

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА В ЧАСТИНІ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА РОБОЧУ СИЛУ

*Запропоновано концептуальні підходи до формування витрат на роботу силу в системі інформаційних ресурсів рахунків бухгалтерського обліку*

**Ключові слова:** облікова політика, витрати, робоча сила

**Постановка проблеми.** В умовах кризи підвищується необхідність проведення дослідження робочої сили, що пов'язано із зростанням ролі знань у економічній діяльності держави та розвитку суспільства в загалі, інтелектуалізацією праці на виробництві, необхідністю впровадження інноваційних технологій.

Головне багатство підприємства – робоча сила з її індивідуальними цінностями, знаннями, відповідною кваліфікацією та надбаннями, що є основою забезпечення розширеного відтворення благ та послуг, розвитку сучасного ринку праці та найбільш важливою умовою економічного розвитку суб'єктів господарювання. Людський фактор нині стає стратегічним та одним з найважливіших аспектів виживання підприємства в нестабільних умовах розвитку ринкових відносин. Сучасний стан відтворення робочої сили засвідчує наявність великої кількості проблем. Однією з них є низький рівень її вартості. За розрахунками науковців вартість робочої сили в Україні занижена як мінімум в 2,5-3 рази [1].

В Україні відбувається штучне заниження вартості робочої сили, що успадковане від адміністративно-планової економічної системи з її низьким рівнем заробітної плати і високими обсягами споживання, які розподілялися через так звані суспільні фонди шляхом дотацій. Перехід до ринкової системи зруйнував систему дотацій, проте прагнення витримати конкуренцію на світовому ринку обумовлює необхідність збереження низької вартості робочої сили. Економіка, що базується на низькій вартості робочої сили, не може забезпечити високі стандарти споживання, якісне відтворення робочої сили, а навпаки проковує відплив найбільш ініціативних, економічно активних громадян до інших країн або їх залежність від різноманітних соціальних дотацій.

Світовий досвід переконливо засвідчує, що найважливішим двигуном ефективного управління щодо використання робочої сили є бізнес-інформація. Тому, вітчизняна система обліково-інформаційного забезпечення управління робочою силою потребує ретельного перегляду, наукового осмислення та методологічної модернізації.

### **Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій.**

Загалом, категорія "вартість робочої сили" є досить складною. Сьогодні її розглядають як в теоретичному, так і практичному значенні. Сучасна теоретична конструкція природи вартості робочої сили базується на поєднанні інтересів найманих працівників та роботодавців. Обов'язковими складовими визначення вартості робочої сили є витратність та результативність. Їх постійна присутність у формуванні параметрів цього показника впливає з двох об'єктивних обставин: необхідності забезпечення за будь-яких умов відтворення робочої сили хоча б на рівні фізіологічного виживання й об'єктивної потреби мати конкретні результати діяльності, а, отже, джерело покриття витрат на роботу силу [2].

Питання сутності та структури вартості робочої сили знайшли місце у невеликій кількості наукових дискусій. Так, І.Д. Півоварчук притримується статистичного трактування витрат на роботу силу та стверджує, що „вартість робочої сили включає грошову оцінку всього особистого споживання економічно активного населення, що обумовлено заробітною платою, ресурсами роботодавця та держави” [3, с. 175]. Тобто, вартість робочої сили може визначатися на рівні підприємства і держави. В свою чергу, Ю.М. Павлючок та А.А. Козлов розглядають вартість робочої сили вже з трьох сторін: для держави в якості вартості робочої сили виступають сукупні витрати на неї, для робітника – власний дохід, а

для роботодавця – всі витрати, пов'язані з робітником [4, с. 42]. Заслугує на увагу підхід О.В. Захарової, яка розглядає співвідношення витрат на роботу силу з інвестиціями у розвиток персоналу підприємства [5]. Зокрема, автор розглядає взаємозв'язок між такими витратами на роботу силу та, відповідно, інвестиціями: оплата за невідпрацьований час, витрати на професійне навчання – освіта; витрати підприємств на соціальне забезпечення працівників – охорона здоров'я, витрати на утримання громадських служб – здоровий спосіб життя.

Проте, в економічній літературі практично зовсім не висвітлюються питання інформаційного забезпечення управління витратами підприємства на роботу силу, а також проблема оптимізації їх структури.

**Метою дослідження** є уточнення об'єктів обліку витрат на роботу силу та обґрунтування підходів до їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

**Робочою гіпотезою** формування витрат на роботу силу ґрунтується на припущенні, що інформаційні ресурси рахунків бухгалтерського обліку дозволяють визначати показник вартості робочої сили для потреб управління через окремі елементи створеної доданої вартості.

**Викладення основного матеріалу.** Вартість робочої сили – це сукупність витрат підприємства, пов'язаних з використанням робочої сили, забезпеченням необхідних для нормальної життєдіяльності людини, тобто для підтримання її працездатності, професійно-кваліфікаційної підготовки, утримання сім'ї і виховання дітей, духовного розвитку тощо. На вартість робочої сили також впливають результати праці власника робочої сили і господарської діяльності підприємства.

Вартість робочої сили формується на ринку шляхом порівняння результативності, корисності праці із затратами на відтворення робочої сили і встановлюється на рівні, який узгоджує граничну продуктивність праці, тобто цінність послуг праці для покупця-підприємця, з витратами, які потрібні для відтворення робочої сили.

Проте, на нашу думку, продуктивність праці менш широке поняття, ніж її ефективність, оскільки остання враховує не тільки обсяг продукції (робіт, послуг), кількість працівників або витрачений час, а й матеріальні та прирівняні до них витрати на її виготовлення і одержані доходи на ринках збуту. Отже, СОГ : ЗПП – продуктивність; (ДРО – МРО) : ЗПП – ефективність; ДПП : ЗПП – розцінка на оплату праці, де СОГ – створені об'єкти господарської діяльності; ЗПП – затрати праці працівників на створені об'єкти господарської діяльності; ДРО – доходи, одержані від реалізації об'єктів господарської діяльності; МРО – матеріальні і прирівняні до них витрати на створення реалізованих об'єктів господарської діяльності; ДПП – доходи працівників підприємства.

На величину вартості робочої сили впливають певні чинники. Одні її збільшують, інші – зменшують.

До чинників, що збільшують вартість робочої сили, належать:

- розширення потреб у нових товарах та послугах залежно від економічного розвитку суспільства;
- збільшення витрат на житло, транспортних витрат;
- підвищення інтенсивності праці найманих працівників, зростання психологічного навантаження, що потребує дедалі більше життєвих засобів для відновлення витрачених фізичних, моральних і нервових сил.

Зниження вартості життєвих засобів, потрібних для відтворення робочої сили, зумовлюється підвищенням ефективності праці і впливає на зниження вартості робочої сили.

Досвід країн з розвинутою ринковою економікою свідчить про те, що вартість робочої сили має тенденцію до зростання. Це пояснюється тим, що темпи зростання вартості робочої сили через включення в неї маси вартостей нових товарів та послуг значно більші, ніж темпи зниження їх унаслідок зменшення вартості предметів споживання під впливом підвищення ефективності праці.

Результати моніторингу структури витрат на робочу силу подані в табл. 1.

Як видно з табл. 1 в структурі витрат на робочу силу відбуваються зміни щодо номінального і реального характеру. Найсуттєвіші структурні зрушення відмічаються щодо витрат пов'язаних з преміями, соціальним забезпеченням працівників і культурно-побутовим обслуговуванням. За досліджуваній період зросли витрати щодо прямої оплати праці і відповідно зменшуються витрати на премії, соціальне забезпечення та професійне навчання працівників.

В структурі прямої оплати праці відбувається зменшення доходів працівників розрахованих за тарифними ставками, відрядними розцінками, посадовими окладами та щодо премій та винагород систематичного характеру, і водночас, незначне збільшення надбавок і доплат. Натомість, негативні структурні зміни спостерігаються при формуванні доходів від винагород за підсумками роботи за рік і матеріальної допомоги.

Аналіз літератури і власне бачення сформованого стану проблеми інформаційного забезпечення формування доходів працівників свідчить, що вітчизняний підхід є поверхневим і адекватно не відображає реальну картину вартості робочої сили. На нашу думку,

Таблиця 1. Структура витрат на робочу силу підприємств України\*

Показники	2006		2010		Зміни		
	+,-	%	+,-	%	+,-	%	пунктів в структурі
Пряма оплата праці, всього	1012,0	59,8	2249,0	59,9	1237,0	122,23	0,1
– оплата праці за тарифними ставками, відрядними розцінками, посадовими окладами	737,0	72,8	1621,0	72,1	884,0	119,95	-0,7
– надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів	98,0	9,7	219,0	9,7	121,0	123,47	0,1
– премії та винагороди систематичного характеру	138,0	13,6	280,0	12,4	142,0	102,90	-1,2
Оплата за невідпрацьований час	88,0	5,2	199,0	5,3	111,0	126,14	0,1
Премії та нерегулярні виплати, всього	57,0	3,4	117,0	3,1	60,0	105,26	-0,3
– винагороди та підсумки роботи за рік	16,0	28,1	30,0	25,6	14,0	87,50	-2,4
– матеріальна допомога	15,0	26,3	29,0	24,8	14,0	93,33	-1,5
Заробітна плата у натуральній формі, пільги, послуги, допомоги у натуральній і грошовій формах	4,0	0,2	11,0	0,3	7,0	175,00	0,1
Оплата житла працівників	3,0	0,2	5,0	0,1	2,0	66,67	0,0
Соціальне забезпечення працівників	463,0	27,4	1017,0	27,1	554,0	119,65	-0,3
Витрати на професійне навчання	4,0	0,2	6,0	0,2	2,0	50,00	-0,1
Витрати на культурно-побутове обслуговування	17,0	1,0	47,0	1,3	30,0	176,47	0,2
Інші витрати	34,0	2,0	83,0	2,2	49,0	144,12	0,2
Податки, що відносяться до витрат на робочу силу	10,0	0,6	19,0	0,5	9,0	90,00	-0,1
Разом	1692,0	100,0	3754,0	100,0	2062,0	121,87	0,0

\* Розраховано автором за даними вибіркового обстеження суб'єктів господарювання (підприємства та їхні місцеві одиниці) з кількістю працівників 10 осіб і більше всіх видів діяльності за виключенням секцій "А" – Сільське господарство, мисливство, лісове господарство, "В" – Рибальство, рибицтво, "L" – Державне управління, "P" – Діяльність домашніх господарств та "Q" – Діяльність екстериторіальних організацій та державних і комунальних організацій (установ, закладів) [6]

Доходи працівників, нараховані за розрахунками основної заробітної плати безпосередньо пов'язані з ефективністю праці: чим більший обсяг виконаних робіт і одержаних від них результатів, тим більший дохід працівників за прямими або прогресивними розцінками. Основна заробітна плата є базою нормального відтворення робочої сили.

Додаткова заробітна плата формується як матеріальна зацікавленість працівників у підвищенні ефективності створення об'єктів діяльності, зростання обсягів реалізації, поліпшення якості, збільшення величини елементів доданої вартості, зростання вартості підприємства.

Для забезпечення стимулюючого впливу систем додаткової заробітної плати на ефективність праці працівників треба додержуватися деяких вимог:

– визначитися з метою преміювання, яка може полягати у підвищенні технічного рівня та якості продукції, ефективності праці та обсягів реалізації, зниженні собівартості продукції через економію усіх видів ресурсів;

інформаційну систему для потреб управління витратами на робочу силу як складову доданої вартості необхідно будувати за наступними елементами:

- основна оплата праці;
- додаткова оплата праці;
- заохочувальні виплати;
- компенсаційні виплати;
- соціальні виплати;
- інвестиційні доходи;
- виплати, що формуються поза фондом оплати праці;
- витрати підприємства на соціальне страхування працівників;
- податки, що відносяться до витрат на робочу силу.

Головним критерієм для класифікації тих чи інших виплат як доходу фізичних осіб підприємства (крім того, що він виплачується працівнику) має бути їх зв'язок із результатами діяльності особи.

Основна заробітна плата повинна включати нарахування винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених розцінок за виконаний обсяг робіт (відпрацьований час, виробіток, обслуговування, посадові обов'язки). Нараховані доходи відображаються за дебетом аналітичних рахунків, де формуються витрати на створення об'єктів діяльності підприємства (рахунки 15 "Капітальні інвестиції", 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності") і кредитом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам". Витрати на основну оплату праці є основною частиною фонду доходів фізичних осіб підприємства і безпосередньо входять у собівартість виробленої продукції, виконаних робіт або наданих послуг.

– встановлювати показники преміювання, які залежать від результатів праці тих або інших груп і категорій працівників.

Витрати на додаткову оплату праці повинні бути пов'язані безпосередньо з діяльністю працівника по створенню об'єктів господарювання (виконанням обов'язків) підприємства і відобразитися разом з основною оплатою праці на відповідних аналітичних рахунках.

Заохочувальні виплати формуються як засіб матеріального стимулювання працівників у підвищенні власних якісних характеристик (класність водіїв транспортних засобів, висока професійна майстерність, знання та використання в роботі іноземної мови; науковий плітін; додаткові відпустки; винагороди за вислугу років; премії за сприяння винахідництву та раціоналізації; інші заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці).

В бухгалтерському обліку заохочувальні виплати пропонується відображати як загальногосподарські

витрати на дебеті рахунку 92 "Адміністративні витрати" за окремою статтею витрат та кредиті рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам". Заохочення є закономірним результатом позитивної оцінки дій працівника та результатів його праці.

Компенсаційні виплати – це винагорода працівникам з метою відшкодування їх витрат, які виникають поза процесом створення об'єктів господарської діяльності або відповідно з умовами виконання технологічного процесу на підприємстві. Для ведення обліку цих витрат необхідно використовувати рахунок 92 "Адміністративні витрати".

Соціальні виплати в трудових правовідносинах забезпечують загальний та спеціальний соціальний захист працівників підприємства за рахунок коштів роботодавця. Витрати на соціальні виплати можливо формувати за дебетом рахунку 978 "Соціальні виплати підприємства" (після внесення змін до складу його субрахунків) і кредитом рахунку 663 "Розрахунки за іншими виплатами".

Інвестиційний дохід – найважливіша категорія ринкової економіки, яка передбачає виплати працівникам за участь у статутному капіталі підприємства та формуванні його земельних ресурсів, або колективне стимулювання персоналу через розподілення між ним певної частини чистого прибутку. Справедливий, чіткий і зрозумілий для всіх розподіл частини прибутку може набирати форми грошових виплат або передавання працівникам певної кількості акцій підприємства.

Нарахування інвестиційного доходу працівникам відображається за дебетом рахунку 970 "Виплати працівникам підприємства інвестиційного доходу" (рахунок 97 необхідно доповнити додатковим субрахунком) з виділенням рахунків 9701 "Виплати доходів від участі у власності підприємства працівників і осіб, які не перебувають в трудових відносинах" і 9702 "Виплати працівникам і особам, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством за земельні і майнові паї" та кредитом рахунків, відповідно, 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами" і 672 "Розрахунки за іншими виплатами".

Водночас, нормативні документи не розмежують в обліковому процесі виплати за оренду майнових і земельних паїв та їх використання на правах спільної часткової власності [7]. Нарахування доходів (орендної плати) рекомендується відображати за кредитом рахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" та дебетом рахунків:

23 "Виробництво" – на суму орендної плати за земельні ділянки та земельні частки (паї) та за виробничі необоротні активи, що прямо включається до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" – на суму орендної плати, що відноситься до загальновиробничих та адміністративних витрат і витрат на збут.

Безумовно, таке відображення доходів "орендної плати" на рахунках бухгалтерського обліку не може вважатися обґрунтованим. Так, по-перше, оренда земельних і майнових паїв – це процес формування ресурсів, а облік витрат пов'язаних з їх запозиченням ведеться на рахунку 95 "Фінансові витрати", по-друге, якщо плата за землю (фіксований сільськогосподарський податок) не формує виробничої собівартості, а зменшує фінансовий результат, то чому необхідно відносити до виробничих витрат орендну плату, по-третє, принциповим питанням слід вважати можливість розподілу орендної плати на аналітичні рахунки виробництва і визначення впливу на її величину працівників, що створюють об'єкти діяльності за центрами витрат.

Якщо земельні й майнові паї використовуються працівниками та особами, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством на праві участі у власності, то виникають відносини розподілу створеного чистого прибутку.

Таким чином, нарахування орендної плати необхідно відображати за дебетом рахунку 9702 і кредитом рахунку 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками".

Нарахування доходів від участі у власності підприємства працівників і осіб, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством, за рахунок використання майнових і земельних паїв відображають за дебетом рахунку 9702 і кредитом рахунку 672 "Розрахунки за іншими виплатами".

Запропонований підхід для обліку виплат, що не належать до фонду оплати праці дозволить узагальнювати інформацію в системі доходів працівників і осіб, які не перебувають у трудових відносинах з підприємством за індивідуальним і колективним забезпеченням, а також достовірно оцінити витрати підприємства за джерелами їх формування. Крім того, це дозволить підвищити аналітичність інформації при формуванні доданої вартості та розрахунку економічного потенціалу підприємств.

Щодо компенсації працівникам витрат за використання в господарській діяльності підприємства власного майна і виданих позик, то такі операції вважаються виплатами, які не належать до фонду оплати праці, а носять характер покриття витрат і поворотної допомоги, які не формують доходів та вартість робочої сили.

Крім того, окремо необхідно обліковувати виплати, що визнаються доходами працівників і осіб, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством, та формують вартість робочої сили, але не належать до фонду доходів фізичних осіб підприємства. Призначення таких виплат полягає в тому, що їх складові покликані забезпечити для працівників підприємства умови життя, за яких вирішувалися б потреби щодо відпочинку, лікування, харчування, культурного розвитку. Така політика спрямована на задоволення потреб працівників, дозволяє їм повністю розкрити і реалізувати свій фізичний і інтелектуальний потенціал та, в результаті, забезпечити економічний розвиток самого підприємства. Вона полягає у наданні працівникам підприємства набору додаткових соціальних благ та гарантій, які покликані, перш за все, забезпечити потреби працівників та їх родин, а також стимулювати до подальшої роботи саме на цьому підприємстві.

Наявність виплат, що не належать до фонду оплати праці часто стає вирішальним фактором мотивації працівника до співпраці з тим чи іншим підприємством. Склад таких доходів розширюється для різних рівнів та груп персоналу, проте, в загальному вигляді до цих виплат належать [8]:

– оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, установи, організації;

– соціальні допомоги та виплати за рахунок коштів підприємства, установлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці по догляду за дитиною, з народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми);

– внески підприємств згідно з договорами добровільного медичного та пенсійного страхування працівників і членів їхніх сімей;

– одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію згідно з діючим законодавством та колективними договорами;

– надбавки та доплати до державних пенсій працюючим пенсіонерам;

– суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору;

– суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні;

– витрати на платне навчання працівників і членів їхніх сімей, не пов'язані з виробничою необхідністю, згідно з договором між підприємством та навчальним закладом;

– компенсація моральної шкоди працівникам за рахунок коштів підприємства, що виплачується за рішенням суду;

– винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції та їхнє використання;

– витрати на добові (у повному обсязі) в період відрядження;

– компенсаційні виплати та добові, які виплачуються при переїзді на роботу в іншу місцевість згідно з чинним законодавством;

– надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених чинним законодавством;

– витрати на колективне харчування плавскладу річкового, морського та рибпромислового флотів, а також харчування льотного складу цивільної авіації при виконанні завдань польоту, які можуть бути прирівняні до добових витрат, що виплачуються в період відрадження;

– витрати на харчування учасників спортивних заходів, у тому числі суддів, на час перебування на спортивних змаганнях та навчально-тренувальних зборах у межах установлених норм;

– вартість виданого згідно з діючими нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту в разі невидачі їх адміністрацією;

– вартість придбаних підприємством проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у міру потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи);

– витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом;

– вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників;

– витрати на підготовку та перепідготовку кадрів: витрати на оплату навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів; стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади; оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу та назад; витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання учбового матеріалу, оренда приміщень);

– витрати на проведення корпоративних свят, культурно-освітніх і оздоровчих заходів та утримання громадських служб;

– оплата за працівника одержаних ним позик;

– оренда квартири, оплата квартплати та комунальних послуг;

– витрати на використання майна підприємства працівниками з особистою метою;

– витрати на благоустрій садівничих товариств (будівництво шляхів, енерго- та водопостачання, осушення та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів для працівників;

– вартість житла, переданого у власність працівникам;

– витрати підприємств на оплату послуг з лікування працівників, які були надані установами охорони здоров'я;

– матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання;

– суми матеріальної та благодійної допомоги, виплачені особам, які не перебувають у трудових відносинах з підприємством;

– доходи за акціями та інші доходи від участі працівників у власності підприємства (дивіденди, відсотки, виплати за паями), а також доходи від здавання в оренду землі.

При узагальненні виплат найчастіше використовують такі класифікаційні ознаки: порядок виплати → індивідуальні і колективні; джерело покриття → доходи і чистий прибуток; відношення до створення доданої вартості → формуються в системі доданої вартості і зменшують активи підприємства.

Для облікового відображення операцій підприємства, пов'язаних з доходами, що не належать до фонду оплати праці, пропонуємо використовувати наступні рахунки бухгалтерського обліку:

– 979 "Виплати підприємства, які не належать до фонду оплати праці";

– 9791 "Виплати працівникам підприємства, що носять індивідуальний характер";

– 9792 "Виплати індивідуального характеру особам, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством";

– 9793 "Виплати підприємства, що носять колективний характер витрат".

Виплати підприємства, що не належать до фонду оплати праці є базою для нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування і податку на доходи фізичних осіб відповідно до діючого законодавства [9; 10].

Від успішного використання підприємством виплат, що не належать до фонду оплати праці, залежить ефективність праці і розвиток економічного потенціалу. За таких умов можна визначити, що, чим продуктивнішою та ефективнішою є праця, тим більше має бути створено споживчої вартості та життєвих благ, що в цілому повинно підвищувати рівень людського життя.

Значною складовою вартості робочої сили є витрати підприємства на соціальне страхування працівників. В цьому випадку на вартість робочої сили впливає сума єдиного внеску на обов'язкове державне соціальне страхування, яка в свою чергу залежить від його ставки, що визначається за класом професійного ризику виробництва [11].

Окремо визначено, що для бюджетних установ єдиний соціальний внесок становить 36,3 відсотка; для підприємств, які використовують працю найманих працівників із числа осіб льотних екіпажів повітряних суден цивільної авіації (пілоти, штурмани, бортінженери, бортмеханіки, бортрадисти, льотчики-наглядачі) і бортоператорів, які виконують спеціальні роботи в польотах, – 45,96 відсотка; підприємств, які використовують працю фізичних осіб за цивільно-правовими договорами (крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою – підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію його як підприємця), – 34,7 відсотка.

Актуальним залишається питання розрахунку оптимального розміру ставок єдиного соціального внеску. Наявна класифікація галузей економіки та видів робіт за професійним ризиком виробництва, не дозволяє сформувати реальну вартість робочої сили. Встановлення ставок для окремих видів діяльності є незрозумілим та нелогічним.

Наприклад, для бюджетних установ (незалежно від визначеного їм класу професійного ризику виробництва) єдиний внесок встановлено в розмірі 36,3% від суми нарахованої заробітної плати. Водночас, наприклад, у вищій освіті, де велика частка бюджетного фінансування така ставка становить 36,78 %.

Якщо особа професійно займається наданням бухгалтерських послуг та консультацій, то її діяльність відноситься до другого класу ризику, де ставка єдиного внеску на обов'язкове державне соціальне страхування становить 36,77 %. Якщо ж бухгалтер працює, наприклад, на підприємствах, що займаються підземним видобуванням камінного вугілля, то його діяльність характеризується як шістдесят сьомий клас ризику, для якого застосовується ставка 49,7 %.

Немає також, чіткого визначення кожного виду діяльності. Для прикладу, незрозуміло які саме послуги необхідно віднести до бухгалтерських (2-й клас ризику), а які до фінансових (5-й клас ризику).

Тобто, очевидно, що такий підхід до формування єдиного внеску на обов'язкове державне соціальне страхування необхідно суттєво переглянути.

Щодо витрат на податки, які включаються до вартості робочої сили, то до цієї категорії витрат за діючим законодавством можна віднести адміністративно-господарські санкції, що сплачуються підприємствами за кожне робоче місце, призначене для працевлаштування інваліда і не зайняте інвалідом, зокрема: підприємства, де середньооблікова чисельність працюючих інвалідів менша за встановлений законодавством норматив, щороку сплачують санкції у сумі середньої річної заробітної плати на відповідному підприємстві, а підприємства, на яких працює від 8 до 15 осіб – в розмірі половини середньої річної заробітної плати на відповідному підприємстві [12].

Ідеологія запропонованих підходів до формування витрат підприємства на робочу силу полягає в тому, що чим більший обсяг доданої вартості від доходів діяльності з якомога меншими матеріальними та прирівняними до них витратами на її створення буде досягатися, тим вищою буде його продуктивність. У результаті такої ефективною роботи можна розраховувати на значний розмір витрат підприємства на робочу силу.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Дослідивши підходи щодо відображення витрат на робочу силу підприємства, варто відзначити, що зі зростанням економіки, заснованої на знаннях, практика відображення об'єктів обліку, пов'язаних з формуванням, використанням, розвитком робочої сили перестала бути адекватною дійсності. В зв'язку з цим, пропонуємо:

– удосконалити понятійний апарат і привести його у відповідність зі змістовим наповненням щодо обліково-аналітичної термінології "витрати на робочу силу" як інтегральний показник, що включає в себе всі витрати підприємства, пов'язані з трудовим циклом працівника від прийняття до вибуття;

– деталізувати аналітичну інформацію про витрати на робочу силу відповідно до переліку бухгалтерських рахунків.

Водночас, обґрунтування порядку відображення окремих елементів витрат на робочу силу в системі управлінського обліку та фінансової звітності є напрямом, що потребує подальшого дослідження.

#### **Список використаних літературних джерел:**

1. Офіційний сайт Українських національних новин [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.unn.com.ua>. 2. Колот А.М. Методологічні аспекти розвитку теорії розподільчих відносин / А.М. Колот // Економічна теорія. – 2008. – № 4. – С. 3-18. 3. Пивоварчук І.Д. Методические подходы к проблеме

повышения стоимости рабочей силы / И.Д. Пивоварчук // Социально-экономические аспекты промышленной политики. Управление человеческими ресурсами: государство, регион, предприятие: сб. науч. тр. В 2 т. – Т. 1 / НАН Украины. Ин-т экономики и пром-сти; редкол.: Амоша А.И. (отв. ред.) и др. – Донецк, 2004. – С. 174-182. 4. Павлючук Ю.Н. Управление формированием и определением стоимости персонала в условиях перехода к рыночным отношениям / Ю.Н. Павлючук, А.А. Козлов // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 5. – С. 39-48. 5. Захарова О.В. Нормативні складові витрат на робочу силу та їх зв'язок з інвестиціями у розвиток персоналу / О.В. Захарова // Збірник наукових праць Приазовського державного технічного університету "Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності". – 2009. – С. 186-190. 6. Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Електронний ресурс – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>. 7. Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з розрахунків з власниками землі та майна, які перебувають у спільній частковій власності [Електронний ресурс]: лист Міністерства аграрної політики від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14024. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>. 8. Інструкція зі статистики заробітної плати [Електронний ресурс]: наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>. 9. Перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс]: постанова Кабінету Міністрів України від 22.12.2010 р. № 1170. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. 10. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. 11. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 20 листопада 2012 року № 5492-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. 12. Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 21.03.1991 р. № 875-XII. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

МОРОЗ Юлія Юзефівна – доктор економічних наук, доцент Житомирського національного агроекологічного університету.

Стаття надійшла до редакції: 25.01.2013 р.