

УДК 657.472.12

Л.М. Фільштейн, проф., д-р екон. наук

О.В. Пальчук, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет, м. Кіровоград, Україна

Облікове супроводження реалізації функцій оплати праці

У статті розглянуті проблеми облікового супроводження реалізації функцій оплати праці, що здійснюється в межах бухгалтерського обліку. Проведено аналіз та надана оцінка рівня реалізації функцій оплати праці в сучасних умовах економічної кризи. Визначено проблеми обліку виплат працівникам та їх відображення у звітності для здійснення ефективного контролю за оплатою праці в системі управління соціально-трудовими відносинами. Наведені пропозиції щодо покращення облікового забезпечення виплат працівникам.

функції оплати праці, виплати працівникам, облікове забезпечення виплат працівникам, виплати інструментами власного капіталу, участь у прибутку, участь у власності

Л.М. Фильштейн, проф., д-р екон. наук

О.В. Пальчук, доц., канд. екон. наук

Кировоградский национальный технический университет, г. Кировоград, Украина

Учетное сопровождение реализации функций оплаты труда

В статье рассмотрены проблемы учетного сопровождения реализации функций оплаты труда, осуществляемого в рамках бухгалтерского учета. Проведен анализ и представлена оценка уровня реализации функций оплаты труда в современных условиях экономического кризиса. Определены проблемы учета выплат работникам и их отражения в отчетности для осуществления эффективного контроля оплаты труда в системе управления социально-трудовыми отношениями. Представлены предложения по улучшению учетного обеспечения выплат работникам.

функции оплаты труда, выплаты работникам, учетное обеспечение выплат работникам, выплаты инструментами собственного капитала, участие в прибыли, участие в собственности

Постановка проблеми. В механізмі функціонування ринкової економіки винятково важливу роль відіграє заробітна плата. Вона є однією з найскладніших економічних категорій, оскільки відображає соціально-економічне становище та рівень життя країни. На жаль, на сьогодні заробітна плата повноцінно не реалізує жодної з своїх функцій. В умовах сучасної економічної кризи та лібералізації соціально-трудових відносин заробітна плата зазнала значних деформацій та диспропорцій. Для більшості населення зарплата сьогодні не пов'язана з кількістю, якістю та кінцевими результатами праці. Рівень заробітної плати в Україні значно нижчий ніж у розвинених країнах світу. За таких умов праця та її оплата втрачають своє соціально – економічне призначення, а це, в свою чергу, руйнує основи економічного та соціального розвитку суспільства. Протидіяти цим негативним тенденціям до певної міри можна через налагодження ефективної організації регулювання та управління оплати праці на різних рівнях управління. Важливим елементом будь-якої системи управління є її інформаційне забезпечення, яке здійснюється в рамках бухгалтерського обліку. Особливої уваги заслуговують дослідження облікового супроводження реалізації функцій оплати праці.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Окремі питання організації й регулювання оплати праці в сучасних умовах господарювання досліджувало чимало вітчизняних вчених-економістів, зокрема Н. Болотіна [1], О. Грیشнова [2], Г. Завіновська, К. Ков'язіна [8], А. Колот, Г. Тибінка [17] та ін. Дослідження названих авторів стосуються багатьох аспектів проблеми регулювання доходів і оплати праці у ринкових умовах. Науковці розглядають окремі інструменти регулювання оплати

© Л.М. Фільштейн, О.В. Пальчук, 2015

праці, акцентують увагу на формуванні цілісної політики оплати праці, а також вдосконаленні існуючого організаційно-економічного механізму її регулювання. Методологічні та економіко-організаційні питання обліку праці та її оплати теж є предметом наукових досліджень вчених-економістів [6, 12, 14]. Разом з тим сьогодні багато питань методології та організації обліку оплати праці є проблемними і потребують вирішення на теоретичному та практичному рівні з врахуванням сучасних тенденцій розвитку облікової науки, змін трудового облікового та податкового законодавства, економічної ситуації в країні. Крім того, залишаються проблеми практичного застосування П(С)БО 26 «Виплати працівникам», використання показників фінансової звітності для контролю та регулювання оплати праці суб'єктів малого підприємництва.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є аналіз та оцінка облікового супроводження реалізації функцій оплати праці, що здійснюється в межах бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Виняткова роль заробітної плати в механізмі функціонування ринкової економіки зумовлена тим, що вона виконує багато функцій. Правові засади визначення і класифікації функцій заробітної плати закріплені у преамбулі до Закону України „Про оплату праці”, в якій визначено дві функції – це відтворювальна і стимулююча функції [16].

Першорядне значення з-поміж функцій заробітної плати має відтворювальна. Впродовж багатьох років заробітна плата в Україні підтримувалася на соціально низькому рівні. В роки кризи для більшості найманих працівників вона перетворилася на невелику і не завжди гарантовану виплату, що дозволяє пережити важкі часи, але ніяк не досягти добробуту. Штучне стримування заробітної плати призвело до того, що витрати на заробітну плату в Україні в розрахунку на одиницю валового національного продукту майже вдвоє нижчі, ніж у країнах з розвинутою ринковою економікою. Питома вага зарплати у сукупності доходів населення становить біля 40 % (табл. 1).

Таблиця 1 – Структура доходів населення за 2014 рік

Доходи за видами	Млн. грн.	%
1. Заробітна плата	611656	39,95
2. Прибуток та змішаний дохід	257426	16,81
3. Доходи від власності	92016	6,01
4. Соціальні допомоги та інші поточні трансфери	569972	37,23
Всього	1531070	100,00

Джерело: побудовано авторами за даними [10].

Як видно з даних таблиці для більшості людей основним джерелом відтворення є заробітна плата. В сучасних умовах підвищення рівня інфляції та ріст цін супроводжується різким падінням реальної заробітної плати. За даними Державної служби статистики середня заробітна плата штатних працівників в Україні в серпні 2015 року становила 4205 грн. При цьому реальна заробітна плата порівняно з попереднім місяцем знизилась на 3,4%, а порівняно з вереснем 2014 року – на 20,2%. [5]. Сума несплаченої заробітної плати на 1 жовтня 2015 року становила 1908078 тис. грн. [4].

Більшість науковців пов'язує відтворювальну функцію з особливостями державного регулювання заробітної плати та встановленням на державному рівні такого її мінімального розміру, який би забезпечував відтворення робочої сили [1, 2]. З 2010 р. в Україні розмір мінімальної заробітної плати почав відповідати рівню прожиткового мінімуму. У 2015 р. він склав 1218 грн. для працездатних осіб, що є недостатнім для нормального відтворення робочої сили. В основі методики розрахунку

величини прожиткового мінімуму закладений нормативний метод, який сьогодні потребує переосмислення і зміни. Відповідно до закону України „Про прожитковий мінімум” набори товарів мають затверджуватися кожні п'ять років, проте сьогодні в Україні використовуються набори, затверджені ще у 2000 р.. Крім того норми споживання, закладені при розрахунку прожиткового мінімуму, є значно нижчими порівняно із нормативами, рекомендованими МОЗ України. Так, норми споживчого кошику по м'ясу та м'ясопродуктам менше норм, рекомендованими МОЗ України, на 36%, по молоку та молочним продуктам – на 60,9%, по рибі та рибопродуктам – на 35%, по олії рослинній – на 45,4% [17, с. 60].

Стимулююча функція заробітної плати полягає у встановленні залежності її розміру від кількості та якості праці конкретного працівника, його трудового внеску в результати роботи підприємства. Ця залежність повинна бути такою, щоб заохочувати до постійного покращання результатів праці.

В Україні розмір одержуваної заробітної плати далеко не завжди відповідає рівню кваліфікації працівників. Так, у галузях, що мають більш кваліфікованих працівників, зокрема сфера культури, мистецтва, охорони здоров'я та інших, середньомісячна номінальна заробітна плата є значно нижчою середньоукраїнського рівня. Це свідчить про те, що на розмір заробітної плати більше впливає вид економічної діяльності, а не результати праці чи кваліфікація персоналу.

Звуження сфери застосування кваліфікованої праці, зменшення її оплати, вивільнення фахівців із наукомістких галузей, руйнування інтелектуального потенціалу країни відбуваються одночасно з неухильним фізичним і моральним старінням техніки, скороченням інвестицій в основний капітал. Причини того, що відбувається, полягають у відсутності повноцінного конкурентного середовища, у невиправданому ослабленні позицій держави. Порушення функції ринку, у тому числі, стосовно ціноутворення, викликане монополізмом роботодавців, що диктують умови найму та зацікавлені у заниженні ціни на виробничі ресурси, в тому числі, ціни робочої сили.

Суть регулюючої функції полягає в регулюванні оплатою праці співвідношення між попитом і пропозицією. Як відомо, доходи населення впливають на формування платоспроможного попиту. В умовах надзвичайно низького рівня заробітної плати та існуючих диспропорцій заробітна плата не може бути регулятором пропорцій між товарною пропозицією та попитом.

Регулююча функція заробітної плати також полягає в оптимізації розміщення робочої сили за регіонами, видами діяльності, підприємствами з урахуванням ринкової кон'юнктури. Ця функція займає проміжне місце між відтворювальною і стимулюючою і тісно пов'язана з ними. Окремі дослідники вважають, що в сучасних умовах коли державне регулювання розміщення трудових ресурсів стає мінімальним значення цієї функції повинно зростати. Проте існуючі на сьогодні проблеми відтворювальної і стимулюючої функцій унеможливають у повній мірі реалізацію регулюючої функції оплати праці в Україні.

Визначаючи індивідуальну заробітну плату, важливо реалізувати принцип однакової винагороди за однакову працю, забезпечити соціальну справедливість. Вирішення цих завдань пов'язано з реалізацією на практиці соціальної функції заробітної плати. Соціальне значення заробітної плати полягає у забезпеченні соціальної справедливості, по-перше, при розподілі доходу між найманими працівниками і власниками засобів виробництва, і по-друге, при розподілі між найманими працівниками згідно з результатами їхнього трудового внеску [2, 11]. На думку Н. Болотіної, соціальне значення заробітної плати проявляється у тому, що вона має певний опосередкований вплив на розвиток соціальних процесів, тому що саме від неї сплачуються усі страхові внески, формуються податки, вона зумовлює рівень

соціальності суспільства, здатність держави підтримувати рівень якості життя соціуму і кожної людини зокрема [1, с. 386]. В умовах проголошення курсу на становлення соціально орієнтованої ринкової економіки ця функція набуває важливого значення. Неповноцінне виконання заробітною платою соціальної функції в Україні гальмує забезпечення справедливості у сфері розподільних відносин.

Сутність оптимізаційної функції заробітної плати, яка вперше була визначена А. Колотом полягає в тому, що заробітна плата як складова витрат виробництва є чинником мотивації підприємця до раціонального використання праці, вдосконалення матеріально-технічних, організаційно-економічних і соціально-економічних чинників виробництва [16]. Реалізація цієї функції на практиці пов'язана із запровадженням прогресивних форм і систем заробітної плати, вдосконаленням всіх елементів оплати праці. Маючи зобов'язання виплачувати найманим працівникам заробітну плату на високому рівні, підприємець постійно змушений шукати все нові шляхи раціоналізації виробництва, і передусім раціоналізації використання праці.

В сучасних умовах низький рівень заробітної плати не сприяє зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці. Разом з тим, використовуючи дешеву робочу силу, підприємці не зацікавлені вкладати кошти в оновлення технічного забезпечення та розвиток персоналу. Дешева робоча сила зумовлює не лише низький рівень продуктивності праці, але і низьку якість продукції, і в зв'язку з цим її неконкурентоспроможність. Низький рівень заробітної плати є основною причиною розростання прихованого безробіття і значного падіння платоспроможного попиту населення. Отже, низький рівень заробітної плати є не лише наслідком, а однією з найголовніших причин тривалого перебування економіки України у кризовому стані.

Підсумовуючи наведене вище, робимо висновок про те, що оплата праці повноцінно не виконує жодної функції. Приведення у відповідність з дійсною вартістю робочої сили основного її елемента – заробітної плати – може бути досягнуте, насамперед, за рахунок застосування більш гнучких форм оплати праці, що адекватно реагують на ринкові зміни, зменшення частки фіксованої оплати праці і відповідного збільшення винагороди за результатами господарської діяльності, розширення участі працівників у розподілі прибутку, впровадження механізму виплат працівникам інструментами власного капіталу.

За умов, коли діюча тарифна система оплати праці втрачає своє значення, система соціального партнерства не набула відповідного поширення, а механізм узгодження попиту і пропозиції на ринку праці практично відсутній, зростає роль держави у регулюванні оплати праці і доходів населення. Забезпечення якості регулювання та управління оплатою праці на пряму залежить від якості організації обліку і повноти облікової моделі. Організація обліку праці та її оплати забезпечує інформацію про використання робочого часу, продуктивність праці, виплати працівникам та інші показники для управління. Вона дає можливість здійснювати контроль та аналіз такого складного об'єкта управління як соціально-трудові відносини на підприємстві.

У фінансовому обліку розкриття інформації щодо виплат працівникам підприємства за міжнародними стандартами регулюється МСБО 19 «Виплати працівникам» [3], а за національними стандартами однойменним П(С)БО 26 [8]. Ці стандарти є дуже близькими за змістом, що сприяє уніфікації обліку розрахунків з оплати праці. Не дивлячись на те, що національне положення введено в дію ще у 2004 році на практиці існують суттєві проблеми з його освоєнням, що показало обстеження облікової практики підприємств Кіровоградського регіону. У П(С)БО 26 «Виплати працівникам» інформація представлена у більш стислому вигляді. Якщо міжнародний

стандарт містить 161 пункт, то національний лише 34. Таке скорочення, на думку фахівців, не завжди полегшує роботу бухгалтерів, адже все, що не описано в стандарті можна тлумачити по-різному, що може в подальшому призвести до неоднозначності обліку та виникнення помилок [14].

Практичне застосування П(С)БО 26 «Виплати працівникам» гальмує те, що стандарт поряд із звичними витратами на оплату праці для українських підприємств включає такі як виплати після закінчення трудової діяльності за програмами з визначеною виплатою, а також виплати, що здійснюються в порядку використання прибутку та трансформації відносин власності. Останні у вітчизняному обліку становлять окремий обліковий об'єкт відмінний від обліку праці та її оплати.

Не сприяє застосуванню П(С)БО 26 «Виплати працівникам» у обліковій практиці і неузгодженість термінології, яка використовується при трактуванні окремих видів виплат у П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та інших нормативних документах, що регламентують працю та її оплату в Україні [16, 9, 7].

З огляду вищезазначеного важливого значення для побудови обліку виплат працівникам є ідентифікація виплат з врахуванням їх класифікації, що визначена діючим законодавством. На рис. 1 наведено класифікацію виплат працівникам згідно П(С)БО 26, їх склад та облікове визнання. Як видно з рисунку лише перша група «поточні виплати» ідентифікується з витратами на оплату праці згідно з іншими чинними нормативними актами в сфері оплати праці, зокрема з законом України «Про оплату праці».

Наведена схема має принципове значення для побудови обліку відповідних видів виплат, оскільки є передумовою побудови системи рахунків та оцінки виплат при відображенні їх в поточному обліку. Так, оцінка виплат працівникам може проводитися із застосуванням поточної собівартості, що визначається сумою недисконтованих грошових коштів або їх еквівалентів, які були б необхідні для погашення зобов'язання щодо виплат працівникам в процесі звичайної господарської діяльності. За такою оцінкою відображаються в обліку поточні виплати працівникам.

Для довгострокових виплат застосовується оцінка за теперішньою вартістю, що визначається як дисконтована вартість майбутніх чистих грошових платежів, які, як очікується, необхідні для погашення зобов'язання щодо виплат працівникам в ході звичайної господарської діяльності. Доведення початкової вартості виплат до рівня теперішньої вартості здійснюється шляхом проведення актуарних розрахунків. Так оцінюються виплати по закінченні трудової діяльності, зокрема за програмами пенсійного забезпечення.

Поряд з цим питання оцінки виплат вимагає достовірного визначення моменту її проведення. Оскільки зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу трактуються як забезпечення, виплати, що підлягають накопиченню, розкриватимуться в обліку у складі забезпечень, а інші – у складі зобов'язань.

Оцінка інших довгострокових виплат працівникам, як правило, не має такого ступеня невизначеності, як оцінка виплат по закінченні трудової діяльності. Тому за цими виплатами застосовується простіший метод обліку.

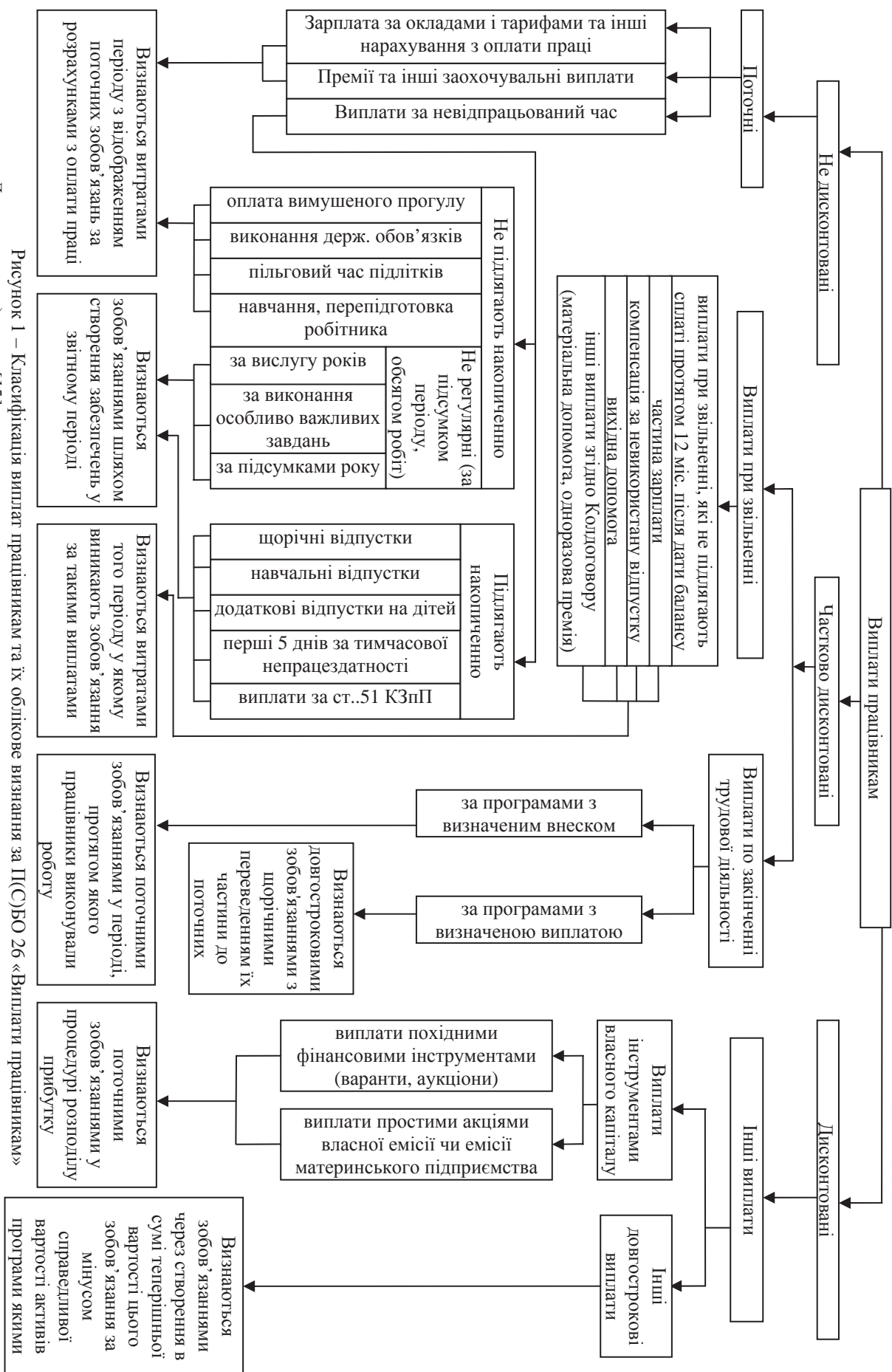


Рисунок 1 – Класифікація виплат працівникам та їх облікове визнання за П(С)БО 26 «Виплати працівникам»
 Джерело: складено за [15].

Виплати при звільненні виділено в окрему групу. Хоча вони, як правило, не значні таке відокремлення оправдано тим, що вони суттєво відрізняються від інших виплат, оскільки подія, що приводить до виникнення зобов'язання - це звільнення працівника, а не надання ним послуг як за іншими видами виплат.

З огляду різного підходу до оцінки та визнання важливо правильно ідентифікувати виплати працівникам. При цьому необхідно враховувати:

- ступінь невизначеності та можливості накопичення витрат (накопичувані та не накопичувані виплати);
- термін виникнення зобов'язань по виплатам та їх погашення (довгострокові та поточні виплати, дисконтовані та недисконтовані виплати);
- події, що призводять до виникнення виплат (надання послуг та звільнення в процесі трудових відносин, виплат в процесі трансформації власності).

Внутрішні регламенти, що регулюють трудові відносини на підприємстві повинні чітко визначати перелік, склад та умови виплат працівникам з врахуванням їх ідентифікації, що подана у національних стандартах та інших нормативних документах. Проведені обстеження показали, що сьогодні на більшості підприємств відсутні положення про оплату праці, матеріальне стимулювання, розподіл прибутку. Як справедливо зазначає А. Колот, неефективною є і колективно-договірна система регулювання оплати праці. Положення колективних угод та договорів нагадують більше протоколи про наміри, аніж конкретні зобов'язання сторін [11].

При всій їх схожості міжнародний та національний стандарти, що регламентують виплати працівникам мають відмінності. Так міжнародний стандарт стосується виплат, які реалізують виключно трудові відносини. В той час національний стандарт включає окрім останніх ще й виплати, що здійснюються в порядку трансформування власності. Зокрема, національний стандарт на відміну від міжнародного у складі виплат працівникам передбачає таку позицію, як виплати інструментами власного капіталу.

МСБО 19 «Виплати працівникам» передбачає (рис. 2), що наряду з такими виплатами як заробітна плата, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, короткострокові виплати працівникам включають участь у прибутку [13, п.8]. При цьому якщо такі виплати, пов'язані з участю в прибутку та преміюванням, не підлягають оплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, ці виплати є іншими довгостроковими виплатами працівникам [13, п.22].

Участь у прибутку дозволяє стимулювати персонал через прибуток та полягає в розподілі певної частини доходів між працівниками. Такий розподіл може бути поточним (регулярні виплати) або відкладеним. Він може набирати форми грошових виплат або передачі працівникам акцій. Оскільки важко визначити зв'язок між прибутком та внеском працівників участь у прибутку на вітчизняних підприємствах часто трансформується в участь у результатах.

Таким чином, слід розрізняти виплати пов'язані з участю у прибутку та виплати пов'язані з участю у власності. Обидві групи виплат є надзвичайно важливими для забезпечення стимулюючої функції оплати праці, а останні ще й реалізують соціальні аспекти.

Виплати, пов'язані з участю у прибутку, здійснюються в порядку розподілу прибутку та преміювання і є результатом послуг, що їх надає працівник, а не операцій з власниками суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання визнає такі виплати як витрати [13, п.21], що можуть бути відповідно поточними та довгостроковими. Такі виплати є важливим об'єктом фінансового планування, а також управлінського обліку.

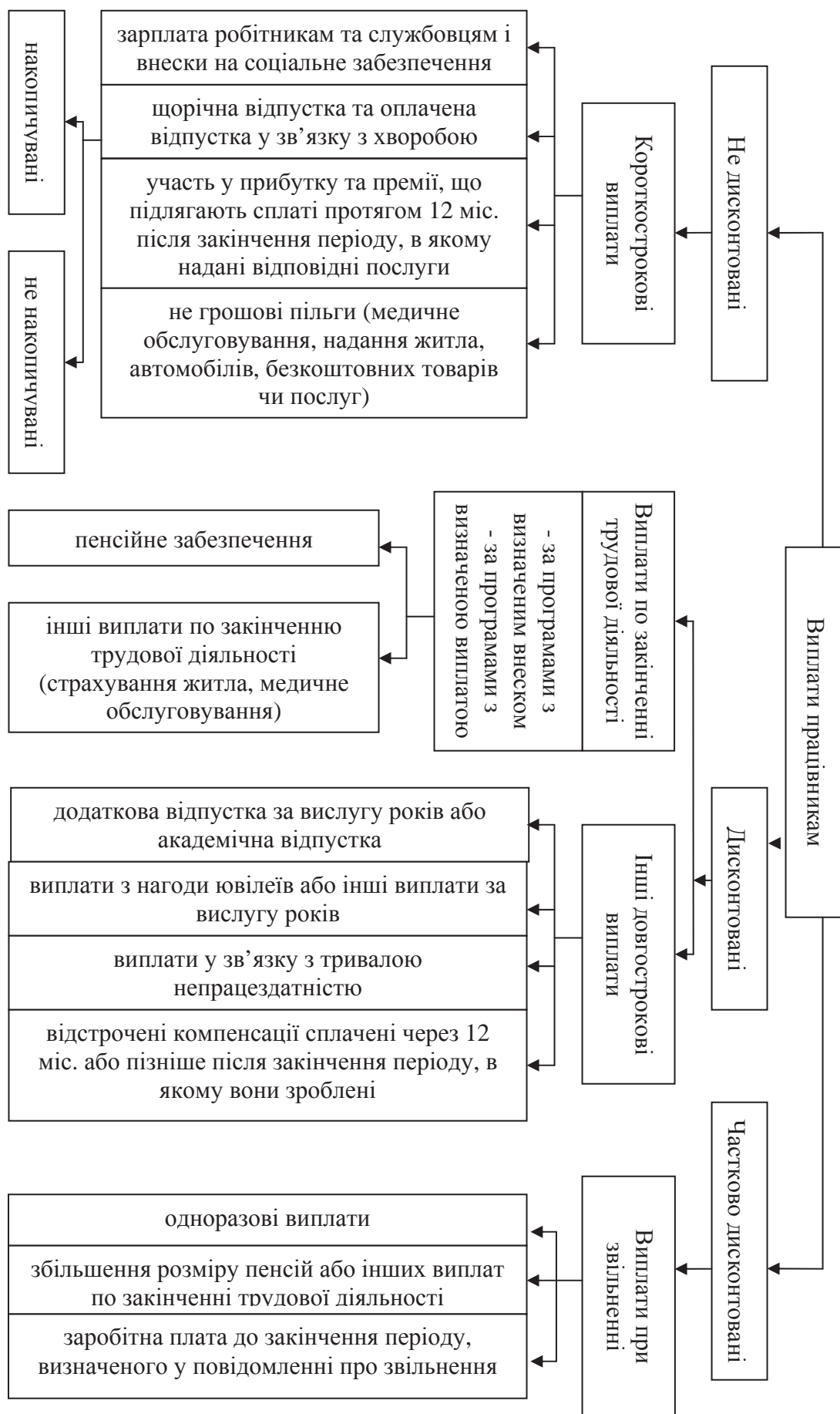


Рисунок 2 – Класифікація виплат працівникам відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам»
Джерело: складено за [14].

А тому в межах облікової політики підприємства повинна бути передбачена модель відображення зазначених виплат у внутрішньогосподарському обліку.

Виплати, пов'язані з участю у власності, здійснюються у порядку трансформації власності. Виплати працівникам інструментами власного капіталу є важливим засобом подолання суперечностей між працею та власністю. Про що свідчить досвід розвинутих країн з соціально-орієнтованою економікою де працівники у процесі придбання акцій та привласнення дивідендів стають до певної міри співвласниками. Така практика є одним з найвагоміших факторів зростання вартості їхньої робочої сили та відповідно оплати праці. Так, у Швеції існує закон, за яким частина акцій приватних компаній переходить у власність робітників або до їх фондів за рахунок спеціального податку та додаткових відрахувань з фонду заробітної плати, а також існують спеціальні програми, за якими працівник надає позику підприємству, взамін якої одержує акції за пільговими умовами. У компанії IBM у США працівники мають право витратити до 10 % заробітної плати на придбання акцій за цінами на 15% нижче ринкової вартості. В Україні така практика не набула поширення [10, с.98]. Доля доходів від власності у складі доходів населення за даними офіційної статистики становить лише 6% (табл. 1).

Отже, виплати інструментами власного капіталу мають специфічну природу, що пов'язано з відносинами власності. Разом з тим поняття виплат працівникам у П(С)БО 26 відсутнє. МСБО 19 визначає останні як компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, або при звільненні [14, п.7]. Якщо виплати працівникам трактуються як компенсації працівникам за послуги або при звільненні, то неправомірним є включення виплат інструментами власного капіталу до П(С)БО 26 «Виплати працівникам».

Будь-які зміни, що стосуються оплати праці, прямо чи опосередковано впливають на доходи всіх членів суспільства, а також на найважливіші макроекономічні показники. Тому в усіх країнах світу при регулюванні оплати праці не залишені лише на розсуд ринкових сил, а застосовується державне втручання у ці процеси, яке потребує відповідного інформаційного забезпечення. Фінансова звітність, що формується за даними бухгалтерського обліку, є найбільш достовірним джерелом управлінської інформації оскільки базується на юридичному обґрунтуванні записів, що є основою обліку та застосуванні єдиних правил ведення обліку та формування звітності. Відповідно до НП(С)БО 1 розділ III «Елементи операційних» форми 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» містить показники, що стосуються оплати праці: витрати на оплату праці, витрати на соціальне страхування. Проте з фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва вилучено інформацію про витрати на оплату праці. Це призводить до того, що неможливо на макрорівні якісно проаналізувати структуру виплат.

Крім фінансової, за даними бухгалтерського обліку формується і статистична звітність. Статистична звітність з праці включає п'ять форм: форма № 1ПВ (місячна) «Звіт з праці», форма № 1ПВ (квартальна) «Звіт з праці», форма № 6ПВ (річна) «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання», форма №7ТРВ (річна) «Звіт про травматизм на виробництві», форма № 1-РС «Звіт про витрати на утримання робочої сили». Підприємства малого бізнесу з чисельністю від 10 до 49 осіб складають лише форму № 1ПВ за умови їх включення органами статистики в обстежуване коло вибіркового спостережень. Тобто інформація по малому бізнесу практично не попадає до офіційної статистики. Таким чином, офіційні статистичні дані не враховують не лише заборгованості підприємств по зарплаті та тіньового обороту, а також заробітних плат по статистично малих підприємствах. Разом з тим малий бізнес є базою існування середнього класу, який, як свідчить досвід розвинених країн, є основою суспільства.

У зв'язку з зазначеним вважаємо за доцільне внесення відповідних змін до фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва. Заслужують на увагу пропозиції авторів по впровадженню розділу, що відображає виплати працівникам у Примітки до річної фінансової звітності [6, с. 318].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Оплата праці в Україні повноцінно не виконує жодної функції. В умовах коли діюча тарифна система втрачає своє значення, система соціального партнерства не набула відповідного поширення, а монополізмом роботодавців приводить до заниження ціни робочої сили зростає роль регулювання та управління оплатою праці та їх облікового супроводження.

Проблеми практичного застосування П(С)БО 26 зумовлені неузгодженістю термінології з іншими нормативними документами, а також тим, що він включає виплати, які є новими для вітчизняного бізнесу та не набули поширення на практиці. Для побудови обліку виплат працівникам з дотриманням вимог П(С)БО 26 необхідною є їх ідентифікація за: ступенем невизначеності, терміном виникнення зобов'язань, подіями, що призводять до виплат. Склад, перелік та умови витрат повинні регулюватися внутрішніми регламентами підприємства.

МСФЗ, які є базою для національних стандартів ведення фінансового обліку, відбивають глобалізаційні процеси в економіці та враховують, в першу чергу, інтереси власників капіталу. Тому для облікового супроводження реалізації функцій оплати праці та формування якісного інформаційного забезпечення процесу управління та регулювання працею та її оплатою недостатнім є використання даних фінансового обліку. Необхідним є відпрацювання облікової моделі в частині використання прибутку на виплати працівникам в рамках управлінського обліку та її узгодження з інструментами фінансового планування.

Для підвищення достовірності даних фінансової та статистичної звітності стосовно праці та її оплати доцільно відображати показники з оплати праці у звітності суб'єктів малого підприємництва, а також подавати інформацію про виплати працівникам окремим розділом Приміток до річної фінансової звітності.

З метою відпрацювання облікового супроводження процесу управління працею та її оплатою адекватного сучасній економічній ситуації та вимогам діючого законодавства перспективним є дослідження проблем формування та оптимізації організаційних та методичних аспектів облікової політики підприємства в частині обліку праці та її оплати.

Список літератури

1. Болотіна Н. Б. Трудове право України [Текст] : [підручник] / Н. Б. Болотіна. – 2-ге вид., стер. – К.: Вікар, 2004. – 645 с.
2. Грішнова О. А. Соціальні інновації у трудових відносинах: суть, види, проблеми реалізації в Україні [Текст] / О. А. Грішнова, Г. Ю. Міщук // Демографія і соціальна економіка. – 2013. – №2 (20). – С. 167–178.
3. Експрес – випуск Держаної служби статистики України «Доходи та витрати населення за 2014 рік» від 31.03.2014р. № 25/0/02.2вн-15 [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua
4. Експрес – випуск Держаної служби статистики України «Заборгованість із виплати заробітної плати за видами економічної діяльності на 1 жовтня 2015 р.» від 26.10.15р. № 276/0/09.4вн-15 [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua
5. Експрес – випуск Держаної служби статистики України «Кількість, робочий час та оплата праці найманих працівників у серпні 2015 року» від 22.09.15р. № 252/0/09.3вн-15 [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua
6. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст]: [Моногр.] / І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с.
7. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату України від 13.01.2004р., №5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.

8. Ков'язина К. О. Методика визначення прожиткового мінімуму: шляхи поліпшення [Текст] / К. О. Ков'язина // Стратегічні пріоритети. – 2014. – №2 (3). – С. 61–66.
9. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971р., № 322-VIII; за станом на 27 березня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
10. Колос Н.М. Бухгалтерський облік та забезпечення реалізації правомочностей власників у сільському господарстві [Текст] : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 / Колос Наталія Миколаївна. - Київ, 2007. – 199 с.
11. Колот А. М. Організаційно-економічний механізм регулювання заробітної плати і шляхи його вдосконалення (на матеріалах промислових підприємств України) [Електронний ресурс] : автореф. дис... д.е.н.: 08.06.01. / А. М. Колот. – Режим доступу: http://librar.org.ua/sections_load.php?s=business_economic_science&id=3997&start=14.
12. Мельянюкова Л. Світові тенденції нарахування оплати праці та її обліку [Текст] / Л. Мельянюкова // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2011. – №2(276). – С. 27–33.
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19). Виплати працівникам IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_011
14. Овсюк Н. В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект [Текст] / Н. В. Овсюк, О. Ю. Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – 3 (24). – С. 360–368.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 року N 601 (із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну N 1591 від 09.12.2011) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO26.aspx>
16. Про оплату праці: Закон України від 24 березня 1995 р., № 108/95-ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.
17. Тибінка Г.І. Організаційно – економічний механізм регулювання оплати праці в господарській системі України [Текст] : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 / Тибінка Галина Ігорівна. - Львів, 2014. – 218 с.

References

1. Bolotina, N.V. (2004). *Employment Law of Ukraine*. (2nd ed.) Kyiv: Vikar.
2. Hrishnova, O.A., & Mishchuk, H.Iu (2013). Sotsialni innovatsii u trudovykh vidnosynakh: sut, vydy, problemy realizatsii v Ukraini [Social Innovation in labor relations: the nature, types, problems of implementation in Ukraine]. *Demohrafiia i sotsialna ekonomika - Demography and social economy*, 2 (20), 167-178 [in Ukrainian].
3. Ekspres – vypusk Derzhanoi sluzhby statystyky Ukrainy «Dokhody ta vytraty naseleння za 2014 rik» vid 31.03.2014r. № 25/0/02.2vn-15 [Express - Issue of State Service of Statistics of Ukraine "Income and expenditure for 2014" of 31.03.2014r. Number 25/0 / 02.2vn-15]. www.ukrstat.gov.ua [in Ukrainian].
4. Ekspres – vypusk Derzhanoi sluzhby statystyky Ukrainy «Zaborhovanist iz vyplaty zarobitnoi platy za vydamy ekonomichnoi diialnosti na 1 zhovtnia 2015 r.» vid 26.10.15r. № 276/0/09.4vn-15 [Express - Issue of State Service of Statistics of Ukraine "Arrears of wages by economic activity on October 1, 2015" from 26.10.15r. Number 276/0 / 09.4vn-15]. www.ukrstat.gov.ua. [in Ukrainian].
5. Ekspres – vypusk Derzhanoi sluzhby statystyky Ukrainy «Kilkist, robochyi chas ta oplata pratsi naimanykh pratsivnykiv u serpni 2015 roku» vid 22.09.15r. № 252/0/09.3vn-15 [Express - Issue of State Service of Statistics of Ukraine "number, working hours and wages of employees in August 2015" on 22.09.15r. Number 252/0 / 09.3vn-15]. www.ukrstat.gov.ua. [in Ukrainian].
6. Zhyhlei, I.V. (2010). *Bukhhalterskyi oblik sotsialno vidpovidalnoi diialnosti sub'iektiv hospodariuvannia: neobkhidnist ta oriientyry rozvytku* [Accounting of socially responsible business entities: the need and benchmarks]. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
7. Instrukttsiia zi statystyky zarobitnoi platy, zatverdzhena nakazom Derzhkomstatu Ukrainy vid 13.01.2004r., №5 [Instructions wage statistics, approved by the State Statistics Committee of Ukraine 13.01.2004r., №5]. <http://zakon4.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04> [in Ukrainian].
8. Kov'iazina, K.O. (2014). Metodyka vyznachennia prozhytkovoho minimumu: shliakhy polipshennia [Method of determining the subsistence level, ways to improve]. *Stratehichni priorytety - Strategic Priorities*, 2(3), 61-66 [in Ukrainian].
9. Kodeks zakoniv pro pratsiu Ukrainy vid 10.12.1971r., № 322-VIII; za stanom na 27 bereznia 2014 r [Labor Code of Ukraine from 10.12.1971r., № 322-VIII; As of March 27, 2014]. <http://zakon4.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08> [in Ukrainian].
10. Kolos, N.M. (2007). *Bukhhalterskyi oblik ta zabezpechennia realizatsii pravomochnostei vlasnykiv u silskomu hospodarstvi* [Accounting and implementation powers of owners in agriculture]. *Candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].

11. Kolot, A. M. Orhanizatsiino-ekonomichniy mekhanizm rehuliuвання заробitnoi platy i shliakhy yoho vdoskonalennia (na materialakh promyslovykh pidpriemstv Ukrainy) [Organizational-economic mechanism of regulation of wages and ways of its improvement (based on industry Ukraine)]. (n.d.). *Extended abstract of candidate's thesis*. <http://librar.org.ua>. Retrieved from http://librar.org.ua/sections_load.php?s=business_economic_science&id=3997&start=14 [in Ukrainian].
12. Meliankova, L. (2011). Svitovi tendentsii narakhuvannia oplaty pratsi ta yii obliku [Global Trends calculation of remuneration and accounting]. *Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi - Accounting in agriculture*, 2(276), 27-33 [in Ukrainian].
13. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 19 (MSBO 19). Vyplaty pratsivnykam IASB; Standart, Mizhnarodnyi dokument vid 01.01.2012 [International Accounting Standard 19 (IAS 19). Employee benefits The IASB; Standard, International Document of 01.01.2012]. zakon3.rada.gov.ua. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_011 [in Ukrainian].
14. Ovsiuk, N.V., & Radchenko, O.Iu. (2012). Vyplaty pratsivnykam za PSBO 26 ta MSFZ (IAS) 19: porivnialnyi aspekt [Employee benefits 26 for the NAS and IFRS (IAS) 19: Comparative Aspect]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu. - Theory and methodology of accounting, control and analysis*, 3(24), 360 – 368 [in Ukrainian].
15. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 26 "Vyplaty pratsivnykam" zatverdzheno nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28 zhovtnia 2003 roku N 601 (iz zminamy, vnesenymy zghidno z Nakazom Minfinu N 1591 vid 09.12.2011) [Regulations (standard) accounting 26 "Employee Benefits" approved by the Ministry of Finance of Ukraine of October 28, 2003 N 601 (amended by Decree of the Ministry of Finance from 09.12.2011 N 1591)]. <http://bukhalter911.com>. Retrieved from <http://bukhalter911.com/Res/PSBO/PSBO26.aspx> [in Ukrainian].
16. Pro oplatu pratsi: Zakon Ukrainy vid 24 bereznia 1995 r., № 108/95-VR [On labor law of Ukraine on 24 March 1995 r., № 108 / 95]. <http://zakon4.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80> [in Ukrainian].
17. Tybinka, H.I. (2014). Orhanizatsiino-ekonomichniy mekhanizm rehuliuвання oplaty pratsi v hospodarskii systemi Ukrainy [Organizational-economic mechanism of regulation of wages in the economic system of Ukraine]. *Candidate's thesis*. Lviv [in Ukrainian].

Leonid Filshteyn, Professor, Doctor of Economics

Oksana Palchuk, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Kirovohrad National Technical University, Kirovohrad, Ukraine

Accounting Maintenance of Realization of Functions of Payment of Labour

The analysis of the realization of the functions of labour payment in modern terms allows saying, that the payment of labour in Ukraine doesn't execute any function properly. In terms when the present tariff system loses the significance, the system of social partnership did not get corresponding spread, and results in the monopolism of employers in understating the cost of labour force, the role of the labour payment management grows and its accounting accompaniment grows too.

For the increase of the accounting accompaniment efficiency of the realization of the labour payment functions it is necessary to solve problems with the accounting of payments to workers and their reflection in financial reporting. The problems of practical usage of National regulations (Standard) 26 caused by the terminologies inconsistency with other normative documents, and also caused by the insertion of the payments, which are new for home business. Therefore to build the accounting of payments to the workers it is necessary to identify it with the observance of the requirements of National regulations (Standard) 26 and accurately follow the internal regulations of enterprise. The National standards of financial accounting reflect the processes of globalization and take into account, first of all, the interests of proprietors of capital. That is why for forming the qualitative informative support of the management process and the regulation of labour payment it is insufficient to use the data of financial accounting. It is the necessity of working out an accounting model in part of the use of profit on payments to the workers within the frameworks of management accounting and its concordance with the instruments of the financial planning. For the increase of the data authenticity of the financial reporting in relation to labour and its payment it is expedient to represent indicators from the payment of labour in reporting of small business entities, and also to give the information about payments to the workers by the separate section of Notes to the annual financial reporting.

Solving these problems of account of payments to the workers and their reflection in financial reporting will further stimulate the realization of effective control after the payment of labour in the management system by socially labour relations.

functions of payment of labour, payments to the workers, accounting providing of payments to the workers, payments of property asset instruments, participating in an income, participating in a property

Одержано (Received) 02.11.2015

Прорецензовано (Reviewed) 24.11.2015

Прийнято до друку (Approved) 30.11.2015