

УДК 657.471

*Ірина Кудіна*

### **ВИТРАТИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ: ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ І ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*У статті досліджуються підходи до визначення понять «витрати» та «затрати» у наукових дослідженнях вчених та за допомогою чинної нормативної бази. Розкриття сутності економічної категорії через її функції. Визначено роль витрат на оплату праці та політики винагороди персоналу підприємства.*

*Ключові слова:* витрати, затрати, винагорода, оплата праці.

*В статье исследуются подходы к определению понятий «расходы» и «затраты» в научных исследованиях ученых и с помощью действующей нормативной базы. Раскрытие сущности экономической категории через ее функции. Определена роль расходов на оплату труда и политики вознаграждения персонала предприятия.*

*Ключевые слова:* расходы, затраты, вознаграждение, оплата труда.

*The article examines the approaches to the definition of «costs» and «costs» in the research scientists and with the help of the current regulatory framework. Disclosure of economic categories through its functions. The role of labor costs and the remuneration policy personnel.*

*Keywords:* costs, expenses, remuneration, wages.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі розбудови української держави основним інструментом реалізації державної політики соціального захисту працюючих є методи матеріальних і моральних потреб, раціональна організація оплати праці на підприємствах України. Залежно від зміни соціальних умов змінюються і зміст оплати праці загалом.

Однією з ключових проблем економіки України є продуктивність праці, породжена неефективним використанням економічних ресурсів, неконкурентоспроможністю вітчизняної продукції, низьким технологічним рівнем виробництва, незацікавленістю трудових ресурсів у зміні продуктивності праці.

Головним стимулюючим фактором трудової діяльності працівників в Україні є заробітна плата, яка безпосередньо задовольняє різноманітні потреби працюючих.

Облік витрат на оплату праці є однією з найважливіших і найскладніших ділянок роботи бухгалтерії, ефективне виконання якої потребує забезпечення своєчасною, точною, неупередженою та повною інформацією.

З одного боку, оплата праці є основним джерелом доходів працівників, тому її величина значною мірою характеризує рівень добробуту всіх членів суспільства.

© Кудіна І. О., 2014

З іншого боку, її правильна організація зацікавлює працівників підвищувати ефективність виробництва, а відтак безпосередньо впливає на темпи й масштаби соціально-економічного розвитку країни.

Витрати на оплату праці є одним з ключових елементів впливу на фінансовий результат, та одним з факторів прямого впливу на ціноутворення об'єктів реалізації. Визначивши значення впливу витрат на оплату праці на діяльність підприємства, встановлено, що вивчення особливостей їх формування, розподілу, аналізу є актуальним і потребує поглибленого дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окремі аспекти витрат оплати праці висвітлені в роботах таких вітчизняних вчених, як: Д. Богиня, Ф. Бутенця, Л. Вознюк, А. Загороднього, С. Мочерного, Л. Слюсарчук, А. Колот, В. Лагутіна, О. Павловської, Т. Стрибулевич, С. Цимбалюк.

Задля ефективного проведення подальшого дослідження пропонуємо дослідити сутність поняття «витрати на оплату праці» шляхом аналізу підходів вчених та науковців щодо його трактування.

Трактування поняття «витрати на оплату праці» в довідковій економічній літературі має значну схожість. Так, наприклад між авторами бухгалтерських, економічних та енциклопедичних словників було виявлено схожість між трактуваннями поняття «витрати на оплату праці» – це елемент собівартості продукції, в якому відображаються витрати на оплату праці основного виробничого персоналу.

Щодо навчальної та наукової економічної літератури, то автори цих груп також мають схожий підхід до поняття «витрати на оплату праці», наприклад, Ф.Ф. Бутинець вважає, що витрати на оплату праці включають заробітну плату за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу та компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці. Так само вважає Л.І. Слюсарчук і Т.О. Стрибулевич.

Можна зробити висновок, що різними авторами термін «витрати на оплату праці» трактується майже однаково. Оскільки витрати на оплату праці є не єдиним терміном, що окреслює процес витрачання грошових коштів для виплати заробітної плати, лікарняних та відповідних податків та відрахувань, що виникають при утриманні кадрового персоналу, належним є розгляд та співставлення терміну «витрати» з подібним терміном – «затрати».

**Метою статті** є розгляд різних трактувань сутності дефініцій «витрати» та «затрати», їх аналіз. Виявлення економічного змісту витрат на оплату праці та з'ясування проблемних питань щодо витрат на оплату праці та політики винагороди персоналу підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Теорія бухгалтерського обліку має точний характер і узгоджене використання термінів необхідно з урахуванням їх лексичного та економічного змісту. Лексичний зміст частково втрачається при перекладі термінів з російської та іноземних мов.

Питанню визначення понять «витрати» та «затрати» присвячено багато наукових праць таких вчених як: Ф.Ф. Бутинець, В.В. Сопко, М.І. Скрипник, О.С. Бакаєв, П.С. Безруких, Я.В. Соколов, А.М. Турило, І.Г. Кондратова та ін.

Дещо іншої думки дотримується С.С. Молчанов, який вказує на те, що поняття «затрати» є ширшим, ніж поняття «витрати», оскільки «затрати» – це засоби (як правило, але не обов'язково грошові), витрачені на купівлю будь-яких ресурсів для підприємства, які включають активи. Витрати, автор трактує як витрачені ресурси, які неможливо використати в майбутньому.

Згідно з сучасним економічним словником за редакцією Б.А. Райзенберга, Л.Ш. Лозовського та Є.Б. Стародубцевої затрати – це виражені в грошовій формі витрати підприємства на виробництво, обіг і збут продукції.

У свою чергу поняття «витрати» автори трактують як зменшення майна підприємства і збільшення боргових зобов'язань. До витрат належать: собівартість реалізованої продукції, загальновиробничі та адміністративні витрати, сплата відсотків, орендна плата, сплата податків.

Таким чином, підхід російських авторів базується на тлумаченні понять «витрати» і «затрати» як цілого і частини, множини і одиниці, тобто витрати включають в себе затрати і навпаки. Варто зауважити, що для потреб виробництва найчастіше використовуються саме ці дві економічні категорії, тому доцільно буде глибше вивчити питання відмінності між «витратами» і «затратами».

Різноманітність підходів до визначення понять «витрати» та «затрати», призводить до виникнення потреби аналізу нормативно-правових актів України, які регламентують сферу дії бухгалтерського обліку. Так, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] не містить визначення термінів «витрати» та «затрати». В НП(С)БО 1 «Зальні вимоги до фінансової звітності» під витратами розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [2]. В П(С)БО 16 «Витрати» висвітлено сутність «витрат звітного періоду». Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [3]. Натомість термін «затрати» відсутній. Схоже визначення терміну «витрати» містить стаття 14 розділу I Податкового кодексу України, а саме, витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [4]. П(С)БО 26 «Виплати працівникам» містить визначення виплат працівникам, що включають поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати [5]. Інструкція «Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку» містить роз'яснення щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку інформації про використанні активи за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності» [6]. Тобто, у нормативно-правових вітчизняних документах термін «затрати» не висвітлено. Виплати – це всі форми компенсацій, які надає підприємство в обмін на надані працівниками послуги. А щодо затрат, то вважаємо, що краще використовувати це поняття, як поняття, яке стосується підприємства опосередковано, тобто затрати – це оплати підприємством зовнішніх для нього ресурсів. У результаті проведеного дослідження виявлено, що більш широким за своїм змістовим навантаженням є поняття «витрат», яке охоплює і виплати, і затрати. Таким чином, з запропонованого розмежування тлумачень понять «витрати», «затрати» та «виплати» видно, що кожне з них відрізняється між собою за логічним і смисловим наповненням, тому їх не можна ототожнюватися.

Як соціально-економічна категорія, заробітна плата служить основним засобом задоволення особистих потреб працюючих, економічним важелем, що стимулює розвиток суспільного виробництва, ріст продуктивності праці, скорочення витрат на виробництво, засобом перерозподілу кадрів по галузях [7, с.145].

На наш погляд, найбільш повно дає визначення заробітної плати для потреб бухгалтерського обліку А.М. Колот. Він розкриває сутність заробітної плати з наступних позицій. По-перше, як економічна категорія заробітна плата відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості. По-друге, в умовах ринкової економіки заробітна плата – це інструмент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозиції і виражає ринкову вартість використання найманої праці. По-третє, для найманого працівника, робітника заробітна плата – це основна частина трудового доходу, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці та який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили. По-четверте, для підприємця заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці [8].

Згідно зі ст.1 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [9].

У даному трактуванні заробітна плата розглядається суто як винагорода за виконану роботу з погляду працівника. З точки зору підприємства поняття «заробітна плата» за своєю сутністю переходить до поняття «фонд оплати праці» або «витрати на оплату праці», оскільки виступає одним з елементів витрат операційної діяльності підприємства.

Тому останні два поняття можна ототожнювати, хоча у деяких джерелах інформації [10, с. 174] під витратами на оплату праці розуміється сума величини фонду оплати праці та соціальних нарахувань.

Заробітна плата як основна форма доходу найманих працівників та основа їх добробуту відіграє провідну роль у матеріальній мотивації і є найбільш дієвим інструментом активізації людського фактору. На думку д.е.н. проф. Ткаченко Н.М., заробітна плата являє собою «компенсацію трудового внеску працівників у діяльність підприємства, а відтак, мотивування працівників до ефективної та продуктивної праці є основною її функцією» [11, с. 125].

К. Крищенко розглядає двояку сутність заробітної плати: з одного боку, вона є категорією ринку праці та виступає зовнішньою щодо підприємства, з іншого – елементом ціни виробництва й формується на кожному конкретному підприємстві залежно від кінцевих результатів його діяльності [12, с. 35].

О.А. Дороніна стверджує, що «заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Це грошове вираження вартості і ціни товару «робоча сила» та частково результативності її функціонування» [13, с. 12].

Узагальнене значення заробітної плати в економічній системі подане на рис. 1.

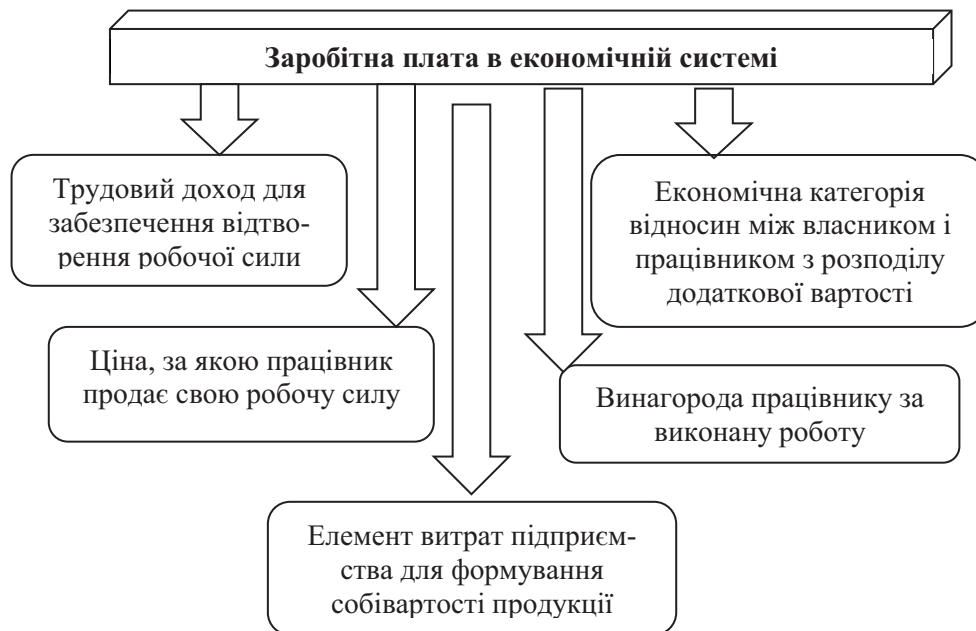


Рис. 1. Значення заробітної плати [систематизовано за 13, 14]

У сучасному товарному виробництві, заснованому на наймі робочої сили, заробітна плата – це елемент ринку праці, що виступає як ціна товару, у формі якого найманий працівник продає свою робочу силу.

Сутність економічної категорії виражається також в її функціях. Слово функція походить від латини і означає призначення, сферу діяльності, роль. Отже, функція оплати праці – це її призначення, роль, складова сфери практичної діяльності в узгодженості і реалізації інтересів головних суб'єктів соціально-трудових відносин.

Дієвість оплати праці, на думку І.В. Саух, визначається тим, наскільки в повній мірі вона виконує свої основні функції [15].

За умов ринкової економіки для оплати праці притаманні такі основні функції: відтворювальна, стимулююча, регулювальна (розподільча), соціальна та функція формування платоспроможного попиту населення (рис. 2)

Кожна функція оплати праці має своїх суб'єктів, які передусім зацікавлені в її реалізації. Так, у реалізації відтворювальної функції заробітної плати найбільш зацікавлені державні органи в повноцінному функціонуванні ринку праці. У реалізації соціальної функції заробітної плати зацікавлені переважно наймані працівники, а також держава, як гарант прав, свобод трудящих і соціальної справедливості в суспільстві. Проте, це не означає, що роботодавець байдуже ставиться до реалізації цієї функції, адже порушення принципу соціальної справедливості на практиці стає суттєвим де мотивуючим чинником і зачіпає інтереси роботодавця. У реалізації стимулюючої функції оплати праці найбільш зацікавлений роботодавець, оскільки він повинен отримати певний виробничий результат від використання найманої праці, що дозволяє йому зрештою мати очікуваний дохід і водночас власний інтерес – прибуток [8].



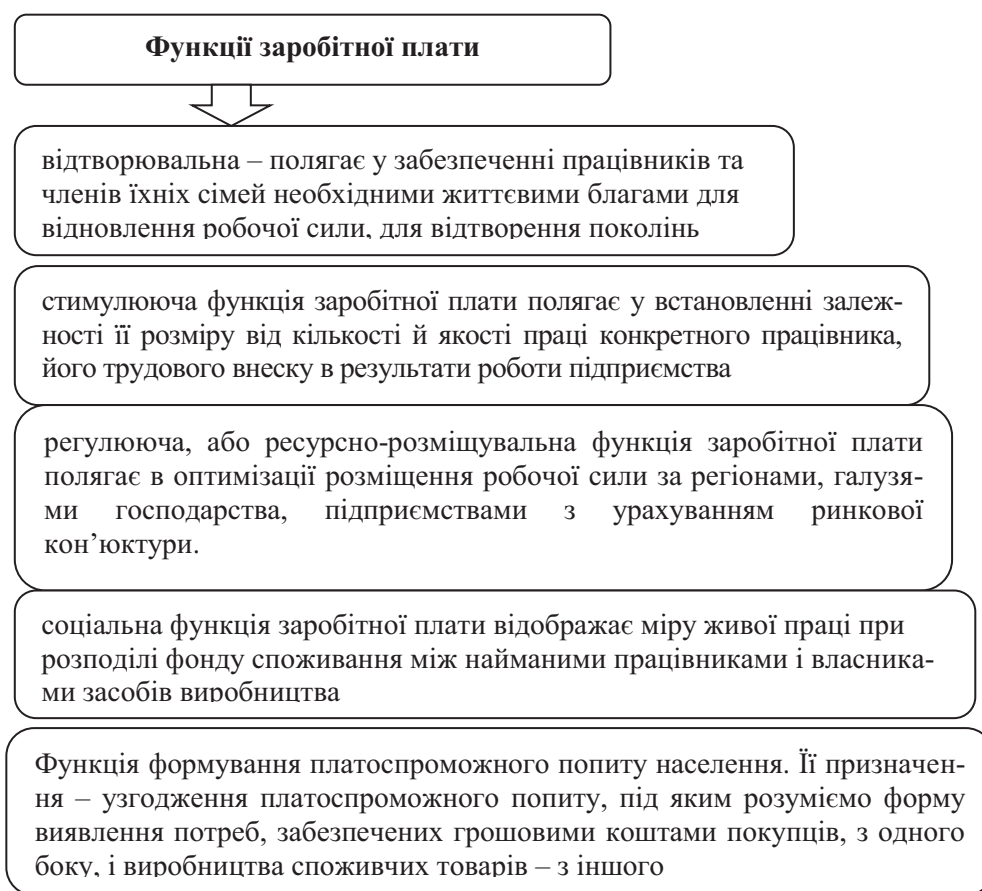


Рис. 2. Функції заробітної плати [розроблено на основі 8]

На сьогодні заробітна плата в Україні повною мірою не виконує жодну із зазначених функцій. Її рівень забезпечує не більш як 20% відтворення робочої сили, яке не відшкодовує навіть прямих витрат праці і не викликає заінтересованості в переорієнтації робочої сили на пріоритетні сфери діяльності. Заробітна плата нині виконує інші функції, представимо їх у вигляді рис. 3.

Як бачимо з рис. 3, заробітна плата виконує такі функції: забезпечення зайнятості, запобігання безробіттю ціною заниження заробітної плати, це обумовлюється тим, що роботодавець може маніпулювати своїми витратами на оплату праці, і тим самим наймати на роботу менш кваліфікованих працівників і платити їм нижчу заробітну плату.

Наступна функція – забезпечення соціальних гарантій, звичайно, роботодавець має нести повну відповідальність по виплаті соціальних гарантій працівнику, який працює на його виробництві. Збереження попереднього статусу, пов'язаного із попереднім робочим місцем – ця функція допомагає працівникам зберегти свою репутацію, навіть якщо працівник змінює місце роботи. Щодо стримування інфляції шляхом заборгованості із заробітної плати, то ця функція дозволяє побачити як впливає на інфляційні процеси заборгованість із заробітної плати. Функція перерозподілу зайнятих по галузях і сферах економіки – це функція, яка дозволяє побачити яка частина робітників вирішили змінити галузь і сферу роботи.



Рис. 3. Нові функції заробітної плати [систематизовано на основі 16]

В нашій країні надто поширене таке явище, як нелегальна діяльність та вторинна зайнятість, тому ця функція надто актуальна. І на решті, посилення мобільності робочої сили – це здатність працівників швидко виконувати свої обов'язки за допомогою допоміжних засобів.

Залежно від цільового призначення витрати на оплату праці підприємства набувають різного характеру та мають свою специфіку трактування та облікового відображення. Тому пропонуємо дослідити витрати на оплату праці через призму класифікаційних ознак.

Залежно від способу розрахунку заробітної плати (на основі фактично відпрацьованих годин або залежно від фактично виконаного обсягу роботи) виділяють форми та системи заробітної плати відображені на рис. 4.

На підприємствах України діють дві форми оплати праці працівників – погодинна та відрядна, які містять низку систем для різних організаційно-технічних умов праці.

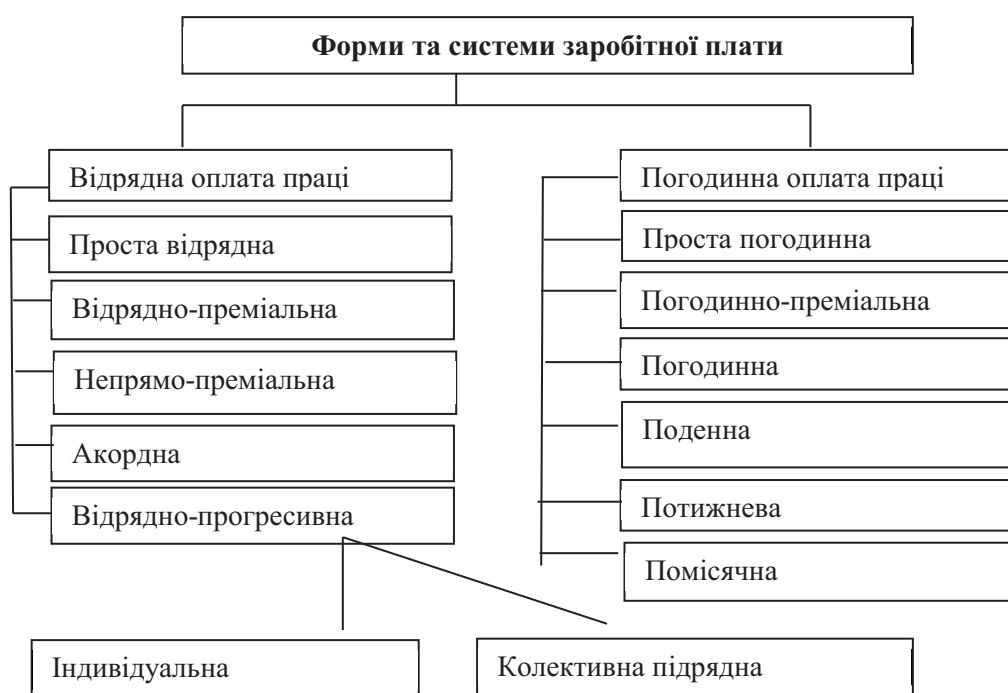


Рис. 4. Форми та системи оплати праці

Погодинна заробітна плата нараховується робітникам залежно від кваліфікації і фактично відпрацьованого часу. Вона застосовується для оплати праці тих робітників, виробіток яких неможливо чітко нормувати, в роботі яких головним є не зростання продуктивності праці, а підвищення якості продукції, виробіток яких в основному залежить не від їх індивідуальних трудових зусиль, а визначається технологічним процесом. Функції ж робітника зводяться тільки до налагоджування, спостереження і контролю за роботою обладнання. При погодинній формі величина заробітної плати обчислюється як добуток погодинної ставки і кількості праці. Погодинна оплата передбачає просту погодинну систему, що обумовлює оплату за фактично відпрацьований час та погодинно-преміальну, яка враховує ще й інші моменти: виконання норми, ріст продуктивності праці, якість робіт і продукції, економію ресурсів.

Відрядна форма заробітної плати застосовується на роботах, де праця піддається точному і повному обліку, де широко використовуються норми виробітку. Величина заробітної плати при ній обчислюється як добуток розцінки одиниці виробу і кількості виробів. Виділяють такі системи відрядної заробітної плати: пряма відрядна заробітна плата; відрядно-прогресивна заробітна плата; відрядно-регресивна заробітна плата; відрядно-преміальна заробітна плата; акордна заробітна плата; колективна відрядна заробітна плата.

Система оплати праці – це сукупність правил, які визначають співвідношення між мірою праці й мірою винагороди працівників. Відрядна форма оплати праці має такі системи: пряма відрядна, відрядно-преміальна, прогресивна, непряма відрядна, акордна, бригадна. Пряма відрядна система – це система, при застосуванні якої виробіток нараховується тільки за виконану роботу (виготовлену продукцію). Відрядно-преміальна система – це різновид відрядної форми оплати праці, при якій крім заробітної плати, належної за виконану роботу, виплачується премія. Відряд-



но-прогресивна система оплати праці – це різновид відрядної форми оплати праці, при якій робота, виконана в межах встановлених норм, оплачується за звичайними відрядними розцінками, а частина роботи, виконаної понад норму – за прогресивно-зростаючими розцінками і в залежності від проценту перевиконання норм. Акордна система оплати праці – це різновид відрядної системи, при якій норма і розцінка для виконавця або групи виконавців встановлюється не за кожною окремою операцією, а на весь комплекс робіт.

Таким чином, можна виділити факт, що останні десятиріччя характеризуються все більш широким застосуванням погодинної заробітної плати і відповідним скороченням відрядної внаслідок зростання механізації та автоматизації виробництва. У Великобританії, США, Німеччині і Франції 60-70% промислових робітників отримують погодинну заробітну плату.

В умовах становлення ринкової економіки дедалі більшого поширення набуває контрактна система оплати праці, яка може застосовуватися разом з наявною на підприємстві системою оплати праці. Контракт – це особлива форма трудового договору між найманим працівником і власником підприємства, організації або уповноваженим органом. За контрактом працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою і правилами внутрішнього розпорядку. А власник підприємства або уповноважений ним орган зобов'язується сплачувати працівникові заробітну плату й забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін. Контракт укладається в письмовій формі. Оплата за контрактом встановлюється з урахуванням складності і відповідальності праці, кваліфікованого рівня і ділових якостей працівника. За угодою сторін контракт може бути розірваний у будь-який час за ініціативою як працівника, так і підприємства.

Терміновість контракту дозволяє зробити трудові відносини мобільнішими, забезпечити високу мотивацію праці, його продуктивність і якість, позбавитися безперспективних, несумлінних працівників, змінити структуру кадрів, що в умовах ринку стає неминучим.

Оплата праці по трудовому рейтингу передбачає облік таких компонентів:

освітнього рівня ( $K_0$ ); досвіду роботи ( $K_d$ ); уміння працівника втілювати в конкретні справи свої знання і досвід ( $K_z$ ).

Освітній рівень характеризується коефіцієнтом  $K_0$  (0,8 і зростає пропорційно зростанню знань працівника, його частці участі в раціоналізації і винахідливості).

Досвід роботи характеризується коефіцієнтом  $K_d$ , числові значення якого підібрані так, щоб зменшити текучість кадрів в перші роки роботи і забезпечити щорічний стабільний приріст зарплати на певний період. За перші 6 років цей приріст складе 0,3, а в подальші роки – 0,05.

Останній чинник, реалізований через коефіцієнт  $K_z$ , свідчить про місце працівник в структурі підприємства і відповідає розряду працівника. Визначається він, на думку робітників системи, не по довідниках, а колективом, який «краще знає, хто є хто». Добуток трьох коефіцієнтів і визначає трудовий рейтинг працівника.

Для узгодження заробітної плати з результатами праці ціна рейтингу визначається шляхом розподілу фонду оплати праці на суму рейтингів усіх працівників і на основі «ціни одиниці коефіцієнта» формується базова заробітна плата. Якщо порівняти із тарифною сіткою, то це буде міні заробітна плата, встановлена на підприємстві.

$$ЗПр = Бзн \times Pp \times Kn \times Kзк \times Kстр \quad (1)$$

де  $B_{zn}$  – базова заробітна плата,

$R_p$  – рейтинг працівника,

$K_n$  – коефіцієнт виконання планового завдання,

$K_{як}$  – коефіцієнт якості праці на підставі стандартів підприємства,

$K_{стр}$  – страховий коефіцієнт.

Дана система оплати праці розроблена з урахуванням практики японських підприємств і несе на собі відбиток особливостей оплати праці в Японії.

Вибір системи оплати цілком і повністю є прерогативою роботодавця, але він повинен бути обговорений з робітником у встановленому законодавством порядку. Адміністрація підприємства, виходячи із завдань з випуску продукції, її якості і строкам постачання, можливостей впливу робітників на реалізацію наявних резервів виробництва з урахуванням їх статевих, вікових, професійно-кваліфікаційних та інших особливостей, розробляє конкретні системи оплати і пропонує їх до включення в колективний договір. Профспілка або інший, уповноважений трудовим колективом на переговори, орган може не погодитися із запропонованими системами тільки у разі, якщо вони потребують надмірної інтенсивності праці і погрожують нанести шкоду здоров'ю робочого.

Варто відмітити, що розрізняють номінальну і реальну заробітну плату. Номінальна заробітна плата являє собою суму грошей, яку отримує робітник за виконану роботу. На її величину впливають різні фактори: рівень кваліфікації, різні умови й ефективність праці та кількість і якість праці.

Підвищення середньомісячної зарплати на перший погляд свідчить про певне поліпшення добробуту населення. Але точнішим показником тут є реальна заробітна плата.

Реальна заробітна плата – це сума матеріальних і духовних благ та послуг, які можна придбати за номінальну зарплату. Реальна зарплата залежить від ряду факторів:

- 1) рівня номінальної зарплати;
- 2) цін на товари і послуги, які споживає населення;
- 3) величини податків, які сплачуються різними верствами населення в бюджет.

Слід також звернути увагу на те, що основою організації оплати праці є тарифна система. Згідно зі статтею 96 Кодексу законів про працю України основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик.

Тарифна система оплати праці – це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, значення галузі та інших факторів, що характеризують якісну сторону праці.

Основою побудови системи тарифних ставок і окладів є мінімальна заробітна плата. Мінімальна заробітна плата – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці. До мінімальної заробітної плати не включаються доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати.

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється і переглядається відповідно до статей 9 і 10 Закону України «Про оплату праці» та не може бути нижчим від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

З усього зазначеного можна зробити висновок, що заробітна плата – це об'єк-

тивно необхідний для відтворення робочої сили та ефективного функціонування виробництва обсяг вираженої в грошовій формі основної частини життєвих засобів, що відповідає досягнутому рівневі розвитку продуктивних сил і зростає пропорційно підвищенню ефективності праці працівників [17, с. 450].

Для оцінки розміру заробітної плати найманих працівників застосовується показник Фонду оплати праці.

Фонд оплати праці складається з: фонду основної заробітної плати, фонду додаткової заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів), відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців. Головним елементом основної заробітної плати працівників бюджетних установ є заробітна плата, нарахована за відпрацьований час (виконану роботу) за тарифними ставками, посадовими окладами чи за середнім заробітком незалежно від форм і систем оплати праці.

Додаткова заробітна плата являє собою винагороду за працю понад установлені норми, за трудові успіхи й винахідливість та за особливі умови праці. До неї належать надбавки й доплати до тарифних ставок посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством (за високу професійну майстерність, персональні надбавки, за високі досягнення у праці, за знання й використання іноземної мови, за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування чи збільшення обсягу виконаних робіт, за роботу у шкідливих умовах, інші надбавки й доплати); премії працівникам за виробничі показники, винагорода за вислугу років, стаж роботи; оплата праці працівників, які не перебувають у штаті установи, за виконання робіт згідно з договорами цивільного правового характеру; оплата праці у вихідні та святкові дні, понаднормовий час, оплата щорічних і додаткових відпусток відповідно до чинного законодавства, грошові компенсації за невикористану відпустку, оплата навчальних відпусток.

До інших заохочувальних і компенсаційних виплат належать виплати у формі винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами й положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачено актами чинного законодавства або такі, що здійснюються понад установлені зазначеними актами норми.

Конкретний перелік усіх виплат, які належать до основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат, встановлено Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою Міністерством статистики України від 11.12.1995 року №323 [18].

Сьогоднішню ситуацію у сфері оплати праці можна охарактеризувати як таку, що має певну невизначеність, нерегульованість, не контрольованість. Про це можна говорити, аналізуючи дані державної статистики. Так, показники рівня життя населення за 2010 – 2013 рр. показують, що знижується частка заробітної плати у структурі доходів населення, посилюється необґрунтована міжрегіональна і міжгалузева диференціація із заробітної плати. Структура оплати праці розбалансована: надтарифна частина заробітної плати на багатьох підприємствах перевищує базову тарифну частину, порушені пропорції в оплаті праці працівників підприємства.

Низька заробітна плата, затримка її виплати негативним чином позначаються на ставленні працівників до своїх прямих обов'язків і є одним з мотивів вимушеної вторинної зайнятості. Тому метою і шляхами реформування заробітної плати є

створення кожній працездатній людині умов для підтримання своєю працею необхідного рівня життя; забезпечення реалізації відтворювальної, стимулюючої, регулюючої та стимулюючої функції заробітної плати.

Але для того, щоб розробити шляхи реформування системи оплати праці необхідно насамперед розглянути негативні моменти даної ситуації. Чинні системи оплати праці мають низку недоліків. Головний недолік полягає в тому, що заробітна плата погано, а нерідко взагалі не пов'язана з кінцевими результатами праці, результати праці є колективними, а оплата праці – індивідуальною. Щоб подолати цей недолік, потрібно зробити одне з двох: або індивідуалізувати результати, або колективізувати систему оплати. Перший шлях виключений, оскільки у принципі неможливо відділити результати від їх колективної природи.

Стосовно системи оплати праці можна виділити такі недоліки:

- зростання оплати праці не пов'язане із зростанням ефективності;
- чинна система не орієнтована на співпрацю;
- система оплати не є досить гнучкою.

Зазначаючи, що чинні системи не орієнтують на колективну співпрацю, мають на увазі відому роз'єднаність працівників, і перш за все, керованих і управлінців.

Враховуючи всі недоліки організації оплати праці, варто визначити шляхи виходу з кризи заробітної плати. Необхідне відновлення заробітної плати як реально ефективної діючої економічної категорії ринкової економіки, відновлення її основних функцій.

Першим завданням в реформуванні оплати праці за стимулюючим механізмом має бути підвищення реальної заробітної плати до вартості робочої сили. Заробітна плата – категорія не тільки економічна, а й соціальна, покликана забезпечити людині певний соціальний статус. Витрати на відшкодування вартості робочої сили не можуть не передбачати, крім покриття витрат на харчування, одяг, також витрат на утримання житла, освіту, медичне обслуговування, соціальні потреби робітника. Вирішення питань рівня мінімальної і середньої заробітної плати необхідно орієнтувати на мінімальний споживацький бюджет, обчислений диференційовано стосовно категорії працівника, видів виробництва. Для цього необхідно визначити найбільш ефективні системи оплати праці для окремих категорій працівників із урахуванням ефекту її застосування на прибуткових підприємствах:

- для робітників основного виробництва доцільна відрядно-преміальна; не доцільні погодинна проста, відрядна колективна, погодинна преміальна та безтарифна;
- для робітників допоміжного виробництва доцільна погодинно-преміальна; менш доцільна погодинна проста; недоцільні акордна, відрядна (всі форми) та безтарифна;
- для службовців доцільна погодинна преміальна; менш доцільна погодинна проста; недоцільна відрядна (всі форми) та безтарифна;
- для професіоналів та фахівців та керівників доцільна погодинна преміальна; менш доцільна безтарифна; недоцільні всі інші.

**Висновки та пропозиції.** На підставі вищезазначеного можна зробити висновок, що для вирішення проблеми підвищення реальної заробітної плати виняткового значення в умовах економічної трансформації набувають питання: зміни типу економічної системи; максимально можливого скорочення масштабів тіньової економіки; розвитку ринкових відносин і створення здорового конкурентного середовища; оптимізація структури витрат виробництва; послаблення податкового тиску; зростання продуктивності праці та капіталу.

Подальше реформування оплати праці має органічно поєднуватись з загальним процесом ринкової трансформації, передусім у податковій, грошово-кредитній, фінансовій системах, сфері соціального захисту, з дальшою стабілізацією національної грошової одиниці, проведенням адміністративної реформи.

Таким чином, зростання реальної заробітної плати в сучасних умовах економічної трансформації вимагає комплексного системного підходу до вирішення цього складного завдання – синхронного реформування форм та систем оплати праці, інвестиційно-інноваційної, податкової, грошово-кредитної систем, ціноутворення, політики доходів і зайнятості населення.

### ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]: закон України від 16.07.1999 р. №996-14 (редакція станом на 01.01.2014). – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Законодавство України.
2. *НП(С)БО 1* «Зальні вимоги до фінансової звітності» № 73: станом на 07.02.2013 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon2.rada.gov.ua](http://www.zakon2.rada.gov.ua).
3. *П(С)БО 16* «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318: станом на 09.08.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
4. *Податковий кодекс України* від 01.09.2013 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
5. *П(С)БО 26* «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601: станом на 10.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
6. *Інструкція* «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджена наказом МФУ від 30.11.1999 р. №291 станом на 09.08.2013 р. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99](http://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99).
7. *Грачова Р.* Бухгалтерський облік податку на прибуток / Р. Грачова // Дебет-Кредит. – 2011 – №18.
8. *Колот А.М.* Мотивація персоналу: підручник/ А.М. Колот. – К.: В-во КНЕУ, 2002. – 337 с.
9. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР: станом на 11.08.2013 р. – [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2694-12>.
10. *Бутинець Ф.Ф., Бородкін О.С., Герасимович А.М., Кірейцев Г.Г., Кузьмелій М.В.* Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закладів / Ф.Ф. Бутинець (ред.). – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2008. – 687 с.
11. *Ткаченко Н.М.* Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність.: підручник. / Н.М. Ткаченко // 6-те видання. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
12. *Крищенко К.* Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці / К. Крищенко // Україна: аспекти праці. – 2007. – № 6. – С. 32 – 38.
13. *Дороніна О.А.* Стратегія формування системи оплати праці на промисловому підприємстві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / О.А. Дороніна. – Донецьк, 2005. – 20 с.
14. *Гетьман О.О.* Економіка підприємства: навч. посіб. / О.О. Гетьман, В.М. Шаповал. – [2-ге вид.] – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
15. *Саух І.В.* Витрати на оплату праці: економічна сутність / І.В. Саух // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – №4 (54). – С. 228 – 292.
16. *Долук А.В.* Виплати на оплату праці та політика винагороди персоналу корпорації: економічний зміст / А.В. Долук // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць. – К.: ПП «Рута», 2013. – С. 85.
17. *Бухгалтерський облік: навчальний посібник для студентів ВНЗ* / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 672 с.
18. *Інструкція* зі статистики заробітної плати [Електронний ресурс]: наказ Держкомстат України від 13.01.04 р. № 5. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>. – Законодавство України.