку індексу годинної продуктивності праці*

№ з/п	Показник	Назва показника	Зміст показника	Джерела облікової інформації
1	$O_{чп}$	Обсяги чистої продукції наступного (планового) періоду, тис. грн.	Розраховується на основі облікових даних з відповідним коригуванням із врахуванням передбачуваних подій (заплановане підвищення цін на сировину, енергоресурси, задекларовані гарантії оплати праці на наступний рік)	В облікових джерелах інформація відсутня. Використовуються показники планів виробництва продукції підприємства на наступний рік та фактичних і планових калькуляцій собівартості продукції
2	$T_{фб}$	Фонд робочого часу працюючих, фактично відроблений у базисному періоді, годин	Кількість годин, що була фактично відпрацьована працівниками підприємства у базовому періоді	Звіт про використання робочого часу (Форма З-ПВ)
3	$T_{рп}$	Фонд робочого часу працюючих, відповідно розрахунковий на наступний (плановий) період, годин	Розраховується на основі облікових даних з відповідним коригуванням із врахуванням передбачуваних подій (заплановане підвищення цін на сировину, енергоресурси, задекларовані гарантії оплати праці на наступний рік)	В облікових джерелах інформація відсутня. Використовуються показники планів виробництва продукції підприємства на наступний рік
4	$O_{чб}$	Обсяги чистої продукції базисного періоду, тис. грн.	Собівартість реалізованої продукції, товарів, послуг, розрахована відповідно до П(С)БО 16 "Витрати"	Дебетовий оборот по рахунку 90 "Собівартість реалізації" за вирахуванням матеріальних та прирівняних до них витрати та амортизаційних відрахувань, а також фактичних і планових калькуляцій собівартості продукції

* Джерело: власна розробка автора

У колективному договорі підприємства передбачається розрахунок збільшення або зменшення фонду оплати праці за результатами роботи за вищенаведені періоди здійснювати за формулою 9:

$$\Delta\Phi = \Phi_{\delta} \times [(I_{пв} \times K_{ci}) - 1] \quad (9)$$

де $\Delta\Phi$ – розмір збільшення або зменшення розміру фонду оплати праці за щомісячними результатами роботи підприємства, тис. грн.;

Φ_{δ} – фонд оплати праці базисного місяця, тис. грн.;

$I_{пв}$ – індекс продуктивності виробництва;

K_{ci} – коефіцієнт співвідношення місячних індексів обсягу продукції та фонду оплати праці, який розраховується за формулою 10:

$$K_{ci} = (O_{п} \times \Phi_{\delta}) \div (O_{\delta} \times \Phi_{п}) \quad (10)$$

де $O_{п}$, O_{δ} – обсяг продукції поточного (звітного) та базисного місяців, у прийнятих одиницях виміру;

$\Phi_{п}$, Φ_{δ} – фонд оплати праці поточного (звітного) та базисного місяців, тис. грн. [16, с. 51].

Значення та зміст зазначених показників наведено в табл. 5.

Таблиця 5. Облікові джерела інформації для розрахунку збільшення або зменшення фонду оплати праці за результатами роботи*

№ з/п	Показник	Назва показника	Зміст показника	Джерела облікової інформації
1	$O_{п}$	Обсяг продукції поточного (звітного) місяця, у прийнятих одиницях виміру	Обсяг готової продукції, виробленої протягом поточного періоду	Кредитовий оборот по рахунку 23 "Виробництво", відомості виробництва продукції за поточний період
2	O_{δ}	Обсяг продукції базисного місяця, у прийнятих одиницях виміру	Обсяг готової продукції, виробленої протягом базисного періоду	Кредитовий оборот по рахунку 23 "Виробництво", відомості виробництва продукції за базисний період
3	$\Phi_{п}$	Фонд оплати праці поточного (звітного) місяця, тис. грн.	Сума основної та додаткової заробітної плати, нарахованої протягом поточного періоду	Кредитовий оборот по рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці", Журнал 5, Головна книга за поточний період
4	Φ_{δ}	Фонд оплати праці базисного місяця, тис. грн.	Сума основної та додаткової заробітної плати, нарахованої протягом базисного періоду	Кредитовий оборот по рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці", Журнал 5, Головна книга за базисний період

* Джерело: власна розробка автора

За допомогою показників, описаних вище відповідно до Рекомендацій Міністерства праці та соціальної політики, можна визначити суму, на яку необхідно зменшити фонд оплати праці за результатами діяльності у звітному місяці. Таке відхилення суми фактичного фонду оплати праці від гарантованого повинно знайти своє відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Белебега І.А. визначає завдання бухгалтерського обліку праці та її оплати, до яких він відносить, зокрема: своєчасне виявлення виробітку працівника; правильне відображення в облікових документах фактичних витрат праці; точне визначення показників, від яких залежить нарахування заробітної плати [4, с. 5]. А це означає, що бухгалтерський облік виробітку працівників повинен вестися таким чином, щоб на підставі облікових даних можливо було в майбутньому визначити суму заробітної плати, належної працівнику. Крім того, встановлення залежності між результатами праці та заробітної плати (до речі, в цьому випадку необхідно врахувати ще й

якість виробленої продукції), дозволить підвищити рівень мотивації працівників у підвищенні результативності їх діяльності.

Палій В.Ф. наголошує на тому, що ефективний аналітичний облік праці та заробітної плати можна організувати, групуючи дані в декількох незалежних системах аналітичних рахунків до кожного синтетичного рахунку. Рахунки обліку робочого часу, заробітної плати, а також виплат, які не входять до фонду заробітної плати, ним названі збірно-розподільчими. "Це "рахунки-екрани", які слугують для більш детальної розшифровки даних обліку і які дозволяють отримувати інформацію з необхідною мірою деталізації" [14, с. 117]. Тому на підприємстві доцільно запровадити систему рахунків аналітичного обліку до рахунків, на яких обліковуються витрати на оплату праці, з огляду на те, що значна частина виплат, що гарантовані колективним договором підприємства здійснюються за рахунок прибутку

підприємства та не відносяться до собівартості готової продукції та послуг.

На підставі зазначених показників буде розраховуватися розмір фонду оплати праці на наступний (плановий) рік. Якщо виникне ситуація, коли підприємство буде не в змозі виконати свої зобов'язання з оплати праці, то в дію вступає п. 1.12 Рекомендацій Мінпраці України, зазначений вище, а тому виникне необхідність використання нерозподіленого прибутку підприємства, як зазначено у даному пункті.

Одним із важливих моментів регулювання фондів оплати праці є розрахунки збільшення або зменшення його розміру за щомісячними (квартальними, піврічними) результатами роботи підприємства. В діяльності підприємства може виникнути ситуація, коли фактичний фонд оплати праці, який підлягає нарахуванню за результатами господарської діяльності за період, менший від фонду оплати праці, гарантованого положеннями колективного договору підприємства. З одного боку, підприємство не повинно штучно завищувати собівартість готової продукції або наданих послуг на суму додаткових виплат персоналу та відповідних внесків до фондів соціального страхування, проте, і не виплатити працівникам гарантований фонд оплати праці підприємство не може, оскільки воно погіршить цим матеріальне становище працівників та їх сімей. Таким чином, доцільно поділяти гарантований фонд оплати праці, який нараховується за період на дві частини: суму фонду оплати праці, визначену за результатами господарської діяльності (така сума буде відноситися на собівартість продукції); суму перевищення гарантованого фонду оплати праці (виплати будуть здійснюватися за рахунок прибутку підприємства та відноситися до складу інших операційних витрат).

В цьому випадку необхідно звернутися до тексту Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [13] щодо змістовного наповнення записів за рахунками бухгалтерського обліку, що повинні використовуватися в цій ситуації. Виплати, що нараховуються як заробітна плата працівникам підприємства, в обліку відображається у складі відповідних витрат (виробничих, адміністративних, на збут). Проте сума, на яку необхідно зменшити фонд оплати праці за результатами роботи підприємства, є витратами непродуктивного характеру, оскільки не підкріплюється відповідним зростанням обсягів виробництва. Тому відносити її до складу витрат, які в майбутньому збільшать собівартість виробленої продукції безпідставно – виплата заробітної плати понад ту, яка нарахована за фактичними результатами діяльності повинна проводитися за рахунок прибутку підприємства.

За кредитом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" відображається нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, а за дебетом – виплата основної та додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо; вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати (погашення заборгованості перед працівниками за іншими виплатами); утримання податку з доходів фізичних осіб, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, платежів за виконавчими документами та інші утримання з виплат працівникам.

На рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут". За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати". На субрахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності"

узагальнюються інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності", зокрема: витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо. Вважаємо за доцільне уточнити положення Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [1] щодо складу витрат, що відносяться на субрахунок 949 наступним чином: додати до зазначених вище витрат "суму зменшення фонду оплати праці за місячними результатами роботи підприємства".

Для відображення суми, на яку підприємство повинно зменшити розмір фонду оплати праці, можна запропонувати наступну кореспонденцію:

– у сумі, на яку планується зменшення фонду оплати праці:

Д 949 "Інші витрати операційної діяльності"

К 661 "Розрахунки за заробітною платою";

– у сумі відрахувань до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування, що припадають на відповідну суму зміни фонду оплати праці:

Д 949 "Інші витрати операційної діяльності"

К 65 "Розрахунки за страхуванням".

Таким чином, побудова системи бухгалтерського обліку, адекватної до потреб функціонування ефективного механізму колективно-договірного регулювання фондів оплати праці, дозволить планувати та контролювати використання фондів оплати праці на предмет їх відповідності вимогам чинного законодавства, положенням колективного договору, а також фінансовим можливостям підприємства. Запропонована вище методика облікового відображення змін у фонді оплати праці дозволить систематизувати інформацію для розрахунку його розмірів у наступному (плановому) періоді.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

За результатами проведеного дослідження сформульовано наступні висновки:

1. Для реалізації Рекомендацій Міністерства праці та соціальної політики щодо створення оптимального механізму колективно-договірного регулювання фондів оплати праці залежно від результатів виробничої та фінансово-господарської діяльності на підприємстві необхідно створити систему бухгалтерського обліку, яка б відповідала потребам управління фондом оплати праці, дозволяла обґрунтовано планувати витрати на оплату праці на наступні періоди та контролювати дотримання положень колективного договору підприємства щодо захисту виплат працівникам. Тому запропоновано порядок облікового забезпечення розрахунку показників, необхідних для визначення планових та фактичних показників фонду оплати праці, а також облікового відображення відхилень у його розмірах, що виникають за місячними результатами господарської діяльності підприємства.

2. Для розрахунку показників, на основі яких пропонується визначати розміри фонду оплати праці підприємства, необхідно проводити ряд додаткових вибірок щодо визначення суми матеріальних витрат, амортизаційних відрахувань, які належать до витрат виробництва певного виду продукції. Тому доцільним є використання звітних калькуляцій, що дасть можливість визначати питому вагу витрат на оплату праці у структурі собівартості готової продукції, а також у структурі собівартості реалізованої продукції.

3. Запропоновано поділяти гарантований фонд оплати праці, який нараховується за період на дві частини: суму фонду оплати праці, визначену за результатами господарської діяльності (така сума буде відноситися на собівартість продукції); суму перевищення гарантованого фонду оплати праці (виплати будуть здійснюватися за рахунок прибутку

підприємства та відноситися до складу інших операційних витрат). Надано рекомендації щодо відображення суми, на яку підприємство повинно зменшити розмір фонду оплати праці.

4. Визначено необхідність введення рахунків аналітичного обліку до рахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" з огляду на те, що значна частина виплат, що гарантовані колективним договором підприємства, здійснюється за рахунок прибутку підприємства та не відносяться до собівартості готової продукції та послуг, але потребують аналізу та контролю причин виникнення таких відхилень. Виділення окремих аналітичних рахунків дозволить оперативної (за результатами звітної місяця) визначати суму відхилень у розмірі фонду оплати праці, які є джерелом інформації для проведення факторного аналізу.

Список використаної літератури:

1. *Абалкин Л.И.* Полный хозяйственный расчет: теория, практика, проблемы / Л.И. Абалкин, А.Ш. Ахмедуев, Н.А. Брусиловская и др.; Под ред. Л.И. Абалкина. – М.: Экономика, 1989. – 270 с.
2. *Бандури А.В.* Деятельность корпораций / А.В. Бандурин. – М.: БУКВИЦА, 1999. – 600 с.
3. *Безущенко О.* Оплата по эффективности труда – основа успеха / О. Безущенко // Плановое хозяйство. – 1989. – № 5. – С. 96-102.
4. *Белебева И.А.* Учет труда и его оплаты. Лекция / И.А. Белебева. – Воронеж, 1972. – 128 с.
5. *Березкин В., Дерипасов А.* Планирование заработной платы / В. Березкин, А. Дерипасов // Плановое хозяйство. – 1988. – № 1. – С. 77-81.
6. *Бессокирная Г.П., Темницкий А.Л.* Рабочие на частном предприятии: удовлетворенность жизнью / Г.П. Бессокирная, А.Л. Темницкий // Социологические исследования. – 2000. – № 7. – С. 33-37.
7. *Бобков В.* Общественные потребности в системе планирования / В. Бобков // Плановое хозяйство. – 1989. – № 4. – С. 119-123.
8. *Бутинець Ф.Ф.* Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь / Ф.Ф. Бутинець. Житомир: ПП "Рута", 2007. – 328 с.
9. *Дряхлов Н.И., Куприянов Е.А.* Эффективность деятельности сотрудников и их вознаграждение на Западе / Н.И. Дряхлов, Е.А. Куприянов // Социологические исследования – 2002. – С. 87-92.
10. *Дублянская Г.Ю.* Заработная плата как зеркало социально-экономических преобразований в России / Г.Ю. Дублянская // Вестник Московского университета. / Серия 6. Экономика. – 2005. – № 2. – С. 79-102.
11. Економіка України за січень-листопад 2008 року // Урядовий кур'єр. – № 244. – 26.12.2008 р. – С. 6.
12. *Кретон С.* Совершенствование пропорции между ростом производительности труда и его оплатой // Плановое хозяйство. – 1988. – № 3. – С. 112-117.
13. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування № 291 від 30.11.1999 р. із змінами та доповненнями.
14. *Палій В.Ф.* Бухгалтерский учет в системе экономической информации / В.Ф. Палій. – М.: Издательство "Финансы", 1975. – 160 с.
15. *Патрушев В.Д., Бессокирная Г.П., Темницкий А.Л.* Рабочие на частном предприятии: мотивация, оплата труда и удовлетворенность работой / В.Д. Патрушев, Г.П. Бессокирная, А.Л. Темницкий // Социологические исследования. – 1998. – № 4. – С. 34-41.
16. Рекомендації щодо створення оптимального механізму колективно-договірної регулювання фондів оплати праці залежно від результатів виробничої та фінансово-господарської діяльності, схвалені наказом Міністерства праці та соціальної політики України № 627 від 29.11.07 р. // Бухгалтерія. – № 45 (824). – 10 листопада 2008 р. – С. 49-52.
17. *Темницкий А.Л.* Справедливость в оплате труда как ценностная ориентация и фактор трудовой мотивации / А.Л. Темницкий // Социологические исследования. – 2005. – № 5. – С. 81-88.

ШИМАНСЬКА Катерина Володимирівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і контроль операцій з виконання положень колективного договору;
- проблеми фінансового обліку