

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Падлецька Марія Іванівна**

**Облік і аналіз витрат на оплату праці в  
підприємницькій діяльності**

**Група ОПДзм-21**

**Науковий керівник:**

**к.е.н., доцент Омецінська І.Я.**

**Тернопіль – 2020**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ Й ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ</b> .....	6
1.1. Економічна сутність заробітної плати.....	6
1.2. Системи та форми оплати праці.....	13
1.3. Теоретичні основи побудови обліку витрат на оплату праці .....	21
Висновки до розділу 1.....	28
<b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ В ПІДПРИЄМНИЦЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ</b> .....	30
2.1. Техніка нарахування заробітної плати та пов'язаних з нею розрахунків .....	37
2.2. Документальне оформлення витрат на оплату праці в підприємницькій діяльності .....	40
2.3. Синтетичний та аналітичний облік витрат на оплату праці та порядок відображення інформації про такі витрати у фінансовій звітності.....	50
Висновки до розділу 2.....	57
<b>РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ В ПІДПРИЄМНИЦЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ</b> .....	60
3.1. Джерела інформації та основні процедури аналізу витрат на оплату праці.....	60
3.2. Аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами.....	67
3.3. Аналіз витрат на оплату праці та ефективності використання трудового потенціалу.....	74
Висновки до розділу 3.....	80
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	82
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	87

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Для населення основним джерелом доходів є заробітна плата, яка на підприємстві займає найбільшу питому вагу в розрахунках з персоналом. На всіх етапах розвитку економіки і суспільства витрати на оплату праці впливали на темпи й масштаби соціально-економічного розвитку країни і одночасно були одним із ключових елементів впливу на фінансовий результат підприємства та ціноутворення. З метою покращення результатів функціонування суб'єкта господарювання необхідно застосовувати прогресивні форми та системи оплати праці, які б враховували результати діяльності кожного працівника. Облік витрат на оплату праці є одним з найважливіших і найскладніших ділянок роботи бухгалтерії, ефективне виконання якої потребує забезпечення своєчасною, точною, неупередженою та повною інформацією. У зв'язку з цим існує необхідність у ретельному виборі напрямків удосконалення обліку й аналізу витрат на оплату праці з метою створення ефективної системи формування витрат.

Облік і аналіз витрат, в тому числі витрат на оплату праці, досліджували такі науковці, як С.Ф. Голов, І.В. Жиглей, З.В. Задорожний, В.А. Дерій, Я.Д. Крупка, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палий, Г.О. Партин, Н.В. Починок, М.І. Скрипник, В.Г. Сопко та ін. Враховуючи значні досягнення названих науковців, ряд питань щодо організації та методики обліку й аналізу витрат на оплату праці підприємств потребують подальших досліджень.

**Метою написання дипломної роботи** є удосконалення організаційних, методичних та практичних засад обліку й аналізу витрат на оплату праці в сучасних умовах господарювання підприємств.

Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі визначено такі **завдання:**

- дослідити економічну сутність заробітної плати;

- проаналізувати чинні системи та форми оплати праці та надати пропозиції з їх застосування на досліджуваному підприємстві;
- досліджено теоретичні основи побудови обліку витрат на оплату праці;
- окреслити документальне відображення праці та її оплати;
- удосконалити синтетичний та аналітичний облік витрат на оплату праці;
- розкрити порядок відображення інформації про витрати на оплату праці у фінансовій звітності;
- визначити завдання, джерела та організацію аналізу таких витрат;
- розкрити методика аналізу витрат на оплату праці на основі даних базового підприємства.

**Об'єктом дослідження** є процес формування витрат на підприємствах.

**Предметом дослідження** є організаційно-методичні засади обліку й аналізу витрат на оплату праці у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД.

**Методи дослідження.** З метою досягнення окресленої мети та завдань дослідження використовувалися положення економічної теорії, а також загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, зокрема: теоретичного узагальнення, історичного аналізу, порівняння, аналізу та синтезу, моделювання, індукції та дедукції, графічний та ін. Інформаційною базою дослідження були законодавчі та нормативні акти щодо обліку витрат на оплату праці та розрахунків з персоналом в частині оплати праці, праці вчених-економістів щодо такої ділянки обліку та аналізу, Інтернет-ресурси, практичні дані базового підприємства.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає в удосконаленні обліку й аналізу витрат на оплату праці підприємства, зокрема: досліджено економічну сутність заробітної плати; проаналізовано чинні системи та форми оплати праці та надано пропозиції з їх застосування на досліджуваному підприємстві; дано пропозиції щодо відображення відповідних положень щодо витрат на оплату праці в наказі про облікову політику; запропоновано перелік субрахунків та аналітичних рахунків до

рахункабб «Розрахунки за виплатами працівникам»; удосконалено форму № 1 фінансової звітності «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) в частині відображення в ній інформації про розрахунки з персоналом; розкрито методику аналізу витрат на оплату праці з використанням даних досліджуваного підприємства.

**Практична значимість** роботи полягає в тому, що результати дослідження в частині удосконалення обліку й аналізу витрат на оплату праці можуть бути застосовані як у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД, так і на інших підприємствах.

**Апробація результатів дослідження.** За результатами дослідження опубліковано дві статті на теми «Особливості обліку витрат на оплату праці» (за результатами міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (Тернопіль, 2020 р.)) та «Проблеми синтетичного та аналітичного обліку витрат на оплату праці та відображення інформації про них у звітності»(за результатами та круглого столу «Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та оподаткування» (Тернопіль, 2020)).

# РОЗДІЛ 1

## СУТНІСТЬ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ Й ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

### 1.1. Економічна сутність заробітної плати

Перехід України до соціально-орієнтованої ринкової економіки, функціонування підприємств у конкурентних відносинах зумовили необхідність посилення соціально-економічного змісту оплати праці, визначення її особливої ролі у формуванні конкурентоспроможної та ефективної економіки країни. Такий підхід обумовлюється досвідом високорозвинених країн ринкової економіки, широким визнанням концепції людського розвитку, яка підтримується провідними вчених-економістами та соціологами світу. Виходячи з указаної концепції людського розвитку, в глобалізованому постіндустріальному світі жодна країна, маючи обмежені ресурси, без досягнення цілей людського розвитку не може мати високого рівня розвитку економіки і конкурентоспроможності особистості.

Оплата праці – досить неоднозначна категорія, так як саме в ній пов'язуються різноманітні інтереси сторін суспільно-трудових відносин. Вона є один із найважливіших показників, що визначає рівень економічного та соціального розвитку суспільства.

Заробітна плата як економічна категорія і елемент системи господарювання належить до числа найскладніших. У ній відображаються відносини виробництва і розподілу, взаємодія різних носіїв економічних інтересів, ступінь розвитку продуктивних сил і зрілості виробничих відносин та багато інших аспектів життя суспільства.

Нині послуги робочої сили є різновидом товару. Тому трактувати сутність заробітної плати слід з урахуванням вартісної оцінки послуг персоналу, розглядаючи її як вихідну при окресленні природи заробітної плати. Крім того, слід врахувати, що: по-перше, заробітна плата формується

на перетині виробництва та відносин обміну робочою силою; по-друге, заробітна плата є водночас і макро-, і мікро-економічною категорією; по-третє, заробітна плата повинна забезпечувати об'єктивно необхідний для відтворення робочої сили й ефективного функціонування виробництва обсяг життєвих благ, які працівник отримує в обмін за виконану роботу; по-четверте, заробітна плата – важлива складова виробництва, її рівень пов'язаний як з потребами працівника, так і з самим процесом виробництва, його результатом, оскільки джерела коштів на відтворення робочої сили створюються у сфері виробництва, а їх формування не виходить за межі конкретного підприємства.

Питання організації заробітної плати і її формування складають основу соціально-трудових відносин у суспільстві, бо узагальнюють нагальні інтереси всіх учасників трудового процесу. Будь-які зміни щодо оплати праці, в тій чи іншій мірі впливають на доходи всіх членів суспільства, а також на значну кількість макроекономічних показників. Тому в жодній країні світу питання регулювання оплати праці не залишені лише на розсуд ринкових сил, хоча методи, сфера, масштаби державного втручання в ці процеси в кожній країні різні.

Заробітна плата в індексі соціального розвитку за роки незалежності України посідає перше місце з-поміж сукупності зовнішніх стимулів. Гідна заробітна плата сьогодні є головним мотиватором до зростання продуктивної праці, важливим фактором зростання валового внутрішнього продукту, основою формування ресурсів підприємств, державних фондів соціального страхування. Гідну заробітну плату необхідно вважати індикатором державної макроекономічної політики, спрямованої на побудову соціальної держави. Якщо правильно встановити оплату праці, вона стане мотивацією працівника виконувати роботу ефективніше і через це безпосередньо впливатиме на темпи розвитку підприємства та країни в цілому.

Розмір заробітної плати визначається вартістю послуг праці, на яку впливають як ринкові, так неринкові чинники (рис. 1.1).

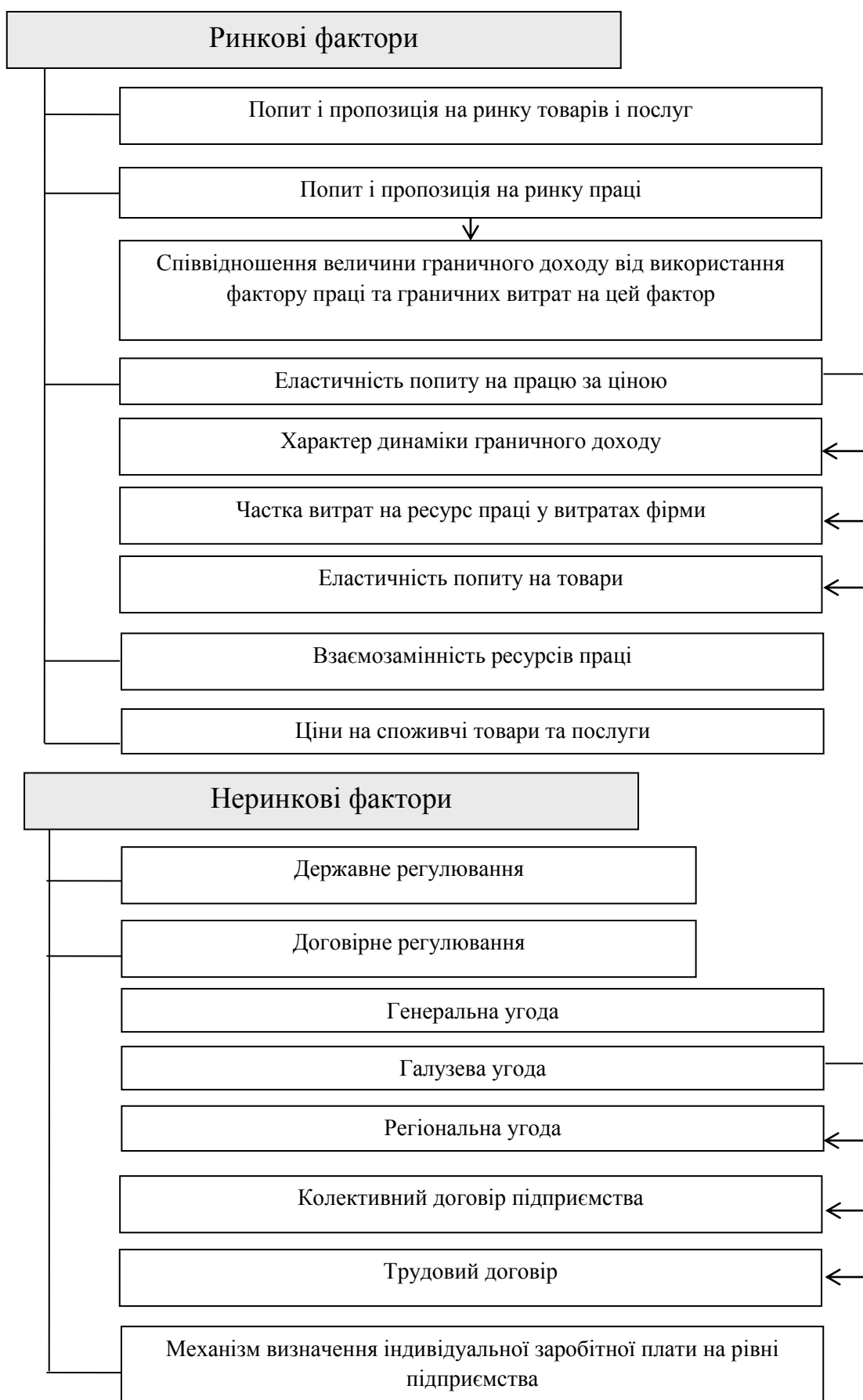


Рис. 1.1. Чинники впливу на заробітну плату в ринкових умовах [46, с. 405]



Концепція заробітної плати як ціни праці стала класичним варіантом її тлумачення в економічній теорії. На сучасному етапі українські вчені надалі здійснюють пошуки вдалого визначення поняття «заробітна плата», виходячи з сучасного розвитку економічних відносин.

Серед перших спроб зрозуміти сутність заробітної плати було її трактування як мінімуму засобів існування для найманого працівника та членів його сім'ї (В.Петті у XVII столітті, Д.Рікардо на початку XIX століття). З цих позицій, заробітна плата – грошовий вираз мінімального обсягу засобів існування осіб найманої праці. Паралельно із цим розвивалось розуміння заробітної плати як ціни праці (В. Петті). Критикуючи останній підхід, К.Маркс (середина XIX століття) розробив уявлення про заробітну плату як грошовий вираз вартості і ціни робочої сили. науковець виходив із того, що праця не може мати ціни, на ринку праці продається робоча сила (тобто здатність до праці). У зв'язку з цим речовим змістом заробітної плати стає та кількість життєвих засобів, яка необхідна для відтворення робочої сили найманого працівника та членів його сім'ї.

Погляди Д. Рікардо поділяла більшість англійських економістів-теоретиків першої половини XIX ст., найвідоміші серед них: Дж. Мілль, Дж. Мак-Куллох, Т. Тук, Р. Торренс. На відміну від Д. Рікардо, Р. Оуен вважав, що при капіталізмі суттєво відбувається порушення принципу справедливості в законі вартості, оскільки найманий працівник не одержує у повному обсязі частку своєї знову створеної вартості. На думку утопістів, це є важливою причиною гальмування соціалізації суспільних відносин, і тому потребує перегляду. Ж.Б. Сей дотримувався економічного лібералізму А. Сміта, який був в основі трудової теорії вартості. Особливу зацікавленість викликає його трактування прибутку, що розпадається на позичковий відсоток власника фізичного капіталу та підприємницький дохід, який є заробітною платою найманого управляючого, винагородою за раціональне поєднання усіх факторів виробництва. Теорія лімітованого фонду заробітної плати сформульована Мак-Куллохом і Дж. Ст. Миллем, а ще раніше – Т.

Мальтусом, який чітко визначив, що не може розглядати заробітну плату як цінність тільки за власним розсудом роботодавця. Йому належить висловлювання: «ніхто так гаряче, як я, не бажає підвищення дійсної плати за працю, котра виражається кількістю продуктів споживання, а не вимушеним підвищенням номінальної ціни праці, тобто підвищенням грошової зарплати [73, с. 35].

Відомі вчені XVII–XVIII століття А. Маршалл, Дж. Кларк, Й. Шумпетер при визначенні ціни товару, у тому числі робочої сили, виходили зі зміни потреби в конкретному продукті праці, коли додається його нова порція. Теорія граничної продуктивності вперше була викладена Дж.Б. Кларком у його книзі «Розподіл багатства». Оплата праці у кожній галузі виробництва, – на його думку, – тяжіє до граничного продукту суспільної праці, яка використовується відповідно до певної суми суспільного капіталу. Так, А. Маршалл розглядав робітника як раціонального суб'єкта, який оцінює свою участь у виробництві крізь призму дохідності та втрат. Якщо затрати праці вважати втратами робітника, що вимірюються суб'єктивною оцінкою тягаря праці, то заробітна плата є доходом, який залежить від цієї оцінки і призначений для грошової компенсації негативних емоцій робітника. При цьому він дотримувався точки зору про те, що заробітна плата дорівнює граничному продукту праці. Якщо класики рівноважне становище економіки розглядали з позиції вартості витрат праці, то неокласики – залежно від результатів праці

Розгляд сутності заробітної плати за умов соціалізму характеризувався докорінною відмінністю її природи в капіталістичному суспільстві. Причина цього базувалася переважно на двох моментах: при соціалізмі заробітна плата була формою реалізації розподілу за працею, а при капіталізмі – інтерпретованого формою вартості (або ціною) робочої сили; залучення до праці у формі найму при соціалізмі передбачалося у планомірному включенні працівників у суспільне виробництво, засноване на загальнонародній власності, а при капіталізмі – характеризує купівлю-

продаж компетенцій, знань, умінь і здібностей людини до виконання певного виду робіт. В свою чергу, економічна теорія інституціоналізму (А. Алчіан, Р. Боуден, Р. Коуз, Д. Норт та ін.) базується на концепції постіндустріального розвитку, щопередбачає справедливі розподільчі відносини, що регулюються нормами права соціально орієнтованої країни, яка мінімує вплив тіньової економіки, направляє соціально-трудова відносини на мотивовану продуктивну працю і розвиток людського капіталу, посилює збалансованість сукупного попиту та пропозиції на ринку праці й відповідній стабілізації заробітної плати.

Отже, заробітна плата пройшла певний трансформаційний шлях. Концепція заробітної плати як ціни праці стала класичним варіантом її тлумачення в економічній теорії.

Відповідно до Конвенції №95, прийнятої у 1949 р. Міжнародною організацією праці, термін «заробітна плата» характеризує, незалежно від назви й методу обчислення, будь-яку винагороду або заробіток, що розраховується в грошах і встановлюється угодою або національним законодавством, котрий у силу письмового або усного договору про наймання підприємця виплачує працівникові за працю, яку виконано чи має бути виконано, або за послуги, які надано чи має бути надано[5].

Ринкова економіка ставить жорсткі вимоги до організації оплати праці. Нині має місце велика кількість трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різними науковими поглядами (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

№ з/п	Документ, автор	Визначення
1	2	3
1	Закон України «Про оплату праці» [33]	Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу
2	Швиданенко Г.О [20, с. 201].	Оплата праці – це будь-який заробіток, обчислений, як правило, у грошовому вираженні, який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги

## Продовження табл. 1.1

1	2	3
3	Дробишева О.О., Домаш Д.В. [18]	Заробітна плата – це оплата послуг праці робітника, яка відображаючи соціально-економічне становище в національній економіці та рівень життя у суспільстві, дає можливість робітникові та його сім'ї забезпечувати поточне споживання, а також заощаджувати на майбутнє споживання
4	Кравченко О.О. [48].	Заробітна плата – це грошове вираження основної частини фонду життєвих засобів працівників, що розподіляється між ними відповідно до кількості та якості витраченої праці, і залежить від кінцевих результатів діяльності підприємства
5	Дубовська О.В. [19]	Заробітна плата – це один із найважливіших економічних важелів, які регулюють розвиток ринкової економіки
6	Брезицька К.Ф. [4, с.30]	Заробітна плата - це плата за працю, а її величина - це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці і її пропозицію. Заробітна плата являє собою винагороду, виражену, як правило, у грошовому еквіваленті, яку, згідно з трудовим договором, власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
7	Васильчик С.В. [10]	Заробітна плата - це будь-який заробіток, обчислений у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник, або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги.
8	Єськова О.Л., Савельєва В.С. [25]	Заробітна плата – це компенсація трудового внеску працівників у діяльність підприємства, а відтак мотивування працівників до ефективної та продуктивної праці є основною її функцією.
9	Глухова С.В., Зотова А.А. [14,с. 699]	Заробітна платня – це сукупність винагород у грошовій або натуральній формі, отриманих робітниками за фактично виконану роботу, а також за періоди, які входять у робочий час.
10	Толуб'як В. С. [93]	Заробітна плата – це плата робітнику за виконану роботу, яка дає йому можливість забезпечувати себе та свою сім'ю необхідними засобами до життя, а також заощаджувати на майбутнє, в тому числі здійснювати страхування на пенсійне забезпечення»
11	Сьомченко В.В. [88, с. 125]	Заробітна плата як соціально-економічна категорія, з одного боку, є основним джерелом грошових доходів працівників, тому її величина значною мірою характеризує рівень добробуту всіх членів суспільства. З іншого боку, її правильна організація зацікавлює працівників підвищувати ефективність виробництва, отже, безпосередньо впливає на темпи й масштаби соціально-економічного розвитку країни.

Враховуючи вищенаведене, на нашу думку, заробітна плата – це винагорода, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу та яка характеризує соціально-економічний стан національної економіки та рівень життя суспільства.

Оплата праці містить як соціальні, так і економічні складові. Серед соціальних слід виділити:

- характеризує засоби для повноцінного життя людини;
- здатна як посилювати, так і знижувати соціальну напругу в суспільстві;
- є матеріальною основою для повноцінного відтворення працівника і членів його сім'ї;
- характеризує інвестиції в розвиток людського потенціалу;
- є засобом для підвищення рівня життя населення.

До економічних аспектів необхідно віднести такі характеристики оплати праці:

- винагорода за працю, сплачена працівнику за виконану роботу;
- вартісна оцінка робочої сили;
- відносини між державою, роботодавцем і працівником щодо розподілу частини національного доходу (для роботодавця – витрати виробництва, які він прагне мінімізувати; для працівника – дохід, який він хоче максимізувати; для держави – інструмент, за допомогою якого вона регулює попит та пропозицію потенційної працездатності).

## **1.2. Системи та форми оплати праці**

Соціальний розвиток та ефективність функціонування суб'єктів господарювання забезпечується, насамперед, формуванням належних індивідуальних і колективних матеріальних стимулів, провідною формою яких є оплата праці. Зміни щодо оплати праці прямо чи опосередковано

здійснюють вплив на доходи всього суспільства, а також на основні макроекономічні показники. В будь-якій країні світу питання регулювання оплати праці не покладені лише на розсуд ринкових сил, проте сфера, методи, масштаби державного регулювання цих процесів в кожній країні різні.

Законодавство передбачає тарифну і безтарифна системи оплати праці. В основі безтарифної моделі організації заробітної плати лежить співвідношення в оплаті праці різної якості залежно від різних ознак, включаючи кваліфікацію працівників, професії, особисті здібності, посади і т. д. Враховуючи це потім, в подальшому відбувається розподіл фонду оплати праці між працівниками. Такий підхід дозволяє визначити, яку частку єдиного фонду оплати праці повинен отримати конкретний працівник згідно з його кваліфікаційним рівнем і якістю праці [91, с. 63].

Тарифну систему застосовують з метою диференціації розмірів заробітної плати персоналу, виходячи з їх кваліфікації, відповідальності, умов праці, її кількості та результатів. Тарифна система дозволяє встановити співвідношення між різними категоріями працівників. Така система є базою для встановлення обґрунтованого співвідношення між темпами зростання продуктивності праці та середньої заробітної плати працівників.

За допомогою тарифної системи визначають необхідну кількість працівників відповідної кваліфікації чи спеціальності, а також співвідношення заробітної плати різних категорій працівників. Тарифна система оплати праці включає: тарифні сітки; тарифні ставки; схеми посадових окладів; тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники)[97, с. 227].

Основними вимірниками результатів роботи є кількість виготовленої продукції (робіт, послуг) відповідної якості або витрачений робочий час, тобто кількість днів чи годин, протягом яких працівник фактично працював на підприємстві. Такий поділ вимірників затрат праці характеризують дві форми заробітної плати, що базуються на тарифній системі, - відрядна та

погодинна. При відрядній формі оплата праці проводиться за нормами й розцінками, які визначені на підставі розряду працівника. Кваліфікаційний (тарифний) розряд працівника передбачає виконання роботи відповідної складності. Важливими умовами застосування відрядної оплати праці є можливість виокремлення кількісних показників роботи, які безпосередньо залежать від певного працівника і піддаються точному обліку, а також необхідність стимулювання зростання випуску продукції та існування реальних можливостей підвищення виробітку на конкретному робочому місці. Застосування такої форми оплати праці вимагає визначення обґрунтованих норм виробітку, чіткого обліку їхнього виконання і, що важливо, не має призводити до зниження якості продукції, порушень техніки безпеки, технологічних режимів, а також до перевитрат сировини, матеріалів, енергії.

Припогодинній формі оплата праці персоналу здійснюється за годинними (денними) тарифними ставками, виходячи з відпрацьованого часу та рівня кваліфікації, який встановлюються тарифним розрядом. Погодинна форма оплати працівників використовується у випадку, коли недоцільно нормувати роботи (зокрема, операції контролю за якістю продукції) чи якщо вони не піддаються нормуванню, так як зміст і послідовність виробничих операцій часто змінюються (дослідно-експериментальні роботи, роботи щодо ремонту устаткування, обслуговування внутрішньозаводського транспорту тощо).

Погодинна оплата праці керівників, спеціалістів і службовців здійснюється, як правило, за місячними посадовими окладами (ставками). Форми оплати праці будуть ефективними лише в тому випадку, коли вони відповідають організаційно-технічним умовам виробництва. Отже, вибираючи форму оплати праці для певної категорії робітників, слід враховувати певні умови їхньої праці, специфіку виробництва тощо. Основними (загальними) умовами застосування тієї чи іншої форми заробітної плати є рівень технічного оснащення виробництва, характер технологічного процесу та організації виробництва і праці, ступінь

використання виробничих потужностей і устаткування, стан нормування праці тощо [18].

Кожна зі зазначених форм заробітної плати передбачає кілька систем оплати праці. Застосування прогресивних систем і форм оплати дозволяє враховувати індивідуальні особливості кожного працівника. Форми та системи оплати праці, що застосовуються на підприємствах відображено на рис. 1.2.

За прямої відрядної системи оплати праці заробітна плата працівника визначається множенням кількості одиниць виробленої продукції та розцінки за одиницю продукції (робіт, послуг). Розцінка розраховується шляхом ділення погодинної тарифної ставки на норму виробітку чи шляхом множення погодинної тарифної ставки на норму часу (у годинах) на виготовлення одиниці продукції (робіт, послуг).

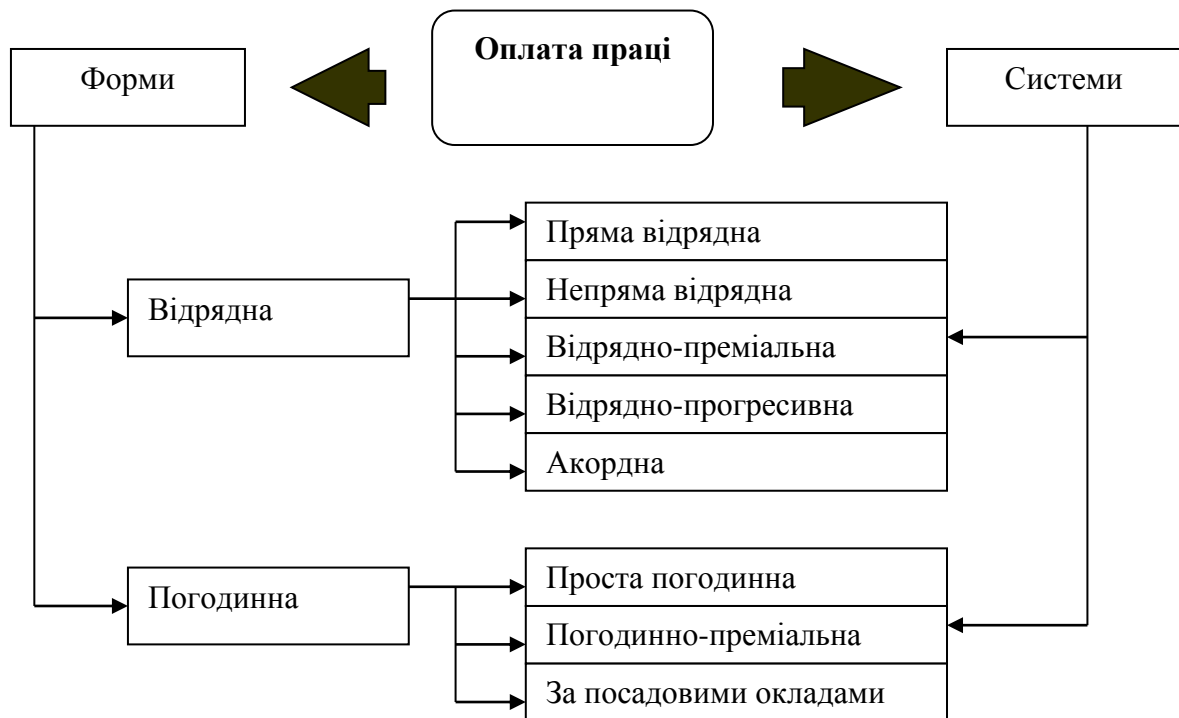


Рис. 1.2. Форми та основні системи оплати праці

При непрямій відрядній системі оплати праці залежить не від його особистого виробітку, а від результатів праці персоналу. Вона



використовується для оплати категорій допоміжних робітників (кранівників, наладчиків, ремонтників), праця яких не піддається нормуванню та обліку, проте в значній мірі встановлює рівень виробітку основних робітників. Оплата праці при цій системі визначається за формулою:

$$D_{\text{нвс}} = s * t * k_{\text{вн}} \quad (1)$$

де  $s$  – погодинна тарифна ставка;  $t$  – фактично відпрацьована кількість годин цим робітником;  $k_{\text{вн}}$  – середній коефіцієнт виконання норм виробітку всіма робітниками, що обслуговуються [18, с. 52].

При відрядно-прогресивній оплаті праці оплата робіт, виконаних у межах встановленої норми ( $n_0$ ) за звичайними відрядними розцінками ( $\rho_i$ ), а робіт, виконаних понаднормативний (базовий) рівень ( $n_i$ ) – за підвищеними розцінками ( $\rho_i$ ) залежно від ступеня виконання завдання. Таким чином, зарібок за цієї системи розраховується за формулою:

$$D_{\text{в-прог}} = \rho * n_0 + \rho_i * n_i \quad (2)$$

За відрядно-преміальною системою зарібок працівника складається з відрядного зарібку ( $pv$ ) та премії ( $m$ ) за досягнення певних результатів:

$$D_{\text{впс}} = pv + m \quad (3)$$

Застосування цієї системи обмежується, як правило, дільницями, що стримують роботу всього підприємства, за браком у них стимулюючих факторів підвищення якості продукції або послуг [12, с. 183].

Особливістю акордної системи є те, що працівнику (групі працівників) розцінки встановлюються не за окремі операції, а за весь комплекс робіт із визначенням кінцевого терміну виконання.

Погодинна оплата праці персоналу нараховується, виходячи з годинних (денних) тарифних ставок з використанням окладів. Отже, погодинна оплата праці керівників, спеціалістів і службовців нараховується за місячними посадовими окладами (ставками).

При простій погодинній оплаті оплата праці працівника визначається шляхом множення годинної тарифної ставки відповідного розряду ( $s$ ) на кількість відпрацьованих годин  $t$ ):

$$D_{\text{пр}} = s * t \quad (4)$$

Ця систему використовується рідко, оскільки характеризується недостатнім позитивним впливом на кількість і якість роботи працівника.

При погодинно-преміальній системі в деякій мірі цей недолік ліквідовано: в даному випадку, окрім тарифного заробітку працівник отримує премію ( $m$ ) за досягнення певних кількісних або якісних показників:

$$D_{\text{прем}} = s * t + m \quad (5)$$

За застосування погодинно-преміальної системи з використанням нормованих завдань заробіток може складатися з трьох частин:

- 1) погодинного заробітку, що розраховується пропорційно до відпрацьованого часу, і доплат за професійну майстерність та умови (інтенсивність) праці;
- 2) додаткової оплати за виконання нормованих завдань, що нараховується у процентах до погодинної оплати за тарифом;
- 3) премії за зниження трудомісткості виробів або робіт [18].

Різновидом погодинно-преміальної є система оплати за посадовими окладами, яка може застосовуватися до працівників, робота яких має стабільний характер (комірники, вагарі, прибиральники та ін.). така система може використовуватися на підприємствах усіх галузей економіки.

Оскільки заробітна плата є важливою мотиваційною складовою, для її нарахування повинна бути обрана така система, яка забезпечуватиме ефективність праці. При цьому мають використовуватися різні інструменти матеріального та морального стимулювання, організаційні заходи: справедливість в оплаті праці, періодичне підвищення заробітку, належна організація праці.

Кожна з форм заробітної плати має свої переваги і недоліки (табл. 1.2), тому для кожного підприємства прийнятним є свій вид оплати праці.

Таблиця 1.2

## Порівняльна характеристика погодинної і відрядної заробітної плати [70]

Критерії для порівняння	Форми оплати праці	
	відрядна зарплата	погодинна зарплата
Де застосовується	На виробничих підприємствах, в яких в пріоритеті кількісні показники	У сфері обслуговування, надання послуг тощо, де в пріоритеті якість надання послуг (виконання робіт)
Залежність величини зарплати від продуктивності праці	Заробітна плата безпосередньо залежить від обсягу виконаних робіт, наданих послуг, виготовленої продукції. Чим вища продуктивність праці, тим більша оплата праці	Працівник отримує належний йому оклад не залежно від продуктивності праці (залежність виникає при нарахуванні премії)
Хто отримує переваги	Переваги отримує роботодавець, адже він платить тільки за вироблений продукт	Переваги отримує працівник, оскільки не залежно від обсягу виконаних робіт (наданих послуг, виготовленої продукції) отримує заробітну плату
Стабільність заробітної плати	Нестабільна. Якщо працівник не виконає роботу, то не отримує заробітної плати	Стабільна
наявність мотивації	Присутній. Працівники, як правило, прагнуть підвищити заробітну плату шляхом виконання більшого обсягу робіт (виготовленої продукції, наданих послуг)	Якщо премії не передбачено, тоді у працівника мотивації немає, оскільки він гарантовано отримує зарплату
Якість роботи	Може бути невисока якість робіт через прагнення максимізувати їх кількість	Якість виконуваних робіт буде високою у разі передбачення премії

Останні роки характеризуються все більш широким застосуванням погодинної заробітної плати і відповідним скороченням відрядної через зростання механізації та автоматизації процесів виробництва. У Великобританії, США, Німеччині і Франції 60-70% промислових робітників отримують погодинну заробітну плату.

Дієвість оплати праці визначається тим, наскільки вона виконує свої основні функції. Науковцями виділено цілий ряд функції заробітної плати.

Відтворююча функція заробітної плати полягає у забезпеченні працівників та членів їх сімей необхідними життєвими благами для відтворення робочої сили. Заробітна плата виступає базовим джерелом доходів працівників, а тому визначає рівень їхнього життєзабезпечення, сприяє відтворенню робочої сили. Відтворювальну функцію інколи називають ще репродуктивною. Ступінь виконання цієї функції можливо оцінити шляхом ділення мінімальної заробітної плати на прожитковий мінімум, мінімальної заробітної плати на середню заробітну плату, середньої заробітної плати на прожитковий мінімум.

Стимулююча функція заробітної плати полягає у встановленні залежності її розміру від кількості та якості праці конкретного працівника, його трудового внеску в результати роботи підприємства. Важливим принципом реалізації цієї функції є диференціація рівня оплати праці залежно від складності та умов виконуваної роботи, професійних якостей працівника, результатів його праці.

Цікавим в цьому аспекті є досвід зарубіжних країн, де поширеною є система «оплата за кваліфікацію». Суть її полягає в тому, що рівень оплати праці залежить не лише від складності роботи, що виконується, а й набору професій (спеціальностей), які працівник опанував і здатний використати відповідні знання, навички в своїй діяльності [54, с. 411].

Регулююча функція заробітної плати передбачає оптимізацію розміщення робочої сили за регіонами, галузями економіки, підприємствами, виходячи з ринкової кон'юнктури.

Соціальна функція заробітної плати полягає, перш за все, в тому, що заробітна плата має забезпечувати соціальну справедливість, однакову винагороду за однакову працю. Крім того, соціальна функція полягає в здійсненні соціального страхування працівника. З урахуванням величини заробітної плати щомісяця здійснюються відрахування до соціальних фондів з метою здійснення страхових виплат при настанні страхових випадків: тимчасова непрацездатність, нещасний випадок чи професійне захворювання

на виробництві, безробіття, а також досягнення пенсійного віку. В реалізації соціальної функції заробітної плати зацікавлені і наймані працівники, і держава, і частково роботодавець. Зазначені функції заробітної плати тісно взаємопов'язані і лише в сукупній забезпечують досягнення ефективної організації заробітної плати.

### **1.3. Теоретичні основи побудови обліку витрат на оплату праці**

Головною метою стратегії формування системи оплати праці є створення такої системи оплати праці, яка була б ефективною як з позицій працівників, так і роботодавця (підприємства). При цьому треба враховувати цінність людських ресурсів, що є складовою частиною виробничих ресурсів підприємства, у формування і розвиток яких здійснюються інвестиції з метою отримання майбутніх економічних вигод[81, с. 144].

У ринкових умовах господарювання сутність заробітної плати трактується дwoяко, оскільки вона одночасно виступає як дохід і як витрати підприємства. З одного боку, заробітна плата є доходом найманого персоналу, а з іншого – одним із структурних елементів витрат виробництва. Працівник підприємства зацікавлений у підвищенні заробітної плати, а роботодавець – у її мінімальному значенні. Така суперечність вирішується, як наслідок взаємодії попиту на працю відповідної кваліфікації з боку роботодавців і її пропозицією з боку найманих працівників. Внаслідок такої взаємодії формується ринкова ціна найманої праці. Держава регулює ринок праці. Виходячи з цього, заробітна плата є не лише економічною категорією, але й виступає соціально-економічною категорією, так як, по-перше, поєднує й концентрує інтереси та потреби найманих працівників, роботодавців, а також держави, а, по-друге, – є найважливішим показником рівня життя.

В даному випадку А.М. Колот всесторонньо розкриває сутність заробітної плати: по-перше, як економічна категорія, заробітна плата відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу

розподілу новоствореної вартості. По-друге, в умовах ринкової економіки заробітна плата – це інструмент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозиції і виражає ринкову вартість використання найманої праці. По-третє, для найманого працівника, робітника заробітна плата – це основна частина трудового доходу, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці та який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили. По-четверте, для підприємця заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці [41].

Узагальнення теоретичних досліджень у сфері оплати праці дало змогу встановити, що заробітна плата функціонує через поєднання: ринкового самонастроювання, включаючи кон'юнктуру ринку праці; державного регулювання – укладення генеральної, галузевих, регіональних (регіонально-галузевих) угод і колективних договорів з найманими працівниками; механізму визначення індивідуальної заробітної плати безпосередньо на підприємстві (в структурному підрозділі) з використанням таких елементів, як заводська тарифна система, нормування праці, форми і системи оплати праці (рис. 1.3).

Облік витрат на оплату праці – одна з основних і складних ділянок роботи, яка потребує точних та оперативних даних, що відображають зміни в чисельності працівників, затратах робочого часу, категоріях робітників тощо, і здійснення контролю за ефективністю використання трудових ресурсів.

Трактування поняття «витрати на оплату праці» в економічній літературі, як правило не різняться. Більшість вчених-економістів під поняттям «витрати на оплату праці» визначають елемент собівартості продукції, в якому відображаються витрати на оплату праці основного виробничого персоналу; при цьому витрати на оплату праці включають заробітну плату за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу та компенсаційні

виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

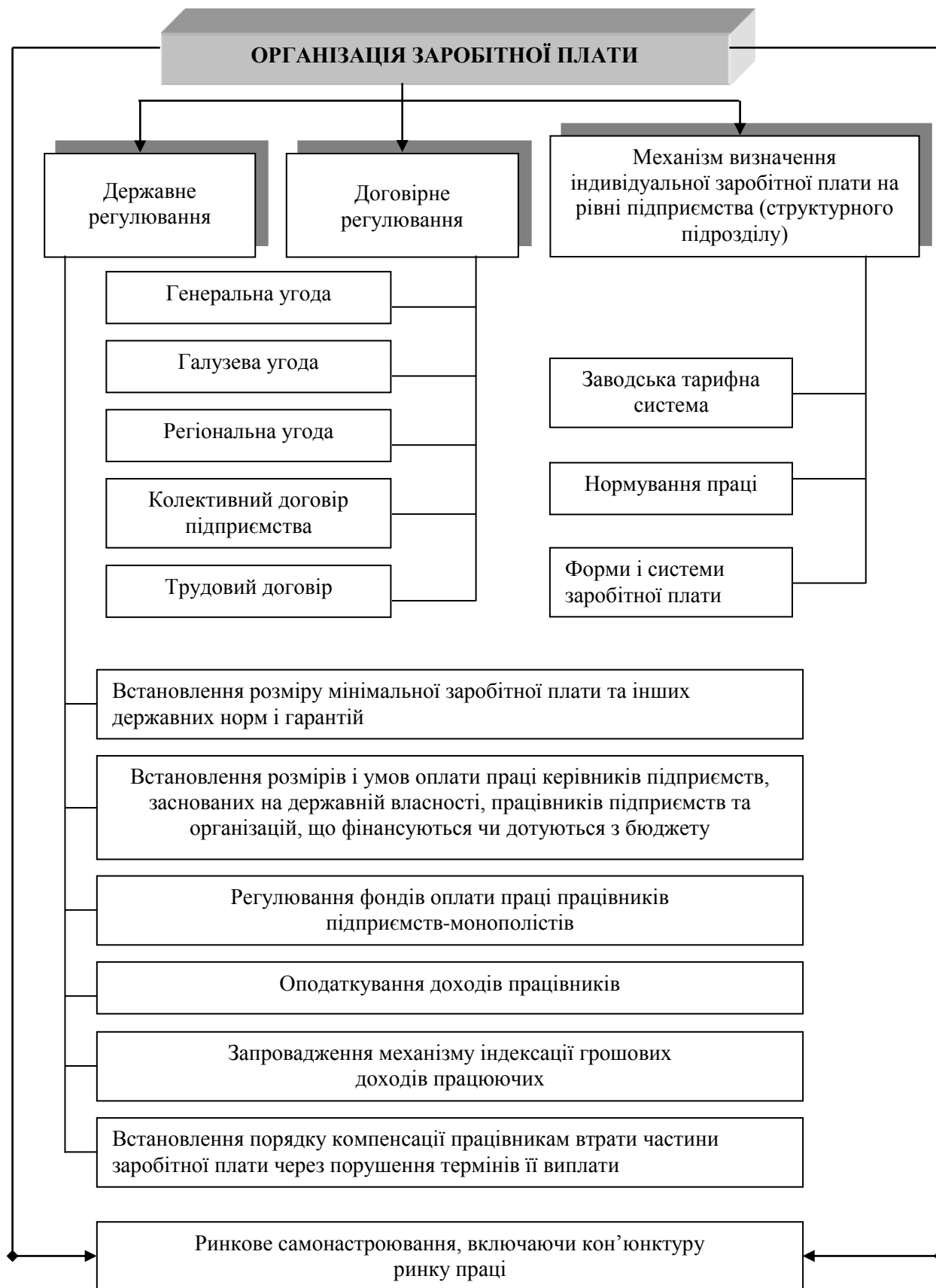


Рис. 1.3. Організація заробітної плати в підприємницькій діяльності

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [30].

Оскільки витрати на оплату праці є структурним елементом собівартості продукції, то відповідно у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» виокремлено відповідні статті для обліку таких витрат. згідно з названим стандартом до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Витрати на оплату праці в даному випадку узагальнюються в межах двох статей калькулювання: прямі витрати на оплату праці і загальновиробничі витрати (яка є комплексною статтею) (рис. 1.4). Крім того, витрати на оплату праці містяться в складі адміністративних витрат (витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством), витрат на збут (витрат, пов'язаних з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг)), інших витрат операційної діяльності.

Витрати операційної діяльності групуються в розрізі економічних елементів, серед яких:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.





Рис. 1.4. Структура витрат на оплату праці в межах операційної діяльності підприємства

Для обліку витрат на оплату праці в результаті операційної діяльності призначено економічний елемент «Витрати на оплату праці».

Крім операційної діяльності, витрати на оплату праці можуть мати місце в межах витрат інвестиційної діяльності (наприклад, при нарахуванні заробітної плати працівникам, залучених для ліквідації основних засобів).

З витратами на оплату праці тісно пов'язані витрати на соціальні заходи, що відображають нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Єдиний внесок (ЄСВ) нараховується на суму нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в

натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці», та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами. З 01.01.2016 року ставка ЄСВ знижена до 22% для всіх категорій платників.

Нарахування ЄСВ є витратами підприємства, які групуються в межах економічного елементу «Відрахування на соціальні заходи». Витрати на ЄСВ відносяться до тієї ж категорії витрат, що й заробітна плата.

Оплата праці працівникам є одними із важливих об'єктів бухгалтерського обліку. В обліку відображаються різні складові в залежності від його виду: фінансового – відображення інформації про виплати працівникам та представлення визначеної інформації у звітності, управлінського – формування собівартості продукції (робіт, послуг), формування витрат в розрізі видів діяльності; податкового – здійснення розрахунків з бюджетом та фондами соціального страхування.

В економічній літературі обґрунтовується доцільність деталізації елементів облікової політики в частині оплати праці. Погоджуємось з думкою В.М. Жука про те, що під час формування облікової політики необхідно враховувати особливості певної галузі [27, с. 239]. До процесу формування облікової політики щодо витрат на оплату праці слід підходити не формально, при цьому дублюючи пункти нормативних положень. Облікова політика повинна містити лише ті елементи, які на законодавчому рівні мають кілька варіантів організаційного та методичного характеру. Формування облікової політики кожного підприємства залежить від особливостей його фінансово-господарської діяльності, організаційно-правової форми та галузевої специфіки.

Так, існує думка, що в наказі про облікову політику щодо обліку оплати праці доцільно відображати: визначення форм, систем, розмірів заробітної плати та інших виплат; встановлення системи заохочення та преміювання працівників; встановлення системи нормування праці; організація документування праці та її оплати та інші [5, с. 425].

На нашу думку, в наказі про облікову політику щодо витрат на оплату праці слід відображати такі елементи:

- організаційні складові (перелік осіб, відповідальних за ведення обліку оплати праці, та їх посадові інструкції; система внутрішнього контролю витратами з оплати праці);

- методичні складові (системи і форми оплати праці, що застосовуються на підприємстві; перелік робіт, які підлягають нормуванню; порядок нарахування виплат за невідпрацьований час, премій та інших заохочувальних виплат; варіант обліку витрат з використанням рахунків 8, 8 і 9 чи лише 9 класів; перелік статей калькулювання);

- технічні складові (робочий план рахунків; форми первинних документів щодо витрат на оплату праці; облікові реєстри; графіки документообороту щодо оплати праці; склад, порядок і строки подання внутрішньої звітності; порядок проведення інвентаризації зобов'язань з оплати праці).

З метою вдосконалення витрат на оплати праці в сучасних умовах розвитку економіки необхідно: забезпечити своєчасність отримання працівниками робочого завдання; забезпечити підвищення рівня організації робочого місця та його технічного стану, проведення своєчасного поточного ремонту, модернізації; застосовувати ефективні моделі організації праці; вдосконалення координації робіт на відповідному робочому місці з роботою структурного підрозділу загалом і технологічно взаємопов'язаного робочими місцями; розробити адаптовану для суб'єкта господарювання гнучку єдину тарифну сітку, власну прогресивну шкалу розрядних коефіцієнтів, що в повній мірі враховують складність праці, рівень кваліфікації і відповідальність; забезпечити своєчасність нарахування заробітної плати та пов'язаних з нею розрахунків; вести належний облік витрат на оплату праці; забезпечувати своєчасність виплати заробітної плати та проведення її індексацію з урахуванням інфляції; підвищити якість системи нормування праці у всіх структурних підрозділах з використанням різноманітних видів

нормування; ефективно використовувати різні форми контролю за роботою працівників та її оплатою.

### **Висновки до розділу 1**

Дослідивши сутність заробітної плати й теоретичні основи побудови обліку витрат на оплату праці, можна зробити такі висновки:

1. Заробітна плата – це винагорода, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу та яка характеризує соціально-економічний стан національної економіки та рівень життя суспільства. Оплата праці містить як соціальні, так і економічні складові. Серед соціальних слід виділити: характеризує засоби для повноцінного життя людини; здатна як посилювати, так і знижувати соціальну напругу в суспільстві; є матеріальною основою для повноцінного відтворення працівника і членів його сім'ї; характеризує інвестиції в розвиток людського потенціалу; є засобом для підвищення рівня життя населення. До економічних аспектів необхідно віднести такі характеристики оплати праці: вона є вартісною оцінкою робочої сили; визначає відносини між державою, роботодавцем і працівником щодо розподілу частини національного доходу (для роботодавця – витрати виробництва, які він прагне мінімізувати; для працівника – дохід, який він хоче максимізувати; для держави – інструмент, за допомогою якого вона регулює попит та пропозицію потенційної працездатності).

2. Заробітна плата передбачає дві форми, що базуються на тарифній системі, - відрядна та погодинна. Кожна зі зазначених форм заробітної плати включає кілька систем оплати праці. Оскільки заробітна плата є важливою мотиваційною складовою, для її нарахування повинна бути обрана така система, яка забезпечуватиме ефективність праці. При цьому мають використовуватися різні інструменти матеріального та морального стимулювання, організаційні заходи: справедливість в оплаті праці, періодичне підвищення заробітку, належна організація праці.

3. Витрати на оплату праці узагальнюються в межах двох статей калькулювання: прямі витрати на оплату праці і загальновиробничі витрати, яка є комплексною статтею. Крім того, витрати на оплату праці містяться в складі адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності. Для обліку витрат на оплату праці в результаті операційної діяльності підприємства призначено економічний елемент «Витрати на оплату праці». Крім операційної діяльності, витрати на оплату праці можуть мати місце в межах витрат інвестиційної діяльності (наприклад, при нарахуванні заробітної плати працівникам, залучених для ліквідації основних засобів). З витратами на оплату праці тісно пов'язані витрати на соціальні заходи, що відображають нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Нарахування ЄСВ є витратами підприємства, які групуються в межах економічного елементу «Відрахування на соціальні заходи». Витрати на ЄСВ відносяться до тієї ж категорії витрат, що й заробітна плата.

4. В наказі про облікову політику щодо витрат на оплату праці слід відображати такі елементи:

- організаційні складові (перелік осіб, відповідальних за ведення обліку оплати праці, та їх посадові інструкції; система внутрішнього контролю витратами з оплати праці);

- методичні складові (системи і форми оплати праці, що застосовуються на підприємстві; перелік робіт, які підлягають нормуванню; порядок нарахування виплат за невідпрацьований час, премій та інших заохочувальних виплат; варіант обліку витрат з використанням відповідних класів рахунків; перелік статей калькулювання);

- технічні складові (робочий план рахунків; форми первинних документів щодо витрат на оплату праці; облікові реєстри; графіки документообороту щодо оплати праці; склад, порядок і строки подання внутрішньої звітності; порядок проведення інвентаризації зобов'язань з оплати праці).

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ В ПІДПРИЄМНИЦЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

#### 2.1. Техніка нарахування заробітної плати та пов'язаних з нею розрахунків

До виплат працівникам підприємства належать всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані персоналом. Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» є п'ять видів виплат працівникам, згрупованих за відповідними ознаками, а саме:

- поточні виплати;
- виплати у разі звільнення;
- виплати після закінчення трудової діяльності;
- виплати інструментами власного капіталу підприємства;
- інші довгострокові виплати [76].

Розрахунки за оплати працівникам віднесено до поточних виплат працівникам. Зокрема в П(С)БО 26 «Виплати працівникам» до поточні виплати працівникам віднесено:

- заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці;

- виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інші оплачувані невідпрацьований час);

- премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають платі протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо [76].

Розрахунок заробітної плати на підприємстві включає такий перелік процедур:

1) нарахування в розрахунковій відомості:

- заробітної плати згідно з штатним розписом, трудових договорів, табеля обліку робочого часу при погодинній формі оплати праці (враховуючи державні гарантії при роботі у вихідні та святкові дні, в ненормований час, в нічний час і інших) тощо;
- розрахунок щомісячної індексації заробітної плати; надбавок, премій, понаднормових, компенсацій, пільг, відпускних; розрахунок при звільненні та скороченні; облік виплат за рахунок фондів соціального страхування (лікарняні, путівка тощо);

2) нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ставка внеску 22 %), розрахунок медичного страхування, страхування життя;

3) розрахунок податків і зборів, що утримуються із заробітної плати, відповідно до законодавства України: податку з доходів фізичних осіб відповідно до Податкового Кодексу України (ставка оподаткування доходів у вигляді заробітної плати 18%; військового збору – 1,5%) (рис. 2.1);

4) утримання в розрахунковій відомості: за виконавчими документами (відшкодування матеріального збитку, стягнення аліментів на утримання неповнолітніх дітей або непрацездатних батьків, тощо); за заявами працівників (профспілкові внески тощо); розрахунок інших утримань;

5) нарахування в бухгалтерському обліку обов'язкових резервів та інших сум (резерв відпусток; резерв річного бонусу («тринадцятої» зарплати, або премії за підсумками року)) [59, с. 289].

Згідно з чинним законодавством за видами заробітна плата поділяється на основну, додаткову та інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу згідно зі встановленими нормами праці (виробітку, норми часу, обслуговування, посадові обов'язки). Така заробітна плата встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

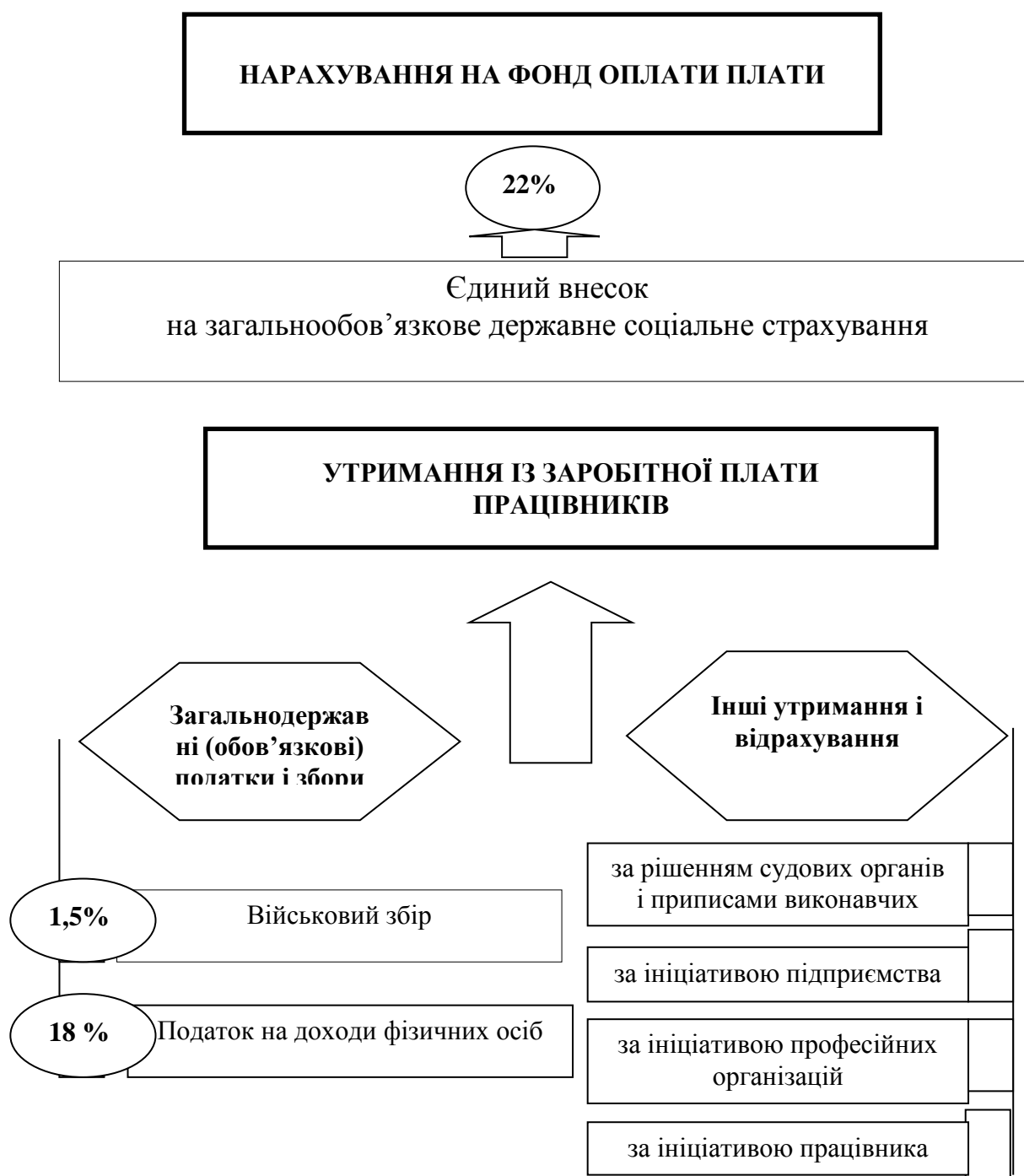


Рис. 2.1. Нарахування і утримання за заробітною платою.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад визначені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Сюди включають доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, що



передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням певних виробничих завдань чи функцій.

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, виплати в рамках грантів, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові чи матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які здійснюються понад встановлені зазначеними актами норми.

Для оцінки розміру заробітної плати найманих працівників застосовується показник фонду оплати праці. Фонд оплати праці складається з:

- фонду основної заробітної плати;
- фонду додаткової заробітної плати;
- інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

До фонду оплати праці працівників включаються нарахування найманим працівникам у грошовій та натуральній формі (оцінені в грошовому вираженні) за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат.

До виплат, що не входять до фонду оплати праці, відносять: оплату перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства; допомоги та інші виплати, які здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування; витрати на оплату послуг із лікування працівників, які надано установами охорони здоров'я; сума вихідної допомоги в разі припинення трудового договору згідно з чинним законодавством; витрати на відрядження; матеріальна допомога разового характеру, що надається окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами.

Основними виплатами, які формують витрати на оплату праці, є безпосередньо заробітна плата працівника, індексація, відпускні та лікарняні.

Основним видом нарахувань при погодинній формі оплати праці є оклад (тарифна ставка). При погодинній формі заробіток працівника прямо залежить від відпрацьованого часу. Одиницею часу може бути повністю відпрацьований місяць (в такому разі нараховується оклад за місяць), або відпрацьована зміна чи година (в такому випадку за зміну або годину встановлюється тарифна ставка). Це зумовлює необхідність ведення таблицю обліку робочого часу.

Відповідно до ст. 6 Закону України «Про оплату праці» мінімальний посадовий оклад (тарифна ставка) закріплюється у розмірі, не меншому ніж прожитковий мінімум, встановлений для працездатних осіб на 1 січня календарного року.

У 2020 р. держбюджетом України прожитковий мінімум для працездатних осіб встановлений на рівні 2102,00 грн., у зв'язку з цим мінімальний розмір окладу на весь 2020 рік повинен складати не менше 2102,00 грн., хоча безпосередньо сам показник протягом року буде змінюватися й становитиме з 1 липня – 2197,00 грн., а з 1 грудня – 2270,00 грн.

Нарахована заробітна плата за відпрацьовану часу в 2020 році не може бути меншою за розмір мінімальної заробітної плати – 4723,00 грн. Таким чином, якщо працівник відпрацював повну норму часу, у місяці нарахування заробітної плати не перебував у відпустці, не хворів, не був прийнятий або звільнений, його заробітна плата не може бути у розмірі меншому, ніж розмір мінімальної заробітної плати (в 2020 році – 4723,00 грн.). Тому, якщо оклад працівника встановлений на рівні меншому, ніж 4723,00 грн., йому необхідно здійснити відповідну доплату до рівня мінімальної заробітної плати, звичайно при умові відпрацьованої норми часу.

При відрядній оплаті праці (прямій) заробіток робітника розраховують шляхом кількості виготовлених виробів (обсяг виконаних робіт, послуг) на розцінку розцінка за одиницю роботи.

Отже, оплата праці працівників здійснюється за погодинною, відрядною або іншими системами оплати праці; вона може провадитися за результатами індивідуальних і колективних робіт. Враховуючи наявні форми та системи оплати праці для окремих категорій працівників доцільно застосовувати такі їх види:

– для робітників основного виробництва найкраще застосовувати відрядно-преміальну систему; не доцільною є погодинна проста, погодинна преміальна та безтарифна;

– для робітників допоміжного виробництва варто використовувати погодинно-преміальну; менш ефективною є погодинна проста, а недоцільною акордна, відрядна та безтарифна;

– для службовців варто застосовувати погодинну преміальну; менш ефективною є погодинна проста; не слід застосовувати відрядну та безтарифну;

– для фахівців та керівників найефективнішою є погодинна преміальна система оплати праці, менш доцільною є безтарифна система.

На розмір заробітної плати впливає складність та умови праці, професійно-ділові якості працівника, результати праці та господарської діяльності підприємства і максимальним розміром не обмежується.

Нормальна тривалість робочого часу працівників не може перевищувати 40 годин на тиждень. Водночас підприємства при укладенні колективного договору можуть визначити меншу норму тривалості робочого часу.

Кодексом законів про працю України визначено особливості оплати праці в надурочний час, у нічний час, у святкові й неробочі дні.

Так, при використанні погодинної системи оплати праці робота в надурочний час оплачується в подвійному розмірі годинної ставки, а при відрядній системі оплати праці – нараховується доплата у розмірі 100 % від тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою, - за всі відпрацьовані надурочні

години. Компенсація надурочних робіт через надання відгулу не допускається[40].

Робота у святковий і неробочий день оплачується у подвійному розмірі:

2) працівникам, робота яких оплачується за годинними або денними ставками, - у розмірі подвійної годинної або денної ставки;

1) відрядникам – за подвійними відрядними розцінками;

3) працівникам, що отримують місячний оклад, - у розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий і неробочий день провадилася у межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної годинної або денної ставки поверх окладу, якщо робота провадилася понад місячну норму[40].

Оплата у вказаному розмірі здійснюється за години, що фактично відпрацьовані у святковий і неробочий день. У разі виявлення такого бажання працівником, який працював у святковий чи неробочий день, йому може бути представлений інший день для відпочинку.

У випадку роботи у нічний час, він оплачується у підвищеному розмірі, встановлюваному генеральною, галузевою (регіональною) угодами та колективним договором, але не менше 20 % тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи у нічний час. При цьому нічним вважається час з 10 години вечора до 6 години ранку.

Працівник має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги. Розмір такої пільги, визначений Податковим кодексом України, дорівнює одному прожитковому мінімуму на працездатну особу на 1 січня поточного року [97, с. 195].

Згідно з Кодексом законів про працю заробітна плата підлягає індексації у визначеному законодавством порядку. Індексації підлягає заробітна плата працівників у межах прожиткового мінімуму, що

встановлений для працездатної особи. Частина заробітної плати, що його перевищує, індексації не підлягає. Індексція грошових доходів населення здійснюється згідно з Законом України «Про індексацію грошових доходів населення» від 03.07.1991 р. № 1282-ХІІ. Індекс споживчих цін для проведення індексації розраховується наростаючим підсумком, виходячи зі щомісячних індексів споживчих цін за даними Державної служби статистики України. Проведення індексації відбувається у випадку, якщо величина індексу споживчих цін перевищить встановлений поріг індексації, а саме 103 %. У разі підвищення тарифних ставок (окладів) значення індексу споживчих цін у місяці, в якому відбувається підвищення, приймається за 1 або 100 %, таким чином місяць підвищення є базовим.

До доходів, що не підлягають індексації, відносять:

- доходи громадян від здачі в оренду майна, від акцій та інших цінних паперів;
- допомога потимчасовій непрацездатності,
- суми виплат за час щорічної та додаткової відпусток;
- допомога у зв'язку з вагітністю та пологами,
- допомога на поховання;
- соціальні виплати, які визначаються від прожиткового мінімуму;
- суми соціальних пільг;
- цільова разова матеріальна допомога,
- одноразова допомога при виході на пенсію та інші види доходів, що мають разовий характер виплат.

Крім розрахунків з персоналом щодо відпрацьованого часу (виконаного обсягу робіт, наданих послуг), підприємства здійснюють виплати працівникам і за невідпрацьований час на основі розрахунку середнього заробітку.

Так, щодо відпусток, то їх надання регулює Закон України «Про відпустки», відповідно до якого право на відпустки мають громадяни

України, що перебувають у трудових відносинах з підприємствою, а також працюють за трудовою угодою у фізичної особи, іноземні громадяни та особи без громадянства, що працюють в Україні. Працівники підприємства мають право на отримання різних видів відпусток (щорічна – основна додаткова; додаткова у зв'язку з освітою; творча; соціальна; відпустка без збереження зарплати). Згідно з Кодексом законів про працю, щорічну оплачувану відпустку надають працівникам тривалістю не менше 24 календарних днів.

Обчислення середньої заробітної плати для оплати відпустки, або для виплати компенсації за невикористані відпустки здійснюється, виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористані відпустки.

При розрахунку середньої заробітної плати враховуються:

- основна заробітна плата;
- доплати і надбавки (за надурочну роботу та роботу в нічний час; суміщення професій і посад; високу професійну майстерність; умови праці; інтенсивність праці; вислугу років; розширення зони обслуговування або виконання підвищених обов'язків робітниками-погодинниками тощо);
- виробничі премії;
- винагорода за підсумками річної роботи та вислугу років тощо.

Одноразова винагорода за підсумками роботи за рік за вислугу років додається до середнього заробітку шляхом включення до заробітку кожного місяця розрахункового періоду  $\frac{1}{12}$  винагороди, нарахованої в поточному році за попередній календарний рік [78]. Усі виплати враховуються в розрахунку середньої заробітної плати в розмірі, якому вони нараховані, при цьому не виключаються суми відрахувань на податки, стягнення аліментів тощо.

Нарахування виплат за час відпустки, здійснюється шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед

наданням відпустки 12 місяців або за менший фактично відпрацьований період відповідну кількість календарних днів року чи меншого відпрацьованого періоду (за винятком святкових і неробочих днів, встановлених законодавством). Отриманий результат перемножується на число календарних днів відпустки [78].

Щодо тимчасової непрацездатності, до відповідну допомогу надають застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке повністю або частково компенсує втрату заробітної плати за цей період. Перші п'ять днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, сплачує підприємства. Починаючи із шостого дня непрацездатності допомогу оплачує Фонд соціального страхування.

Для розрахунку лікарняних слід розрахувати середньоденну заробітну плату, виходячи з виплат працівнику за останні 12 місяців. При розрахунку необхідно брати до уваги ті виплати, на які нараховую ЄСВ. До таких виплат належать такі, які формують фонд оплати праці [97, с. 192]. Розмір допомоги з тимчасової втрати працездатності залежить від загального страхового стажу працівника:

- 50% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж до 3 років;
- 60% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж від 3 до 5 років;
- 70% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж від 5 до 8 років;
- 100% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж понад 8 років, а також застрахованим особам, віднесеним до 1-3 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; ветеранам війни, постраждалим учасникам Революції Гідності тощо.

Таким чином, розрахунок витрат на оплату праці є однією з найскладніших ділянок роботи бухгалтерії, ефективне виконання якої потребує забезпечення своєчасною, точною, неупередженою та повною інформацією про персонал підприємства та пов'язані з ним виплати. Обґрунтована організація виплат працівникам збільшує ефективність виробництва, може сприяти підвищенню продуктивності праці, а відтак пливає на темпи соціально-економічного розвитку країни.

## **2.2. Документальне оформлення витрат на оплату праці в підприємницькій діяльності**

Облік виплат персоналу та зумовлених ними витрат на оплату праці регулюється нормативно-правовими актами, які можна поділити на три групи в залежності від рівня документу: мезорівень, макрорівень і мікрорівень. На мезорівні регулювання обліку виплат персоналу здійснюється міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, серед яких: МСБО 19 «Виплати працівникам», МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій», МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

На макрорівні облік виплат персоналу регулюється українським законодавством, серед якого: кодекси (Кодекс законів про працю України), закони (Закон України «Про оплату праці», Закон України «Про відпустки», Закон України «Про охорону праці», Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО 26 «Виплати працівникам», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій», П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», П(С)БО 11



«Зобов'язання»), інструкцій та методичні рекомендації (Інструкція зі статистики заробітної плати, Порядок обчислення середньої заробітної плати, Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці», План рахунків бухгалтерського обліку, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку тощо).

На мікрорівні підприємство самостійно формує внутрішні регламентні документи. Серед них можна виділити: Колективний договір, Положення про винагороди працівникам, щодо виплат працівникам). Облік витрат на оплату праці передбачає розроблення, затвердження й застосування внутрішніх документів підприємства, серед яких:

- положення про оплату праці (форма оплати праці, системи оплати праці – тарифна та інші системи, що формуються на оцінках складності виконуваних робіт і кваліфікації працівників ( ст. 96 КЗпП, ст. 6 ЗУ «Про оплату праці»)),
- наказ про облікову політику щодо виплат працівникам та графік документообігу,
- колективний договір,
- положення про преміювання,
- правила внутрішнього трудового розпорядку,
- штатний розпис та ін.

Ці документи затверджуються відповідним наказом керівника підприємства.

За організацію обліку персоналу безпосередньо відповідає відділ кадрів, менеджер з кадрів, інспектор з кадрів чи відповідний співробітник, якого призначають наказом керівника або власника підприємства залежно від кількості трудового колективу [97, с. 177].

При працевлаштуванні особа повинна представити ідентифікаційний код, паспорта або інший документ, що засвідчує особу, трудову книжку, свідоцтво про загальнообов'язкове державне соціальне страхування,

документи про освіту (у випадках, передбачених законодавством), за потреби медичну довідку тощо. При зарахуванні особи на роботу оформляють «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу» (типової форми П-1), в якому вказують дату прийому на роботу, посаду, розмір заробітної плати. Поряд з цією типовою формою можливе оформлення наказу на бланку підприємства. В такому випадку цей наказ повинен містити усі реквізити типової форми № П-1. На нашу думку, ведення наказу за типовими формами допомагає уникнути помилок.

Особа допускається до роботи після укладання трудового договору (письмово чи усно). Трудовий договір є угодою між працівником та підприємством, згідно з якою працівник зобов'язується виконувати роботу за певною посадою, спеціальністю, кваліфікацією, підпорядковуючись трудовому розпорядку підприємства, а суб'єкт господарювання зобов'язується виплачувати працівнику заробітну плату та забезпечувати необхідні для виконання роботи умови праці.

Трудові договори можуть укладатися на невизначений термін; на визначений термін, встановлений за угодою сторін; на час виконання певної роботи.

Особливою формою трудового договору є контракт, у якому термін його дії, права, обов'язки та відповідальність сторін, умови матеріального забезпечення і організації праці працівника, умови розірвання в тому числі дострокового, сторони встановлюють за домовленістю. Контракт укладають у письмовій формі і не менш, як у двох примірниках. За два місяці до закінчення терміну чинності контракту за угодою сторін він може бути продовжений або укладений на новий термін [97, с. 178].

Типову форми П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу» використовують для обліку прийнятих на роботу працівників. На його підставі здійснюють відповідні записи в трудову книжку, бухгалтерія відкриває особовий рахунок чи аналогічний йому документ. Трудова книжка є базовим документом про трудову діяльність працівника. Вони заводяться

на всіх працівників підприємства, які працюють 5 і більше днів. При наявності трудової книжки, працівник має її представити на підприємство. Трудові книжки зберігають на підприємствах як документи суворої звітності, тому ведуть їх суворою обліком і зберігають у сейфі, доступ до якого має лише відповідальна особа.

Надання працівнику відпустки оформляють наказом типової форми № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки». При звільненні працівника з роботи складається Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)» типової форми № П-4. Цей наказ може бути лише орієнтиром для складання цього документа. У роботодавців є три варіанти оформлення наказу про звільнення з роботи: 1) використовувати без змін наказ за типовою формою № П-4; 2) розробити власну форму наказу, взявши за основу типову форму наказу № П-4; 3) складати наказ у довільній формі, керуючись встановленими нормами.

Як уже зазначалось, поточні виплати працівникам у формі заробітної плати є витратами підприємства. Їх також обов'язково підтверджувати первинними документами. Наказом Державного комітету статистики від 05.12.2008 р. № 489 затверджено типові форми первинної облікової документації щодо обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків з працівниками за заробітною платою затверджені (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Типові форми первинних документів з обліку праці та її оплати

Класифікаційна ознака	Форма первинного документа
Облік особового складу	№ П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу» № П-2 «Особова картка працівника» № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки» № П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»
Облік використання робочого часу	№ П-5 «Табель обліку використання робочого часу»

Документи розрахунку плати	для заробітної № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість» № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)»
----------------------------------	--

На кожному підприємстві незалежно від форми власності необхідно забезпечити правильну організацію обліку особового складу робітників виробітку, використання робочого часу відповідно до чинного законодавства, що сприятиме належному відображенню витрат з оплати праці.

Постійні зміни відбувалися в структурі особової картки. Наказом від 5 грудня 2008 р. № 489 введено в дію типову форму первинного обліку № П-2 «Особова картка працівника» і скасовано попередню форму «Особової картки» (наказ Міністерства статистики України від 27 жовтня 1995 року № 277 «Про затвердження типових форм первинного обліку особового складу» в частині затвердження типової форми первинного обліку № П-2 «Особова картка»).

Протягом 2009 р. Міноборони України було внесено пропозиції щодо удосконалення форм первинної облікової звітності № П-2 «Особова картка працівника» в частині удосконалення системи військового обліку військовозобов'язаних і призовників на підприємствах, установах, організаціях усіх форм власності.

З урахуванням пропозицій Міноборони України щодо вдосконалення типової форми № П-2, Держкомстатом України сформовано наказ № 496 від 25 грудня 2009 р., яким внесено зміни до наказу № 489: типову форму № П-2 з наказу № 489 виключено. При цьому Держкомстатом та Міноборони видано наказ «Про затвердження типової форми первинного обліку № П-2 «Особова картка працівника» № 495/656 від 25.12.2009р. Нова типова форма первинного облікового документу № П-2 набула чинності 1 січня 2010 р. в даній формі добавлено розділ 2 «Відомості про військовий облік». крім того, поряд з місцем реєстрації працівника вказують адресу його фактичного проживання; відомості про пенсійні виплати; про професійну освіту на виробництві за рахунок підприємства; фіксуються всі переміщення

працівника із зазначенням посади, на яку він прийнятий і всі види відпусток. Форма П-2 заповнюється працівником відділу кадрів на всіх нових прийнятих працівників відповідно до представлених паспортів і військових квитків. Ця картка ведеться в обов'язковому порядку і зберігається на підприємстві як документ таємного діловодства.

При погодинній формі оплати праці облік використання робочого часу здійснюється у «Табелі обліку використання робочого часу» типової форми № П-5. Ця форма обліку робочого часу є відносно новою, її введено в дію з 1 січня 2009 року наказом Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» № 489 від 05.12.2008 р. Цим же наказом скасовано Наказ Мінстату № 253, в результаті чого втратили чинність всі затверджені ним типові форми, а саме: № П-12 «Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати», № П-13 «Табель обліку використання робочого часу», № П-14 «Табель обліку використання робочого часу», № П-15 «Список осіб, які працювали в надурочний час», № П-16 «Листок обліку простоїв».

Нова форма таблицю може бути рекомендована для використання і застосовується як формалізований набір показників у складі первинного обліку підприємства щодо використання робочого часу, потрібний для заповнення форм державних статистичних спостережень. Табелі також застосовується для наступних цілей: розрахунок заробітної плати; складання статистичної звітності з праці; контроль за дотриманням працівниками встановленого режиму робочого часу; облік використання робочого часу всіх категорій працівників, що уклали трудовий договір[92].

Підприємство при потребі може застосовувати й іншу форму таблицю з метою вирішення відповідних завдань. В такому випадку підприємство зобов'язане здійснювати первинний облік показників в частині явок та неявок працівників, що визначені формами державних статистичних спостережень з питань праці.

Табель ведуть на весь обліковий склад працівників окремо за кожною категорією працівників (керівники, фахівці, робітники) і в межах кожної категорії – в порядку табельних номерів чи в алфавітному порядку. Тому для ведення обліку використання робочого часу кожному працівнику слід присвоїти табельний номер.

Табель застосовується для обліку використання робочого часу, контролю за дотриманням працівниками встановленого режиму робочого часу, розрахунку заробітної плати та складання статистичної звітності з праці.

Табель обліку використання робочого часу оформляють в одному примірнику. Для відображення використаного робочого часу в таблиці передбачено код, дату заповнення, звітний період, два рядки: один – для відміток умовних позначень використання робочого часу, а другий – для відображення кількості годин за цими позначеннями. В кінці місяця в таблиці підсумовують відпрацьовані дні і години, а також відпрацьований час у нічні, надурочні години роботи, відображаються неявки з певних причин: тимчасова непрацездатність, основна та додаткова відпустки, відпустки без збереження заробітної плати за згодою сторін, простої, прогули тощо. Відмітки в таблиці про причини неявок на роботу або про фактично відпрацьований час, про роботу в надурочний час або інші відхилення від нормальних умов роботи здійснюють тільки на підставі належним чином оформлених документів з обліку особового складу, а саме: накази про направлення у службове відрядження, про надання відпустки, листки непрацездатності тощо. Заповнений табель обліку використання робочого часу має підписати керівник підрозділу

На ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД, відсутній кадровик, тому ведення таблицю покладено на бухгалтера підприємства.

Таким чином, табель обліку використання робочого часу застосовується з метою: облік використання робочого часу всіх категорій

працівників, розрахунку заробітної плати; формування статистичної звітності з праці; контроль за дотриманням працівниками режиму робочого часу.

Для працівників-відрядників нарахування основної заробітної плати здійснюють на підставі таких первинних документів:

- рапорт про виробіток;
- маршрутний лист;
- відомість обліку виробітку;
- наряди на відрядні роботи.

Нормативно-правовими документами ці документів не затверджені, тому багато підприємств застосовують колишньодіючі форми.

Рапорт про виробіток застосовують в умовах потоково-масового виробництва на конвеєрних лініях з регламентованим ритмом роботи і на поточкових лініях з вільним ритмом за умови закріплення операцій за кожним робітником. Згідно з рапортом здійснюють щоденне прийняття виробітку бригади (конвеєра) протягом звітного місяця. Розрахунок заробітної плати робітника (члена бригади) виконують на зворотному боці рапорту. Виробіток робітників (бригади) обліковують та оплачують за додатні вироби, прийняті на кінцевій операції за повною сумарною розцінкою всіх фактично виконаних операцій, закріплених за робітником (бригадою)[11].

Маршрутний лист використовують у серійному виробництві, де у процесі обробки рух деталей здійснюється за наперед сформованими партіями. Маршрутний лист заздалегідь виписують на партії деталей згідно з графіком їх запуску у виробництво, технологічними картами тощо.

Залежно від умов роботи підприємства маршрутні листи можуть формувати разом з рапортами про виробіток продукції за зміну. При цьому змінний рапорт виступає розрахунковим документом, до якого з маршрутних листів записують результати технічного приймання продукції за кожною операцією. Рапорт забезпечують здійснення оперативного аналізу роботи

кожного робітника і всієї ділянки в цілому відповідно до виробничого завдання.

Наряд на відрядні роботи застосовують на підприємствах з індивідуальним і дрібносерійним типами виробництва, для обліку виконаних ремонтних робіт та ін. При цьому виробниче завдання дають у вигляді наряду на відрядну роботу на одну зміну чи довше, в якому зазначають обсяги роботи, норми часу на їх виконання. Виписку нарядів на відрядну роботу здійснюють до початку роботи на основі технологічних карт чи інших технічних документів і відповідно до планових обсягів виробництва.

Наряди на відрядну роботу можуть бути як індивідуальними, так і колективними. Під час виконання робіт в наряді зазначають висновок про їх технічне приймання. У цьому випадку розрахунок суми заробітку, який належного робітнику, здійснюють множенням кількості виготовленої продукції (деталей, виробів) на встановлену розцінку. Для оптимізації обсягу документації та підвищення контрольних функцій обліку можна застосовувати накопичувальні наряди, які діють протягом тривалого часу.

Документами, що підтверджують величину витрат на оплату праці працівників підприємства, розрахунково-платіжні відомості. Наказом Державного комітету статистики від 05.12.2008 р. № 489 затверджено розрахунково-платіжну відомість працівника типової форми № П-6 і розрахунково-платіжну відомість (зведену) типової форми № П-7 (рис. 2.2).

Відповідно до Постанови КМУ від 29 грудня 2010 р. № 1227 підставою для одержання працівником податкової соціальної є заява про застосування пільги надана роботодавцю, а також інші документи, які підтверджують право на отримання пільги (зокрема, копія свідоцтва про народження дитини (дітей), копія свідоцтва про шлюб, копія та свідоцтва про смерть, копія паспорта тощо).

Таким чином, підставою для відображення в обліку витрат на оплату праці є таблиць обліку використання робочого часу (при погодинній формі оплати праці), рапорт про виробіток, маршрутний лист, відомість обліку



виробітку, наряди на відрядні роботи(при відрядній формі оплати праці), а також розрахунково-платіжна відомість працівника та розрахунково-платіжна відомість.



Рис. 2.2. Схема документообороту з обліку витрат на оплату праці підприємств (складено на основі [97, с. 202])

Сьогодні сформовано законодавчо-правову базу регулювання витрат з оплати праці відповідно до міжнародних трудових норм. Однак залишається необхідність розроблення удосконалених первинних документів з обліку заробітної плати, які б враховували галузеву специфіку підприємств.

### **2.3. Синтетичний та аналітичний облік витрат на оплату праці та порядок відображення інформації про такі витрати у фінансовій звітності**

Витрати підприємства відіграють важливу роль в ефективності діяльності підприємства, зокрема це стосується і витрат на оплату праці, які виникають в результаті різних видів діяльності. Витрати на оплату праці складають основу виробництва продукції (надання послуг, виконання робіт), зокрема і на базовому підприємстві ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД. Такі витрати узагальнюються в статті калькулювання «прямі витрати на оплату праці» та комплексній статті «загальновиробничі витрати».

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» до складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат [74].

До складу загальновиробничих витрат включаються такі витрати, пов'язані з оплатою праці:

- оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо;

– оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі [74].

З витратами на оплату праці тісно пов'язані витрати на соціальні заходи, які відображаються у складі інших прямих витрат (ЄСВ на заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг) та загальновиробничих витрат (ЄСВ на заробітну плату працівників загальновиробничого призначення).

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості облік виробничих витрат та їх розподіл між об'єктами обліку виробничих витрат здійснюється за такими статтями калькуляції:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- супутня продукція (вираховується)[57].

Як видно з вищенаведеного, витрати на оплату праці згруповано за двома прямими статтями «основна заробітна плата» та «додаткова заробітна плата» та комплексною статтею «загальновиробничі витрати». Виокремлення двох прямих статей, на нашу думку, забезпечить управлінський персонал

більш деталізованою інформацією про витрати на оплату праці та дозволить підвищити ефективність управління такими витратами.

Витрати на оплату праці також можуть міститися в статті «втрати від браку». Оплата праці при виробництві продукції (робіт, послуг), що виявилася браком, має певні особливості, що відображено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

## Оплата праці при виробництві продукції, що виявилася браком[97, с. 184]

Причини виникнення браку при виготовленні продукції	Порядок оплати браку
Не з вини працівника, виявлений	
- у процесі виробництва продукції	оплата праці з її виготовлення проводиться за зниженими розцінками. місячна заробітна плата працівника в цьому випадку не може бути нижче 2/3 тарифної ставки встановленого йому розряду(окладу).
- після приймання виробу органами технічного контролю	оплачують працівнику нарівні з придатними виробами
Брак внаслідок прихованого дефекту в матеріалах, що обробляються	оплачують працівнику нарівні з придатними виробами.
З вини працівника:	
- повний брак	оплаті не підлягає
- частковий брак	оплачують залежно від ступеня придатності продукції за зниженими розцінками

В межах операційної та неопераційної діяльності витрати на оплату праці узагальнюються, окрім вищенаведених, у складі:

- адміністративних витрати (оплата праці працівників адміністративного призначення) (Дебет 92 «Адміністративні витрати» Кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою»);

- витрат на збут (оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут продукції (робіт, послуг)) (Дебет 93 «Витрати на збут» Кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою»);

- інших операційних витрат (витрати працівникам, зайнятих на об'єктах невиробничої сфери; нараховані доплати, премії та зарплата працівникам за роботи, які не пов'язані з виробничою діяльністю; нарахована допомога за рахунок підприємства за перші 5 днів тимчасової непрацездатності, вихідна допомога тощо) (Дебет 94 «Інші витрати операційної діяльності» Кредит 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»);

- інших витрат (витрати на оплату праці працівникам за роботи, пов'язані з ліквідацією і списанням необоротних активів, а також за роботи з ліквідації стихійного лиха) (Дебет 97 «Інші витрати» Кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою»).

Витрати операційної діяльності групуються за економічними елементами, серед яких:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» відноситься заробітна плата за окладами й тарифами, матеріальна допомога, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

Взаємопов'язаний з вищенаведеним елементом елемент «Відрахування на соціальні заходи» включає відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, а також відрахування на інші соціальні заходи.

Суми відпускних чи компенсації за невикористану відпустку працівниками прирівнюються до оплати праці за відпрацьований час (виконаний обсяг роботи). Створенні резерву на оплату відпускних відображається в обліку таким бухгалтерським проведенням: Дебет рахунків

23, 91, 92, 93, 94 Кредит рахунка 471 «Забезпечення виплат відпусток». В подальшому при наданні відпусток складається проведення: Дебет рахунка 471 «Забезпечення виплат відпусток» Кредит рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Для обліку розрахунків з персоналом, в тому числі й з оплати праці, призначено рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який має три субрахунки (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

## Структура рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

Рахунок / субрахунок	Назва рахунку / субрахунку	Призначення
66	Розрахунки за виплатами працівникам	Ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, - з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за не одержані в установлений строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.
661	Розрахунки за заробітною платою	Ведеться облік розрахунків за виплатами, що належать до фонду оплати праці, нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії,
662	Розрахунки з депонентами	Призначений для відображення заборгованість підприємства з виплат працівникам у разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установлений строк
663	Розрахунки за іншими виплатами	Ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності.

Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Важливим елементом реформування системи бухгалтерського обліку є вдосконалення діючої моделі аналітичного обліку розрахунків з персоналом.

О.В. Покатаєва, Г.О. Кошулинська пропонують до субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відкривати такі аналітичні рахунки:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 6611 «Розрахунки за нарахованими виплатами»;
- 66111 «Поточні виплати»;
- 66112 «Заробітна плата за окладами і тарифами»;
- 66113 «Інші нарахування з оплати праці»;
- 66114 «Виплати за невідпрацьований час»;
- 66115 «Премії та інші заохочувальні виплати»;
- 66116 «Комісійні винагороди»;
- 6612 «Виплати при звільненні»;
- 6613 «Виплати після закінчення трудової діяльності»;
- 6614 «Розрахунки за виплатою відпускних» [72, с. 139].

М.В. Корягінта О.О. Попкова виокремлюють такі субрахунки та аналітичні рахунки до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»:

661 «Розрахунки з оплати праці»; 6611 «Основна заробітна плата»; 6612 «Додаткова заробітна плата»; 6613 «Премії та інші заохочувальні виплати»; 6614 «Компенсаційні виплати»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами» [44, с. 214]. В свою чергу, Мельянюкова Л.В запропонувала дещо інші субрахунки до вищезазначеного рахунка: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами»; 664 «Розрахунки за виплатами заробітної плати в формі натуроплати»; 665 «Розрахунки з депонентами при натуральній формі оплати праці» [56, с. 115].

Т.Ф Плахтій пропонує виокремлювати чотири субрахунки до рахунка 66, а саме: 661 «Розрахунки за заробітною платою» (6611 Основна заробітна плата; 6612 «Виплати при звільненні»; 6613 «Виплати після закінчення трудової діяльності»; 6614 «Розрахунки за виплатою відпускних»); 662

«Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами»; 664 «Розрахунки за виплатами заробітної плати в натуральній формі» [69, с. 244].

Попова В.Д., Колотило Ю.І. запропонували такі субрахунки до рахунку 66 : 661 «Розрахунки за виплатами робітникам», 662 «Розрахунки за виплатами менеджерам», 663 «Розрахунки за виплатами працівникам відділу збуту», 664 «Розрахунки за виплатами іншим працівникам». Крім того, автори пропонують аналітичні рахунки 1-го порядку до субрахунків рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», а саме: «Основна заробітна плата», «Додаткова заробітна плата», «Інші заохочувальні та компенсаційні виплати», «Інші виплати, що не належать до фонду оплати праці» [77, с. 718].

Враховуючи вищенаведене, пропонуємо до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» виділяти такі субрахунки та аналітичні рахунки:

661 «Розрахунки з оплати праці» (6611 «Основна заробітна плата»; 6612 «Додаткова заробітна плата»; 6613 «Виплати за невідпрацьований час»; 6614 «Інші виплати в частині оплати праці»);

662 «Розрахунки за іншими виплатами»;

663 «Розрахунки за виплатами заробітної плати в натуральній формі».

Інформація із наведених субрахунків аналітичних рахунків допоможе управлінському персоналу відстежувати тенденції зміни величин заробітної плати в розрізі видів виплат. Використання субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» нині не є доцільним, оскільки при оплаті праці застосовують, як правило, платіжні картки.

Інформацію, яка відноситься до витрат на оплату праці, відображається у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) у складі комплексних статей: «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» (рядок 2050); «Адміністративні витрати» (рядок 2130); «Витрати на збут» (рядок 2150); «Інші операційних витрат» (рядок 2180); «Інші витрат» (рядок 2270). Крім того, в даній формі звітності в розділі III «Елементи операційних витрат» виокремлено показник «Витрати на оплату праці» (рядок 2505).



У формі № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) виокремлено в III розділі «Поточні зобов'язання та забезпечення» показник «Поточна кредиторська заборгованість зарозрахунками з оплати праці» (рядок 1630), де відображається заборгованість підприємства перед персоналом зарозрахунками з оплати праці працівникам. На нашу думку, цю статтю необхідно привести у відповідність з назвою рахунку 66. Тобто в рядку 1630 повинен міститися показник «Поточна кредиторська заборгованість за виплатами працівникам».

Для формування обліково-інформаційного забезпечення управління витратами на оплату праці доцільно на підприємстві скласти управлінську звітність, яка б містила дані про витрати на оплату праці в розрізі категорій персоналу і видів виплат.

## **Висновки до розділу 2**

Дослідивши облік витрат на оплату праці в підприємницькій діяльності можна зробити такі висновки:

1. На ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД оплата праці працівників здійснюється за погодинною формою оплати праці. Враховуючи наявні форми та системи оплати праці для окремих категорій працівників доцільно застосовувати такі їх види: для робітників основного виробництва доцільно застосовувати відрядно-преміальну систему; для робітників допоміжного виробництва – погодинно-преміальну; для управлінського персоналу – погодинно-преміальну.

2. Підставами для нарахування основної заробітної плати працівникам з погодинною формою оплати праці є таблиць обліку використання робочого часу. Враховуючи формальну відсутність обов'язкового ведення даного первинного документу, саме він визнається ефективним інструментом відображенням обліку робочого часу на підприємстві. У разі застосування

іншої форми табелю, він обов'язково має забезпечувати первинний облік показників щодо явок і неявок персоналу підприємства. Нарахування додаткової заробітної плати проводять на підставі таких первинних документів, як наказ (розпорядження) про преміювання, про встановлення доплати, про надання відпустки тощо. Документами, що відображають суму витрат на оплату праці підприємства, є розрахунково-платіжні відомості. Таким чином, нині є сформована законодавчо-правова база регулювання оплати праці відповідно до міжнародних трудових норм, ефективна система документування оплати праці. Однак, залишається необхідність розроблення нових та удосконалення існуючих форм первинних документів з обліку витрат на оплату праці, які б враховували особливості функціонування підприємств різних галузей економіки.

3. Для обліку розрахунків з персоналом, в тому числі й з оплати праці, призначено рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який має три субрахунки: «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами», 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Пропонуємо до вказаного рахунка виділяти такі субрахунки та аналітичні рахунки: 661 «Розрахунки з оплати праці» (6611 «Основна заробітна плата»; 6612 «Додаткова заробітна плата»; 6613 «Виплати за невідпрацьований час»; 6614 «Інші виплати в частині оплати праці»); 662 «Розрахунки за іншими виплатами»; 663 «Розрахунки за виплатами заробітної плати в натуральній формі». Використання субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» нині не є доцільним, оскільки при оплаті праці застосовують, як правило, платіжні картки.

4. Інформація про витрати на оплату праці відображається у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) у складі комплексних статей: «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»; «Адміністративні витрати»; «Витрати на збут»; «Інші операційні витрати»; «Інші витрати». Крім того, в даній формі звітності в розділі III «Елементи операційних витрат» виокремлена стаття «Витрати на оплату праці». У формі

№ 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) виокремлено в III розділі пасиву показник «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» (рядок 1630), де відображається заборгованість підприємства перед персоналом. На нашу думку, цю статтю необхідно привести у відповідність з назвою рахунку 66. Тобто в рядку 1630 повинен міститися показник «Поточна кредиторська заборгованість за виплатами працівникам». Для формування інформаційного забезпечення управління витратами на оплату праці доцільно складати управлінську звітність, яка б містила дані про витрати на оплату праці в розрізі категорій персоналу і видів виплат.

Для формування обліково-інформаційного забезпечення управління витратами на оплату праці доцільно на підприємстві складати управлінську звітність, яка б містила дані про витрати на оплату праці в розрізі категорій персоналу і видів виплат.

## РОЗДІЛ 3

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ В ПІДПРИЄМНИЦЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

#### 3.1. Джерела інформації та основні процедури аналізу витрат на оплату праці

У ринкових умовах господарювання змінюється розуміння заробітної плати. На відміну від адміністративної системи господарювання, коли заробітна плата була лише розподіленою часткою національного доходу, в ринковій економіці вона розглядається як плата за виконану роботу. Соціально-економічне значення заробітної плати визначено тим, що вона є основним матеріальним джерелом, від якого залежить рівень життя працівників та членів їх сімей; формує уявлення про соціальну справедливість громадського устрою; стимулює досягнення високих результатів праці; здійснює вплив на стан та розвиток економіки; сприяє здійсненню контролю над мірою праці і мірою споживання [90].

Оплата праці до певної міри регулюється державою, проте основні обов'язки щодо її організації покладені на підприємство. Це вимагає застосування стандартів, диференційованих систем оплати праці й тарифні умови, які б забезпечували ефективність використання кадрового потенціалу. Питання витрат оплати праці та ефективності використання трудових ресурсів є завжди актуальними і важливими для підприємств в сучасних умовах господарювання. Політика оплати праці повинна формуватися на мікроекономічному рівні залежно від потреб кожного суб'єкта господарювання, його галузевої специфіки, розміру, географічного розташування, ступеня міжнародної інтеграції, рівня соціального розвитку колективу.

Кадровий потенціал підприємства відіграє провідну роль у вирішенні науково-технічних, організаційних та економічних завдань щодо формування

позитивних фінансових результатів його діяльності. Рівень забезпечення підприємства персоналом та раціональне його використання значною мірою визначають організаційно-технічний рівень виробництва, характеризують ступінь використання техніки і технології, предметів праці, створюють умови для досягнення високої конкурентоспроможності та фінансової стабільності [99].

Вихідним моментом для оцінювання і прийняття рішень у галузі кадрового потенціалу є аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами та ефективності їх використання. Слід зазначити, що в ринковій економіці аналіз трудових відносин набуває щораз більшої ваги, оскільки робоча сила має вартісну оцінку та є конкурентною на ринку праці. Це розширює межі аналітичних досліджень, критеріями оптимізації трудових відносин стають не лише економічні, а й соціальні параметри. Економічні й соціальні гарантії праці від держави і водночас жорсткі умови трудової діяльності в умовах кризи, зумовлюють потребу в глибоких аналітичних дослідженнях кадрового потенціалу підприємства та аналізі витрат на оплату праці.

Заробітна плата, як економічний показник, є не лише індикатором, який визначає загальний життєвий рівень працівників, а й впливає на ефективність виробництва, продуктивність праці, конкурентоспроможність продукції. Від її стану та форм реалізації, частки у валовому національному продукті багато в чому залежать також можливості розвитку економіки взагалі. В умовах сучасного ринкового механізму заробітна плата забезпечує не лише основи відтворення робочої сили, а й стає дедалі вагомішим чинником відтворення суспільного виробництва. Заробітна плата виступає одним з основних регулювальників ринку праці. Відсутність обґрунтованого аналізу витрат на оплату праці впливає на ринок праці й, передусім, на зайнятість в Україні і може призвести до негативних наслідків – прискороного зростання безробіття, руйнування мотивів і стимулів до праці, зубожіння більшості населення, а також до плинності кадрів на підприємстві,

необґрунтованого збільшення виробничої та повної собівартості продукції (робіт, послуг).

Більшість підприємців, які зіткнулися з проблемами оптимізації витрат, втрати конкурентоспроможності, розуміють необхідність та важливість економічного аналізу своєї господарської діяльності. Проте на підприємствах часто відсутні кваліфіковані економісти, які могли б ефективно здійснювати аналіз основних показників діяльності підприємства і своєчасно розробляти інформаційне забезпечення для прийняття управлінських рішень.

Сучасний стан економічного аналізу характеризує його як науку, яка досить розроблена в теоретичному плані. Методики аналізу, створені в попередні періоди, зазнають поступової адаптації до нових умов господарювання. Проте економічний аналіз перебуває надалі в стані постійного розвитку, що визначається об'єктивними причинами, пов'язаними зі змінами в економіці, її глобалізацією, сталим розвитком.

Таким чином, економічний аналіз сьогодні є невід'ємним елементом у діяльності підприємств, оскільки дозволяє досліджувати ефективність їх функціонування, спрогнозувати розвиток у майбутньому, розкрити резерви виробництва, виявити напрямки підвищення ефективності діяльності і є базою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

В сучасних кризових умовах особливого значення набуває оперативний аналіз. Оперативний аналіз забезпечує щоденне спостереження та оцінювання відхилень фактичного стану досліджуваного об'єкта від регламентованих показників, визначення причин і можливих наслідків таких відхилень, розроблення механізмів швидкого реагування на негативні зміни у господарських процесах. Результати оперативного аналізу дозволяють підвищити адаптивність суб'єктів господарювання до нових складних умов функціонування, через такі функції аналізу та управління, як планування, координація (регулювання), організація.

Результати оперативного аналізу забезпечують можливість корегування оперативних і поточних планів. Його перевагою є можливості

керівництва своєчасно коригувати господарські процеси для надання їм бажаної спрямованості. Оперативна аналітична інформація має вирішальний вплив на систему управління і прийняття ефективних управлінських рішень.

Економічний аналіз передує управлінським рішенням і діям, обґрунтовує та готує їх. Аналіз витрат є важливою і громіздкою ділянкою комплексного аналізу діяльності підприємства, так як вони є одним з основних факторів формування прибутку. Аналіз витрат забезпечує встановлення впливу чинників на динаміку витрат та окреслення резервів оптимізації витрат та збільшення прибутку.

Як уже зазначалось, важливу роль в витратах підприємства займають витрати на оплату праці, зокрема і на досліджуваному підприємстві ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД. Економічний аналіз витрат на оплату праці, як правило, є частиною аналізу витрат підприємства або комплексного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Метою аналізу витрат на оплату праці на підприємстві є встановлення забезпеченості підприємства трудовими ресурсами, оцінка продуктивності праці та встановлення шляхів оптимізації витрат на оплату праці.

Завданнями аналізу витрат на оплату праці є:

- оцінка доцільності застосування форм та систем оплати праці;
- встановлення ефективності запровадженої системи матеріального стимулювання;
- виявлення забезпеченості підприємства трудовими ресурсами та аналіз плинності кадрів;
- оцінка динаміки витрат на оплату праці та виявлення резервів оптимізації таких витрат;
- вивчення впливу факторів праці на обсяг виробництва продукції (робіт, послуг), розрахунок резервів підвищення ефективності виробництва за рахунок факторів праці та її оплати;
- встановлення ефективності використання персоналу підприємства.

Економічний аналіз витрат на оплату праці буде ефективним при правильній його організації. Під організацією економічного аналізу на підприємстві слід розуміти цілеспрямоване упорядкування методики та техніки аналізу, процесів збору первинної аналітичної інформації, її обробки, узагальнення й отримання відомостей, необхідних для управління підприємством [11, с.11]. При цьому слід врахувати основні характеристики методики аналізу витрат на оплату праці (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

### Основні характеристики методики аналізу витрат на оплату праці

Особливості методики економічного аналізу	Їх суть
Системний і комплексний підхід до аналізу економічних явищ і процесів	Комплексне вивчення витрат на оплату праці у взаємозв'язку з іншими об'єктами аналізу діяльності підприємства
Використання в аналізі системи показників	Забезпечується кількісний вимір різних сторін об'єкта аналізу, що дає можливість глибоко та всебічно охарактеризувати господарську діяльність підприємства, відобразити комплексність економічних явищ та процесів
Виявлення взаємозв'язку і взаємозалежності між показниками і факторами, що визначають їх рівень	Економічний аналіз направлений на виявлення лише тих факторів, які найбільш суттєво впливають на досліджуваний об'єкт
Деталізація загальних показників витрат на оплату праці на складові	Ця особливість полягає в розділенні загальних показників на складові елементи за місцем, часом і факторами формування.
Вивчення економічних явищ у динаміці з урахуванням дії економічних законів	Аналізу витрат на оплату праці повинен враховувати дію економічних законів, а також внутрішні та зовнішні умови функціонування підприємства

До характерних рис методу економічного аналізу належать виявлення та вимір взаємозв'язку та взаємозалежності між показниками, що визначаються об'єктивними умовами функціонування підприємства. Обсяг виробництва продукції (робіт, послуг) залежить, зокрема, від трьох груп факторів, які пов'язані з використанням персоналу, засобів праці, предметів праці. Кожна з наведених груп поділяється на складові елементи. Так, фактори, що пов'язані з використанням персоналу, поділяють на кількісні



таякісні. До кількісних відносять кількість робітників, до якісних – продуктивність їхньої праці. Щорічний середній виробіток на одного робітника залежить, у свою чергу, від середньої кількості днів, відпрацьованих одним робітником на рік, середньої кількості годин, відпрацьованих одним робітником на день, середнього виробництва на одну відпрацьовану людино-годину. Кожний з цих показників також залежить від певної низки причин. Середня кількість днів, відпрацьованих одним робітником на рік, залежить, наприклад, від неявок через хворобу, надання додаткових відпусток, відряджень, цілодобових простоїв з вини підприємства, прогулів і т. д. Отже, має місце ланцюг залежностей одного показника від іншого, де кожен фактор має своє значення. Вилучення того чи іншого фактору зі сфери уваги економіста, а іноді порушення послідовності розгляду факторів призводить до неефективності аналізу [43].

До традиційних прийомів економічного аналізу можна віднести:

– абсолютні величини, за допомогою яких можна побачити зміну показника протягом певного періоду часу або на скільки один порівнянний показник (об'єкт, явище) відрізняється від іншого за певною ознакою у абсолютному вираженні;

– відносні величини, що обчислюються шляхом побудови часового ряду, тобто вони характеризують зміну того чи іншого показника в часі у відносному вираженні. Здебільшого відносні величини є відношенням двох абсолютних величин (відсоток виконання плану, темпи зростання та приросту окремих показників тощо);

– спосіб порівняння представляє собою оцінку й аналіз об'єкта, що досліджується, через аналогічні об'єкти (логічно порівнянні, але різні за економічним змістом). Тобто порівняння як метод, спосіб дослідження здійснюється через зіставлення одного показника з іншими з метою визначення спільних рис або розбіжностей між ними (планових і фактичних показників, фактичних показників з нормативними, фактичних показників з аналогічними показниками минулих років тощо);

– середні величини, які дозволяють подати узагальнюючу характеристику якісно однорідних, але кількісно відмінних одна від одної величин. Середні величини використовуються в якості однієї з найважливіших характеристик варіаційного ряду, що отримані при обробці економічних даних;

– групування - зведення первинних даних в окремі однорідні групи залежно від тієї чи іншої ознаки;

– балансовий спосіб - це спеціальний прийом зіставлення взаємозв'язаних показників основної діяльності у формі балансу;

– таблиці, які наочно з використанням цифр розкривають не тільки вихідну інформацію, але й алгоритми розрахунків та їх результати. У таблицях прийнято розташовувати: спочатку абсолютні показники, потім відносні; вихідну інформацію раніше, ніж розрахункові показники; спочатку факторні показники, потім - результативні; далі – послідовні дії факторного аналізу та баланс відхилень, зведені результати аналізу [45, с.24-25].

Аналіз витрат на оплату праці доцільно проводити за такими етапами (рис. 3.1).

Для витрат на оплату праці слід використовувати дані первинних документів, зокрема табельного обліку, матеріали хронометражу робочого дня, іншу оперативну інформацію бухгалтерського обліку, дані фінансової та статистичної звітності, позаоблікові матеріали (протоколи виробничих нарад, документи результатів економічного аналізу тощо). Тобто для аналізу витрат на оплату праці підприємства доцільно застосовувати такі дані:

- 1) первинні документи, що підтверджують витрати на оплату праці;
- 2) синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 66 «Розрахунки за виплатами працівника» , 65 «Розрахунки за страхуванням», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Витрати іншої операційної діяльності» тощо;

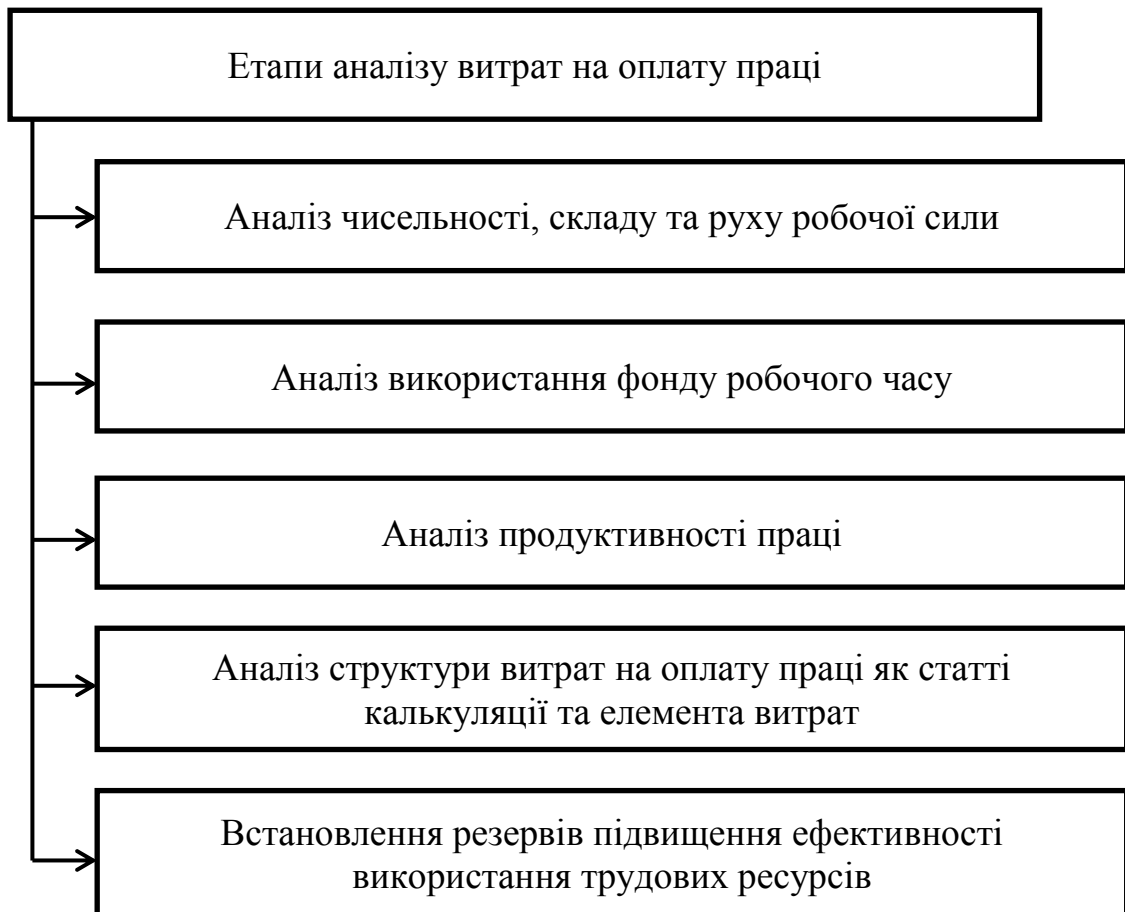


Рис. 3.1. Етапи аналізу витрат на оплату праці

3) фінансова звітність (Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності)

4) інші джерела (дані інвентаризації, результати аналізу за попередні періоди, статистична інформація дані аудиторських перевірок тощо).

### 3.2. Аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами

Результати фінансово-господарської діяльності підприємства, підвищення ефективності виробництва характеризуються забезпеченістю, раціональним використанням трудових ресурсів та рівнем продуктивності їхньої праці. Трудові ресурси (персонал) підприємства – це сукупність постійних працівників, які отримали необхідну професійну підготовку чи

мають набутий досвід практичної діяльності в певній сфері і забезпечують господарську діяльність суб'єкта господарювання.

Аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами (персоналом) розпочинають з оцінки їх складу, структури та забезпеченості ними підприємства і його структурних підрозділів. У залежності від участі персоналу в виробничих процесах його поділяють на такі групи:

1) персонал основної діяльності – працівників основних, допоміжних виробництв, апарату управління, складів, охорони. Тобто це працівники, які зайняті у виробництві продукції (робіт, послуг) та його обслуговуванні;

2) персонал неосновної діяльності – працівники підрозділів, що належать підприємству, проте не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції (робіт, послуг) чи обслуговуванням виробничого процесу.

Персонал підприємства, в залежності від виконуваних ним функцій, поділяють на такі категорії: керівники (персонал, що займає керівні посади на підприємстві та його структурних підрозділах); спеціалісти (працівники, які виконують спеціальні інженерно-технічні, економічні та інші роботи, зокрема: бухгалтери, економісти, інженери та ін.; робітники (персонал, який безпосередньо зайнятий виготовленням продукції (робіт, послуг) чи на допоміжних, підсобних виробництвах; охорона (працівники сторожової служби підприємства) та ін.

Одним із важливих питань аналізу витрат на оплату праці є оцінка структури персоналу. Для таких цілей визначається питома вага кожної категорії персоналу у загальній чисельності працівників. Найперше необхідно оцінити частку робітників в загальній кількості працівників підприємства. В подальшому виявляють динаміку і напрям зміни структури персоналу. При цьому розраховують і порівнюють фактичну питому вагу з плановою, фактичну за два роки.

На структуру персоналу значний вплив має галузь, в якій функціонує підприємство, рівень автоматизації виробництва і розміри підприємства.

Професійно-кваліфікаційна структура персоналу та правильна реалізація кадрової політики підприємства впливають на організаційно-технічний рівень виробництва, ефективність використання матеріальних ресурсів, своєчасність виконання виробничих процесів та договірних зобов'язань. Кадрова політика має зводитися не тільки до підбору та планування розвитку кадрів, регулювання відносин у колективі, а й до впровадження сучасних методів оцінки персоналу та систем мотивації персоналу. Необхідно виявити потенціал кожного працівника, передбачити заходи щодо навчання, підвищення кваліфікації та перенавчання персоналу, реалізувати можливі підходи до участі персоналу в управлінні і прибутках суб'єкта господарювання. Тому аналіз праці та її оплати є одним із важливих напрямків аналітичної роботи, метою якої визначено виявлення резервів підвищення ефективності господарювання підприємства та оцінку правильності ведення його кадрової політики.

При перевищенні кваліфікації робітників над розрядністю виконуваних ними робіт виникає збільшення собівартості продукції (робіт, послуг) за рахунок непродуктивних доплат (виплати міжрозрядної різниці), тобто витрати на оплату праці зазнають нераціонального підвищення. В іншому випадку, коли кваліфікація робітників нижча від складності робіт, може статися зниження якості продукції і підвищення собівартості за рахунок браку, ремонту, понадпланових витрат, зменшується обсяг виробництва, погіршується використання виробничого обладнання.

Під час проведення аналізу виявляється надлишок або нестача кадрів та причини цих відхилень. Проте при такому співставленні не враховується вплив зміни чисельності на виконання завдання з продуктивності праці.

При оцінці рівня забезпеченості персоналом в розрізі категорій необхідно враховувати план виробництва продукції (робіт, послуг) і стратегічні плани підприємства. Незабезпеченість підприємства працівниками викликає труднощі у виробничому процесі. Позитивними

змінами вважається перевищення темпів зростання обсягу виробництва та фінансових результатів над чисельністю працюючих.

Склад працівників може змінюватися через об'єктивні і суб'єктивні причини. При плинності робітників можуть виникнути додаткові витрати на підготовку і перепідготовку персоналу, можливе зниження продуктивності праці у зв'язку з освоєнням виробничих процесів, непродуктивні втрати робочого часу в період між звільненням і вступом на роботу.

Вивчення руху кадрів неможливе без визначення його кількісних показників. Зміна чисельності працівників підприємства за певний період прийнято називати оборотом кадрів (персоналу).

Рух робочої сили характеризується:

- а) необхідним і надлишковим оборотом;
- б) коефіцієнтами плинності і змінності;
- в) оборотами по прийому і звільненню [21, с. 277].

Крім того, застосовують коефіцієнт стабільності кадрів, який визначається відношенням числа осіб, що працюють на підприємстві тривалий час (3-5 років) до середньооблікової чисельності персоналу.

Коефіцієнт плинності розраховується шляхом ділення кількості вибулих працівників на середньооблікову чисельність. Якщо працівники звільняються за власним бажання, або звільнені через порушення трудової, у зв'язку з рішенням судових органів, то це надлишковий оборот. Якщо працівник звільнений у зв'язку з хворобою, виходом на пенсію тощо – це необхідний оборот.

Для кількісної оцінки руху персоналу ще використовують коефіцієнти обороту з прийому і звільненню. Їх розраховують шляхом ділення числа прийнятих або звільнених робітників до їх середньооблікової чисельності.

Причинами плинності кадрів можуть бути:

- незадоволеність заробітною платою;
- незадоволеність умовами праці;
- відсутність можливості кар'єрного росту;

- психологічна несумісність керівників і підлеглих.
- взаємовідносини в колективі;
- низька мотивація для роботи на підприємстві або на певній посаді;
- неефективна процедура відбору кандидатів, що призводить до найму невідповідних професії працівників тощо.

Рухом персоналу також може бути зміна сфери роботи, роду діяльності і виробничих функцій працівника. Такий рух персоналу може бути професійний, кваліфікаційний, пов'язаний з розширенням функцій працівника (наприклад, суміщення професій). Оскільки такі всі види руху кадрів тісно взаємопов'язані, їх поділ носить умовний характер. Але це допомагає вдосконалювати механізм регулювання процесів руху кадрів.

Професійне рух передбачає перехід до іншої спеціальності в межах колишньої професії або оволодіння новою професією. Він може бути викликаний змінами в технології виробничих процесів, навчанням працівника, отриманням вищої освіти, вдосконаленням структури та організації управління, а також особистими інтересами людини. Кваліфікаційний рух пов'язаний з підвищенням кваліфікації (розряду) працівника. Він обумовлено змінами в рівні його професійних навичок, накопиченням досвіду і знань. Кваліфікаційний рух може передбачати ту ж роботу, проте більш якісний рівень її виконання. У зв'язку з розвитком науки і техніки, ускладненням засобів і предметів праці постійне вдосконалення кваліфікації працівників стає найважливішим завданням підвищення ефективності використання кадрів.

Одним з видів руху кадрів може бути розширення функцій працівника, який визначений професійним зростанням працівників і створенням організаційних, матеріальних та моральних передумов для розширення зони трудової діяльності.

У табл. 3.2 представлено оцінку забезпеченості трудовими ресурсами на базовому підприємстві у 2018-2019 рр.

Таблиця 3.2

Оцінка забезпеченості ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД  
трудовими ресурсами

Показник	2018 рік		2019 рік		Динаміка
	осіб	структура	осіб	структура	
Середньооблікова чисельність працівників:	18	100,0	16	100,0	-2
робітники	13	72,2	11	68,8	-2
керівники	3	16,7	3	18,7	-
спеціалісти	2	11,1	2	12,5	-
Коефіцієнт прийому персоналу	-	-	-	-	-
Коефіцієнт вибуття персоналу	-	-	0,13	-	+0,13
Коефіцієнт стабільності персоналу	100	-	0,87		-0,13

Як видно з таблиці 3.2, на ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2019 р. працювало 16 працівників, з них 11 робітників, 3 керівника і 2 спеціаліста. У 2019 році персонал підприємства зменшився в порівнянні з 2018 р. на 2 робітника. Таке скорочення робітників зумовлено погіршенням ефективності функціонування підприємства через кризові явища в економіці України. Коефіцієнт вибуття персоналу у 2019 р. становив 0,13. Відповідно коефіцієнт стабільності – 0,87.

Важливим етапом аналізу витрат на оплату праці є оцінка структури фонду оплати праці. При цьому виділяють три групи оплати праці:

- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата,
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

При цьому доцільно оцінити мотивацію персоналу та виявити співвідношення між окремими напрямками стимулювання. Ці заходи дають змогу визначити та оцінити доцільність подальшої орієнтації системи матеріального стимулювання підприємства.



На фонд заробітної плати впливають такі фактори: збільшення обсягу виробництва продукції (робіт, послуг), коригування асортименту, зміна структури персоналу підприємства; підвищення рівня автоматизації виробництва та ін. Якщо протягом аналізованого періоду відбувається зміна даних факторів, то необхідно відкоригувати плановий фонд заробітної плати на величину відхилень конкретних показників.

Базовими чинниками в формуванні фонду оплати праці є середньооблікова чисельність працівників і середньої заробітної платні

Аналіз чисельності працівників підприємства передбачає розрахунок таких показників, як середньооблікова кількість працівників облікового складу, середня кількість позаштатних працівників (працюючі за договорами та зовнішні сумісники), кількість неоплачуваних працівників (власники, засновники), середньооблікова чисельність працівників в еквіваленті повної зайнятості та інші [21, с. 272].

Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу за звітний місяць розраховується наступним чином:

- встановлюємо чисельність працівників облікового складу за кожний календарний день звітного місяця. Вона має відповідати даним табельного обліку використання робочого часу;
- розраховуємо чисельність працівників облікового складу за місяць, а потім розділити на кількість календарних днів звітного місяця.

При складанні завдання з праці визначається чисельність робітників, число днів, які вони повинні відпрацювати та тривалість робочого дня. Визначення тривалості робочого періоду в днях залежить від кількості вихідних і святкових днів, кількості днів відпустки, тимчасової непрацездатності, неявок на роботу тощо. Тривалість робочого дня робітника є нормативною величиною з урахуванням часу простою, неповного робочого дня та інших скорочень робочого дня, передбачених законом. Виходячи з вищеведеного, фонд робочого часу обчислюється за формулою:

$$\text{ФРЧ} = \text{Ч} \times \text{Д} \times \text{Т}, \quad (4.1)$$

де ФРЧ – фонд робочого часу; Ч - середньооблікова чисельність робітників; Д – кількість днів, відпрацьованих одним робітником; Т – середня тривалість робочого дня. На підставі наведеної формули (4.1) можна визначити вплив певних чинників на зміну фонду робочого часу[23, с. 95].

### **3.3. Аналіз витрат на оплату праці та ефективності використання трудового потенціалу**

Ефективність використання трудового потенціалу характеризується продуктивністю праці працівників. Узагальнюючим показником продуктивності праці є виробіток продукції (робіт, послуг) на одного працівника, а також на одного робітника за певний проміжок часу (рік, квартал, місяць, день, годину). Аналіз продуктивності праці слід починати з оцінки виконання денного, місячного, річного плану в розрізі підрозділів і в цілому по підприємству, а також подальшої оцінки динаміки продуктивності праці. Фактичні показники продуктивності праці доцільно зіставляти з плановими і визначати рівень виконання плану та відхилення від нього. Також фактичні показники продуктивності праці доцільно співставляти з даними минулих звітних періодів, що дає можливість оцінити темпи і напрямки зміни продуктивності праці. На відхилення фактичної продуктивності праці від планової і динаміку її зміни впливають багато факторів, які ділять на детерміновані і стохастичні, екстенсивні й інтенсивні.

Серед детермінованих екстенсивних факторів зміни продуктивності праці виділяють:

- питому вагу робітників у загальній чисельності персоналу;
- тривалість робочого дня;

- число явок на роботу кожного робітника (середня кількість днів, відпрацьованих одним робітником за аналізований період).

Детерміновані інтенсивні фактори включають: середньогодинний виробіток продукції, що визначається умовами праці, забезпеченістю матеріальними ресурсами, технічним станом основних засобів, рівнем використання досягнень НТП, раціональною організацією виробництва[21, с. 285]

Виходячи з цього, продуктивність праці одного працівника залежить від структури персоналу, середньої кількості днів, відпрацьованих одним робітником за певний період, середньої тривалості робочого дня, а також середньогодинного виробітку робітника.

Серед інтенсивних стохастичних факторів зміни продуктивності праці виділяють:

- зміну стажу роботи на даному підприємстві;
- зміну кваліфікації працівників (загальноосвітнього, професійного рівня);
- моральне і матеріальне стимулювання праці, автоматизацію виробничих процесів, впровадження нової техніки, технології;
- соціальні і психологічні фактори.

Вплив вищеназваних факторів на величину продуктивності праці визначають двома способами: опосередковано, через інші фактори і з використанням прийомів кореляційно-регресійного аналізу.

Інтенсивні фактори мають різний вплив. Так, впровадження нової техніки, технології, автоматизація виробничих процесів зумовлюють зниження трудомісткості виготовлення продукції, інші – економічне стимулювання, кваліфікація працівника – рівень виконання норм виробітку. У зв'язку з цим оцінка інтенсивних факторів може здійснюватися за двома напрямках: вивчення рівня, динаміки зміни трудомісткості та виконання норм виробітку.

Продуктивність праці залежить від якості нормування праці та контролю за виконання норм виробітку. В обліку підприємства обліковують

виконання норм виробітку робітниками-відрядниками, виходячи з первинних документів, за якими у виробничих підрозділах проводиться облік виготовлення і приймання продукції та робіт, відпрацьованого часу (наряди, рапорти, таблиці та ін.). Вплив інтенсивних факторів (рівня кваліфікації, стажу роботи, морального стимулювання, нормування праці й ін.) на зміну продуктивності праці підрахувати традиційними методами неможливо. Це пов'язано з відсутністю прямої функціональної залежності між зазначеними показниками[21, с. 288].

Таблиця 3.3

## Оцінка ефективності використання трудового потенціалу

## ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2018-2019 рр.

Показники	2018 р.	2019 р.	Відхилення	
			абсол.	відносне
Обсяг випуску продукції (робіт, послуг), тис. грн	5163,7	4787,2	-376,6	-7,3
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	18	16	-2	-11,1
Середньооблікова чисельність робітників, осіб	13	11	-2	-15,4
Середньорічний виробіток працівника, тис.грн. (ряд.1 : ряд.2)	286,87	299,2	+12,33	+4,3
Середньорічний виробіток робітника, тис.грн. (ряд.1 : ряд.3)	397,21	435,20	+37,99	+9,6

Середньорічний виробіток працівника у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2019 р. становив 299,2 тис. грн. Цей показник зріс в порівнянні з 2018 р. на 12,33 тис. грн. Середньорічний виробіток робітника на базовому підприємстві склав 435,20 тис. грн., причому він зріс на 37,99 тис. грн. в порівнянні з 2018 р. Такі зміни відбулися внаслідок зниження обсягу реалізації послуг меншими темпами, ніж зниження середньооблікової чисельності працівників і робітників відповідно.

Витрати на оплату праці узагальнюються в економічному елементі «Витрати на оплату праці». На ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД витрати на оплату праці складають 43 % усіх витрат операційної діяльності (рис. 3.2). Вони є другими за величиною витратами операційної діяльності після матеріальних витрат.

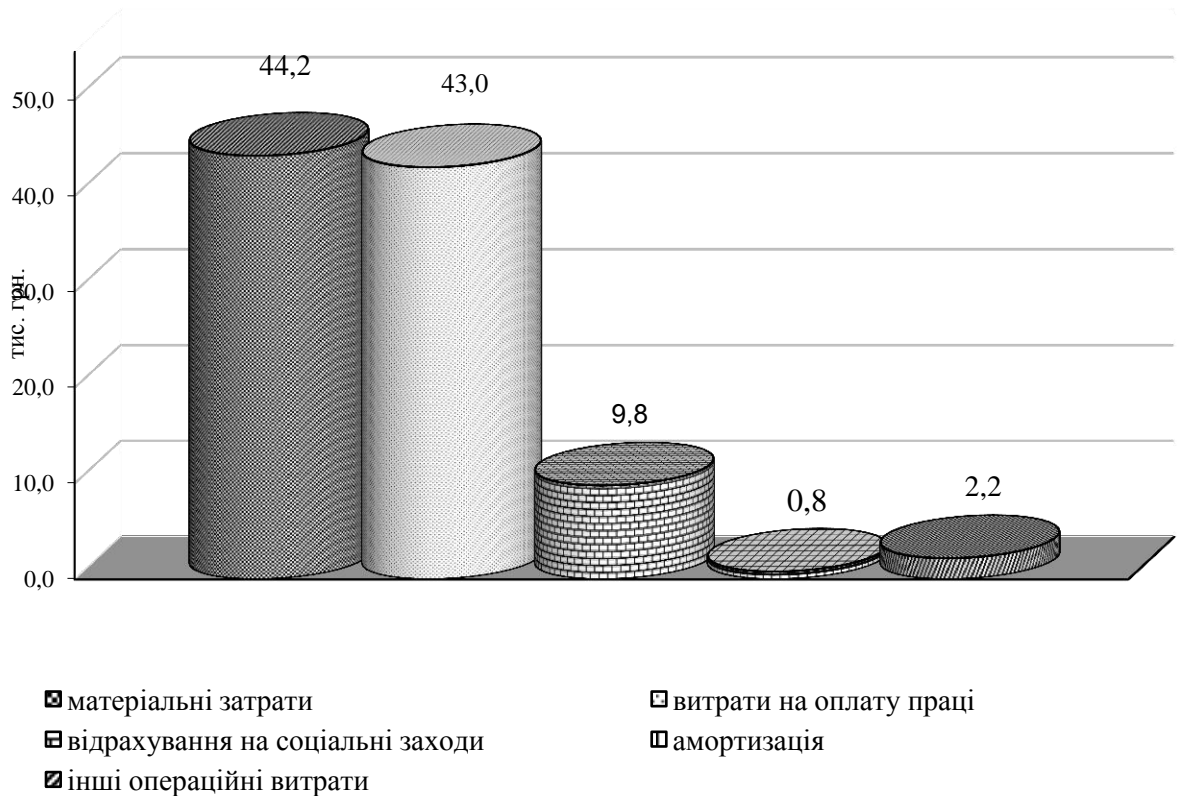


Рис. 3.2. Структура витрат за економічними елементами у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2020рр.

На досліджуваному підприємстві витрати на оплату праці включені у складі собівартості послуг, адміністративних витрат та витрат за збут (табл. 3.4).

У ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2020 рр. у складі собівартості послуг витрати на оплату праці склали 32,9 %, серед адміністративних витрат такі витрати складають 75,8 %, а серед витрат на збут – 81,3 %. Середня заробітна плата по підприємству складає 14869 грн.

Таблиця 3.4

Величина витрат на оплату праці у складі витрат  
ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2020 р.

Показники	Величина, тис.грн.	Частка у витратах
Собівартість реалізованої продукції,	4587,4	72,6
в тому числі витрат на оплату праці	1509,3	32,9
Адміністративні витрати,	1086,74	17,2
в тому числі витрат на оплату праці	823,65	75,8
Витрати на збут,	642,16	10,2
в тому числі витрат на оплату праці	521,97	81,3
Разом витрат	6316,3	100

Для аналізу витрат на оплату праці цінною є інформація аналітичного обліку. Дані аналітичного обліку дозволяють аналізувати витрати на оплату праці не лише за видами витрат загалом по підприємству, але й за категоріями персоналу, наприклад, виконавці робіт, вантажники, бухгалтерська служба, прибиральники та ін. Це дає можливість ґрунтовно проаналізувати витрати на оплату праці з метою їх оптимізації, що особливо актуально в сучасних кризових умовах функціонування підприємств. Підвищення заробітної плати хоча і має позитивний ефект для підвищення добробуту населення, проте подальше збільшення витрат на оплату праці призводить до зниження прибутку підприємства, зростання цін на продукцію (роботи, послуги) і відповідно зниження конкурентоспроможності.

Ефективності використання ресурсів підприємства, в тому числі трудових, можна оцінити за допомогою показників рентабельності. Рентабельність вимірюють цілою системою відносних показників, які окреслюють результати господарської діяльності суб'єкта господарювання. При розрахунках показників рентабельності, які пов'язані з витратами основної, операційної діяльності, з виробництвом продукції (робіт, послуг) доцільно використовувати прибуток від операційної діяльності,

оскільки він стосується операційної діяльності підприємства. В свою чергу, величина чистого прибутку характеризує результати всіх видів діяльності.

Щодо показника рентабельності персоналу, то він розраховується шляхом ділення прибутку до середньорічної чисельності персоналу та вказує, яка величина прибутку приходить на одного працівника. Такий показник має зв'язок з рівнем продуктивності праці і дає змогу пов'язати чинники зростання продуктивності праці з темпами зростання рентабельності персоналу.

У ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД рентабельність персоналу можна розрахувати наступним чином:

$$Р_{2018} = 164,6/18 = 9,14 \text{ тис. грн./прац.}$$

$$Р_{2019} = 41,3/16 = 2,58 \text{ тис. грн./прац.}$$

Таким чином, рентабельність персоналу у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2019 році знизилась в порівнянні з 2018 роком на 6,65 тис. грн. / працівника. Це зумовлено значним зниженням чистого прибутку на 123,3 тис. грн.

Для встановлення впливу факторів на величину витрат на оплату праці, необхідно провести факторний аналіз. Під факторним аналізом розуміють методику комплексного й системного вивчення, вимірювання дії факторів на величину результативних показників фонду оплати праці. виділяють різні типи факторного аналізу: прямий і зворотний; детермінований і стохастичний; статистичний і динамічний; ретроспективний і перспективний (прогнозний); одноступінчатий і багатоступінчастий.

Отже, обліково-аналітичне забезпечення управління персоналом підприємства передбачає тісний взаємозв'язок обліку та аналізу. Вони у своїй сукупності забезпечують керівництво відповідних структурних підрозділів необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень. Погоджуємось з думкою Н.В. Починок, що базовою в обліково аналітичному забезпеченні є облікова підсистема, оскільки саме вона забезпечує постійне

формування, накопичення, класифікацію й узагальнення необхідної інформації [80, с. 110].

Система оплати праці повинна бути гнучкою, стимулювати підвищення продуктивності праці, володіти достатнім мотиваційним ефектом. Зростання оплати праці не повинно випереджати темпів зростання продуктивності праці. Гнучкість системи оплати праці полягає в тому, що визначена частина заробітку ставиться в залежність від загальної ефективності роботи підприємства.

### **Висновки до розділу 3**

Дослідивши організацію та методику аналізу витрат на оплату в підприємницькій діяльності, можна зробити такі висновки:

1. Метою аналізу витрат на оплату праці на підприємстві є встановлення забезпеченості підприємства трудовими ресурсами, оцінка продуктивності праці та встановлення шляхів оптимізації витрат на оплату праці. Завданнями аналізу витрат на оплату праці є: оцінка доцільності застосування форм та систем оплати праці; встановлення ефективності запровадженої системи матеріального стимулювання; виявлення забезпеченості підприємства трудовими ресурсами та аналіз плинності кадрів; оцінка динаміки витрат на оплату праці та виявлення резервів оптимізації таких витрат; вивчення впливу факторів праці на обсяг виробництва продукції (робіт, послуг), розрахунок резервів підвищення ефективності виробництва за рахунок факторів праці та її оплати; встановлення ефективності використання персоналу підприємства.

2. При оцінці рівня забезпеченості персоналом в розрізі категорій необхідно враховувати план виробництва продукції (робіт, послуг) і стратегічні плани підприємства. Незабезпеченість підприємства працівниками викликає труднощі у виробничому процесі. Позитивними



змiнами вважається перевищення темпiв зростання обсягу виробництва та фiнансових результатiв над чисельнiстю працюючих.

У ТОВ «ТернопiльМАЗсервіс» ЛТД у 2019 р. працювало 16 працівників, з них 11 робiтників, 3 керiвника i 2 спеціалiста. У 2019 році персонал підприємства зменшився в порiвнянні з 2018 р. на 2 робiтника. Таке скорочення робiтників зумовлено погіршенням ефективностi функціонування підприємства через кризові явища в економіці України. Коефіцієнт вибуття персоналу у 2019 р. становив 0,13. Відповідно коефіцієнт стабiльностi – 0,87.

2. Середньорiчний виробiток працівника у ТОВ «ТернопiльМАЗсервіс» ЛТД у 2019 р. становив 299,2 тис. грн. Цей показник зрiс в порiвнянні з 2018 р. на 12,33 тис. грн. Середньорiчний виробiток робiтника на базовому підприємстві склав 435,20 тис. грн., причому він зрiс на 37,99 тис. грн. в порiвнянні з 2018 р. Такі змiни відбулися внаслідок зниження обсягу реалізації послуг меншими темпами, ніж зниження середньооблікової чисельностi працівників i робiтників відповідно.

3. У ТОВ «ТернопiльМАЗсервіс» ЛТД у 2020 рр. у складі собiвартостi послуг витрати на оплату праці склали 32,9 %, серед адміністративних витрат такі витрати складають 75,8 %, а серед витрат на збут – 81,3 %. Середня заробiтна плата по підприємству складає 14869 грн.

4. Рентабельність персоналу у ТОВ «ТернопiльМАЗсервіс» ЛТД у 2019 році знизилась в порiвнянні з 2018 роком на 6,65 тис.грн. / працівника. Це зумовлено суттєвим зниженням чистого прибутку на 123,3 тис. грн.

## ВИСНОВКИ

На основі дослідження облікуй аналізу витрат на оплату праці в підприємницькій діяльності зроблено такі висновки:

1. Заробітна плата – це винагорода, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу та яка характеризує соціально-економічний стан національної економіки та рівень життя суспільства. Оплата праці містить як соціальні, так і економічні складові. Серед соціальних слід виділити: характеризує засоби для повноцінного життя людини; здатна як посилювати, так і знижувати соціальну напругу в суспільстві; є матеріальною основою для повноцінного відтворення працівника і членів його сім'ї; характеризує інвестиції в розвиток людського потенціалу; є засобом для підвищення рівня життя населення. До економічних аспектів необхідно віднести такі характеристики оплати праці: вона є вартісною оцінкою робочої сили; визначає відносини між державою, роботодавцем і працівником щодо розподілу частини національного доходу (для роботодавця – витрати виробництва, які він прагне мінімізувати; для працівника – дохід, який він хоче максимізувати; для держави – інструмент, за допомогою якого вона регулює попит та пропозицію потенційної працездатності).

2. Заробітна плата передбачає дві форми, що базуються на тарифній системі, - відрядна та погодинна. Кожна зі зазначених форм заробітної плати включає кілька систем оплати праці. Оскільки заробітна плата є важливою мотиваційною складовою, для її нарахування повинна бути обрана така система, яка забезпечуватиме ефективність праці. При цьому мають використовуватися різні інструменти матеріального та морального стимулювання, організаційні заходи: справедливість в оплаті праці, періодичне підвищення заробітку, належна організація праці.

3. Витрати на оплату праці узагальнюються в межах двох статей калькулювання: прямі витрати на оплату праці і загальновиробничі витрати,

яка є комплексною статтею. Крім того, витрати на оплату праці містяться в складі адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності. Для обліку витрат на оплату праці в результаті операційної діяльності підприємства призначено економічний елемент «Витрати на оплату праці». Крім операційної діяльності, витрати на оплату праці можуть мати місце в межах витрат інвестиційної діяльності (наприклад, при нарахуванні заробітної плати працівникам, залучених для ліквідації основних засобів). З витратами на оплату праці тісно пов'язані витрати на соціальні заходи, що відображають нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Нарахування ЄСВ є витратами підприємства, які групуються в межах економічного елементу «Відрахування на соціальні заходи». Витрати на ЄСВ відносяться до тієї ж категорії витрат, що й заробітна плата.

4. В наказі про облікову політику щодо витрат на оплату праці слід відображати такі елементи:

- організаційні складові (перелік осіб, відповідальних за ведення обліку оплати праці, та їх посадові інструкції; система внутрішнього контролю витратами з оплати праці);

- методичні складові (системи і форми оплати праці, що застосовуються на підприємстві; перелік робіт, які підлягають нормуванню; порядок нарахування виплат за невідпрацьований час, премій та інших заохочувальних виплат; варіант обліку витрат з використанням відповідних класів рахунків; перелік статей калькулювання);

- технічні складові (робочий план рахунків; форми первинних документів щодо витрат на оплату праці; облікові реєстри; графіки документообороту щодо оплати праці; склад, порядок і строки подання внутрішньої звітності; порядок проведення інвентаризації зобов'язань з оплати праці).

5. На ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД оплата праці працівників здійснюється за погодинною формою оплати праці. Враховуючи наявні

форми та системи оплати праці для окремих категорій працівників доцільно застосовувати такі їх види: для робітників основного виробництва доцільно застосовувати відрядно-преміальну систему; для робітників допоміжного виробництва – погодинно-преміальну; для управлінського персоналу – погодинно-преміальну.

6. Підставами для нарахування основної заробітної плати працівникам з погодинною формою оплати праці є табель обліку використання робочого часу. Враховуючи формальну відсутність обов'язкового ведення даного первинного документу, саме він визнається ефективним інструментом відображенням обліку робочого часу на підприємстві. У разі застосування іншої форми табелю, він обов'язково має забезпечувати первинний облік показників щодо явок і неявок персоналу підприємства. Нарухування додаткової заробітної плати проводять на підставі таких первинних документів, як наказ (розпорядження) про преміювання, про встановлення доплати, про надання відпустки тощо. Документами, що відображають суму витрат на оплату праці підприємства, є розрахунково-платіжні відомості. Таким чином, нині є сформована законодавчо-правова база регулювання оплати праці відповідно до міжнародних трудових норм, ефективна система документування оплати праці. Однак, залишається необхідність розроблення нових та удосконалення існуючих форм первинних документів з обліку витрат на оплату праці, які б враховували особливості функціонування підприємств різних галузей економіки.

7. Для обліку розрахунків з персоналом, в тому числі й з оплати праці, призначено рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який має три субрахунки: «Розрахунки за заробітною платою», 662 «Розрахунки з депонентами», 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Пропонуємо до вказаного рахунка виділяти такі субрахунки та аналітичні рахунки: 661 «Розрахунки з оплати праці» (6611 «Основна заробітна плата»; 6612 «Додаткова заробітна плата»; 6613 «Виплати за невідпрацьований час»; 6614 «Інші виплати в частині оплати праці»); 662 «Розрахунки за іншими

виплатами»; 663 «Розрахунки за виплатами заробітної плати в натуральній формі». Використання субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» нині не є доцільним, оскільки при оплаті праці застосовують, як правило, платіжні картки.

8. Інформація про витрати на оплату праці відображається у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) у складі комплексних статей: «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»; «Адміністративні витрати»; «Витрати на збут»; «Інші операційні витрати»; «Інші витрати». Крім того, в даній формі звітності в розділі III «Елементи операційних витрат» виокремлена стаття «Витрати на оплату праці». У формі № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) виокремлено в III розділі пасиву показник «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» (рядок 1630), де відображається заборгованість підприємства перед персоналом. На нашу думку, цю статтю необхідно привести у відповідність з назвою рахунку 66. Тобто в рядку 1630 повинен міститися показник «Поточна кредиторська заборгованість за виплатами працівникам». Для формування інформаційного забезпечення управління витратами на оплату праці доцільно складати управлінську звітність, яка б містила дані про витрати на оплату праці в розрізі категорій персоналу і видів виплат.

9. Метою аналізу витрат на оплату праці на підприємстві є встановлення забезпеченості підприємства трудовими ресурсами, оцінка продуктивності праці та встановлення шляхів оптимізації витрат на оплату праці.

10. У ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2019 р. працювало 16 працівників, з них 11 робітників, 3 керівника і 2 спеціаліста. У 2019 році персонал підприємства зменшився в порівнянні з 2018 р. на 2 робітника. Таке скорочення робітників зумовлено погіршенням ефективності функціонування підприємства через кризові явища в економіці України. Коефіцієнт вибуття персоналу у 2019 р. становив 0,13. Відповідно коефіцієнт стабільності – 0,87.

11. Середньорічний виробіток працівника у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2019 р. становив 299,2 тис. грн. Цей показник зріс в порівнянні з 2018 р. на 12,33 тис. грн. Середньорічний виробіток робітника на базовому підприємстві склав 435,20 тис. грн., причому він зріс на 37,99 тис. грн. в порівнянні з 2018 р. Такі зміни відбулися внаслідок зниження обсягу реалізації послуг меншими темпами, ніж зниження середньооблікової чисельності працівників і робітників відповідно.

12. У ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2020 рр. у складі собівартості послуг витрати на оплату праці склали 32,9 %, серед адміністративних витрат такі витрати складають 75,8 %, а серед витрат на збут – 81,3 %. Середня заробітна плата по підприємству складає 14869 грн.

13. Рентабельність персоналу у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2019 році знизилась в порівнянні з 2018 роком на 6,65 тис.грн. / працівника. Це зумовлено суттєвим зниженням чистого прибутку на 123,3 тис. грн.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреева Г.І., Андреева В.А. Організація і методика економічного аналізу: Навчальний посібник. Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. 353 с.
2. Балан О. Д., Савченко Ю. К. Оплата праці та її соціально-економічні аспекти // АГРОСВІТ. 2018. № 10. С. 22-26.  
[http://www.agrosvit.info/pdf/10\\_2018/6.pdf](http://www.agrosvit.info/pdf/10_2018/6.pdf)
3. Бондар М.І. Фінансовий облік: підручник: у 2 ч. – Ч. 1, М.І. Бондар, В.І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська та ін. / за заг. ред. М.І. Бондаря та Л.Г. Ловінської. К.: КНЕУ, 2012. 553 с.
4. Брезицька К. Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах / К.Ф. Брезицька // Управління розвитком. – 2011. – № 8(105). – С. 30-31.
5. Бутинець Ф. Ф., Олійник О. В., Шигун М. М., Шулепова С. М. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Житомир: ЖІТІ, 2006. 576 с.
6. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Р. Л. Хом'як, В.І. Лемішовський, А. С. Мороз та ін. За ред. Р. Л. Хом'яка. 7-те вид., доп. і перероб. Львів: Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2008. 1224 с.
7. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко [та ін.]; за ред. М.Ф. Огійчука. 2-ге вид., перероб. і допов. К.: Вища освіта, 2003. 800 с.
8. Бухгалтерський учет: учебн. /И. И. Бочкарева, В. А. Быков и др. Под ред. Я. В. Соколова. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2008. 776 с.
9. Варакута Ю.М., Бобиль В.В. Шляхи удосконалення організації оплати праці в системі управлінського обліку на підприємствах // Збірник наукових праць. Д. : Вид-во Дніпропетр. нац. ун-ту залізн. трансп. ім. акад. В. Лазаряна. 2012. Вип. 3. С. 18 – 22.

10. Васильчик С.В., Жидяк О.Р., Полянчич Т.М. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. 2012. С. 152-157.
11. Вороная Н, Білова Н., Чернишова Н. Документальне оформлення нарахування заробітної плати // Податки і бухоблік. 2016. № 50 URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/june/issue-50/article-18971.html>
12. Гетьман О.О. Економіка підприємства : Навч. посіб. / Гетьман О.О., Шаповал В.М. [2-ге видання]. К. : Центр учбової літератури, 2010. 488 с.
13. Гільорме Т.В. Бутильська А.С. Удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку виплат працівникам підприємства // Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Випуск 17. С. 801-805. URL: <http://global-national.in.ua/archive/17-2017/162.pdf>
14. Глухова С.В., Зотова А.А. Підходи до сутності заробітної плати // URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/12.1/164.pdf>.
15. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник. Київ: «Центр учбової літератури», 2018. 534 с.
16. Дерій В. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю // Галицький економічний вісник. 2010. № 1(26). С. 154–160.
17. Домбровський В.А. Методологія та організація обліку розрахунків по оплаті праці на підприємствах різних форм власності господарювання в умовах використання сучасних інформаційних технологій // Формування ринкових відносин в Україні. 2006. № 7. С. 132–137.
18. Дробишева О.О., Домаш Д.В. Економічна сутність, форми та системи оплати праці. URL: [http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia\\_8\\_048.pdf](http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_8_048.pdf)
19. Дубовська О.В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії та її специфіка у галузі освіти // Молодий вчений. 2016. № 12.1 (40). URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/12.1/164.pdf>



20. Економіка підприємства : підручник / Швиданенко Г.О., Васильков В. Г., Гончарова Н.П. [та ін.] ; за заг. ред. Г.О. Швиданенко. К. : КНЕУ, 2009. 598 с.
21. Економічний аналіз. Навчальний посібник / В.М. Серединська, О.М. Загородна, Р.В.Федорович. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. 623 с.
22. Економічний аналіз. Навчальний посібник / В.М. Серединська, О.М.Загородна, Р.В.Федорович. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010.
23. Економічний аналіз: Навч. посібник. За ред. Волкової Н.А./ Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. Одеса: ОНЕУ, ротاپронт. 2015. 310 с.
24. Економічний словник [уклад. Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський]. К.: Кондор, 2007. 358 с.
25. Єськова О.Л., Савельєва В.С. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві: [збірник науково-технічних праць] // Науковий вісник НЛТУ України. 2011. №21(12). С.152–156.
26. Жиглей І.В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці, в світлі П(С)БО 26 «Виплати працівникам» // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2017. № 3(49). С. 60–67.
27. Жук В. М. Формування облікової політики підприємств туристичної сфери // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2015. № 2. С. 238-242.
28. Задорожний З. Управлінський облік витрат періоду операційної діяльності // Вісник ТАНГ. 2004. № 3. С. 185-195.
29. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: монографія / З.В. Задорожний. Тернопіль: Економічна думка. 2006. 336 с.
30. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

31. Закон України «Про відпустки» від 15 листопада 1996 року № 504/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text>
32. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>
33. Закон України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>
34. Золотницька Ю. В. Облікова політика суб'єктів суспільного інтересу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку // Облік і фінанси. 2017. № 4. С. 28-32.
35. Іванова М. І. , Варяниченко О. В. Порівняння та використання сучасних методів організації оплати праці // Ефективна економіка. 2017. № 5. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5600>
36. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджено наказом Держкомстату України від 13.01.2004 № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text>
37. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 31.05.2019 № 226 зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
38. Калина А.В. Розвиток соціально-економічної категорії «заробітна плата» та передумови для формування її гідного рівня. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/21620/212-223.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
39. Кальна Т. А. Прийоми фінансового аналізу: переваги та недоліки // Економічний аналіз. 2014. Том 15. № 2. С. 13-18.
40. Кодекс законів про працю: закон України від 10 грудня 1971 року №322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>

41. Колот А.М. Мотивація персоналу: підручник. К.: В-во КНЕУ, 2002. 337 с.
42. Концептуальна основа фінансової звітності: стандарт, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, від 1 вересня 2010 р. (зі змін. і доп.). URL : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
43. Коробова М.В., Горіцина І.А. Метод, методика, способи і прийоми економічного аналізу// Теорія економічного аналізу. URL: <http://www.unicyb.kiev.ua/Library/TEA/2%5B1%5D.pdf>
44. Корягін М.В., Попкова О.О. Аспекти ведення бухгалтерського обліку інших заохочувальних та компенсаційних виплат персоналу // Науковий вісник НЛТУ України. 2011. №21. С.211-215.
45. Косова Т. Д., Сухарев П. М., Ващенко Л. О. та ін Організація і методика економічного аналізу. Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 528 с.
46. Костишина Т. А. Чинники формування конкурентоспроможної системи управління оплатою праці // Формування ринкової економіки : зб. наук. пр. К. : КНЕУ, 2007. С. 405–413.
47. Кравченко М.А. Сутність оплати праці як економічної категорії / М.А. Кравченко // Бізнес навігатор. 2010. № 1. С. 3–4.
48. Кравченко О. О. Соціально-економічна сутність заробітної плати в сучасних умовах // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2011. № 4 (49). С. 116-120.
49. Кравченко О.В., Сидорук Т.С. Виплати працівникам: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. 2014. Вип. 38. С. 174–180.
50. Кудіна І. Витрати на оплату праці: економічний зміст і об'єкт бухгалтерського обліку // Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія «Економіка і управління», 2014. Вип. 28. С. 189-201. [file:///D:/User/Downloads/Znpdetut\\_eiu\\_2014\\_28\\_26.pdf](file:///D:/User/Downloads/Znpdetut_eiu_2014_28_26.pdf)

51. Лазаришина І.Д. Методологія та організація економічного аналізу : Монографія. Рівне : НУВГП, 2004. 112 с.
52. Лаптій І. Оплата праці і заробітна плата: щодо питання термінології. ПУ. 2014. № 7. С. 81-84.
53. Макаренко А.П., Боюк І.В. Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємстві // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2011. № 1 (13). С. 112–118.
54. Малицька І.Д. Функції заробітної плати та стан їх виконання в Україні // Держава і право. 2011. Вип. 51. С. 409-413.
55. Маркевич А.Є. Економічний зміст та підходи до поняття «заробітна плата» // Ефективна економіка. 2015. № 2. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3815>
56. Мельянова Л.В. Удосконалення обліку натуральної оплати праці // Економіка АПК. 2011. №5. С. 112-116.
57. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.
58. Микитенко Т., Петровська І. Семантичні аспекти заробітної плати в податковому законодавстві // Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 6. С. 21-27.
59. Михайленко Ю.О. Організація обліку і контролю розрахунків за заробітною платою // Молодий вчений». 2017. № 2 (42). С. 287-294.
60. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-01\\_ukr19.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-01_ukr19.pdf)
61. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011).
62. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 05.12.2008 р. № 489. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text>

63. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підручник / Л. В. Нападовська; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - 2-е вид., доопрац. та допов. К. : КНТЕУ, 2010. 647 с.

64. Падлецька М.І. Особливості обліку витрат на оплату праці // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали VI міжнар.наук.-практ. конф., 22 травня 2020 р. Том 2. (збірник наукових праць студентів). Тернопіль: ТНЕУ, 2020. С. 71-73

65. Падлецька М.І. Проблеми синтетичного та аналітичного обліку витрат на оплату праці та відображення інформації про них у звітності // Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та оподаткування: круглий стіл (Тернопіль, 2020 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2020.

66. Петрицька О.С. Економічний аналіз: перспективи розвитку // Проблеми і перспективи економіки та управління. 2015. № 3 (3). С. 67-71.

67. Писарева Т.В., Чернецька О.В. Теоретичні аспекти розрахунків із заробітної плати // Молодий вчений. 2017. № 12 (52). С. 731-735. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/12/168.pdf>

68. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, який затверджений наказом МФУ № 1591 від 09.12.2011 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

69. Плахтій Т.Ф., Калашник В.В. Удосконалення моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам // Таврійський державний агротехнологічний університет. 2013. № 1. С. 239-247.

70. Плюси і мінуси відрядної і погодинної оплати праці. Що таке відрядна заробітна плата. URL: <https://svetvam.ru/uk/diy/plyusy-i-minusy-sdelnoi-i-pochasovoi-oplaty-truda-hto-takoe.html>

71. Подолянчук О.А. Облікова політика щодо заробітної плати // Облік і фінанси. 2018. № 1 (79). С. 64-71.

72. Покатаєва О.В., Кошулинська Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві // Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. 2010. №3. С. 139-141.

73. Політична економія: навч. посіб. / Г.А. Оганян, В.О. Паламарчук, А.П. Румянцев та ін.; за заг. ред. Г.А. Оганяна. К.: МАУП, 2003. 520 с. 6.

74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0208-00>

75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>

76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>

77. Попова В.Д., Колотило Ю.І. Облік оплати праці: проблеми та напрями удосконалення облікового забезпечення управління персоналом // Молодий вчений. 2019. № 10 (74). С. 714-721.

78. Порядок обчислення середньої заробітної плати, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р. № 100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text>

79. Потриваєва Н.В., Савченко І.В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект // Економічний форум. 2014. № 1. С. 93–98.

80. Починок Н. В. Система обліково-аналітичного забезпечення управління персоналом // Управління розвитком. 2011. № 5 (102). С. 110-111.

81. Починок Н.В. Людські ресурси в обліковій теорії та практиці // Економічний аналіз. 2010 рік. Випуск 6. С. 141-144.

82. Рябенко Г.М., Резніченко Ю.С. Щодо економічної сутності витрат та їх класифікації // Інноваційна економіка. 2013. Випуск 6 [44]. С. 319-321.

83. Самчук К.І. Документування операцій з бухгалтерського обліку витрат на підбір персоналу // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. 2017. № 1(79). С. 44–52.
84. Саух І.В. Методика перевірки операцій з оплати праці та пов'язаних з нею розрахунків // Вісник ЖДТУ. 2012. № 2 (20). С. 428–433.
85. Свиноус І., Гаврик О., Іванова Л. Економічний зміст витрат виробництва в системі управління сільськогосподарськими підприємствами // Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 17. С. 17–21.
86. Свірко С.В. Деякі питання сучасної української економічної термінології // Проблеми формування ринкової економіки. – К.: КНЕУ, 2001. № 9. С. 463–473.
87. Семенов А. Г., Складанна К. І. Аналіз показників використання фонду оплати праці на підприємстві // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2015. № 4 (85). С. 82-86.
88. Сьомченко В.В. Заробітна плата як соціально-економічна категорія // Вісник Запорізького національного університету 2016. № 1 (29). С. 121-127.
89. Сьомченко В.В., Саркісян А.С. Проблеми оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів на ТОВ «Компанія Система» // Вісник Запорізького національного університету. 2015. № 3 (27). С. 165-173.
90. Терещенко О. О. Антикризове фінансове управління на підприємстві. К. : КНЕУ, 2010. 268 с.
91. Тертичний О.О. Сучасні системи оплати праці // Зовнішня торгівля: право, економіка, фінанси. 2013. № 2. С. 62-67.
92. Ткаченко Н.А. Особливості документального оформлення операцій з обліку праці та її оплати // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/osoblivosti-dokumentalnogo-oformlennya-operaciy-z-obliku-praci-ta-ii-oplati.html>
93. Толуб'як В. С. Заробітна плата та її вплив на формування фінансових ресурсів системи пенсійного забезпечення // Теорія та практика державного управління. 2010. Вип. 2. С. 242-249.

94. Управління витратами підприємства : навч. посібн./ Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А.А. К. : Центр учбов. літ-ри, 2012. 120 с.
95. Управлінський облік: Навчальний посібник / В.Д. Зелікман, І.М. Ізвєкова, Р.Б. Сокольська та ін. Дніпро: НМетАУ, 2017. 198 с.
96. Управлінський облік: Підручник / Г. О. Партин, А. Г. Загородній, А. І. Ясінська, Т. І. Воскресенська. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. 340 с.
97. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 478 с.
98. Фінансовий облік: навч. посіб. / За ред. В. К. Орлової, М. С. Орлів, С. В. Хоми. 2-ге вид., доп. і перероб. К.: Центр учбової літератури, 2010. 510 с.
99. Чернелєвський Л.М. Економічний аналіз на підприємствах промисловості і торгівлі : підруч. К. : Пектораль, 2003. 312 с.
100. Чорний А.Н. Аналіз організації оплати праці // Проблемы материальной культуры – экономические науки.<http://dspace.nbuu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/34987/16-Chornuy.pdf?sequence=1>
101. Задорожний З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів / З. Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2018. – Вип. 1. – С. 115-124.
102. Задорожний З.-М.В., Кафка С.М. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів [Електронний ресурс] / З.-М.В. Задорожний, С. М.Кафка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – № 3. Режим доступу: <http://visnykj.tneu.edu.ua/index.php/visnykj/issue/view/45>.
103. Задорожний З.-М. В. Гармонізація бухгалтерського обліку із вимогами податкового законодавства / З.-М. В. Задорожний // Збірн. наук.



праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ «Економічний аналіз». – Випуск 9. – Тернопіль, 2011. – С. 10–13.

104. Починок Н. В. Методи обліку витрат на персонал відповідно до інформаційних потреб користувачів / Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепція управління / Матеріали міжнар. наук– практ. конф., 2011 р., 19–20 травня, м. Судак. – Сімферополь, ВД «АРІАЛ», 2011. – С. 275–278.

105. Починок Н.В. Джерела формування кількісної та якісної складових персоналу підприємства / Н. В. Починок // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 36. – С. 309-315.

106. Починок Н. В. Проблеми підвищення кваліфікації працівників на підприємствах / Сучасні тенденції та проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу // Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції, 29-30 листопада 2007 року. – Тернопіль: Принтер-інформ, 2007. – С. 135-138.

107. Починок Н. В. Методика обліку процесу формування персоналу. Економічний аналіз. 2014. Т. 16 (2). С. 225–235.

108. Омецінська І., Починок Н. Проблемні аспекти ціноутворення у вітчизняних підприємствах. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2017. Вип. 3. С. 75-86.

109. Починок Н.В. Оцінка та контроль результатів провадження соціально відповідальної діяльності підприємства. Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (30 червня 2017 року, м. Тернопіль). Тернопіль, 2017. С. 150-152.

110. Починок Н.В. Кореляція корпоративної соціальної відповідальності та показників фінансової звітності. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С. 201-203.

111. Починок Н.В. Значення бухгалтерського обліку для сталого розвитку суб'єктів господарювання. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., 31 травня – 1 червня 2018 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 208-210.

112. Починок Н.В. Взаємозалежність соціальних стандартів та інтелектуального капіталу підприємства. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII міжнар. наук.-практ. конф. Львів : Вид-во ЛТЕУ, 2018. С. 267-269.