

УДК 657

*О.І. Мазіна,
к.е.н. доцент,
Л. Порохнявко,
студентка,
Київський національний
торговельно-економічний університет*

ВАРТІСТЬ ПРАЦІ ТА ЇЇ ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Актуальність теми дослідження. В умовах ринку механізм оплати праці підлягає суттєвій трансформації. Основною його метою є стимулювання продуктивності праці у відповідності з трудовим вкладом працівників у суспільне виробництво. Оплата праці як система економічного стимулювання орієнтує виробничий персонал на пошук і реалізацію резервів росту продуктивності, підвищення якості, зниження собівартості продукції. Облік праці й її оплати займає одне з центральних місць в системі бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика заробітної плати як у теоретичному, так і практичному аспектах є надзвичайно актуальною. Ці проблеми досліджували такі видатні економісти як В. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, Т. Мальтус, К.Маркс. Серед вітчизняних вчених вивченню тематики заробітної плати присвятили С.В. Васильчак [2], Н. Л. Вачевська [3], О. А. Грішнова [4], А. В. Калина [5], І. Л. Петрова [6], Л.М. Яременко [7] і ін.

Проте в економічній літературі відсутній єдиний підхід до суті заробітної плати, до вирішення проблем, що виникають на ринку праці в розрізі визнання рівня заробітної плати, її диференціації, інструментів державного регулювання заробітної плати, що спонукає до подальшого дослідження цього питання.

Метою даної роботи є виявлення проблемних питань щодо обліку розрахунків з працівниками на підприємстві та пошук шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження.

За даними органів статистики заборгованість перед

© О.І. Мазіна, Л.Порохнявко , 2013

працівниками по заробітній платі має тенденцію до зменшення. Так, станом на 1 січня 2010 р. заборгованість із виплат заробітної плати в Україні становила 1218,1 млн грн., на 1 січня 2011 р. – 977,4 млн грн., на 1 січня 2012 р. – 893,7 млн грн. В цій сумі значна частина є простроченою заборгованістю по заробітній платі, що ще більше актуалізує проблему. Актуальності даному питанню додає ще й те, що при абсолютному зменшенні суми заборгованості із виплати заробітної плати, з року в рік зростає рівень безробіття [1].

Праця є найважливішим фактором економіки, який має ознаки як товару так і спрямованої дії, що призводить до створення доданої вартості. Звідси виникає необхідність оцінити працю та її оплату в усіх її проявах, в т.ч. і для достовірного відображення в системі бухгалтерського обліку. В ринкових умовах господарювання найважливішими його завданнями є: розрахунки з персоналом підприємства по оплаті праці (нарахування, інші виплати), віднесення витрат на собівартість продукції (робіт, послуг), збір і групування показників з праці для оперативного керівництва і складання необхідної звітності, а також розрахунків з органами соціального страхування

Оплата праці завжди перебувала у центрі уваги науковців. Вперше заробітну плату як ціну праці визначив відомий англійський економіст Вільям Петті ще у XVII ст. Концепція заробітної плати як ціни праці стала одним з класичних варіантів її тлумачення у економічній теорії. Величину заробітної плати англійський дослідник трактував через «природну ціну праці», рівень якої визначається фізіологічним мінімумом засобів існування найманого робітника та членів його сім'ї. Тобто рівень заробітної плати визначається економічними, а не правовими чинниками, а працівник отримує тільки частину створеної ним вартості, а решту присвоює власник підприємства [8, с. 322].

А.Сміт та Д.Рікардо розробили теоретичні основи концепції розуміння заробітної плати як ціни праці. Сміт зазначав: «За наявності високої заробітної плати можна завжди знайти працівників більш діяльних, старанних і тямущих, ніж за низької заробітної плати» [8, с. 331]. Також дослідник виділив низку чинників, які впливають на рівень заробітної плати: національні традиції, культурний рівень нації, норми споживання продуктів,

організованість робітників у боротьбі за свої інтереси. Цю думку поділяв Давід Рікардо. Концепцію заробітної плати Д. Рікардо запозичив у своїх попередників (В. Петті, Ф. Кене, А. Тюрго), трактуючи її як ринкову ціну праці, але намагався «вдосконалити» з позицій теорії народонаселення та закону заробітної плати Т. Мальтуса. «Природною ціною праці, - писав Д.Рікардо, - є та, яка необхідна, щоб робітники мали можливість існувати і продовжувати свій рід без збільшення або зменшення їхньої кількості» [8, с. 340].

К. Маркс розглядав заробітну плату в органічній єдності з вартістю товару робоча сила. «Вартість робочої сили — це вартість життєвих засобів, необхідних для підтримання життя її власника. Сума життєвих засобів, — писав К. Маркс — повинна бути достатньою для того, щоб підтримати трудящого індивіда як такого в стані нормальної життєдіяльності» [9].

Згідно з поглядами К. Маркса, якщо робочу силу розглядати з точки зору вартості, то зрозуміло, що, як і будь-який інший товар, вона потребує суспільно необхідних витрат на своє відтворення за даних суспільних умов. Мінімальна межа цих витрат - вартість життєвих засобів, що фізично необхідні робітникам [9].

Варто відмітити, що такий підхід до трактування економічної сутності заробітної плати є дуже схожим із досить актуальною зараз концепцією людського капіталу. Проявом, або функцією людського капіталу є робоча сила, яка здійснює роботу по створенню будь-яких матеріальних і нематеріальних цінностей. Питання виміру такої робочої сили тісно пов'язане з вартістю людського капіталу з однієї сторони і оплатою праці, як адекватної винагороди, що забезпечує його збереження – з іншої сторони [10].

Наукова економічна література приводить велику кількість визначень заробітної плати, а її автори постійно намагаються удосконалити визначення сутності заробітної плати та функцій, які вона повинна виконувати в сучасних умовах [9].

Загалом, визначення заробітної плати, що використовують сучасні науковці, можна розмежувати за двома категоріями – правовою і економічною (рис.1)



Рис.1. Групування визначень заробітної за економічною і правовою категоріями

Отже, вплив економіко-правового визначення оплати праці на його облікове відображення має глибокий зміст, оскільки у кожній з цих категорій заробітна плата одержує різне трактування.

Оплата праці, як економічна категорія, вимагає бути такою, щоб забезпечити подальше відтворення робочої сили, здатності до праці та інших основних потреб працівника. При цьому, на мікроекономічному рівні заробітна плата є елементом витрат, а на макроекономічному рівні – частиною національного доходу, що розподіляється по кількості і якості праці. Наявні протиріччя між баченням заробітної плати на рівні підприємства як статті витрат та необхідності її зменшення для зростання прибутку, забезпечення відтворюючої і стимулюючої функції заробітної плати для подальшого збереження здатності працівника до праці на макrorівні є проблемним.

Правовий аспект заробітної плати повинен спрямовуватися на врегулювання цих протиріч та на рівні законодавства встановлювати такі відносини між державою, підприємством і працівником, які

зможуть забезпечити рівень заробітної плати як для відтворення робочої сили так і для стимулювання продуктивності праці.

Основним нормативним документом, яким регламентують бухгалтерський облік оплати праці на підприємстві є П(С)БО 26 «Виплати працівникам». Вимоги до відображення інформації про оплату праці в фінансовій звітності встановлюються МСБО 19 «Виплати працівникам». Обидва документа мають багато спільних визначень, хоча є і суттєві відмінності (табл. 1) [13, 14].

Таблиця 1.

Порівняння окремих визначень щодо оплати праці в П(С)БО 26 і МСБО 19

| № | П(С)БО 26 | МСБО 19 |
|---|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Виплати працівникам включають: | |
| | поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати | короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні |
| 2 | Поточні (короткострокові) виплати працівникам – це | |
| | виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу | виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги |
| 3 | Поточні (короткострокові) виплати працівникам включають: | |
| | заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час; премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо. | зарплати робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення; короткострокові компенсації за відсутність; участь у прибутку та премії, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги; негрошові пільги |
| 4 | Зобов'язання щодо виплат при звільненні | |
| | визнається у разі, якщо підприємство має безвідмовне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до | - це виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті: 1. рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до |

Продовження табл.1.

| 1 | 2 | 3 |
|---|--|--|
| | досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні за власним бажанням згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою | встановленої дати виходу на пенсію, або 2. рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати |
| 5 | Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою | |
| | визначаються з такою регулярністю, щоб відображені у фінансовій звітності суми зобов'язання, активу і витрат (доходів), пов'язаних з такою програмою, суттєво не відрізнялися від сум зобов'язання, активу і витрат (доходів), визначених на дату балансу з урахуванням змін в актуарних припущеннях | - це теперішня вартість (без вирахування будь-яких активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному та попередніх періодах |

Порівняння окремих статей національного і міжнародного стандартів показує, що суттєвих розбіжностей між ними не так вже і багато. Це забезпечується за рахунок того, що П(С)БО 26 «Виплати працівникам» формувалося на основі положень однойменного міжнародного стандарту бухгалтерського обліку [14].

Проте слід зазначити, що підходи до обліку та відображення у звітності розрахунків з працівниками по заробітній платі в МСБО 19 «Виплати працівникам» розкривають набагато ширший спектр взаємовідносин між працівниками та підприємством порівняно з національним стандартом.

Так, згідно із міжнародними стандартами у структуру короткострокових виплат працівникам включається така стаття як негрошові пільги, які передбачають виплати на медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг.

Дана стаття виплат є дуже важливою для забезпечення умов відтворення робочої сили за рахунок соціального пакету, проте на вітчизняних підприємствах формуванню фондів на такі виплати не приділяється належної уваги.

Отже, заробітна плата – це точка перетину інтересів багатьох суб'єктів: підприємства, працівника, держави і ін. Кожен з них оцінює значення заробітної плати, якщо не як найважливішого об'єкта, то, принаймі, суттєво важливого. Тому важко переоцінити

значення роботи бухгалтера, пов'язаної з обліком заробітної плати. Помилка у нарахуванні заробітної плати автоматично призводить до цілої серії помилок і порушень, які є найважчими за своїми наслідками.

Бухгалтерський облік на підприємстві повинен забезпечувати:

- точний розрахунок заробітної плати кожного працівника відповідно до кількості і якості витраченої праці, правильний підрахунок утримань із заробітної плати;
- контроль за дисципліною праці, використанням часу і виконанням норм виробітку робітниками, своєчасним виявленням резервів подальшого зростання продуктивності праці;
- правильне нарахування і розподіл за напрямками витрат відрахувань на соціальне страхування.

Здійснивши аналіз підходів до трактування сутності заробітної плати, пропонуємо наступне визначення: заробітна плата – це вираження у грошовій формі вартості і ціни робочої сили, що виступає у формі заробітку, який отримує найманий працівник у результаті реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили.

Одним із важливих аспектів є те, що заробітна плата має не лише компенсувати витрати сил, енергії, здоров'я, які були понесені працівником та відобразити вартість його умінь і навичок у грошовому еквіваленті, потрібно також щоб рівень оплати праці та інші заохочення працівника, в т.ч матеріальні і нематеріальні, сприяли накопиченню його людського капіталу. На жаль, на сьогодні в Україні далеко не всі роботодавці приділяють увагу питанню саме гідної оплати праці. Для вирішення зазначеної проблеми слід забезпечити:

1. створення умов для формування заробітної плати на принципах вартості і ціни робочої сили;
2. посилення соціальної захищеності працюючих;
3. впровадження пайової участі працівника у прибутках підприємства;
4. включення у склад заробітної плати негрошових пільг, як це встановлюється міжнародними стандартами фінансової звітності.

Список використаних джерел

1. Сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>
2. Васильчак С.В. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві / С.В. Васильчак, О.Р. Жидяк, Т.М. Полянчич // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.12. – С. 152-157.
3. Вачевська Н.Л. Теоретичні аспекти заробітної плати в умовах ринкової економіки // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – №1(43). – С. 177-187.
4. Грішнова О. А. Людський розвиток: Навч. посіб. /О.А.Грішнова – К.: КНЕУ, 2006. – 308 с.
5. Калина А.В. Соціально-економічна сутність заробітної плати / А.В. Калина // Формування ринкових відносин в Україні. – 2003. – № 4 (23). – С.81-85.
6. Український ринок праці: особливості розвитку та ефективність функціонування: Монографія //За ред. д-ра екон. наук, проф. І.Л. Петрової: – Київ: Фенікс, 2004. – 332 с.
7. Яременко Л.М. Концептуальні засади оплати праці в умовах ринкової економіки // Економічний вісник. – 2010. – Вип. 15/1. [Електронний ресурс].
http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evu/2010_15_1/Yarem.pdf.
8. Ковальчук В.М. Історія економіки та економічної думки: навч. посіб. / В.М. Ковальчук, М.В. Лазаревич, М.І. Сарай –К.: Знання, 2008 – 647 с.
9. Кравченко М.А. Сутність оплати праці як економічної категорії [Електронний ресурс] / М.А. Кравченко // – Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/biznes/2010_1/2010/01/..](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/biznes/2010_1/2010/01/)
10. Мазіна О.І. Оплата праці як основний фактор збереження людського капіталу. Зб. наук. пр. «Проблеми раціонального використання економічного та природо-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції» вип.16. Зб.1. - 2010 р. с. 330
11. Семенов Г. А., Андрущенко Л.О. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці [Електронний ресурс] / Г. А. Семенов, Л.О. Андрущенко // – Режим доступу:

http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/dtr/ep/2009_2/files/Econ_02_2009_Semenov_Andrushenko.pdf

12. Бухгалтерський облік і контроль операцій з виконання колективного договору: організація і методика: автореф. дис. канд. екон. наук [Електронний ресурс] / К.В. Шиманська; Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир, 2010. – 21 с.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. N 1591

14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011