

## УЗАГАЛЬНЕННЯ ТЕОРЕТИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ КАТЕГОРІЇ ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

**В. П. Звонар, кандидат економічних наук**

Фонд оплати праці (ФОП) є складною економічною категорією, сутність і методологічні межі якої часто трактуються неоднозначно. У нашій державі на формування і розуміння поняття ФОП значною мірою впливає на тривале панування колишньої – планово-адміністративної – господарської системи з її специфічною категоріальною базою. Інерція і складність категорії ФОП в умовах запровадження сучасних ринкових принципів в Україні є причиною економіко-господарських й правових суперечностей його практичного використання, проблем методичного характеру під час міжнародних порівнянь, що утруднює ефективне управління системою оплати праці.

Теоретичні та практичні проблеми оплати праці в Україні відображені у працях таких відомих учених, як А. М. Колот, Г. Т. Куліков, М. І. Карлін, В. Д. Лагутін, В. В. Блізнюк та ін. Фонд оплати праці як економічну та управлінську категорію аналізували О. В. Гамова, Н. М. Дмитренко, Ю. В. Малаховський. Цим проблемам регулярно присвячуються публікації дописувачів національних науково-економічних і суспільно-політичних журналів «Україна: аспекти праці», «Демографія та соціальна економіка» тощо. Проте більш детально слід висвітлити проблеми, пов'язані з суперечливістю використання категорії ФОП, особливо в умовах розвитку ринкових відносин у трудовій сфері.

Мета статті – дослідження понятійних меж і суперечностей категорії ФОП.

Складність категорії ФОП зумовлена тривалою й суперечливою історією її розвитку. Учення про ФОП зародилося у системі понять і категорій політичної економії [1]. Воно складається з низки положень про взаємозв'язок між заробітною платою і капіталом і ґрунту-

ється на міркуваннях про те, що капіталістичний спосіб господарювання передбачає виплату заробітної плати робітникам безпосередньо капіталістом-підприємцем, а тому попит на працю має залежати від обсягу коштів (капіталу), якими володіє капіталіст і частина яких «авансується» робітникам у вигляді заробітної плати. А. Сміт, з'ясовуючи джерела попиту на працю, одним із перших висловив думку про існування фондів, призначених для сплати робітникам винагороди за працю. За А. Смітом попит на працю визначається доходом, спрямованим на найм непродуктивних робітників (прислуги), і частиною оборотного капіталу, який є джерелом для винагороди продуктивних робітників (наприклад, ткачів). Цю частину вчений іменував «фондами, призначеними для утримання праці».

Уявлення А. Сміта про взаємозв'язок між капіталом і заробітною платою розвинули його послідовники. Так, Рікардо застосував ідею фонду «для утримання праці» до вчення про «ринкову» ціну праці. Мальтус, розвиваючи теорію народонаселення, наполягав на існуванні «реального фонду», який складається з предметів, необхідних для купівлі продуктів харчування, одягу, житла тощо, споживаних робітниками, і розмір якого визначає попит на працю [1, 2].

Завершеної і цілісної форми ця ідея набула у працях Дж. Міля та Дж. Р. Мак-Куллоха і сформувалася у вигляді теорії фонду заробітної плати. Її автори трактували заробітну плату як фіксовану частину капіталу підприємця, яка становить різницю річної загальної суми капіталу, спрямованого на виробництво, і річної суми, призначеної для придбання засобів виробництва. Кожен з найманих робітників може розраховувати на винагороду в межах цієї частини капіталу. Розмір винагороди за-

лежить від величини капіталу, що спрямовується капіталістом на виплату заробітної плати, та від кількості працюючих. Збільшення заробітної плати стає можливим тільки у разі збільшення капіталу чи зменшення кількості працюючих. Недоліком теорії Дж. Мілля та Дж. Р. Мак-Куллоха було те, що вони не досліджували ні отримання заробітної плати через участь у доходах підприємства, ні витрати на відтворення робочої сили, ні можливості збільшення капіталістом фонду заробітної плати [3]. Крім того, вказана теорія не узгоджувалася з таким важливим явищем, як діяльність профспілок, що, всупереч вченню про фонд заробітної плати, стали активно впливати на розмір заробітної плати, демонструючи таким чином можливість збільшення останньої при заданих розмірах капіталу та кількості працюючих. Цей факт виявився основним аргументом проти вчення Дж. Мілля та започаткував подальшу критику його переконань. Так, Ф. Лондж заперечував позицію Дж. Мілля, мотивуючи це тим, що у структурі капіталу не існує окремого фонду, призначеного для винагороди робітників, а власне вчення про фонд заробітної плати засноване на хибному уявленні про закони попиту та пропозиції. Інший сучасник Дж. Мілля – В. Торнтон – не заперечував залежності заробітної плати від капіталу, проте також відкинув ідею про існування фіксованого «фонду», адже не існує закону, який би визначав (детермінував) розміри домашніх або промислових витрат капіталіста, в тому числі витрат, пов'язаних з виплатою заробітної плати. Під впливом критики В. Торнтон Дж. Мілля визнав хибність свого вчення, поставивши крапку у питанні про існування фіксованого фонду заробітної плати [1, 2]. Англійський економіст Дж. Кернс здійснив спробу примирити доктрину Дж. Мілля із запереченнями його супротивників. Із міркувань Дж. Кернса випливає, що підприємець все-таки повинен володіти певним запасом коштів для розрахунку з робітниками, але розміри цього запасу залежать від низки факторів, у тому числі від кон'юнктури ринку праці. З розвитком трудової теорії вартості та появою праць науковців маржиналістського спрямування класична теорія фонду заробітної плати

поступово втрачає популярність серед академічної спільноти.

Водночас в адміністративно-плановій системі господарювання радянського типу категорія фонду заробітної праці активно використовувалася для позначення сукупності фінансових ресурсів, що виражає частину національного доходу, який розподіляється між членами суспільства відповідно до кількості та якості праці з метою задоволення особистих матеріальних і духовних потреб трудящих. До складу такого фонду в СРСР входили суми, нараховані робітникам і службовцям за виконану роботу; оплата щорічних і додаткових відпусток; робочого часу, витраченого на виконання державних і громадських обов'язків; оплата комунальних послуг, форменого та виробничого одягу; наданих безкоштовно працівникам квартир; різноманітні доплати й суми премій тощо. Фонд заробітної плати затверджувався в цілому по народному господарству, союзним республікам, міністерствам, відомствам і директивно затверджувався в абсолютній сумі або у вигляді нормативу на одиницю продукції, виконуваних робіт, послуг [4].

Поняття «фонд оплати праці» в Україні було запроваджене Законом СРСР «Про державне підприємство (об'єднання)» № 7284400-87 від 30 червня 1987 р. ФОП означав грошовий фонд підприємства (так званий єдиний ФОП), що дорівнював сумі фонду заробітної плати (фонду, який включається в собівартість продукції) і фонду матеріального заохочення (преміального фонду, утвореного з прибутку). Фонд заробітної плати використовувався підприємством на оплату праці працівників залежно від їх трудового внеску. Фонд матеріального заохочення витрачався на виплату премій, винагород, інші форми заохочення за працю і на матеріальну допомогу.

Тривала радянська практика використання показника фонду заробітної плати і ФОП зумовила його широке застосування в сучасній Україні. Унаслідок цього минуле панування підходів планової економіки та необхідність упровадження сучасних ринкових принципів породили нові суперечливі аспекти застосування цього показника. Неоднозначність сучасного трактування ФОП насамперед зу-

мовлена неоднозначним розумінням співвідношення понять «оплата праці» й «заробітна плата». Якщо простежити логіку вітчизняного законодавства, зазначає О. В. Гамова, то термін «оплата праці» є ширшим, бо означає весь комплекс організації оплати праці, регуляції системи економіко-правових відносин у трудовій сфері. Тоді як поняття «заробітна плата» зосереджується лише на об'єкті трудових відносин між роботодавцем та найманим працівником [5]. Детальний аналіз трудового законодавства дозволив зробити подібний висновок і В. С. Жаріковій: оплата праці включає в себе поняття заробітної плати. Адже правова категорія оплати праці складається з багатьох елементів (система оплати праці, органи контролю над дотриманням законності оплати праці, відповідальність за порушення законодавства про оплату праці тощо). Звідси оплата праці – це законодавчо зумовлені можливості, які допускають різні варіанти поведінки суб'єктів трудових відносин, вибір і застосування яких результується у вигляді конкретної заробітної плати. Іншими словами, оплата праці (в тому числі заробітна плата) – об'єкт державного регулювання, а заробітна плата – похідна регулятивних дій держави та характеру трудових відносин між роботодавцем і найманим працівником [6]. За логікою, відповідним повинно бути й співвідношення понять ФОП і фонд заробітної плати.

Інший підхід дає підстави вважати однаковиими теоретичні межі поняття «оплата праці» та «заробітна плата», а самі поняття – синонімами. Підтвердження цьому знаходимо у чинному Законі України «Про оплату праці» № 108/95-ВР від 24.03.1995 р. та в Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженій наказом Держкомстату України № 5 від 13.01.2004 р. Стаття 2 Закону № 108/95-ВР визначає основні складові заробітної плати (основна, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні й компенсаційні виплати), які Інструкція цілком відносить до структури фонду оплати праці. З'являється підстава ФОП та фонд заробітної плати теж трактувати як тожні.

На думку деяких вчених, суперечливість розуміння суті ФОП зумовлена також недо-

цільним включенням до структури заробітної плати компенсаційних виплат. Ця позиція обґрунтована А. Д. Зайкіним і С. І. Шкурко і заснована на тому, що зв'язок компенсаційних виплат із результатами праці відсутній: заробітна плата – це безпосередня винагорода за працю, а компенсаційні виплати – відшкодування затрат працівника [7]. Це, у свою чергу, означає, що фонд заробітної плати не повинен включати витрати, пов'язані з компенсаційними виплатами працівникам: їх повинен передбачати ФОП. Фактичне включення заохочувальних і компенсаційних виплат до структури заробітної плати сьогодні в Україні, на думку О. В. Гамової, призводить не тільки до викривлення її економічного змісту, але й має цілком практичні наслідки. Чинний Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» № 889-15 послуговується розширеною структурою заробітної плати з фіскальною метою, не сприяючи детінізації значної частини ФОП і зумовлюючи погіршення обліку заробітної плати.

У термінології, що застосовується сьогодні в Україні, існують також розбіжності між структурою ФОП (в термінах Інструкції № 5) та структурою витрат на оплату праці, що є складовими операційних витрат підприємств з реалізованої продукції, тобто витрат підприємств на оплату праці працівників, пов'язаних із виробництвом. Ці розбіжності детально описані у листі Держкомстату України № 01-3-01-9/126 від 23.03.2004 р. Так, обліковуються як витрати на оплату праці, однак не включаються до ФОП: 1) витрати підприємства на оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві; 2) щомісячні відрахування на створення резерву відпусток; 3) сума вихідної допомоги у разі припинення трудового договору; 4) надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний характер. Водночас обліковуються як ФОП, проте не включаються

до витрат на оплату праці: 1) вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками, та відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування; 2) оплата або дотації на харчування працівників, у тому числі в їдальнях, буфетах, профілакторіях; 3) витрати, пов'язані з наданням безкоштовного проїзду працівникам залізничного, авіаційного, морського, річкового, автомобільного транспорту та міського електротранспорту й ін. [8].

Примітною є також неузгодженість складу ФОП (в термінах Інструкції № 5) і структури вартості робочої сили. Показники останньої розроблені у Резолюції, прийнятій 11-ю Міжнародною конференцією зі статистики праці у 1966 р. Згідно з Резолюцією, вартість робочої сили – це розмір фактичних видатків наймача на утримання робочої сили. Поняття «фактична вартість робочої сили» ширше за поняття «заробітна плата», заохочувальних і компенсаційних виплат, передбачених Інструкцією. Нижче наведено перелік деяких елементів, що включені до вартості робочої сили і не враховані у структурі ФОП: 1) харчування персоналу та інші пільги, що надаються натурою; вартість житла, переданого у власність працівникам; 2) загальнообов'язкове державне соціальне страхування; 3) суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства; 4) страхові внески підприємств, пов'язані з добровільним страхуванням працівників і членів їхніх сімей; 5) витрати на культурно-побутове обслуговування; 6) витрати на послуги з пошуку та підбору кадрів; 7) деякі податки (наприклад, комунальний податок) тощо [9].

Суперечності у тлумаченні ФОП виявляються і під час визначення його місця в системі макроекономічних показників. Відомо, що основним джерелом інформації, яка використовується для опису й аналізу розвитку ринкової економіки на макрорівні практично в усіх країнах світу є система національних рахунків. Її показники і класифікації найбільш повно відображають структуру ринкової економіки, її інститути і механізми функціонування. Прикметно, що вона не передбачає аналіз

такого показника як ФОП чи фонд заробітної праці. Натомість у ній враховуються витрати, пов'язані із оплатою праці (відносяться до рахунку формування доходів) [10].

Проведений нами аналіз дозволяє зробити висновок про необхідність удосконалення вітчизняної термінології щодо фонду оплати праці, узгодження економічних і правових аспектів його функціонування, приведення їх у відповідність з міжнародною системою національного рахівництва й обчислення витрат на оплату праці. Існування численних суперечностей у визначенні ФОП в Україні утруднює здійснення ефективних і послідовних реформ у сфері оплати праці.

Подальші дослідження доцільно скерувати у напрямку напрацювання пропозицій щодо розробки нових підходів до визначення, формування і регулювання ФОП в нашій державі.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Schneider M. Wages and Employment in Classical Economic / M. Schneider // *History of Economics Review*. – 1995. – Vol. 24. – P. 109–118.
2. Фонд заработной платы [Електронний ресурс] / *Энциклопедический словарь Ф. А. Брокгауза и И. А. Ефрона*. – Режим доступу : [http://dic.academic.ru/dic.nsf/brokgauz\\_efron/108102/%D0%A4%D0%BE%D0%BD%D0%B4](http://dic.academic.ru/dic.nsf/brokgauz_efron/108102/%D0%A4%D0%BE%D0%BD%D0%B4)
3. Колот А. М. Методологічні аспекти розвитку теорії розподільчих відносин / А. М. Колот // *Економічна теорія*. – 2008. – № 4. – С. 3–18.
4. Фонд заработной платы [Електронний ресурс] / *Большая Советская Энциклопедия*. – Режим доступу : <http://www.oval.ru/enc/77724.html>
5. Гамова О. В. Проблеми формування теоретичного підґрунтя управління фондом заробітної плати на підприємстві / О. В. Гамова // *Актуальні проблеми економіки*. – 2008. – № 3. – С. 50–56.
6. Жарікова В. С. Щодо розмежування понять оплата праці та заробітна плата / В. С. Жарікова // *Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г. С. Сковороди*. – 2007. – Вип. 9. – С. 179–182. – (Серія: «Право»).
7. Зайкин А. Д. Правовые вопросы организации труда рабочих / А. Д. Зайкин, С. И. Шкурко. – М., 1968. – С. 16–18.
8. Книщенко І. Методологічні розбіжності у

визначенні показників державних статистичних спостережень «фонд оплати праці» та «витрати на оплату праці» / І. Книшенко // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 16. – С. 51–52.

9. Праця України 2007 : стат. зб. – К. : Держкомстат України, 2008. – С. 393–406.
10. Костылева Л. В. Система национальных счетов : курс лекцій / Л. В. Костылева. – Вологда : ВоГТУ, 2006. – 116 с.

УДК 657.412.7:005

## ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІК РЕЗЕРВІВ ЩОДО РОЗРАХУНКІВ З ПРАЦІВНИКАМИ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

М. М. Орищенко, кандидат економічних наук

Ефективність функціонування торговельних підприємств України в умовах ринкової економіки досягається перш за все своєчасним реагуванням на зміни навколишнього середовища, оскільки підприємницька діяльність супроводжується різноманітними ризиками. Надійною запорукою успішного функціонування, своєчасного захисту від негативних явищ, підвищення фінансової стійкості й управління ризиками для суб'єктів господарювання виступає процес резервування, як ефективний механізм стабільного функціонування та взаємодії мікроекономічних ланок ринкової економіки.

Оскільки ризики не завжди залежать від суб'єкта господарювання і можуть виникати внаслідок економічної та політичної ситуації в країні та світі, в Україні в умовах економічної кризи спостерігається зниження фінансової стійкості торговельних підприємств через недостатній обсяг резервів по розрахунках з працівниками або їх відсутність взагалі. Така ситуація спричинена перш за все наявністю недосконалої нормативно-законодавчої бази щодо процесу резервування на торговельних підприємствах, що призводить до виникнення проблеми обліку резервів по розрахунках з працівниками. Цю проблему можна вирішити через пошук і застосування нових підходів до організації обліку резервів торговельного підприємства.

Проблема формування резервів по розрахунках з працівниками відображена у деяких працях вітчизняних учених, зокрема таких як М. О. Козлова [1], С. Я. Король, В. В. Сопко [2], В. С. Терещенко [3] тощо, але водночас залишається малодослідженою і недостатньо розкритою в економічній літературі. Висвітлюючи загальні аспекти формування облікових резервів на підприємствах, вагомими розробками з питань фінансового та податкового обліку резервів по розрахунках з працівниками з оплати праці відсутні.

Метою статті є дослідження методологічних засад відображення в фінансовому та податковому обліку резерву по розрахунках з працівниками з оплати праці.

Вивчаючи проблему обліку резервів майбутніх витрат і платежів, слід особливо увагу приділити питанням методики їх формування. Враховуючи галузеві особливості торговельних підприємств, на нашу думку, до основних резервів майбутніх витрат і платежів, безпосередньо пов'язаних з розрахунками з працівниками з оплати праці, та які повинен формувати суб'єкт господарювання, відносяться: резерв на оплату відпусток та резерв преміальних виплат.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про відпустки» [4] відпустка – це закріплене конституційне право громадян на відпочинок та передбачений іншими законодавчими