

Удосконалення організаційно-методичного забезпечення аналізу витрат на оплату праці в контексті реалізації мотивації

Попова В.Д.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

Добродійчук О.Ю., Якименко В.М.

магістри
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

Набув подальшого розвитку поділ зобов'язань з оплати праці на передбачувані та непередбачувані. Не передбачувані зобов'язання з оплати мають включати можливі збільшення витрат на оплату праці у зв'язку зі зростанням продуктивності праці. Розглянуто виокремлення витрат на оплату праці в структурі витрат за економічними елементами як інструмент реалізації системою бухгалтерського обліку науково-пізнавальної, контрольної, інформаційної, прогностичної, соціальної функцій. Запропоновано планування етапів аналітичної роботи щодо витрат на оплату праці, складання Програми робіт із проведення економічного аналізу оплати праці та аналітичного звіту «Розрахунок показників використання трудових ресурсів за півріччя».

Ключові слова: витрати на оплату праці, витрати за економічними елементами, продуктивність праці, функції бухгалтерського обліку, аналітична робота.

Попова В.Д., Добродійчук О.Ю., Якименко В.М. УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ АНАЛИЗА РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА В КОНТЕКСТЕ РЕАЛИЗАЦИИ МОТИВАЦИИ

Приобрело дальнейшее развитие разделение обязательств по оплате труда на предсказуемые и непредсказуемые. Непредсказуемые обязательства по оплате должны включать возможные увеличения расходов на оплату труда в связи с ростом производительности труда. Предложено планирование этапов аналитической работы относительно расходов на оплату труда, составление Программы работ по проведению экономического анализа оплаты труда и аналитического отчета «Расчет показателей использования трудовых ресурсов за полугодие».

Ключевые слова: расходы на оплату труда, расходы по экономическим элементам, производительность труда, функции бухгалтерского учета, аналитическая работа.

Popova V.D., Dobrodiyчук O.Y., Yakimenko V.M. IMPROVEMENT OF THE ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL SUPPORT FOR THE ANALYSIS OF LABOR COST IN THE CONTEXT OF THE IMPLEMENTATION OF MOTIVATION

Has further developed the division of wage commitments into predictable and unpredictable. Unpredictable payment obligations should include possible increases in labor costs due to increased productivity. Consideration of the separation of labor costs in the structure of costs by economic elements as an instrument for implementing the accounting system of such functions as scientific, cognitive, control, information, predictive, social. The planning of stages of analytical work on labor costs, preparation of the Program of work on the economic analysis of wages and analytical report "Calculation of indicators of labor resources use in the six months" is proposed.

Keywords: charges on the remuneration of labour, expense after economic ingredients, labour productivity, function of accounting, analytical work.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Сьогодні оплата праці українців є однією з найменших, що спричиняє відтік трудових ресурсів за кордон у пошуках більшого заробітку. Менша не тільки від європейського рівня, а й російського. Так, середньомісячна номінальна зарплата в РФ становить

35,75 тис. рублів, або 565 доларів, мінімальна – 7,5 тис. рублів (118 євро). У США мінімальна зарплата – 7,25 доларів за годину, що за середнього восьмигодинного і 21 робочого дня передбачає 1 218 доларів гарантованого мінімуму. Середня оплата становить 25 доларів за годину, або 4 200 доларів на місяць. Для

Європи середня зарплата становить близько 2 100 євро на місяць, або 2 300 доларів на місяць. При цьому мінімальна – приблизно 8,5 євро за годину, або 1 428 євро на місяць (1 570 доларів на місяць) [1].

Однак, як показує практика, здебільшого одержання більшої заробітної плати українців у таких країнах, як Польща, Чехія, Іспанія, часто зумовлене високою продуктивністю праці, врахування та стимулювання якої й в Україні дає можливість збільшити заробітки та припинити відтік робочої сили за кордон. Проте з низки об'єктивних та суб'єктивних причин під час оплати праці на вітчизняних підприємствах аналізу продуктивності праці належна увага не приділяється, а витрати на оплату праці встановлюють на рівні мінімуму, за який найманий працівник готовий працювати. І в цьому полягає проблема стратегічного розвитку України, вирішення якої частково вбачаємо в удосконаленні організаційно-методичного забезпечення аналізу витрат на оплату праці на кожному виробничому підприємстві для реалізації мотивації та соціальної орієнтації бізнесу.

За прийняття ефективних управлінських рішень вагому роль відіграє достовірна та оперативна інформація про розрахунки з оплати праці на підприємстві. Належну увагу необхідно приділяти стану розрахунків з оплати праці та структурним змінам таких витрат на підприємстві, оскільки їхня частка є значною у собівартості виготовленої продукції, наданих послуг тощо. Ефективне управління розрахунків з оплати праці є особливо актуальним зараз, тому що більшість підприємств постійно скорочує свої витрати. Систему інформаційних потоків щодо розрахунків з оплати праці на підприємстві формують на підставі даних бухгалтерського обліку, які для планування, аналізу за оперативними рішеннями формуються фахівцями з обліку та подаються вищому керівництву.

Також витрати з оплати праці є важливим складником класифікації витрат за економічними елементами. Кожна галузь економіки має власні особливості в структурі витрат у розрізі елементів. Так, у видобувних галузях найбільшу питому вагу становлять витрати на оплату праці, у машино-, приладобудуванні матеріальні витрати майже дорівнюють витратам на оплату праці. Питома вага матеріальних витрат у харчовій промисловості зазвичай перевищує 90%. Для підприємств, які працюють на давальницькій сиро-

вині, витрати на оплату праці займають також основну частку всіх витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У результаті проведеного дослідження публікацій вчених, присвячених проблемам аналізу оплати праці та мотиваційних систем на підприємстві, з'ясовано, що автори, пропонуючи різні методичні підходи до обліку та аналізу витрат на оплату праці, погоджуються в тому, що облік, аналіз та контроль витрат на оплату праці має бути присутнім на всіх рівнях управління підприємством, оскільки саме праця є найважливішим чинником виробництва.

Теоретико-методичні питання обліку, аналізу витрат на оплату праці знайшли своє відображення у працях А. Сміта, Д. Рікардо, К. Маркса, Дж.С. Мілля, К.Р. Макконнелла, С.Л. Брю, Ф.Ф. Бутиця, А.С. Гальчинського, М.Б. Ільченко, А.А. Каліни, А.М. Колота, В.В. Кулішова, В.Д. Лагутіна, І.Ф. Ломанова, В.М. Новикова, В.І. Науменко, В.М. Штогрин та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Не применшуючи досягнень та результатів досліджень українських та зарубіжних учених, слід відзначити, що окремі питання вдосконалення організаційно-методичного забезпечення аналізу витрат на оплату праці в контексті соціальної орієнтації бізнесу є недостатньо розробленими, тому зумовлюють детальніше дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є обґрунтування організаційно-методичних положень, а також розроблення практичних рекомендацій з удосконалення аналізу витрат на оплату праці в контексті соціальної орієнтації бізнесу для підвищення продуктивності праці на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Витрати на виробництво можна представити у вигляді суми витрат за встановленими елементами. Наприклад, витрати на дослідження і розробки складаються з усіх елементів витрат (матеріальних витрат, витрат на оплату праці людей, зайнятих розробленням нових видів продукції, відрахувань на соціальні заходи від сум оплати праці цих працівників, суми нарахованої амортизації на обладнання, яке використовується під час розроблення).

Витрати на оплату праці є на всіх без винятку підприємствах, оскільки лише людський чинник може активізувати та організувати виробничий процес. А заробітна плата є винагородою за використані людські ресурси.

Для того щоб більш аналітично підійти до питання вдосконалення організації економічного аналізу витрат з оплати праці, розвинемо думку І.В. Орлова [2] щодо класифікації даних зобов'язань на передбачувані та непередбачувані (рис. 1). Наша думка відрізняється від позиції І.В. Орлова тим, що він називав їх умовними передбачуваними та умовними непередбачуваними.

Непередбачувані зобов'язання з оплати праці в контексті ідеї даної статті мають включати можливі збільшення витрат на оплату праці у зв'язку зі зростанням продуктивності праці.

Класифікація витрат за економічними елементами сприяє реалізації функцій бухгалтерського обліку. Класифікація витрат за економічними елементами також сама по собі служить інструментом реалізації функцій системою бухгалтерського обліку (рис. 2).

Завдяки класифікації витрат за економічними елементами групуються дані господарських операцій понесених витрат за однорідними групами, які далі знаходять своє відображення у необхідних аналітичних розрізах. Тому інформація, зафіксована на рахунках елементів витрат, дає змогу пізнати (реалізація науково-пізнавальної функції) глибину економічної діяльності підприємства і через групування та відображення сприяє контролю над витратами, задоволенню інформаційних запитів різних рівнів управління, а також аналізу господарських процесів у розрізі структурних підрозділів, центрів відповідальності тощо. Чим детальнішою є інформація у розрізі запитів користувачів, тим об'єктивніше можна проаналізувати фінансовий стан підприємства та прийняти ефективні управлінські рішення.



Рис. 1. Поділ зобов'язань з оплати праці на передбачувані та непередбачувані



Примітки:
 → – прямий зв'язок; - -> – зв'язок опосередкований

Рис. 2. Роль класифікації витрат за економічними елементами у виконанні функцій бухгалтерського обліку

Узагальнення даних про витрати підприємства за економічними елементами створило підґрунтя для посилення контрольної функції щодо витрат на оплату праці, що розширює інформаційні можливості управління господарською діяльністю.

Також через здійснення класифікації витрат за економічними елементами та виділення витрат на оплату праці у процесі виконання системою бухгалтерського обліку пізнавальної, контрольної та інформаційної функцій змістовна наповненість інформації про них у сучасних умовах господарювання є основою обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством. При цьому аналітичні та оперативні записи на рахунках слугують засобом прогнозування (фактичні дані, відображені на рахунках, є початковим етапом у процесі формування прогнозів показників господарської діяльності) та реалізації соціальної політики (можна контролювати динаміку зростання витрат на оплату праці) на підприємстві, що сприяє раціоналізації організації та ведення бухгалтерського обліку як для цілей власника, так і для соціального захисту працівників.

Тому, на нашу думку, виділення в класифікації витрат за елементами витрат на оплату праці насамперед важливо з позиції контрольної та соціальної функцій. Однак для цього на підприємстві має бути організована аналітична робота, у результаті функціонування якої доцільно сформулювати залежність зміни оплати праці від її продуктивності.

Побудова ефективної системи мотивації працюючих є одним з основних завдань служб управління персоналом. Мотивація співробітників здійснюється відповідно до пріоритетів суб'єкта господарювання, працівників, урахувавши вплив зовнішнього середовища. Відповідно, необхідно збалансувати зміст вимог, що висувуються зовнішнім середовищем, у якому діє підприємство, з його потребами (корпоративні й організаційні плани розвитку, складники корпоративної культури, управління людськими ресурсами) та індивідуальними потребами працюючих (одні прагнуть безпеки, інші – визнання і престижу, треті хвилює рівень особистої зарплати, четверті прагнуть самореалізації).

Економічний аналіз використовується у двох ситуаціях:

1) під час формування (побудови) мотиваційної системи – для забезпечення економічної обґрунтованості її складників;

2) під час дослідження діючої мотиваційної системи – для оцінки ефективності її використання й коригування окремих елементів із метою забезпечення оптимальності системи.

Стимулювання працівників для гарантування високої результативності – функція управління продуктивністю праці. Виміряти дію мотиваційних процесів на зростання продуктивності праці складно. Для цього потрібні експериментальні дослідження. Якщо не можна виявити зміни продуктивності праці (як і соціальної ефективності) залежно від дії мотивації, то реально спробувати виміряти силу мотивації на базі теорії «очікування – валентність».

Якщо оцінити значущість кожної мети (V) і вірогідність її досягнення (P), то формулу оцінки сили мотивації (M) можна зобразити так:

$$M = V \times P \quad (1)$$

Цілі можуть досягатися за різних стратегій. Оптимальна з них відповідає максимальному значенню M [3].

Враховуючи особливості діяльності будь-якого підприємства та відсутність налагодженої організації аналізу витрат на оплату праці та мотивації працівників, уважаємо за доцільне запропонувати змістове наповнення основних етапів аналітичної роботи мотивації працівників та витрат на оплату праці (рис. 3).

Попередньо доречно скласти загальний план проведення аналітичної роботи на півріччя. У плані аналітичної роботи слід висвітлювати: тему аналізу та напрями використання його результатів; програму та календарний графік проведення; розподіл окремих ділянок роботи між виконавцями, а також строк здійснення аналізу. Графік виконання аналітичних робіт має передбачати: найкоротші терміни, оскільки чим оперативніший аналіз, тим ефективніше використовують його результати в управлінні виробництвом; перелік інформаційних джерел аналізу та способи отримання інформації, якої не вистачає; розроблення макетів аналітичних таблиць і вказівок щодо їх заповнення, а також пропозиції щодо графічного оформлення матеріалів та результатів аналізу, загальне методологічне забезпечення.

У комплексному плані аналітичної роботи доречно використати терміни і виконавців окремих аналітичних робіт за підрозділами та службами підприємства для фіксування того, хто, коли й куди спрямовує вихідну інформацію, що відображає результати проведеного аналізу.

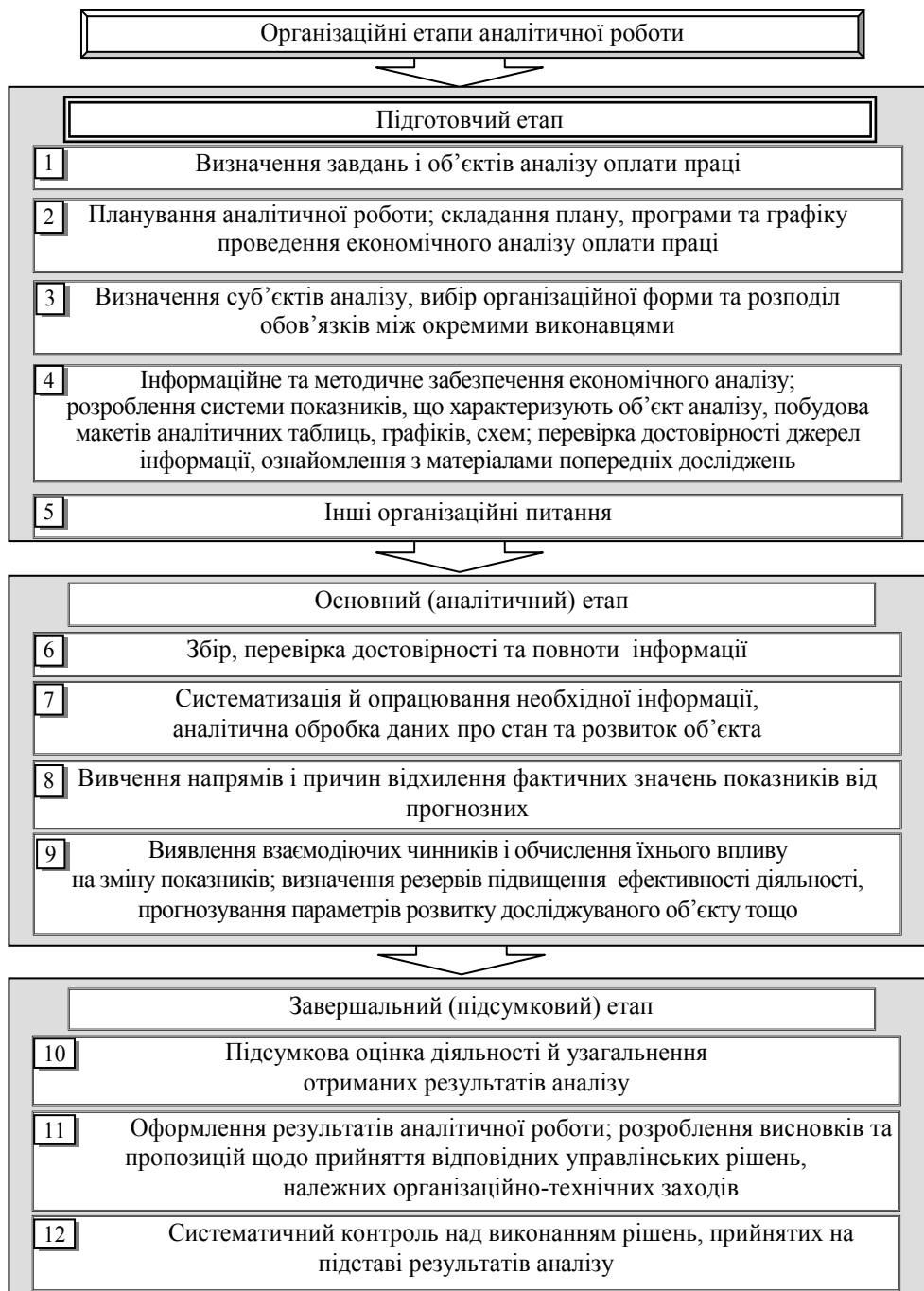


Рис. 3. Організаційні етапи аналітичної роботи щодо оплати праці

У плані організації та проведення аналізу в цілому по підприємству повинні бути передбачені заходи, пов'язані з методичним управлінням аналітичною роботою (інструктивні наради для виконавців, забезпечення їх методичними вказівками та інструктивними матеріалами), а також із контролем її ефективності [4].

У програмі проведення аналізу витрат на оплату праці слід відображати: мету, об'єкт, джерела інформації, терміни, ступінь деталізації та глибину вивчення окремих аспектів

діяльності, виконавців та розподіл обов'язків між ними, методику аналізу (типову або з урахуванням специфіки об'єкта, що вивчається), розроблення макетів аналітичних таблиць, алгоритмів їх заповнення.

Програма проведення економічного аналізу оплати праці може бути розроблена за такою схемою (табл. 1).

Чисельність і кваліфікація виконавців залежать від програми аналізу та від строку його проведення. Розподіл обов'язків між виконавцями потребує диференційного підходу.

Таблиця 1

Програма робіт із проведення економічного аналізу оплати праці

№ з/п	Зміст роботи	Періодичність	Строк виконання	Виконавець	Форма оформлення результатів	Використання результатів аналізу
1	Аналіз продуктивності праці та трудомісткості	Раз в півріччя	До 10 числа місяця, наступного за звітним півріччям	ПІП	Аналітичні таблиці, графіки	Прийняття рішень при преміюванні, збільшенні заробітної плати
2	Аналіз витрат на оплату праці					
3	Аналіз рентабельності одного працівника					
	...					

Таблиця 2

Розрахунок показників використання трудових ресурсів за II півріччя 2018 р.

№ з/п	Показники	Одиниця виміру	Перше Півріччя	Друге півріччя	Відхилення	
					+/-	%
1	Чистий дохід	грн.				
2	Чисельність робітників	чол.				
3	Фонд оплати праці	грн.				
4	Продуктивність праці	грн. / чол.				
5	Продукція на 1 грн. оплати праці	грн.				
6	Співвідношення приросту чисельності виробничого персоналу в розрахунку на 1% приросту продукції	чол. / грн.	x	x	x	

Значна частина аналітичних робіт має технічний характер (збір, систематизація, обробка даних), тому її можна виконати за допомогою обчислювальної техніки та вручну без участі кваліфікованих працівників. Інша частина робіт – безпосередньо аналітична обробка згрупованих даних, інтерпретація отриманих результатів, розроблення висновків і пропозицій – потребують участі фахівців, добре підготовлених теоретично та практично.

Для реалізації формування мотиваційної системи працівників необхідно насамперед кожні півроку аналізувати відповідність темпів зростання середньої заробітної плати та продуктивності праці. Це пов'язано з тим, що для розширеного відтворення, отримання необхідного прибутку та рентабельності необхідно, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи зростання оплати. Якщо цей принцип не дотримується, то відбуваються перевитрати фонду оплати праці, підвищення собівартості продукції та, відповідно, зменшення суми прибутку.

Для оцінки слід розраховувати коефіцієнт випередження темпів зростання продуктивності праці над темпами зростання середньої заробітної плати, приріст середньої заробітної плати на 1% приросту продуктивності праці чи приріст продуктивності праці на 1% приросту середньої заробітної плати. Коефіцієнт випередження є співвідношенням індексів продуктивності праці та середньої заробітної плати. Також слід не применшувати роль законодавчого регулювання оплати праці, що описує у своїй праці Л.А. Майстер [5].

Для оцінки показників використання трудових ресурсів на кожному середньому та великому підприємстві пропонуємо раз у півріччя формувати аналітичну таблицю (табл. 2).

Якщо за наведеними в табл. 2 даними темпи зростання продуктивності праці є більшими порівняно з темпами зростання оплати праці, слід розглядати питання про збільшення фонду оплати праці. В іншому разі економія фонду оплати праці є свідченням інтенсифікації використання трудових ресурсів. Відносна економія (перевитрати)

ресурсів характеризує величину необхідних ресурсів за досягнутого обсягу виробництва на базовому рівні ефективності їх використання.

Висновки з цього дослідження. Виокремлення витрат на оплату праці в структурі витрат за економічними елементами само по собі служить інструментом реалізації функцій системою бухгалтерського обліку: науково-пізнавальної; контрольної; інформаційної; прогностичної; соціальної.

Для поліпшення організації аналізу витрат на оплату праці та мотиваційних систем доцільним є планування етапів аналітичної роботи щодо витрат на оплату праці, розроблення Програми робіт із проведення економічного аналізу оплати праці, складання аналітичного звіту «Розрахунок показників використання трудових ресурсів за півріччя». Результати проведеного аналізу пропонується враховувати під час преміювання працівників та прийняття рішень про збільшення заробітної плати.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Єжель О. Мінімально на мінімальній. В Україні найменша зарплата в Європі. URL: <https://news.finance.ua/ua/news/-/395314/minimalno-na-minimalnij-v-ukrayini-najmensha-zarplata-v-yevropi> (дата звернення: 24.07.2018).
2. Орлов І.В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія: монографія; Міністерство освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. 2010. 399 с.
3. Слинков В.Н. Мотивация, стимулирование и оплата труда: Практические рекомендации. К.: Дакор КНТ, 2010. 336 с.
4. Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів; за ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. Житомир: Рута, 2007. 704 с.
5. Майстер Л.А. Особливості та проблемні аспекти законодавчого регулювання обліку оплати праці персоналу підприємств. Бізнес Інформ. 2016. № 4. С. 197–201.

REFERENCES:

1. Ejel O. Minimum on minimum. In Ukraine the least salary is in Europe. URL: <https://news.finance.ua/ua/news/-/395314/minimalno-na-minimalnij-v-ukrayini-najmensha-zarplata-v-yevropi> (date of appeal of 24.07.2018.).
2. Orlov I. V. Accounting and control of obligations of subjects of menage : theory and methodology : monograph. Department of education and science of Ukraine, Zhytomyr state technological university. 2010. 399 p.
3. Slinkov V.N. Motivation, stimulation and remuneration of labour : K. Dakor, KNT, 2010. 336 p.
4. Moshenskiy S.Z., Oliynyk O.V. Economic analysis: Textbook for the students of economic specialities of higher educational establishments. Zhytomyr: "Ruth", 2007. 704 p.
5. Master L. A. Features and problem aspects of the legislative adjusting of account of remuneration of labour of personnel of enterprises. Business of Inform. 2016. № 4. p. 197-201.