

**ФОНД ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ПІДПРИЄМСТВА: ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА,
СТАТИСТИЧНА ЗВІТНІСТЬ ТА ВПЛИВ НА ВАРТІСТЬ РОБОЧОЇ СИЛИ**

Запропоновано напрями удосконалення відображення складових системи мотивації праці на рахунках бухгалтерського обліку та в статистичній звітності щодо формування витрат підприємства і доходів персоналу

Постановка проблеми. Перехід підприємств України до ринкових форм побудови економічних відносин, зокрема в сфері оплати праці, сприяв перегляду майже усіх елементів регулювання видів, форм та систем оплати праці. Джерелом коштів на оплату праці працівників госпрозрахункових підприємств є частина доходу та інші кошти, одержані внаслідок їх господарської діяльності [1].

За таких умов підприємство самостійно формує доходи, частина яких акумулюється та використовується для виплати фізичним особам у вигляді винагороди за участь в господарській діяльності, яка за логікою має бути ефективною та забезпечувати підприємству отримання прибутків, сплату податкових платежів, відновлення активів, участь у формуванні єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. І якщо у трактуванні самих понять "фонд оплати праці" або "витрати на оплату праці" суттєвих змін не відбулося (як за часів державної економіки у цих поняттях визначаються нараховані працівникам доходи за відпрацьований час та виконану роботу), то у формуванні їх джерел відбулися суттєві зміни.

Основний обсяг інформації про кошти для забезпечення виплат персоналу підприємства продукує бухгалтерський облік як система збору, накопичення, систематизації, обробки та передачі різним користувачам облікових даних необхідного формату і змістовного наповнення про господарську діяльність суб'єктів господарювання. Важливе завдання бухгалтерського обліку в контексті створення інформації про доходи фізичних осіб полягає в побудові системи накопичення даних про виплати працівникам в розрізі, що забезпечить вимоги користувачів на всіх рівнях управління.

Таким чином, ситуація вимагає системного вдосконалення та впорядкування наявних сьогодні облікової, податкової і статистичної методологій формування фонду доходів на оплату праці на бухгалтерських рахунках і за показниками звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проаналізувавши проведені наукові дослідження з питань обліку, аналізу та аудиту формування доходів персоналу підприємства, можна з прикрістю констатувати, що в наукових колах ці питання вважаються практично вирішеними. За останні 10 років цій проблематиці присвячено лише 7 дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.

Комплексне дослідження питань обліку, аналізу та аудиту праці та її оплати було проведено Т. Г. Мельник [2] та Н. В. Шульгою [3].

Основні наукові результати Н. В. Шульги полягали в розробці нових підходів до первинного та синтетичного обліку розрахунків з оплати праці, а також у доповненні фінансової звітності новими інформаційними ресурсами. Автором удосконалено аналітичний підхід до формування облікової інформації щодо відображення витрат на оплату праці, методику їх зовнішнього (незалежного) аудиту, методи оцінки вартісних показників ефективності використання трудових ресурсів. В роботі викладено авторський підхід до визначення сутності обліково-аналітичної категорії "розрахунки з оплати праці", надано пропозиції щодо можливостей узгодження облікової інформації про витрати на оплату праці із статистичною методологією та податковим законодавством.

Т. Г. Мельник в своїх дослідженнях обґрунтувала та надала визначення оплати праці як обліково-аналітичної категорії, сформулювала нові концептуальні підходи до аудиту праці та її оплати, які були викладені в розробленому автором стандарті аудиту. Науковцем розширено межі інформаційної бази фінансової звітності, шляхом доповнення її новими показниками. В роботі дістали подальшого розвитку визначення окремих категорій в сфері оплати праці, методичні засади й організаційні аспекти обліку праці та її оплати у відповідності до міжнародного досвіду, прийоми аудиту розрахунків з оплати праці з використанням сучасних інформаційних систем.

О. В. Цуканова [4], Л. В. Мельянкova [5] та Л. П. Шевчук [6] зосередили свою увагу на особливостях обліку, аналізу та аудиту розрахунків з персоналом по оплаті праці в окремих видах економічної діяльності. Зокрема, О. В. Цуканова та Л. П. Шевчук дослідили обліково-аналітичне забезпечення розрахунків з оплати праці в торгівельних підприємствах.

Так, О. В. Цукановою було внесено уточнення у визначення економічної сутності заробітної плати; визначено і систематизовано основні функції заробітної плати та принципи її організації на підприємствах торгівлі; розроблено пропозиції щодо організації оплати праці на основі безтарифної системи; рекомендовано вдосконалені форми первинної документації з нарахування заробітної плати і розрахунку відпускних у підприємствах роздрібно торгівлі; зроблено пропозиції щодо удосконалення методики обліку витрат на оплату праці; запропоновано технологію обробки облікової інформації про витрати на оплату праці та розрахунків з робітниками і службовцями з використанням АРМБ, структуру і зміст вихідних документів; вдосконалено методику аналізу витрат на оплату праці з урахуванням співвідпорядкованості чинників, що впливають на їх розмір; розроблено методику прогнозного аналізу ефективності витрат на оплату праці в підприємствах торгівлі.

В дослідженнях Л. П. Шевчук основна наукова новизна полягала обґрунтуванні нових підходів до нарахування єдиного соціального внеску та його відображення в обліку, що, на думку автора, слугуватиме інформаційною основою аналізу та контролю коштів на оплату праці. Серед удосконалених Л. П. Шевчук питань слід виділити внесення змін до аналітичних модулів програмного продукту "1С: Підприємство" в сфері обліку оплати праці, структурування облікового процесу нарахування коштів на оплату праці та їх оподаткування, трактування економічного терміну "соціальна заробітна плата", розробку автоматизованого обліково-аналітичного моделювання на підприємстві, розрахунку єдиного соціального внеску, коригування звітної форми податкової декларації з ПДВ у частині запровадження розділу III. "Коригування податкового кредиту на суму єдиного соціального податку".

Л. В. Мельянкova провела дослідження у сфері обліку і контролю оплати праці в сільськогосподарських підприємствах. До найбільш суттєвих результатів її дослідження варто віднести запропоновану методику обліку розрахунків з оплати праці у натуральній формі в аграрному секторі. Крім того, автором розроблено нові та удосконалено вже існуючі підходи до документування господарських операцій в сфері розрахунків за виплатами працівникам, а також щодо синтетичного обліку натуральної частини оплати праці. В роботі набули

подальшого розвитку питання контролю за оплатою праці персоналу та застосування державної підтримки комп'ютеризації господарської діяльності.

В науковій роботі В.А. Домбровського [7] приділено увагу організації і методиці обліку та аналізу оплати праці на базі сучасних інформаційних технологій. Автором виділено основні групи організаційних та якісних характеристик розрахунків з оплати праці як об'єкта бухгалтерського обліку й економічного аналізу. Набула значного удосконалення методика бухгалтерського обліку та комплексного економічного аналізу фонду та рівня оплати праці в умовах автоматизованої обліково-аналітичної системи у різних групах суб'єктів господарювання.

К. В. Шиманською [8] розглянуто організацію і методику бухгалтерського обліку і контролю операцій з виконання колективного договору, який є підставою для нарахування певних доходів працівників підприємства. В частині обліку розрахунків за виплатами персоналу автором удосконалено методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій зі створення та використання фонду оплати праці на основі нормативних показників, що залежать від результатів господарської діяльності підприємства, яке надає можливість відображення в обліку відхилень гарантованого фонду оплати праці від фактичного. Крім того, К. В. Шиманською розглянуті питання відображення в бухгалтерському обліку витрат на забезпечення працівників підприємства соціальним пакетом в межах виконання колективного договору залежно від суб'єкта та форми надання послуг з метою повного та достовірного представлення таких витрат в звітності підприємства та для цілей оподаткування. Дослідником обґрунтовано необхідність формування абсолютних та відносних показників розміру фонду оплати праці, витрат на заходи охорони праці та надання соціальних благ в розрізі підрозділів підприємства, які повинні знайти відображення в процесі документального оформлення, складання облікових реєстрів та внутрішньої звітності за господарськими операціями з виконання колективного договору.

Докторант І.В. Жиглей відмічає, що методика бухгалтерського обліку виплат працівникам не відповідає сучасним запитам користувачів. У зв'язку з цим, пропонується ті види соціальних пільг, які носять постійний або довготривалий характер (наприклад, медичне страхування, оплата утримання дітей в дитячих дошкільних або шкільних закладах, оплата харчування і т.д.) нараховувати одночасно з нарахуванням заробітної плати в розрізі кожного окремого працівника (як нормативний показник) з віднесенням на відповідну статтю витрат, а при безпосередньому перерахуванні коштів за призначенням – списуватись з цього рахунку з одночасним виявленням відхилень. Розмір та періодичність виникнення відхилень на такому транзитному рахунку дозволить здійснювати поточний контроль за виконанням положень соціальної політики підприємства та приймати оперативні рішення щодо подальших дій. Це надасть можливість керівництву краще контролювати соціальний клімат в колективі, попереджати можливі соціальні конфлікти, грамотно будувати відносини зі всіма працюючими; соціальні пільги та гарантії, що носять разовий або індивідуальний характер (надання безвідсоткових позик, путівок у випадку необхідності лікування, матеріальної допомоги, пов'язаної з виникненням надзвичайних подій), також повинні обліковуватись в розрізі кожного окремого працівника та зберігатись протягом тривалого часу з метою запобігання зловживанням одних працівників та невдоволеності інших. Щодо відображення розрахунків з оплати праці в системі бухгалтерського обліку, питання не є дискусійним [9].

Отже, основними проблемами, що були визначені та вирішені в наукових роботах можна назвати: уточнення поняття оплати праці як обліково-аналітичної категорії, побудова первинного, синтетичного та аналітичного обліку, а також формування звітних показників у сфері розрахунків із заробітної плати, організація аналізу та аудиту виплат персоналу, автоматизація обліково-аналітичного процесу формування фонду оплати праці.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. У теорії і практиці проведених досліджень переважає

фрагментарний аналіз окремих аспектів облікового процесу, аудиту і контролю мотиваційних складових доходів працівників підприємства. Тому, особливої уваги вимагають питання вибору оптимальних варіантів та альтернативних джерел формування доходів працівників і побудова облікової інформаційної системи для забезпечення продуктивної і ефективної праці, а також рентабельних доходів персоналу.

Враховуючи це, існує нагальна потреба продовжити дослідження обліково-інформаційного забезпечення управління доходами фізичних осіб підприємства.

Метою дослідження є вдосконалення і упорядкування відображення складових системи мотивації праці на рахунках бухгалтерського обліку щодо формування витрат підприємства і доходів персоналу.

Викладення основного матеріалу. Для оцінки розміру заробітної плати діюче законодавство використовує показник фонду оплати праці [10]. До нього включаються нарахування найманим працівникам, оцінені в грошовому вираженні за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат (табл. 1.).

Як видно з таблиці, у структурі фонду оплати праці персоналу підприємств України, 62,4 % складає фонд основної заробітної плати (оплата за тарифними ставками і посадовими окладами), 32,9 % фонд додаткової заробітної плати (надбавки, доплати, премії за виробничі результати), 4,7 % заохочувальні та компенсаційні виплати (матеріальна допомога і соціальні пільги).

Фонд оплати праці складається з: фонду основної заробітної плати; фонду додаткової заробітної плати; заохочувальних та компенсаційних виплат.

Фонд основної заробітної плати формується з винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Фонд додаткової заробітної плати включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій. Заохочувальні та компенсаційні виплати включають винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Доходи фізичних осіб в системі оподаткування формуються як основна та додаткова заробітна плата, заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму [11].

За статистичною методологією для розрахунку валового внутрішнього продукту оплата праці найманих працівників складається із заробітної плати і фактичних та умовно обчислених внесків на соціальне страхування [12].

Заробітна плата найманих працівників згідно системи національних рахунків охоплює усі види винагороди за працю, включаючи премії, надбавки, доплати нараховані в грошовій і натуральній формі (незалежно від джерел формування за рахунок собівартості або прибутку), а також грошові суми, нараховані у відповідності до законодавства за невідпрацьований час (відпустки, святкові дні). Заробітна плата відображається до відрахування внесків до фондів соціального страхування, податків з доходів тощо. При натуральній оплаті праці надані працівникам товари та послуги оцінюються за ринковими цінами.

Дані про заробітну плату дорівнюють фонду оплати праці найманих працівників, з якого відлучаються виплати, які за системою національних рахунків не відносяться до оплати праці, тобто матеріальна допомога, оплата навчальних відпусток, та включаються добові зі складу витрат на відрядження.

Особливістю нарахування добових є те, що, згідно із законодавством у межах території України, їх виплата здійснюється в розмірі не більш як 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, що діє для працездатної особи на 1

січня звітного податкового року в розрахунку на добу, а для відряджень за кордон – не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати. Госпрозрахункові підприємства можуть збільшувати добові, але сума надміру витрачених коштів за зараховується в базу оподаткування податком на доходи фізичних осіб та єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Фактичні внески на соціальне страхування складаються із платежів, які здійснюються роботодавцями третій сторони, тобто організаціям соціального страхування у відповідності з

нормативно-правовими актами щодо соціального забезпечення і соціального страхування населення (фондове соціальне страхування). Ці платежі є основним джерелом коштів для виплати населенню пенсій, допомог, фінансування витрат на лікування і відпочинку працівників. Внески роботодавців на соціальне страхування визначаються у розмірі нарахувань на фонд заробітної плати за єдиним внеском на загальнообов'язкове соціальне страхування.

Таблиця 1. Структура фонду оплати праці працівників на підприємствах України за регіонами у 2010 році

Регіони (області)	Фонд оплати праці, млн. грн.	У тому числі							Нараховано за невідпрацьований час, у % до фонду оплати праці
		фонд основної заробітної плати, млн. грн.	фонд додаткової заробітної плати			заохочувальні та компенсаційні виплати			
			з нього у %	усього млн. грн.	надбавки і доплати до тарифних ставок та посадових окладів	премії за виробничі результати	усього, млн. грн.	матеріальна допомога	
1	2	3	4	5	6	8	9	10	11
Автономна Республіка Крим	9807	6126 62,5	3197 32,6	39,3	28,0	485 4,9	56,0	6,7	8,4
Вінницька	7055	4541 64,4	2209 31,3	40,4	27,5	305 4,3	62,1	6,1	8,4
Волинська	4065	2590 63,7	1290 31,7	41,6	20,7	185 4,6	63,5	0,9	9,1
Дніпропетровська	26434	16064 60,8	9151 34,6	32,7	34,0	1219 4,6	33,8	3,4	9,2
Донецька	35382	21291 60,2	12529 35,4	34,9	27,6	1562 4,4	35,3	4,4	9,8
Житомирська	5460	3454 63,3	1772 32,5	39,7	26,6	234 4,3	63,0	3,8	8,8
Закарпатська	4454	2782 62,5	1437 32,3	46,6	22,4	235 5,3	56,2	10,2	8,4
Запорізька	12235	7440 60,8	4180 34,2	33,2	30,6	615 5,0	38,1	12,1	9,1
Івано-Франківська	5203	3239 62,3	1667 32,0	45,0	20,2	298 5,7	62,6	1,7	8,9
Київська	10548	6594 62,5	3476 33,0	39,7	29,9	478 4,5	50,1	4,8	8,4
Кіровоградська	4569	2935 64,2	1434 31,4	41,9	22,2	201 4,4	64,2	0,9	9,0
Луганська	14905	9009 60,4	5448 36,6	33,2	24,4	449 3,0	46,3	7,3	10,8
Львівська	12924	8094 62,6	4170 32,3	39,7	24,9	659 5,1	51,9	4,2	8,9
Миколаївська	6188	3883 62,8	1997 32,3	39,3	26,6	308 5,0	49,8	6,1	8,7
Одеська	13089	8308 63,5	4086 31,2	39,1	26,0	694 5,3	52,7	5,1	8,2
Полтавська	9290	5718 61,6	3006 32,4	34,5	31,7	566 6,1	38,3	4,4	8,3
Рівненська	5040	3051 60,5	1695 33,6	43,2	24,4	293 5,8	51,3	1,1	9,2
Сумська	5773	3723 64,5	1790 31,0	37,5	24,2	260 4,5	54,2	4,1	9,1
Тернопільська	3650	2378 65,2	1122 30,7	45,4	22,0	151 4,1	64,6	5,1	8,5
Харківська	16401	10442 63,7	5184 31,6	40,8	25,2	774 4,7	43,7	7,5	8,5
Херсонська	4198	2755 65,6	1278 30,4	42,0	23,0	164 3,9	59,1	4,1	8,7
Хмельницька	5373	3467 64,5	1639 30,5	42,4	22,1	267 5,0	59,2	1,8	8,6
Черкаська	5993	3960 66,1	1784 29,8	43,0	24,2	248 4,1	57,1	5,3	8,0
Чернівецька	2986	1884 63,1	942 31,5	47,0	20,2	160 5,4	68,1	3,0	8,7
Чернігівська	4872	3188 65,4	1463 30,0	41,1	22,6	221 4,5	61,1	1,8	8,7
м. Київ	50958	32056 62,9	16371 32,1	31,8	39,9	2532 5,0	39,0	7,6	7,5
м. Севастополь	2230	1388 62,2	761 34,1	38,6	31,0	81 3,6	54,2	5,8	7,7
Україна	289082	180360 62,4	95078 32,9	36,8	29,2	13644 4,7	46,1	5,5	8,7

Умовно обчислені внески на соціальне страхування є еквівалентом соціальним допомогам, що виплачуються роботодавцями безпосередньо їх працівникам, колишнім працівникам або їх утриманцям, які мають на це право, за рахунок своїх коштів без залучення третьої сторони (страхової компанії і без заснування з цією метою окремої

інституційної одиниці по типу спеціального фонду або резерву). До них відносяться оплата навчальних відпусток, доплати до фактичного заробітку в разі тимчасової втрати працездатності, матеріальна допомога тощо.

Відповідно до П(С)БО 26 "Виплати працівникам" доходи персоналу поділяють на поточні, при звільненні, по закінченню трудової діяльності, виплачені інструментами власного капіталу та інші довгострокові [13].

Поточні виплати працівникам включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

Виплати при звільненні – виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку.

Виплати по закінченні трудової діяльності - виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

Виплати інструментами власного капіталу підприємства – виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством.

Інші довгострокові виплати працівнику - виплати працівнику, які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

В бухгалтерському обліку інформаційні ресурси про доходи працівників формуються на рахунку 81 "Витрати на оплату праці", який має такі субрахунки [14]: 811 "Виплати за окладами й тарифами"; 812 "Премії та заохочення"; 813 "Компенсаційні виплати"; 814 "Оплата відпусток"; 815 "Оплата іншого невідпрацьованого часу"; 816 "Інші витрати на оплату праці".

Якщо підприємство не застосовує 8 клас рахунків, то така інформація відображається на рахунках 15"Капітальні інвестиції", 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності".

За показниками статистичної звітності доходи працівників окремо відображають як витрати на утримання робочої сили. Зокрема, витрати на утримання робочої сили, що не входять до складу фонду оплати праці, подаються за наступним розподілом [15]: соціальне забезпечення працівників; культурно-побутове обслуговування працівників; забезпечення працівників житлом; професійне навчання кадрів, пов'язане з виробничою потребою; інші витрати на робочу силу.

Серед складових на утримання робочої сили виділяють [16]: пряму оплату праці; оплату за невідпрацьований час; премії та нерегулярні виплати; заробітна плата у натуральній формі; пільги, послуги, допомоги у натуральній і грошовій формах; витрати на забезпечення працівників житлом; витрати на соціальне забезпечення працівників; витрати на професійне навчання; витрати на культурно-побутове обслуговування; податки, що відносяться до витрат на робочу силу; інші витрати на робочу силу.

Така побудова інформаційної системи для потреб управління доходами працівників підприємства є поверхневою і адекватно не відображає реальну картину щодо вартості робочої сили.

Показник "фонд оплати праці" є досить вузьким, оскільки, виходячи з його назви, повинен охоплювати лише виплати по заробітній платі. Інші ж виплати, наприклад ті, які носять компенсаційний і соціальний характер, фактично прирівняти до оплати праці неможливо.

Тому, на нашу думку, показник "фонд оплати праці" необхідно замінити показником "фонд доходів фізичних осіб підприємства". Зазначений фонд повинен складатися

з таких компонентів: основна оплата праці; додаткова оплата праці; заохочувальні виплати; компенсаційні виплати; соціальні виплати; інвестиційні доходи.

Головним критерієм для класифікації тієї чи іншої виплати як доходу фізичних осіб підприємства (крім того, що він виплачується працівнику) має бути її 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, 23, 91, 92, 93, 94) 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.

Доходи працівників, нараховані за розрахунками основної заробітної плати безпосередньо пов'язані з продуктивністю праці: чим більший обсяги виконаних робіт, 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, підвищення продуктивності праці, показників рентабельності і 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, продуктивності праці та обсягів реалізації, зниженні собівартості продукції через економію усіх видів витрат;
- встановлювати показники преміювання, які залежать від результатів праці тих або інших груп і категорій працівників;
- кількість показників не повинна перевищувати двох-трьох;

– умови та показники преміювання повинні суперечити одне одному, щоб поліпшення одних показників (умов) не викликало погіршення інших.

Витрати на додаткову оплату праці пов'язані безпосередньо з діяльністю працівника по створенню об'єктів господарювання (виконанням обов'язків) підприємства і повинні відображатися 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 ступінь; 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 відображаються як загальногосподарські витрати на дебет 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 формуються

за дебетом рахунку 978 "Соціальні виплати підприємства" [17] (за умови реформування фонду оплати праці і виплат, які не належать до нього, в фонд доходів фізичних осіб підприємства) 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 979 "Виплати працівникам підприємства інвестиційного доходу" (рахунок 97 необхідно доповнити додатковим субрахунком) і кредитом рахунку 672 "Розрахунки за іншими виплатами".

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 (витрати на колективне харчування, вартість проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, витрати на перевезення працівників до місця роботи, витрати на проведення культурно-освітніх і оздоровчих заходів та інші витрати колективного характеру, пов'язані з робочою силою підприємства).

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.

Інформаційні ресурси рахунків бухгалтерського обліку щодо складових доходів фізичних осіб підприємства повинні відображатися у формі державного статистичного спостереження № 1-ПВ "Звіт з праці".

Висновки та перспективи подальших досліджень.

На підставі викладеного матеріалу можна зробити наступні висновки:

- складові системи мотивації праці працівників мають різне визначення у бухгалтерському, статистичному і податковому обліку;
- дієздатність складових системи мотивації праці залежить від облікового відображення їх виплат як витрат підприємства і доходів працівників;
- повноцінне функціонування інформаційної системи мотиваційних виплат працівникам може бути забезпечене через формування фонду доходів фізичних осіб підприємства в обліковому процесі і звітності.

У подальших дослідженнях слід сконцентрувати увагу на механізмах взаємодії економічної бухгалтерської, статистичної і податкової політики щодо формування фонду доходів фізичних осіб підприємства, створенні єдиної інформаційної системи для оцінки вартості робочої сили та обґрунтуванні її впливу на економічний потенціал господарюючих суб'єктів.

Застосування запропонованої методики формування фонду доходів фізичних осіб підприємства потребує чіткого розмежування виплат працівникам в статистичній методології відповідно до складових фонду доходів.

Список використаної літератури:

1. Закон України "Про оплату праці" від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Мельник Т.Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.04.06 / Т.Г. Мельник; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2006. – 20 с.
3. Шульга Н. В. Облік і

аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Н.В. Шульга; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". – К., 2008. – 20 с.

4. Цуканова О.В. Облік і аналіз заробітної плати у підприємствах торгівлі: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / О.В. Цуканова; Харк. держ. акад. технологій та орг. харчування. – Х., 2000. – 17 с.

5. Мельянюкова Л.В. Облік і контроль оплати праці в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Л.В. Мельянюкова; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2010. – 22 с.

6. Шевчук Л.П. Аналіз і контроль формування та використання коштів на оплату праці на підприємствах роздрібної торгівлі: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Л.П. Шевчук; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2010. – 21 с.

7. Домбровський В.А. Організація і методика обліку та аналізу праці та її оплати на базі сучасних інформаційних технологій: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / В.А. Домбровський; Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. – К., 2007. – 20 с.

8. Шиманська К.В. Бухгалтерський облік і контроль операцій з виконання колективного договору: організація і методика: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / К.В. Шиманська; Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир, 2010. – 21 с.

9. Жиглей І.В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці в світлі П(С)БО 26 "Виплати працівникам" / І.В. Жиглей // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 3. – С. 60-65.

10. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Державного комітету статистики України від 13 січня 2004 р. № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

11. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

12. Методика розрахунку валового внутрішнього продукту виробничим методом і за доходами, затверджена наказом Держкомстату від 8 листопада 2004 р. № 610 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

15. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження №1-ПВ "Звіт з праці", затверджена наказом Державного комітету статистики України від 26.10.2009 р. № 404 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

16. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-РС "Звіт про витрати на утримання робочої сили", затверджена Наказом Державного комітету статистики України від 07.10.2010 № 414 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

17. Цал-Цалко Ю.С. Виплати підприємства, що не належать до фонду оплати праці: обліковий процес, система звітності та вплив на економічний потенціал / Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – № 3. – С. 279-284.

ЦАЛЬ-ЦАЛКО Юзеф Сигізмундович – доктор економічних наук, професор Житомирського національного агрологічного університету

МОРОЗ Юлія Юзефівна – кандидат економічних наук, доцент Житомирського національного агрологічного університету