

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАХОДІВ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ПІДВИЩЕННЯМ
МОТИВАЦІЇ ПРАЦІ, В СВІТЛІ П(С)БО 26 “ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ”**

Досліджено складові системи мотивації праці та визначено, яким чином її дієздатність залежить від облікового відображення відповідних заходів з урахуванням вимог П(С)БО 26 “Виплати працівникам”. Обґрунтовано доцільність застосування на підприємстві системи мотивації персоналу та визначено складові поточних виплат працівникам

Постановка проблеми. Сучасний ринок праці характеризується високим попитом на освічених та кваліфікованих працівників, що викликано появою нових напрямів людської діяльності, глобалізацією бізнесу. В таких умовах залучення, утримання та підвищення продуктивності праці персоналу лише високою заробітною платою стає майже неможливим, оскільки працівники починають розуміти справжню вартість своєї здатності до праці. Саме тому серед суб'єктів господарювання все більше набувають поширення заходи мотивації праці, розробляються системи мотивації з урахуванням потреб працівників, що пов'язано з їх зростанням від матеріального задоволення до рівня потреб в самореалізації, творчості, здійсненні управлінських дій.

Заробітна плата як найвагоміша складова системи мотивації одночасно є компонентом системи соціального захисту, оскільки мінімальний її рівень регулюється державою. В той же час в Україні частка оплати праці у ВВП і собівартості продукції – одна з найнижчих у світі і становить близько 10 %, тоді як у високорозвинутих країнах ця цифра у 5-6 разів вища, що призводить до прогресуючого знецінення робочої сили, її оплати та ігнорування мотиваційних чинників [18, с. 11-12].

Окрім розрахунків з оплати праці існує ряд інших виплат працівникам, як в грошовій так і в негрошовій формах. Для більшості американських та європейських компаній характерні монетарні соціальні програми медичного та пенсійного забезпечення. За свідченням експертів, виконання таких програм призвело до того, що “витрати компаній на соціальні виплати за останні п'ять років збільшилися вдвічі та складають до 15 % витрат на персонал” [13].

Як свідчить практика господарювання вітчизняних підприємств, на багатьох з них спостерігається тенденція до зрушення структури винагороди персоналу в бік збільшення його немонетарної складової в частині виконання компанією своїх зобов'язань перед працівниками задля підвищення продуктивності їх праці.

В бухгалтерському обліку формується інформація про господарську діяльність підприємства в цілому та про виплати працівникам зокрема. На основі цієї інформації за умови правильної організації бухгалтерського обліку та розробки відповідної методики всі зацікавлені користувачі одержать можливість проаналізувати фінансовий стан підприємства та зробити висновок про відповідність рівня оплати праці рівню розвитку підприємства.

Однак, слід зауважити, що форма представлення інформації про виплати працівникам: 1) не дає можливості користувачам зробити висновок про стан розрахунків за виплатами працівникам; 2) працівники, які є в даному випадку найбільш зацікавленими користувачами, мають мінімальний доступ до звітності підприємства.

Якщо в розвинутих країнах все частіше діяльність корпорацій (принаймні в лозунгах) спрямована на їх добровільний внесок в боротьбу з бідністю та хворобами, то вітчизняні компанії притримуються принципів соціальної відповідальності виходячи виключно з логіки власної вигоди, тобто якщо ці заходи сприяють ефективному веденню бізнесу та отриманню прибутків. Інколи прояв соціальної свідомості може сприйматися підприємствами як становлення системи мотивації працівників, що насправді орієнтована на пошук кваліфікованих фахівців. Однак, в такому разі слід враховувати, що здійснення мотиваційної політики має

визначатися не лише залученням нових працівників, але й збереженням існуючих. Адже, як зазначають Пасек Ненад та Торнайли Дзениел в контексті придбання компаній на ринках, що розвиваються, “часто придбання неефективні тільки тому, що ключові співробітники не бажають працювати з новими господарями і вирішують піти” [9, с. 113].

Напрямок дослідження, обраний в статті, є актуальним з урахуванням того, що:

1) все частіше підприємства стають активними провідниками соціальної політики не лише в межах вимог чинного законодавства, але й з власної ініціативи, що сприяє залученню та утриманню кращих працівників, підвищенню ефективності їх праці;

2) потребує взаємного узгодження практика ведення бухгалтерського обліку виплат працівникам з положеннями діючого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам”, іншими П(С)БО та нормативними актами, що мають вищу юридичну силу (кодекси, закони тощо).

Заходи мотивації в будь-якому випадку повинні бути економічно виправданими, інакше підприємство втратить свою конкурентоздатність та перестане існувати як таке. З метою співставлення соціальної мети та економічних можливостей підприємства необхідно є система бухгалтерського обліку, в якій формується інформація, зокрема, про всі види виплат працівникам (як грошових, так і не грошових).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження соціальних процесів, як правило, проводяться на макорівні та належать до сфери соціології (А.Вебер, В.Гаврилюк, Е.Дюркгейм, В.Левашов, К.Маркс). В політекономії піднімаються питання соціальної направленості економічного зростання (Є.М.Бухвальд, Х.В.де Йонг, К.Мікульський, В.А.Погребінська, А.Сміт тощо). В менеджменті вивчаються відносини в колективі, мотивація до праці та управління соціальними процесами на підприємстві. Зокрема, дослідженням теорії мотивації та практичного втілення мотиваційних систем в бізнесі за різних часів займалися такі вчені, як Р.Беннетт, Х.Т.Грэхем, Э.Данн, Д.Конгер, Г.Т.Куліков, А.Маслоу, М.Нортон [8], О.В.Притула, Д.Реді [12], Л.Хілл. В юриспруденції розглядаються відносини в сфері соціального партнерства, в філософії – соціальні трансформації суспільства.

В Радянському Союзі існувала наука соціального управління, об'єктом дослідження якої були соціальні процеси на підприємстві, соціально-психологічна організація функціонування суспільства та окремих колективів (представниками якої є А.М.Аверін, В.Г.Афанасьєв, В.Г.Белов, І.Галушко, І.Кхол, П.М.Лебедев, М.Марков, Р.В.Мартанус, В.С.Основен, Г.І.Петров, М.Г.Чумаченко тощо). За допомогою методів соціального управління розв'язувались завдання ефективного використання трудових ресурсів, зміцнення трудової дисципліни, ліквідації плінності кадрів, підвищення кваліфікації та професійного рівня працівників, поліпшення умов їхньої праці, ліквідації професійних захворювань і виробничого травматизму, задоволення потреб фізичного і духовного розвитку членів колективу за рахунок суспільних фондів споживання.

Практика соціальних взаємовідносин широко обговорювалась в західній літературі в 70-х рр. XX ст., в 80-х рр. – втратила провідні позиції, але на початку 90-х рр. питання стали підніматись ще в більш гострій формі: спочатку в частині розкриття екологічних питань,

пов'язаних з діяльністю суб'єктів господарювання, а потім – в частині соціальних взаємовідносин. Бухгалтерський облік на кожному з цих етапів прилаштовувався до потреб та запитів своїх користувачів, хоча й сьогодні не прийшов до єдиної концепції.

Здійснюючи огляд розвитку теорії західного бухгалтерського обліку, Шахул Гамід Бен Ходжа Мохаммед Ібрагим зазначив: "В останні роки було визнано, що сам бухгалтерський облік має соціальні (головним чином, небажані) наслідки, тобто сам бухгалтерський облік буде соціальною дійсністю" [17]. Бухгалтерський облік як такий, що відображає соціальну дійсність, вже розглядали в своїх працях такі західні вчені, як Аррінгтон, Купер, Леман, Пауелл, Тінкер, Хайнс, Хоппер, Чуа та Шерер. Є також твердження, що бухгалтерський облік повинен еволюціонувати шляхом розширення відкритості бухгалтерського обліку, який би відображав не лише внутрішні, а й зовнішні факти, тобто вплив на підприємство соціального та зовнішнього середовища (зокрема, Грей, Паркер).

Як соціальну науку бухгалтерський облік розглядали американці Гарі А. Портер та Куртіс Л. Нортон [21, с. 23].

Ряд західних вчених виділяють окремий вид бухгалтерського обліку – соціальний облік. До них, зокрема, належать М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера. Ідею соціально-економічного бухгалтерського обліку в своїх роботах розвиває також польський проф. М. Добія, який досліджує питання розвитку людського капіталу (суспільних активів) та розглядає можливі способи його оцінки.

Дослідження в сфері бухгалтерського обліку людських ресурсів та екологічних засобів розпочали в 60-х роках ХХ ст. такі вчені, як Р. Лікерт та Р. Хермансон. В працях Х. Андресона, М.Ф. Ван Бреди, Ч. Гаррісона, П. Герстнера, С. Діпіази, Р. Екклза, Д. Колдуелла, Б. Нідлза, Е.С. Хендріксона, І.Ф. Шера, Дж. Чубатої, М. Кендзюра [19], К.М. Дігана [20] піднімається питання достовірності показників фінансової звітності.

У працях вітчизняних вчених з бухгалтерського обліку (в більшості випадків – у підручниках та навчальних посібниках) висвітлюються лише ті питання, які пов'язані з оплатою праці, розрахунками з фондами соціального страхування, Пенсійним фондом, а також з порядком відображення витрат іншої операційної діяльності в цілому. В результаті аналізу українських підручників з бухгалтерського обліку виявлено, що в жодному з них не висвітлюється питання соціального значення обліку.

Соціальне значення бухгалтерського обліку досліджується представниками Житомирської наукової бухгалтерської школи на чолі з проф. Ф.Ф. Бутинцем, особливо яскравими працями якого є стаття "П'ятнадцять років надій та ілюзій" [2] та монографія "Альфа і омега бухгалтерського обліку" в якій одну з глав присвячено розвитку соціально-орієнтованого обліку [1]. Фактори, що зменшують достовірність бухгалтерської інформації та мотиви, що спонукають до недбалого ставлення при веденні бухгалтерського обліку, розглядалися доц. Л.В. Чижевською [16]. В її монографії "Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку" [15] висвітлено значення розвитку бухгалтерської професії для стабільності світової економіки, ефективності управління та високого рівня задоволення потреб суспільства. Проф. М.С. Пушкар в своїх працях також розглядає облік як елемент культури суспільства [11].

В попередній статті [4] автором було визначено основні напрями соціальної діяльності суб'єктів господарювання, об'єкти бухгалтерського обліку, на які поширюється соціальна діяльність суб'єктів господарювання, напрями та суб'єкти соціальної політики на рівні держави та суб'єктів господарювання, та складові соціальної сфери, однією з яких є система мотивації праці.

Метою написання цієї статті є дослідження складових системи мотивації праці та визначення, яким чином її дієздатність залежить від облікового відображення відповідних заходів з урахуванням вимог П(С)БО 26 "Виплати працівникам", вивчення доцільності

застосування системи мотивації на підприємстві, визначення складових поточних виплат працівникам.

Викладення основного матеріалу дослідження.

Система мотивації включає в себе виплати як грошового, так і негрошового характеру, а також забезпечення належних умов праці. Заробітна плата, премії, витрати на медичне та пенсійне страхування працівників та інші складові так званого соціального пакету, що забезпечується за рахунок коштів суб'єкта господарювання, є ефективними заходами мотивації та, водночас, суттєвими статтями витрат, що потребує дослідження та розробки такої методики бухгалтерського обліку, яка б забезпечила аналітиків інформацією, що дозволяє визначити допустимий рівень витрат на здійснення соціальної політики підприємства.

Як визначає Л.В. Дікань, "мотивація – це систематичний процес спонукання індивіда до результативної та продуктивної праці шляхом зваженого застосування стимулів з урахуванням потреб та мотивів кожного окремого працівника, що здійснюється суб'єктом управління або уповноваженою особою та спрямований на одночасне досягнення особистих цілей працівника та цілей підприємства" [3, с.56]. Досягнення завдань, поставлених перед системою мотивації, відбувається через стимулювання працівників, яке виявляється переважно через виплату премій, заохочувальних та компенсаційних виплат, надання послуг, тобто оплати праці понад встановлений посадовий оклад.

Склад системи мотивації може варіюватися залежно від особливостей діяльності конкретного підприємства, рівня розвитку соціального партнерства на ньому. Складові системи мотивації включають матеріальні (оплата праці; виплата премій та інших заохочувальних і компенсаційних виплат; оплата невідпрацьованого часу; страхування працівників; надання матеріальних допомог; проведення святкових заходів; участь працівників у розподілі прибутку; вирішення транспортних та житлових проблем працівників) та нематеріальні (швидке кар'єрне зростання, створення сприятливого клімату в колективі тощо) елементи. Відображення даних виплат в системі бухгалтерського обліку можливе у випадку їх достовірної оцінки та приведення до єдиного грошового вимірника, що не завжди є можливим. Зокрема, нематеріальні складові системи мотивації пов'язані переважно з можливістю прийняття управлінських рішень, задоволення потреб у повазі та самовираженні. Крім того, просто похвала та подяка, висловлена в присутності колективу, може принести кращі результати, ніж преміювання всіх працівників. В бухгалтерському ж обліку можуть знайти свої відображення лише ті складові системи мотивації, витрати на здійснення яких можливо підрахувати.

Причинами здійснення виплат працівникам залежно від рівня регулювання є:

– правові зобов'язання, які виникають відповідно до діючого законодавства (наприклад, угоди, договори між компанією і працівниками або їх представниками);

– ініціативні зобов'язання, що виникають в практиці господарювання, коли суб'єкт господарювання намагається створити або підтримати імідж соціально відповідального (наприклад, в традиції компанії склалося індексувати виплати колишнім працівникам у зв'язку з інфляцією, хоча у компанії немає якогось правового зобов'язання робити це).

Мотивація праці є елементом зовнішньої винагороди, яка повинна: 1) створювати відчуття впевненості та захищеності; 2) заохочувати ініціативність серед працівників; 3) поєднувати систему нагород та винагород; 4) формуватись в розрахунок на довгострокову перспективу; 5) інтегрувати бажання персоналу з цілями підприємства; 6) сприяти ототожненню працівників зі своїм підприємством; 7) формувати у працівників розуміння результативності спільної діяльності для досягнення цілей підприємства та задоволення власних інтересів; 8) соціально захищати персонал та доповнювати, за необхідності, гарантовані

законодавством соціальні гарантії; 9) поліпшувати внутрішню атмосферу в колективі.

Умовами ефективного функціонування системи мотивації в межах будь-якого суб'єкта господарювання є:

1) простота та зрозумілість кожному працівнику, чому сприяє обрання адекватних діяльності показників, за які здійснюватиметься винагорода;

2) гнучкість системи винагород, що полягає у врахуванні результатів діяльності кожного працівника та підприємства в цілому не за підсумками звітного періоду, а в безперервному процесі господарської діяльності;

3) як економічна, так і моральна обґрунтованість розмірів винагород, що формує у персоналу відчуття справедливості та надає можливість брати участь в процесах управління;

4) підвищення зацікавленості працівників не лише в якості власної роботи, але й в успіху функціонування "ділових зв'язків" з іншими працівниками, чому сприяє побудова сприятливого клімату в колективі, спрощення відносин підпорядкування;

5) відчуття чіткого взаємозв'язку між результатами своєї роботи та діяльністю підприємства в цілому з усвідомленням того, до чого можуть призвести помилки окремих працівників та успіхи кожного з них, що може забезпечуватись через проведення конкурсів на

досягнення найкращих результатів у роботі окремих працівників, підрозділів та інформування персоналу про одночасні досягнення фірми на ринку.

Застосування мотиваційних схем, на думку переважної більшості вчених та керівників підприємств, сприяє: покращенню загальних результатів діяльності; застосуванню працівниками нестандартних підходів у складних ситуаціях; підвищенню продуктивності праці персоналу та лояльності працівників до компанії; формуванню сприятливого клімату в колективі; залученню до роботи найбільш кваліфікованих фахівців. В той же час дослідження ефективності систем мотивації, проведені закордонними вченими [7] показали зовсім протилежні результати. Виявилось, що здійснення мотиваційних заходів із застосуванням лише матеріального стимулу чи без достатнього інформування працівників про механізм дії системи мотивації призводить до: появи серед персоналу утриманських настроїв; руйнування колективу через взаємну конкуренцію; зосередженості на майбутніх винагородах, а не на своїх посадових обов'язках; використання роботодавцями системи мотивації як дієвого засобу маніпулювання підлеглими.

Переваги та недоліки системи мотивації наведені в табл. 1.

Таблиця 1. Суперечність підходів у застосуванні мотиваційних систем на підприємствах

Переваги системи мотивації	Недоліки системи мотивації [7]
Отримання підприємством можливостей для залучення та утримання найбільш перспективних та кваліфікованих працівників; Одержання додаткових свідчень на користь дотримання підприємством принципів соціальної відповідальності; Покращення матеріального становища працівників; Підвищення ефективності діяльності підприємства; Зниження показників плинності кадрів по підприємству; Підвищення лояльності працівників до свого підприємства; Поширення серед працівників прагнення утриматись на своєму робочому місці; Заохочення ініціативності серед працівників; Доповнення державної системи соціального захисту; Підвищення продуктивності праці персоналу підприємства; Формування сприятливого соціально-психологічного клімату в колективі; Забезпечення працівників достатнім рівнем медичних послуг; Врахування стратегії розвитку підприємства в контексті відносин з працівниками	Відмова працівників від активної діяльності у випадку перебоїв з отримання винагород; Зосередженість працівника на майбутній винагороді, а не на поточній ефективності своєї діяльності; Досягнення тимчасового, а не довгострокового підпорядкування персоналу; Грошовий вимірник мотивування працівників не є абсолютним способом винагороди; Використання мотивації як засобу маніпулювання працівниками; Сприйняття в якості заохочувальних виплат тих соціальних гарантій, які повинні надаватися працівникам згідно з вимогами законодавства; Недостатнє врахування фактору самомотивації конкретного працівника; Руйнування партнерської атмосфери в колективі через обмеженість доступу до винагород; Зниження готовності працівників до прийняття нестандартних, ризикованих, інноваційних рішень при розв'язанні проблемних питань через страх втрати додаткове джерело доходів; Відсутність чіткої регламентації величини заохочувальних виплат на вітчизняних підприємствах; Розвиток серед працівників утриманських настроїв; Мобілізація значних ресурсів підприємства

Розв'язання даної суперечності можливе у випадку звернення уваги не лише на матеріальну складову заохочення працівників, а й на задоволення людських потреб вищого порядку, якими є прагнення досягнути певного статусу, визнання та самоствердження, тобто врахування нематеріальних стимулів. Підтвердженням цього слугує успішний досвід діяльності на нових ринках багатьох транснаціональних корпорацій, який полягав у наборі перспективних працівників та забезпеченні для них стабільного кар'єрного росту з можливістю роботи в закордонних філіях.

Відмова ж від системи мотивації є недоцільною, оскільки весь комплекс даних виплат становить досить вагомий додаток до заробітної плати працівника, яка в Україні й без того знаходиться на низькому рівні. Таким чином, здійснення підприємством мотиваційної політики необхідно проводити як

комплекс стимулів матеріального та нематеріального характеру про можливість та умови отримання яких необхідно проінформувати весь персонал підприємства.

Досягнення результатів, поставлених перед системою заохочення працівників, можливе лише завдяки високому професіоналізму керівних кадрів, рішення яких базуються на інформації, накопиченій в системі бухгалтерського обліку, з урахуванням вимог чинного законодавства та соціально відповідального ставлення до управління господарською діяльністю.

В Україні порядок нарахування виплат працівникам та здійснення розрахунків з ними регулюється трьома групами нормативних актів, які регламентують трудові відносини, розрахунки з працівниками, оподаткування доходів, їх пенсійне забезпечення (рис. 1).

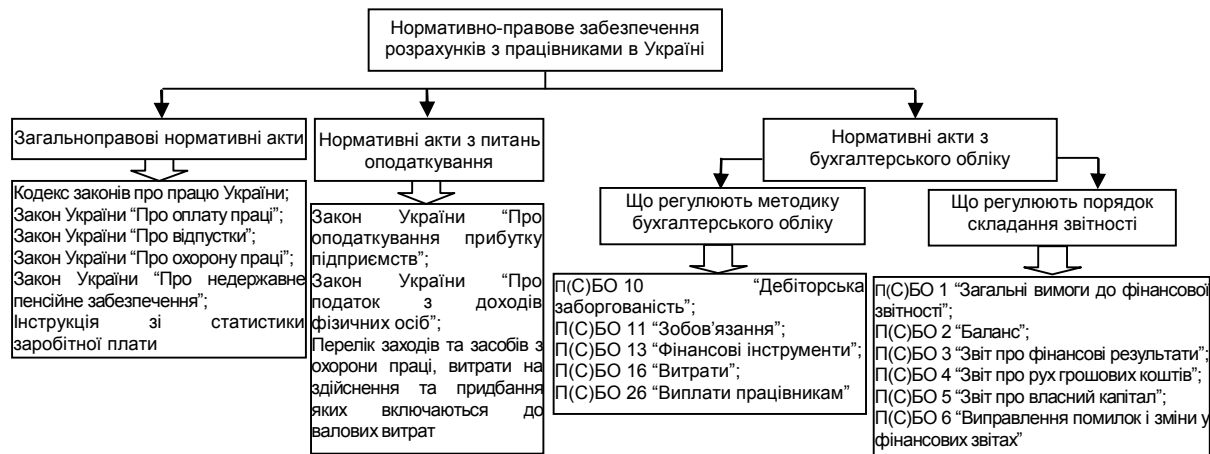


Рис. 1. Нормативно-правове забезпечення виплат працівникам в Україні

Порядок відображення виплат працівникам в бухгалтерському обліку регулюється як міжнародними, так і національними нормативно-правовими актами, які регламентують порядок обліку всіх видів винагород та матеріальних компенсацій, що виплачуються працівнику.

Облік та відображення в звітності виплат працівникам на міжнародному рівні регулюється МСФЗ (IAS) 19 "Винагороди працівникам", затвердженим в 1983 р. з відповідними змінами та доповненнями, дія якого поширюється на всі види винагород та фінансових компенсацій, що виплачуються працівникам своєю співробітнику в обмін на послуги, що надаються. В доповнення до нього в 2004 р. було розроблено МСФЗ (IFRS) 2 "Виплати дольовими інструментами". Питанням обліку пенсійних планів присвячено МСФЗ (IAS) 26 "Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення".

Бухгалтерський облік та звітування за розрахунками з працівниками здійснюються відповідно до національного П(С)БО 26 "Виплати працівникам". Але норми цього положення є похідними від норм П(С)БО 11 "Зобов'язання" (в частині визнання та видів зобов'язань) та П(С)БО 13 "Фінансові інструменти" (в частині зобов'язань щодо виплат інструментами власного капіталу підприємства). Окрім того, окремі виплати працівникам відображаються в складі дебіторської заборгованості, порядок відображення в обліку якої врегульовано нормами П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" та витрат підприємства, облік яких ведеться згідно з П(С)БО 16 "Витрати". Обов'язковість застосування підприємствами податкового законодавства для розрахунку сум податку на прибуток та податку з доходів фізичних осіб

викликає необхідність врахування даного аспекту при віднесенні витрат діяльності до валових і для визначення оподаткованого доходу працівників.

Проведення на підприємстві заходів мотиваційної політики потребує оцінки можливостей підприємства на їх здійснення, встановлення переліку прийнятних стимулів та відповідне документальне закріплення. Практика, напрацьована вітчизняними підприємствами, пропонує три можливих варіанти останнього: 1) фіксація в трудовому договорі (контракті) в розділі "Зобов'язання роботодавця"; 2) включення відповідного розділу до колективного договору; 3) розробка та затвердження Положення про соціальний пакет. Найбільш доцільним є розробка Положення про соціальний пакет, яке може бути додатком до Колективного договору або окремим документом. Дане Положення встановлює:

- 1) загальні положення соціальної політики підприємства;
- 2) порядок визначення і формування фонду фінансування додаткових соціальних гарантій;
- 3) напрями реалізації соціальної політики підприємства та порядок використання коштів, направлених на надання працівникам додаткових соціальних гарантій.

Визначення та затвердження переліку і порядку надання працівникам соціальних благ (які надаються понад встановлені законодавством гарантії) здійснює керівництво, яке виділяє кошти на такі потреби.

Виплати проводять працівникам, зайнятим на основі повного, неповного робочого дня, постійної, періодичної зайнятості або на тимчасовій основі.

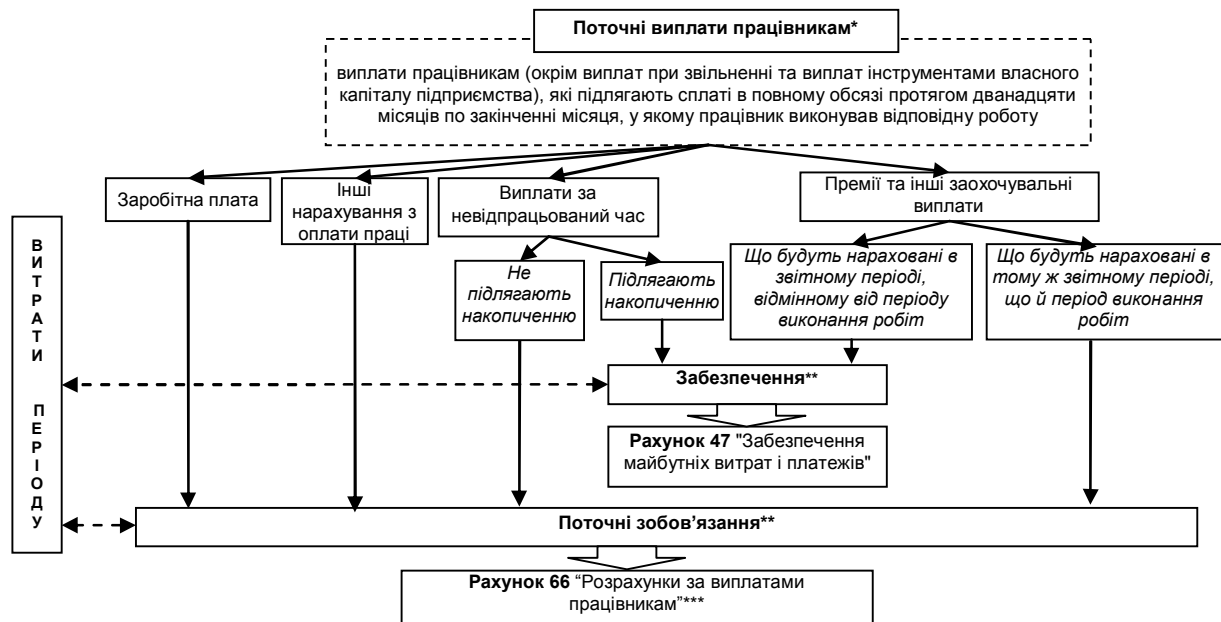
Відповідно до П(С)БО 26 "Виплати працівникам" останні поділяються на наступні види (рис. 2).



Рис. 2. Виплати працівникам відповідно до П(С)БО 26

Кожна з цих виплат підпадає під дію інших П(С)БО в частині визначення виду зобов'язання та, відповідно, їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Зокрема, поточні витрати, які займають найбільшу частку в складі всіх виплат працівникам, відображаються наступним чином (рис. 3).



* – відповідно до П(С)БО 26 “Виплати працівникам”

** – відповідно до П(С)БО 11 “Зобов’язання”

*** – якщо вже сплачена частина винагороди за працю перевищує належну до виплату суму, то сума такого перевищення відноситься до активів у тій мірі, у якій вона призведе до зменшення майбутніх виплат відповідно до П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”

Рис. 3. Види поточних виплат працівникам та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку при комплексному дослідженні П(С)БО

Виплати працівникам, відображені на рис. 3, за формою погашення зобов’язань поділяються на дві групи:

– грошові виплати, до яких вносяться заробітна плата, соціальні виплати, доплати, надбавки, компенсаційні виплати, оплата відпусток, преміювання працівників;

– негрошові виплати – медичне обслуговування, страхування, оплата найманого житла, надання службових автомобілів та форменного одягу, забезпечення працівників безкоштовним харчуванням, абонементом в спортзали, басейни тощо.

Поточні зобов’язання відображаються в звітності в тому періоді, коли працівниками були виконані відповідні роботи. Розглянемо кожну складову поточних виплат.

Заробітна плата – це “винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу” [5, ст. 1]. Нарахування заробітної плати відбувається на основі оплати суттєвих характеристик в діяльності працівника: посадового окладу; результатів праці (відпрацьованого часу, виготовленої продукції), кваліфікації працівника, складності та умов виконуваної роботи.

Інститут заробітної плати, який є одним з найважливіших в сучасній економіці, переживає зараз в Україні кризу. Залишаються невирішеними проблеми, що беруть свій початок з часів командної економіки (низька заробітна плата, дестимулювання ефективної праці, відсутність мотивації). До них додаються нові, зумовлені розвитком ринкової економіки (значний розрив у розмірах оплати праці в межах однієї фірми, недостатнє врахування впливу інфляційних процесів на доходи працівників, невідповідність рівня заробітної плати рівню

ціні). При цьому в більшості випадків постає питання: яким чином бухгалтерський облік може вплинути на покращання ситуації з розміром та порядком виплати заробітної плати, забезпечити уникнення конфлікту інтересів соціальних партнерів.

До інших нарахувань з оплати праці згідно П(С)БО 26 “Виплати працівникам” відносять внески до Пенсійного фонду України, а також на загальнообов’язкове державне соціальне страхування: у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності; на випадок безробіття; від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності. Однак виділення їх у складі виплат працівникам вважаємо недоцільним, оскільки вони не надходять безпосередньо до працівників, а йдуть на формування фондів для забезпечення соціальних гарантій в масштабі всієї країни.

Досить цікавою складовою поточних виплат працівникам є **виплати за невідпрацьований час**. В даному випадку роботодавець фактично зобов’язаний нести витрати на оплату праці за час відсутності працівника на робочому місці та, відповідно, невиконання ним своїх прямих обов’язків. Причиною такої нібито несправедливості є захист прав та окреслення обов’язків працівника як людини та громадянина, гарантованих Конституцією України, а також цілою низкою нормативно-правових актів. При цьому, дані виплати поділяються на ті що підлягають накопиченню та на ті, що не підлягають накопиченню (табл. 2). Критерієм поділу виступає необхідність створення резервів чи забезпечень для наступної їх виплати працівникам, що викликає необхідність керуватися положеннями П(С)БО 11 “Зобов’язання”.

Таблиця 2. Розподіл виплат працівникам за невідпрацьований час на ті що накопичуються та на ті що не підлягають накопиченню

Види виплат працівникам за невідпрацьований час	Накопичуються	Не накопичуються
1	2	3
Оплата праці за час простою, який мав місце не з вини працівника	–	+
Оплата праці при виготовленні продукції, що виявилася браком не з вини працівника	–	+
Оплата праці працівників молодше вісімнадцяти років, при скороченні тривалості їх щоденної роботи	–	+
Оплата за час виконання державних або громадських обов’язків	–	+
Оплата праці та виплати особам, направленим для підвищення кваліфікації *	–	+
Виплати особам, направленим на обстеження та лікування в медичні заклади	–	+

Продовження табл. 2

1	2	3
Оплата праці за час перебування у відрядженні	–	+
Оплачувані перерви санітарно-оздоровчого призначення	–	+
Оплата відпусток **	+	–
Оплата праці працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку, що надаються після кожного дня здавання крові	–	+
Оплата праці працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час	–	+
Оплата праці працівникам, які брали участь у страйках	–	+
Оплата праці працівникам, які перебували у відпустках з ініціативи адміністрації	–	+

* – Витрати на оплату навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів; стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади; оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу та назад; витрати, пов'язані з організацією навчального процесу

** – Оплата щорічних відпусток; грошова компенсація за всі не використані працівником дні щорічної відпустки у разі його звільнення; грошова компенсація за відмову від частини щорічної відпустки (основної та додаткових) і додаткових відпусток працівникам, які мають дітей; оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору; надання додаткової оплачуваної відпустки за шкідливі умови праці; оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчих відпусток

Премії та інші заохочувальні виплати. Практика надання соціальних пільг та гарантій найманим працівникам не з боку держави, а з боку роботодавців, розпочалася в 70-х рр. ХХ ст. Вперше така система винагород була впроваджена на великих американських корпораціях, а пізніше – поширилась і в Європі. Ці програми були пов'язані з постійно зростаючою необхідністю залучення та утримання кваліфікованого персоналу, а також появою нових вимог до суб'єктів господарювання, зокрема, – дотримання концепції соціальної відповідальності бізнесу, яка саме в той період зароджувалась. Така система надання соціальних пільг та гарантій одержала назву "соціальний пакет".

На сучасному етапі виділяються чотири послідовні парадигми формування соціального пакету в структурі загального стимулювання працівників:

– 1970-і рр. – виникнення та широка популярність системи "кафетерію";

– 1980-і рр. – впровадження "орієнтованих на сім'ю" програм соціальної підтримки;

– 1990-і рр. – поява програм "зручного місця роботи", направлених на забезпечення співробітників максимальною кількістю послуг на робочому місці, – від медичного до банківського обслуговування;

– 2000-і рр. – поява програм "довічного супроводу" (life span programs), в рамках яких працедавець виділяє на забезпечення соціальних пільг і гарантій співробітників фіксовану суму грошових коштів, яка використовується залежно від потреб, що переважають в конкретний період життя. Наприклад, для молодих працівників це можуть бути позики на придбання житла, здобуття освіти; для людей середнього віку – можливість відпочинку та занять спортом; для старших співробітників – медичне страхування та пенсійні програми [13].

Заохочувальні та компенсаційні виплати – винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами й положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, не передбачені актами чинного законодавства [6]. Преміювання працівника в більшості випадків безпосередньо залежить від добровільної ініціативи підприємства, а також від результатів його роботи та організації в цілому, тому що його джерелом, як правило, є отриманий від господарської діяльності прибуток. Таким чином, система преміювання та інших заохочувальних і компенсаційних виплат призводить до зацікавленості працівників у зростанні кінцевих результатів діяльності організації.

Премія – форма винагороди, суть якої полягає у визначенні системи участі персоналу в прибутку минулого року.

Премія найчастіше стимулює результати колективної праці і буває двох основних видів:

– за якісне і своєчасне виконання робіт;

– за творчий внесок в загальний результат діяльності підприємства.

До премій та інших заохочувальних виплат, які можливо віднести до виплат поточного періоду, тобто їх виплата відбувається протягом 12 місяців після закінчення періоду, в якому працівниками виконувались відповідні роботи, належать:

– премії за винаходи та раціоналізаторські пропозиції;

– відсоткові або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки;

– премії до ювілейних дат;

– винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи);

– премії за виконання важливих та особливо важливих завдань.

Відсутність професійної економічної думки при визначенні показників преміювання часто призводить до того, що мотивуються зовсім не ті працівники, які працюють продуктивніше, недостатньо конкретно визначаються підстави для преміювання персоналу, при впровадженні системи преміювання працівникам не пояснюється механізм її дії, що породжує непорозуміння, недостатньо враховуються потреби та побажання працівників.

До показників, на підставі яких виплачується премія, належать:

– обсяг реалізації (абсолютна величина, приріст порівняно з попереднім періодом, відхилення від планових показників);

– прибуток;

– величина понесених витрат;

– зростання курсу акцій компанії;

– підвищення якості продукції (послуг).

Поняття премій інколи ототожують з поняттям соціального пакету, що є недоцільним, оскільки соціальний пакет являє собою сукупність засобів стимулювання працівників на підприємстві та розрахований на вирішення поточних і стратегічних завдань. Вагома частка соціального пакету, до якої відносяться витрати роботодавця на страхування працівників (медичне, пенсійне, довгострокове страхування життя), безвідсоткові позики, участь у прибутках підприємства відповідно до П(С)БО 26 "Виплати працівникам" відноситься до інших виплат працівникам та розраховані на довгострокову перспективу. До виплат працівникам, які здійснюються в поточному періоді та входять до складу соціального пакету, належать:

– забезпечення працівників безкоштовним харчуванням;

– оплата навчання працівників;

– вартість путівок працівникам та членам їхніх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів підприємства;

– вирішення житлових проблем працівників;

– транспортне забезпечення працівників;

– вартість безкоштовно наданих працівникам акцій.

Конкретний обсяг соціального пакету та перелік стимулів визначається суб'єктом господарювання. Впровадженню будь-якої програми на ньому передують аналіз фінансових можливостей, який неможливо провести без інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку. Зокрема, це інформація про фінансові результати діяльності, розмір витрат на оплату праці та сплату обов'язкових платежів. Особливе значення для визначення можливого розміру соціального пакету відіграє аналітичний облік, який ведеться за кожним працівником, що дозволяє згрупувати інформацію в розрізі видів виплат працівникам різних кваліфікацій та категорій. Аналіз цієї інформації дозволяє визначити граничний розмір

надання соціальних пільг та гарантій на кожному етапі функціонування суб'єкта господарювання.

Але методику бухгалтерського обліку виплат працівникам, що існує, не відповідає сучасним запитам користувачів. У зв'язку з цим пропонуємо:

– ті види соціальних пільг, які носять постійний або довготривалий характер (наприклад, медичне страхування, оплата утримання дітей в дитячих дошкільних або шкільних закладах, оплата харчування і т.д.) можуть нараховуватись одночасно з нарахуванням заробітної плати в розрізі кожного окремого працівника (як нормативний показник) з віднесенням на відповідну статтю витрат, а при безпосередньому перерахуванні коштів за призначенням – списуватись з цього рахунку з одночасним виявленням відхилень. Розмір та періодичність виникнення відхилень на такому транзитному рахунку дозволить здійснювати поточний контроль за виконанням положень соціальної політики підприємства та приймати оперативні рішення щодо подальших дій. Це надасть можливість керівництву краще контролювати соціальний клімат в колективі, попереджати можливі соціальні конфлікти, грамотно будувати відносини зі всіма працюючими;

– соціальні пільги та гарантії, що носять разовий або індивідуальний характер (надання безвідсоткових позик, путівок у випадку необхідності лікування, матеріальної

допомоги, пов'язаної з виникненням надзвичайних подій), також повинні обліковуватись в розрізі кожного окремого працівника та зберігатись протягом тривалого часу з метою запобігання зловживанням одних працівників та невдоволеності інших.

Щодо відображення розрахунків з оплати праці в системі бухгалтерського обліку, питання не є дискусійним: вся офіційно нарахована заробітна плата відображається в складі зобов'язань в розрізі кожного працівника, до органів статистики надається персоніфікована звітність, але ця персоніфікована інформація не знаходить масового висвітлення, доступ працівників до неї переважно обмежений, в результаті чого стають можливими значні диспропорції в розмірах оплати праці топ-менеджерів та рядових працівників. виправлення даних процесів можливе у випадку складання підприємством соціальної звітності, яка є результатом прийняття та впровадження принципів соціальної відповідальності. При цьому оприлюднення соціальної звітності має відбуватись таким чином, щоб доступ до неї не був обмежений та її отримання передбачало якнайменші витрати для користувача. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне відображення інформації в річному соціальному звіті суб'єктів господарювання в наступних розрізах (табл. 3).

Таблиця 3. Розрізи, в яких пропонується відображення в соціальному звіті інформації щодо розміру заробітної плати

Категорії працівників*	Середньоспівк ова кількість штатних одиниць	Сума нарахованої заробітної плати, тис. грн.	Сума проведених інших нарахувань з оплати праці, тис. грн.	Сума виплат за невідпрацьований час, тис. грн.	Сума виплачених премій та інших заохочувальних виплат, тис. грн.
Топ-менеджери					
Менеджери середньої ланки					
Обслуговуючий персонал					
Виробничий персонал					
Разом					

* категорії працівників, наведені в табл. 3, можуть бути змінені відповідно до штатного розкладу суб'єкта господарювання

Принциповим для складання цієї частини звіту є те, щоб в ньому окремо відображалась інформація в частині нарахованої заробітної плати, а не в загальній сумі всіх виплат працівникам. Дана умова викликана тим, що заробітна плата є гарантованою до виплати кожному працівнику за будь-яких обставин, а здійснення мотиваційних виплат, за допомогою яких нівелюються диспропорції в оплаті праці, значною мірою залежать від ініціативи та фінансового стану підприємства. Таким чином, зі звітності може бути одержана інформація про реальний стан речей в оплаті праці на підприємстві за категоріями персоналу та про рівень застосування системи мотивації.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

На підставі викладеного матеріалу можна зробити наступні висновки:

1) досліджуючи складові системи мотивації праці було доведено, що не всі з них можуть прямо знайти відображення в системі бухгалтерського обліку, що зумовлено відсутністю методів достовірної оцінки нематеріальних елементів мотиваційної політики підприємств. При цьому, застосування саме нематеріальних чинників мотивування працівників засвідчило свою ефективність у практичній діяльності багатьох корпорацій;

2) визначено, що дієздатність системи мотивації залежить від облікового відображення відповідних заходів, які повинні враховувати вимоги П(С)БО 26 "Виплати працівникам". Зокрема, даним П(С)БО визначається методика ведення бухгалтерського обліку не лише тих виплат працівникам, які орієнтовані на короткостроковий період, а й передбачається можливість реалізації заходів мотиваційної політики у довгостроковій перспективі, які представлені виплатами при звільненні, при закінченні трудової діяльності та іншими виплатами;

3) доведено доцільність застосування системи мотивації на підприємстві у зв'язку з тим, що комплекс мотиваційних заходів забезпечує не лише зростання доходів працівників при невинувато низькому рівні заробітної плати та диспропорціях в оплаті праці в межах

одного суб'єкта господарювання, а й призводить до зростання продуктивності праці та покращання фінансових результатів в цілому;

4) до складових поточних виплат працівникам, що включаються до системи мотивації, віднесено: премії за винаходи та раціоналізаторські пропозиції; відсоткові або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки; премії до ювілейних дат; винагороди за підсумками роботи за рік; щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи); премії за виконання важливих та особливо важливих завдань; забезпечення працівників безкоштовним харчуванням; оплата навчання працівників; вартість путівок працівникам та членам їхніх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів підприємства; вирішення житлових проблем працівників; транспортне забезпечення працівників; вартість безкоштовно наданих працівникам акцій. Об'рунтовано віднесення цих витрат відповідно до П(С)БО 26 "Виплати працівникам" до складу поточних зобов'язань.

Таким чином, в статті розглянуто складові поточних виплат працівникам та мотивації праці, що мають прямий економічний інтерес. В практиці ж управління слід пам'ятати й про інші складові, зокрема, з непрямым економічним інтересом (наприклад, стимулювання вільним часом, внаслідок чого графік роботи стає гнучким, робочий день – скороченим, що дозволяє працівнику заощаджувати кошти на проїзд до місця роботи, планувати свій день) та без економічного інтересу (задоволення потреб працівників у визнанні, самостверженні, що можливо через проведення конкурсів на найкращого в своїй професії, формування підприємності тих чи інших посад, створення позитивного іміджу свого підприємства). Для повноцінного функціонування системи мотивації на підприємстві необхідним є інформування працівників про її наявність, механізм дії, досягнення конкретних співробітників, а також врахування змінності потреб в різних вікових категоріях персоналу.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь: Монографія / Франц Францович Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 328 с. 2. *Бутинець Ф.Ф.* П'ятнадцять років надій та ілюзій / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2007. – № 1 (39). – С. 7-23. 3. *Дікань Л.В.* Сучасні підходи до визначення сутності мотивації / Л.В. Дікань, Н.В. Синюгіна // Економіка розвитку. – Харків. – Вид. ХНЕУ. – 2007. – С. 55-57. 4. *Жиглей І.В.* Напрями соціальної діяльності суб'єктів господарювання та облікове забезпечення системи соціального захисту працюючих громадян / І.В. Жиглей // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2009. – № 1 (47). – С. 41-47. 5. Закон України “Про оплату праці” за станом на 28 грудня 2007 р. / Верховна Рада України. – К.: CD – вид-во “Інфодиск”; 2007. – № 12. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12 см. – Системні вимоги: Pentium-233; 32 Mb RAM; ОС Windows 95OSR2/98NT SP6/2000XP. – Назва з контейнера. 6. Інструкція зі статистики заробітної плати: за станом на 13 січня 2004 р. / Державний комітет статистики України. – К.: CD – вид-во “Інфодиск”; 2007. – № 12. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12 см. – Системні вимоги: Pentium-233; 32 Mb RAM; ОС Windows 95OSR2/98NT SP6/2000XP. – Назва з контейнера. 7. Коли пряник гіркіший батого [Електронний ресурс] // Інтернет-портал “ТРУД”. – Режим доступу до журн.: http://www.trud.gov.ua/control/uk/publish/printable_article.jsessionid=7093497114171128DA05466E708E07CB?art_id=80337. 8. *Нортон М.* Поощряйте альтруїзм [Електронний ресурс] / М. Нортон, Э. Данн // Harvard Business Review Russia. – Режим доступу до журн.: <http://www.hbr-russia.ru/issue/41/462>. 9. *Пасек Ненад, Торнайли Дэнсел.* Развивающиеся рынки. Уроки успешной деятельности и перспективы развития различных рынков / Пер. с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2006.–288с. 10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам”: за станом на 10 листопада 2003 р. / Міністерство фінансів України – К.: CD – вид-во “Інфодиск”; 2007. – № 12. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12 см. – Системні вимоги: Pentium-233; 32 Mb RAM; ОС Windows 95OSR2/98NT SP6/2000XP. – Назва з контейнера. 11. *Пушкар М.С.* Філософія обліку: Монографія / Михайло Семенович Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с. 12. *Реди Д.* Честным быть выгодно: чем привлечь лучших из лучших [Електронний ресурс] / Дуглас Реди, Линда Хилл, Джей Конгер // Harvard

Business Review Russia. – Режим доступу до журн.: <http://www.hbr-russia.ru/issue/45/681>. 13. *Скитяева И.* Социальный пакет: статья расходов или инструмент управления? [Електронний ресурс] / И. Скитяева, Е. Чернова //Корпоративный менеджмент. - Режим доступу до журн.: <http://www.cfin.ru/press/zhuk/2005-12/8.shtml>. 14. *Чижевская Л.В.* Семь причин, чтобы не доверять бухгалтерскому учету. / Л.В. Чижевська // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 2 (36). – с. 140-151. 15. *Чижевська Л.В.* Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія / Людмила Віталіївна Чижевська. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с. 16. *Чижевська Л.В.* Соціальні відносини в системі бухгалтерського обліку. / Л.В. Чижевська // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 3. – С. 6-12. 17. *Шахул Гамид Бен Ходжа Мохаммед Ибрагим.* От обычного бухгалтерского учета до исламского бухгалтерского учета: обзор развития теории западного бухгалтерского учета и ее значение для различий в развитии Исламского бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://islamicfinance.net>. – Назва з контейнера. 18. *Янковська Л.* Взаємозв'язок соціальної сфери і рівня людського капіталу / Л. Янковська // Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. – 2008. – № 2. – С. 6-14. 19. *Czubata J., Kedzior M.* Environmental Reporting And Accounting As a Feedback Between the Society and General Accounting Theory / J.Czubata, M. Kedzior // General Accounting Theory Towards Balancing the Society. / Editors Miechyslaw Dobija, Susan Martin. – 2004. – 532 p. 20. *Deegan C.* Financial Accounting Theory / C. Deegan. –The McGraw-Hill Companies, Inc., 2004. – 442 p. 21. *Porter Gray A., Norton Curtis L.* Financial Accounting on Decision Makers. The Alternative to Debits and Credits / Gray A. Porter, Curtis L. Norton: 4th Edition. – USA: Thomson, South-western. – 812 p.

ЖИГЛЕЙ Ірина Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:
– бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання;
– бухгалтерський облік операцій, виражених в іноземній валюті;
– бухгалтерський облік в торгівлі