

### ЗАТРАТИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ ЯК ОБЛІКОВА КАТЕГОРІЯ: СУТНІСТЬ ТА ІДЕНТИФІКАЦІЯ СКЛАДОВИХ

*Систематизовано та проаналізовано особливості облікової категорії “затрати на оплату праці” та погляди різних науковців на її змістовність; досліджено складову структуру затрат на оплату праці.*

**Ключові слова:** *затрати, витрати, оплата праці, продуктивні та непродуктивні витрати, облікові категорії.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Собівартість продукції підприємства є частиною вартості новоствореної продукції, що включає спожиті кошти, предмети праці, послуги інших організацій і заробітну плату працівників, виражені у грошовій формі. В умовах обмеженості ресурсів управління собівартістю підприємств базується на планомірному процесі формування витрат на виробництво, собівартості одиниці продукції, виявленні резервів економії економічних ресурсів, зниження ресурсомісткості продукції (робіт, послуг). Чим економніше підприємство використовує трудові ресурси при виготовленні продукції, виконанні робіт та наданні послуг, тим ефективніше здійснюється виробничий процес, тим більшим буде прибуток і рівень рентабельності продукції. В основі виконання перерахованих завдань лежить правильна організація бухгалтерського обліку і контролю витрат виробництва, в тому числі і витрат на оплату праці. Рационально налагоджений процес облікового відображення витрат трудових ресурсів сприяє усуненню безгосподарності та надлишків у використанні коштів, їх економії, що забезпечує зростання рентабельності діяльності підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** При дослідженні питання затрат на оплату праці встановлено, що однозначної позиції авторів щодо визначення єдиних складових та її сутності не існує. Зокрема, більшість авторів до складу витрат на оплату праці включають заробітну плату працівників, премії, заохочення та компенсаційні виплати, які сприяють ефективному здійсненню трудової діяльності працівників, відносять оплату відпусток, оплату невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці (А.Н. Азриліян, Л.І. Білоусова, А.Б. Борисов, Ф.Ф. Бутинець, Г.Л. Вознюк, Л.П. Дядечко, А.Г. Загородній, Я.С. Ларіна, С.В. Мочерний, А.В. Началов, Г.О. Партин, Л.І. Слюсарчук, Т.С. Смовженко, О.А. Устенко). На думку, Ф.Ф. Бутинця та Т.О. Стрибулевич до структурних елементів витрат на оплату праці також слід віднести матеріальну допомогу працівникам. Відповідно такі автори, як А.Б. Борисов [27, С. 231], А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко [91, С. 176] до складу витрат на оплату праці включають заробітну плату нештатних працівників, які зайняті в основній діяльності підприємства. Найменше авторами приділено уваги наступним складовим витрат на оплату праці: нарахуванням працівникам в грошовій і (або) натуральній формі та мотиваційні виплати (А.В. Началов [176, С. 289]), затратам на непряму працю (не беручи участі безпосередньо в процесі виробництва) (Дж.Сазерленд, Д.Кэнуэлл [216, С. 261]), затратам на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства (А.Н. Азриліян [24, С. 379]).

З метою групування та узагальнення наведених вище підходів вважаємо за доцільне представити результати дослідження на рисунку 1.

Проаналізувавши представлені дані на рисунку 1, можна зазначити, що більшість авторів серед наведених елементів витрат найчастіше до складу витрат на оплату праці відносять: заробітну плату (20,0 %), премії та заохочення (16,4 %), компенсаційні виплати (16,4 %), оплату відпусток (9,1 %), оплату невідпрацьованого часу (9,1 %), інші витрати на оплату праці (9,1 %). Найменше уваги дослідниками приділено таким елементам витрат: заробітна плата нештатних працівників, які зайняті в основній діяльності підприємства (3,6 %), нарахування працівникам в грошовій і (або) натуральній формі (1,8 %), мотиваційні виплати (1,8 %), матеріальна допомога (3,6 %), стимулюючі нарахування (5,5 %), затрати на непряму працю (не беручи участі безпосередньо в процесі виробництва) (1,8 %), затрати на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства (1,8 %).



Рис. 1. Систематизація елементів витрат на оплату праці

**Викладення основного матеріалу.** При формуванні собівартості продукції управлінському персоналу слід особливу увагу приділяти формуванню продуктивних витрат, що передбачені раціональною організацією та технологією виробництва. Саме понесення продуктивних витрат окрім досягнення виробничих цілей передбачає здобуття певних економічних результатів (зокрема, виробництво додаткової продукції, підвищення рівня її якості – що дає можливість отримання додаткового прибутку).

Слід зазначити, що ознака поділу витрат на продуктивні та непродуктивні часто виокремлюється в працях вітчизняних дослідників [7; 1; 5; 4]. Узагальнення критеріїв визнання даних витрат досить досконало відображено на рисунку 2.



Джерело: узагальнено на основі [7; 1; 6; 5; 4]

Рис. 2. Критерії визнання продуктивних та непродуктивних витрат

Наведені вище критерії надають змогу стверджувати, що саме продуктивні витрати, які виникають у процесі виробництва та формують виробничу собівартість продукції та повинні в економічній термінології вживатися як

продуктивні затрати. У свою чергу, категорійно-понятійний апарат непродуктивних витрат залишаємо без змін, оскільки у процесі їх понесення не створюється певне економічне благо.

Враховуючи наведені критерії розмежування продуктивних та непродуктивних витрат, процес виробництва продукції можна розглянути як сукупність прямих та непрямих (накладних) витрат, які прямо або розподілено включаються до собівартості продукції та можуть бути поділені на продуктивні та непродуктивні

Розмежування витрат та затрат на оплату праці відбувається не лише на основі отримання будь-якого з активів, а й відповідно за видом персоналу підприємства (рис. 3).

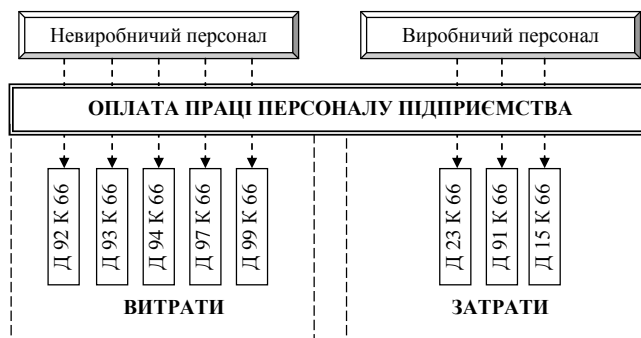


Рис. 3. Розмежування та облікове відображення витрат та затрат на оплату праці персоналу підприємства

Таким чином, однією з найважливіших ознак розмежування витрат та затрат на оплату праці є категорія персоналу підприємства. Відповідно витрати на оплату праці невиконавчого персоналу (працівників, які не беруть участь у процесі виробництва) відобразатимуться на рахунках витрат звітного періоду. Оплата праці виконавчого персоналу (працівників, які беруть участь у процесі виробництва) акумулюватиметься на рахунках 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати” та визнаватимуться затратами.

Дещо іншої позиції дотримується А.Голенко, який узагальнив елементи витрат на оплату праці за таким трьома категоріями:

- 1) фонд основної заробітної плати (основна заробітна плата);
- 2) фонд додаткової заробітної плати (доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, премії за успішне виконання виробничих завдань та функцій);
- 3) інші заохочувальні та компенсаційні виплати (виплати у формі винагород за результатами роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати) [2, С. 16].

Згідно з П(С)БО 16 “Витрати” до складу витрат на оплату праці слід відносити заробітну плату за окладами і тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці [10].

З метою порівняння та узагальнення складу витрат та затрат на оплату праці представимо наукові напрацювання зарубіжних вчених у частині визначення складових елементів затрат на оплату праці, що надасть змогу виокремити спільні та відмінні складові зазначених вище об’єктів бухгалтерського обліку.

Відомий російський вчений проф. Я.В. Соколов досить ґрунтовно визначив наступний склад затрат на оплату праці: оплата за фактично виконану роботу, невідпрацьований час, але який підлягає оплаті згідно з законодавством, виплати заохочувального і соціального характеру. У свою чергу, затрати на оплату праці відображаються в складі як одноелементної, так і комплексних статей. Одноелементними чи самостійними є статті “Заробітна плата основних виробничих робітників”, “Відрахування на соціальне страхування” [244, С. 86].

Відповідно І.А. Ламикін стверджує, що до складу затрат на оплату праці входять “затрати на оплату праці основного персоналу, включаючи премії робітникам і службовцям за виробничі результати; стимулюючі і компенсаційні виплати, включаючи компенсації з оплати праці у зв’язку з підвищенням цін та індексацією доходів в межах норм, передбачених законодавством; компенсації, які оплачують в установлених законодавством розмірах жінкам, які перебувають в частково оплачуваній відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею визначеного законодавством віку; а також затрати на оплату праці нештатних працівників, зайнятих основною діяльністю” [8].

Згідно з чинним законодавством Республіки Білорусь, у складі затрат на оплату праці міститься:

– заробітна плата, нарахована працівникам на основі тарифних ставок (окладів), годинних тарифних ставок (окладів), з урахуванням їх підвищення, передбачених законодавством, фіксованих посадових окладів, відрядних розцінок за фактично виконану роботу і за відпрацьований час залежно від кількості

та складності виконуваної роботи, кваліфікації працівників відповідно до прийнятих на підприємствах форм і системам оплати праці;

– вартість продукції, товарів, робіт, послуг, що видаються працівникам у порядку натуральної оплати в рахунок виплати заробітної плати;

– виплати за системами преміювання працівників у розмірах, передбачених законодавством, за економію сировини і матеріалів, паливно-енергетичних ресурсів, за розробку та реалізацію заходів з охорони праці;

– виплати компенсуючого характеру, пов'язані з режимом роботи та умовами праці, відповідно до законодавства, у тому числі оплата за роботу в нічний час або в нічну зміну при змінному режимі роботи в розмірах, передбачених законодавством, вихідні дні, в державні свята і святкові дні, понаднормову роботу, за суміщення професій, посад, розширення зон обслуговування, за роботу у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах праці тощо;

– доплата за учені ступені та звання відповідно до законодавства;

– вартість безкоштовно наданих працівникам відповідно до законодавства комунальних послуг, харчування і продуктів, витрати на оплату наданого працівникам підприємства відповідно до встановленого законодавством порядку безкоштовного житла;

– суми індексації заробітної плати у зв'язку із зростанням цін на споживчі товари та послуги та за несвоєчасну її виплату відповідно до законодавства;

– вартість виданих безкоштовно відповідно до законодавства предметів, що залишаються в постійному особистому користуванні;

– виплати за невідпрацьований час, в тому числі: суми середнього заробітку працівників, що зберігається за час трудових, соціальних, додаткових відпусток тривалістю, що не перевищує передбачену законодавством, за винятком додаткових відпусток, надання яких є правом наймача, а також за час виконання державних або громадських обов'язків; грошова компенсація за невикористану відпустку трудовий; оплата пільгових годин працівників молодше вісімнадцяти років; оплата перерв у роботі, що надаються матерям для годування дитини; оплата часу перебування працівників у медичних установах на обстеженні або огляді, які зобов'язані проходити такі обстеження або огляд; оплата в розмірі середнього денного заробітку додаткового вільного від роботи дня, що надається відповідно до законодавства матері (батьку, опікуну, піклувальнику), інші види виплат;

– відрахування в резерв на майбутню оплату відпусток працівникам і (або) на виплату щорічної винагороди за вислугу років, які здійснюються відповідно до законодавства;

– надбавки за тривалість безперервної роботи, за професійну майстерність, за високі досягнення у праці та інші показники роботи, складність та напруженість у роботі, виконання особливо важливої роботи та інші показники;

– оплата роботи з впровадження винаходів або раціоналізаторських пропозицій, що здійснюється працівником-автором у того ж роботодавця;

– надбавки за рухомий і роз'їзний характер робіт, виробництво роботи вахтовим методом, за постійну роботу в дорозі, роботу поза постійним місцем проживання (польове забезпечення) відповідно до законодавства;

– оплата відповідно до законодавства відпочинку, наданого після закінчення державної установи освіти випускникам, які отримали направлення на роботу;

– оплата відпусток із збереженням заробітної плати, що надаються працівникам у зв'язку з навчанням у вечірній та на заочній формі навчання у закладах, які забезпечують отримання професійно-технічної освіти, середньої спеціальної та вищої освіти, а також працівникам, які навчаються у вечірніх (змінних) загальноосвітніх установах;

– оплата за час вимушеного прогулу або виконання нижчеоплачуваної роботи у випадках, передбачених законодавством;

– доплати в разі тимчасової втрати працездатності до фактичного заробітку, встановлені законодавством, а також кошти, витрачені на виплату допомоги з тимчасової непрацездатності у зв'язку з нещасними випадками на виробництві і професійними захворюваннями;

– суми, що виплачуються при виконанні робіт вахтовим методом у розмірі тарифної ставки, посадового окладу за дні в дорозі від місця знаходження організацій до місця роботи і назад, передбачені графіком роботи на вахті;

– суми, нараховані за виконану роботу фізичним особам, залученими для роботи на підприємстві згідно з цивільно-правовими договорами, укладеними з іншими підприємствами (на надання робочої сили), як видані безпосередньо цим особам, так і перераховані підприємствам;

– виплата працівникам організацій середньої заробітної плати за основним місцем роботи під час їх навчання з відривом від виробництва з підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

– оплата праці працівників, не звільнених від основної роботи, за навчання учнів та підвищення кваліфікації інших працівників;

– оплата праці студентів закладів, що забезпечують отримання вищої освіти, і учнів установ, які забезпечують отримання середньої спеціальної, професійно-технічної освіти, які проходять виробничу практику на підприємствах, а також оплата праці учнів загальноосвітніх шкіл у період професійної орієнтації;

– оплата праці студентів, які навчаються в закладах, які забезпечують отримання вищої освіти, і учнів, що навчаються в установах, які забезпечують отримання середньої спеціальної та професійно-технічної освіти, що працюють у складі студентських загонів;

– виплата винагороди громадянам за виконання ними робіт, надання послуг за укладеними договорами цивільно-правового характеру (включаючи договір підяду), якщо розрахунки з громадянами за виконану роботу (надану послугу) проводяться безпосередньо самою організацією;

– витрати на виплату пенсій за роботу з особливими умовами, відшкодовуються державному позабюджетному Фонду соціального захисту населення Міністерства праці та соціального захисту Республіки Білорусь, відповідно до законодавства;

– інші види виплат, що включаються відповідно до встановленого порядку до фонду оплати праці (за винятком затрат з оплати праці, що фінансуються за рахунок інших цільових надходжень) [9, С. 24–28].

Таким чином, склад затрат на оплату праці в нормативно-правовому документі Республіки Білорусь представлений досить широко, що зумовлює врахування всіх елементів витрат до складу затрат на оплату праці, результатом чого є правильне відображення облікових даних та надання повної та достовірної інформації управлінському персоналу в частині затрат на оплату праці.

Проаналізувавши законодавчу базу України та Республіки Білорусь, слід зазначити, що структура витрат на оплату праці персоналу за П(С)БО обґрунтована недостатньо, що зумовлює неможливість їх ідентифікації, та може викликати проблеми під час безпосереднього відображення їх у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тому дане дослідження дає повне право стверджувати, що ведення бухгалтерського обліку розрахунків з персоналом з оплати праці із застосуванням лише норм П(С)БО є неможливим.

Цікавою науковою позицією дотримується польська дослідниця С.Голіновська (S.Golinowska), яка витрати на оплату праці поділяє на чотири групи: 1) винагорода працівникам у таких її формах: заробітна плата, премії, нагороди, а також різноманітні виплати у натуральній формі; 2) витрати на оплату праці, які є зовнішніми витратами: податки, збори й обов'язкові платежі у процесі виконання трудової діяльності (внески на соціальне забезпечення), інші обов'язкові платежі (внески до Фонду праці тощо); 3) витрати, понесені в середині підприємства, які можуть бути виділені та ідентифіковані як пов'язані з витратами на оплату праці: витрати на навчання, для забезпечення безпеки співробітників, задоволення їх соціальних потреб, в управлінні людськими ресурсами; 4) інші витрати (підтримка робочих автомобільної компанії, періодичні медичні огляди тощо).

На основі наведених вище підходів авторів та аналізу нормативно-правових документів щодо складу витрат та затрат на оплату праці представимо структуру витрат та затрат на оплату праці з урахуванням видів виплат працівникам згідно з П(С)БО 26 “Виплати працівникам” (рис. 4).



Рис. 4. Структура витрат та затрат на оплату праці з урахуванням видів виплат працівникам

Відповідно до складу витрат на оплату праці включаються поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності та інші виплати працівникам у повному їх складі. У свою чергу, до поточних витрат на оплату праці враховуються такі складові елементи: заробітна плата, виплати за невідпрацьований час, виплати заохочувального, мотиваційного та компенсаційного характеру, премії, матеріальна допомога, виплати у грошовій та натуральній формах, оплата відпусток та доплати за рахунок індексації заробітної плати у зв'язку із зростанням споживчих цін, внески на соціальне страхування.

Спільною складовою витрат та затрат на оплату праці у складі поточних виплат є заробітна плата працівників, що входять до складу виробничого персоналу, виплата у грошовій та натуральній формах, доплати за рахунок індексації заробітної плати у зв'язку із зростанням споживчих цін та внески на соціальне страхування. Окрім поточних виплат до складу витрат на оплату праці відносять виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності та інші виплати працівникам. До складу виплат при звільненні відносять виплати працівникам, звільнених роботодавцем до досягнення ними пенсійного віку або за власним бажанням. Виплати по закінченні трудової діяльності включають відповідні програми, за якими роботодавець має здійснити певні виплати працівникам по закінченні ними трудової діяльності. До інших виплат працівникам відносять інші витрати на оплату праці.

У результаті проведеного дослідження під **затратами на оплату праці** пропонуємо розуміти суму виплат виробничому персоналу підприємства, які нараховані за створення певного блага (продукції, робіт, послуг), що принесло підприємству економічні вигоди і витрати трудових ресурсів обґрунтовані існуючим організаційно-технічним рівнем розвитку суб'єкта господарювання.

Зауважимо, що за нових економічних умов господарювання значно зростає роль доплат і надбавок спеціалістам за високі досягнення в процесі здійснення трудової діяльності, а також за виконання особливо важливих і відповідальних завдань. Широке застосування цих доплат і надбавок зумовлюється трьома обставинами:

- по-перше, уможлиблюється більш об'єктивна оцінка трудових зусиль конкретних спеціалістів і здійснення спонукального мотиву щодо виконання ними найвідповідальніших робіт;
- по-друге, спеціалісти, внесок яких у загальні результати діяльності підприємства виявляється найбільшим, матимуть завдяки цьому й вищу оплату;
- по-третє, доплати й надбавки до посадових окладів спеціалістів дають змогу систематично коригувати їхній заробіток подібно до збільшення заробітної плати робітників-відрядників за виконання та перевиконання ними встановлених норм виробітку.

За функціональним призначенням доплати й надбавки є самостійними елементами заробітної плати, які призначаються для компенсації або винагороди за суттєві відхилення від нормальних умов праці, котрі не враховано в тарифних ставках і посадових окладах. Вони відрізняються від тарифної заробітної плати чи посадового окладу не обов'язковістю і непостійністю, а також рухливістю залежно від співвідношення фактичних і нормативних умов праці. Закон України "Про оплату праці" [94] передбачає, що умови запровадження і розміри надбавок, доплат, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються в колективному договорі з дотриманням норм чинного законодавства і згідно з генеральною та галузевими, регіональними угодами.

Надбавки до заробітної плати за високі досягнення в праці мають відповідати конкретним результатам діяльності фахівця чи керівника і запроваджуються на тих ділянках роботи, де застосовуються показники вимірювання досягнень. Доцільно встановлювати такі надбавки насамперед лінійному персоналу: майстрам, начальникам дільниць і цехів, а також спеціалістам, які забезпечують стабільне поліпшення показників діяльності відповідного підрозділу та підприємства в цілому.

Окреслюючи конкретні напрями пошуку оптимальних варіантів встановлення розмірів доплат і надбавок до заробітної плати, варто звернути увагу на доцільність:

- переходу до нарахування компенсаційних виплат в однаковому абсолютному розмірі всім категоріям персоналу за умови праці, що відхиляються від нормальних чи нормативних, незалежно від рівня їхньої кваліфікації та посади;
- обов'язкового використання доплат компенсаційного характеру, які не зв'язані з певною сферою діяльності, тобто поширюються на всіх працівників, передовсім за роботу у святкові, неробочі й вихідні дні, у надурочний час.

Стосовно сутності надбавок до заробітної плати варто наголосити, що вони характеризуються вираженим стимулюючим характером і пов'язані з діловими якостями конкретного працівника. Формування ефективно діючої преміальної системи для конкретного суб'єкта господарювання має розпочинатися з обґрунтування: 1) джерел виплати премій; 2) показників та умов преміювання; 3) категорій персоналу, які доцільно преміювати; 4) періодичності та порядку виплати премій.

Відсутність ефективно діючої системи оплати праці й матеріального стимулювання призводить до великої різниці в оплаті праці спеціалістів різних підрозділів і однорідних спеціалістів на підприємствах одного регіону, що стає причиною плінності кадрів, нестабільності роботи колективів, зростання матеріальних витрат, пов'язаних з навчанням нових працівників [11].

У процесі дослідження встановлено проблему розмежування витрат та затрат на оплату праці, що впливає на достовірність представлення облікових даних у фінансовій звітності підприємств. Враховуючи уточнення трактування терміну "затрати" та "затрати на оплату праці" вважаємо за доцільне навести основні критерії поділу витрат на оплату праці на продуктивні затрати на оплату праці та непродуктивні витрати на оплату праці (табл. 1).

Таблиця 1

*Критерії розмежування продуктивних затрат і непродуктивних витрат на плату праці*

<i>Продуктивні затрати на оплату праці</i>	<i>Непродуктивні витрати на оплату праці</i>
Пов'язані з понесенням трудозатрат працівників	Не пов'язані з понесенням додаткових трудозатрат працівників під час виробництва продукції
Формують собівартість продукції (робіт, послуг)	Списуються на витрати звітного періоду підприємства
Передбачають у процесі виробництва отримання певного економічного результату	Пов'язані з неправильною організацією виробничого процесу на підприємстві

Пов'язані лише з виробничою діяльністю	Не виникають в процесі виробничого процесу
Мають плановий характер	Необов'язкові та непланові
Понесення затрат є виправданим та доцільним в процесі виробництва продукції (робіт, послуг)	Зумовлені нераціональним використанням та розподілом робочого часу

На підставі аналізу відмінних ознак вищезазначених термінів з урахуванням їх економічного змісту встановлені критерії розмежування продуктивних затрат та непродуктивних витрат на плату праці. Під продуктивними затратами на оплату праці слід розуміти затрати праці, які передбачені технологією та організацією виробництва, безпосередньо понесенні працівником на створення блага (продукції, робіт, послуг) у матеріальній чи нематеріальній формі. Непродуктивні витрати на оплату праці – це витрати понесені на забезпечення та виплату компенсаційних та заохочувальних виплат без понесення працівниками додаткових затрат праці.

Вищенаведені критерії розмежування продуктивних затрат та непродуктивних витрат на оплату праці надають змогу чітко провадити обліковий процес за визначеними об'єктами обліку та забезпечують надання повної та достовірної інформації зацікавленим користувачам.

Основним завданням суб'єкта господарювання є максимізація величини прибутку, отриманого в результаті здійснення процесу виробництва. У свою чергу, одним із найважливіших факторів впливу на величину фінансових результатів є собівартість продукції, яка формується за рахунок понесених затрат виробництва, склад яких був наведений вище. Зі зменшенням розміру собівартості продукції збільшується прибуток та рентабельність суб'єкта господарювання. Важливу роль у складі затрат виробництва відіграють затрати на оплату праці, оскільки саме вони є найбільш трудомісткою ділянкою бухгалтерського обліку. Неправильне відображення продуктивних затрат на оплату праці призводить до надання недостовірної інформації керівництву підприємства про кількість та якість понесених трудозатрат працівників на виробництво продукції.

Слід зазначити, що на даний час нарахування заробітної плати працівників підприємства відповідно до чинного законодавства регулює Інструкція зі статистики заробітної плати № 5 від 13.01.2004 р., яка визначає перелік витрат на оплату праці на основі фонду основної заробітної плати, фонду додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат та інших виплат, що не належать до фонду оплати праці. З метою уточнення змісту затрат та витрат на оплату праці проведемо їх розмежування на продуктивні затрати та непродуктивні витрати.

Узагальнення результатів дослідження з метою розмежування витрат оплати праці на продуктивні та непродуктивні представимо на рисунку 5.





Рис. 5. Розмежування витрат на оплату праці на продуктивні затрати та непродуктивні витрати



Проведений поділ витрат на оплату праці на продуктивні та непродуктивні надає змогу виокремити витрати на оплату праці, які безпосередньо включаються до собівартості продукції, розмір якої впливає на величину прибутку підприємства. У свою чергу, управлінський персонал суб'єкта господарювання має змогу проаналізувати необхідність оптимізації продуктивних затрат на оплату праці, що впливатиме на розмір собівартості продукції залежно від прийнятих управлінських рішень.

Функціонування суб'єктів господарювання в умовах обмеженості засобів виробництва підвищує актуальність зниження ресурсомісткості процесу виробництва та собівартості продукції. Висока ресурсомісткість виробництва вітчизняних підприємств є результатом значного технологічного відставання від рівня розвитку підприємств розвинутих країн, незадовільної галузевої структури національної економіки, негативного впливу розвитку "тіньової" економіки тощо. Зниження ресурсомісткості собівартості продукції є одним з найважливіших факторів підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Важливим етапом підвищення обсягів виробництва є економічне використання трудових ресурсів підприємства, що надасть змогу оптимізувати затрати на оплату праці. Процес використання трудових ресурсів нерозривно пов'язаний зі зміною показника продуктивності праці, на збільшення чи зменшення якого, безпосередньо, впливає система оплати праці, що є стимулюючим фактором зростання кваліфікації праці, підвищення технічного рівня виконання завдань і ефективності виробництва.

Як стверджує О.В. Додонов "оплата праці повинна бути безпосередньо пов'язаною з ресурсозбереженням на будь-якому рівні економіки: має бути забезпечений баланс між винагородою працівників за працю та її кінцевими результатами – зміною продуктивності, раціональним використанням ресурсів та їх економією, що впливатиме на обсяги реалізації продукції, розміри доходів та прибутків" [3, С. 1].

Витрати на оплату праці є одним з елементів витрат, які формують собівартість продукції. Чинна методика відображення витрат на оплату праці в складі собівартості продукції базується на нормах П(с)БО 16 "Витрати". Згідно з положеннями даного документу, до складу елементу витрат "Витрати на оплату праці" включається заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці. Сукупність витрат на оплату праці та інших витрат ресурсів формують виробничу собівартість продукції, яка в подальшому списується при реалізації продукції. Формування валового прибутку за звітний період залежатиме від розміру отриманого чистого доходу та собівартості реалізованої продукції.

Разом з тим дотримуємось позиції, що лише продуктивні затрати на оплату праці є складовими формування собівартості виготовленої продукції. Поділ витрат на оплату праці на продуктивні затрати на непродуктивні витрати, врахування основних положень функціонування системи ресурсозбереження, включення до собівартості продукції лише продуктивних затрат формують передумови для наукового обґрунтування нового підходу до відображення витрат на оплату праці (рис. 5).

Оскільки продуктивні затрати входять до складу виробничої собівартості продукції, а не продуктивні затрати списуються на витрати звітного періоду відбувається зміна обсягу отриманого валового прибутку порівняно з існуючим методичним підходом (збільшення валового прибутку підприємства). Керівництво суб'єкта господарювання може повністю проаналізувати кількість та якість трудових затрат працівників основного виробництва для їх скорочення або підвищення відповідно до потреб виробництва.

**Висновки.** Отже, на основі систематизації критеріїв розподілу продуктивних та непродуктивних витрат досить чітко висвітлені відмінності між складовими елементами витрат та затрат на оплату праці, що є наслідком чіткого розуміння структури даних категорій та подальшого ефективного відображення в системі бухгалтерського обліку. Визначено важливість застосування доплат та надбавок до заробітної плати персоналу підприємства, що сприяє здійсненню трудової діяльності на більш високому рівні. У ході дослідження питання затрат на оплату праці як облікової категорії розмежовано дані витрати на продуктивні та непродуктивні з метою оптимізації розміру собівартості продукції підприємства. Запропоновано під продуктивними затратами на оплату праці слід розуміти затрати праці, які передбачені технологією та організацією виробництва, безпосередньо понесенні працівником на створення блага (продукції, робіт, послуг) у матеріальній чи нематеріальній формі. Непродуктивні витрати на оплату праці – це витрати понесені на забезпечення та виплату компенсаційних та заохочувальних виплат без понесення працівниками додаткових затрат праці. Даний поділ витрат на оплату праці забезпечить управлінський персонал достовірною та своєчасною інформацією щодо понесених витрат на оплату праці для підвищення рентабельності підприємства.

### Список використаної літератури:

1. Бухгалтерський словник ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
2. *Голенко А.* Заработная плата: начисления и удержания / А. Голенко. – Х. : Фактор, 1998. – 96 с.
3. *Додонов О.В.* Механізм регулювання продуктивності та оплати праці в умовах ресурсозбереження : автореф. дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.07 “Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика” / Олег Володимирович Додонов. – Донецьк, 2008. – 22 с.
4. Економічний аналіз : навч. посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов та ін., за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – вид. 2-ге, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
5. Економічний енциклопедичний словник : у 2 т. – Т. 1 / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій; за ред. С.В. Мочерного. – Львів : Світ, 2005. – 616 с.
6. *Загородній А.Г.* Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів : Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2005. – 714 с.
7. *Колісник Г.М.* Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку / Г.М. Колісник // Науковий вісник Ужгородського національного університету, 2010. – С. 132–141.
8. *Ламыкин И.А.* Бухгалтерский учет : учебн. / И.А. Ламыкин. – М. : Информационно-издательский дом “Филинь”, Рилант, 2000. – 520 с.
9. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции работ, услуг утв. постановлением Мин-ва экономики Респ. Беларусь, Мин-ва финансов Респ. Беларусь и Мин-ва труда и соц. защиты Респ. Беларусь от 10 октября 2008 г. 210 161 15. – Минск : Дикта, 2009. – 40 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.99 р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dtk.com.ua/show/2cid07133.html>.
11. *Щегельська М.А.* Преміювання у системі оплати праці / М.А. Щегельська // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. Молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів “Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки”; (3 грудня 2010 р.) ; Відп. Ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк : РВВ Луцького національного технічного університету, 2010. – 608 с.

ОВСЮК Ніна Василівна – кандидат економічних наук докторант Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- облікові категорії, їх складові, сутність.

Стаття надійшла до редакції 23.05.2013