

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ**

**Кудерчук Софія Валеріївна
ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ В
ПІДПРИЄМНИЦЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування
Кваліфікаційна робота за ступенем освіти «магістр»

Студентка групи ОПДм-21
Кудерчук С.В.

Науковий керівник
к.е.н., доцент
Фаріон В.Я.

Кваліфікаційну роботу допущено до захисту:

«_____» _____ 2022 р.

Зав. кафедри обліку і оподаткування
к.е.н., доцент
Починок Н.В. _____

ТЕРНОПІЛЬ – 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ.....	6
1.1. Сутність оплати праці як економічної категорії.....	6
1.2. Види та форми оплати праці на підприємствах	12
<i>Висновки до розділу 1.....</i>	<i>25</i>
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ.....	27
2.1. Документальне оформлення витрат на оплату праці	27
2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат на оплату праці працівникам за відпрацьований час	33
2.3. Облік витрат на оплату праці працівникам за невідпрацьований час	41
<i>Висновки до розділу 2.....</i>	<i>50</i>
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ.....	51
3.1. Аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами	51
3.2. Аналіз витрат на оплату праці та ефективності використання трудових ресурсів.....	56
<i>Висновки до розділу 3.....</i>	<i>62</i>
ВИСНОВКИ	64
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	68
ДОДАТКИ	76

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах облік витрат на оплату праці це одні із найскладніших ділянок роботи. Витрати на оплату праці займають одне з центральних місць в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Облік витрат на оплату праці слід організувати так, щоб можна було підвищити продуктивність праці та покращити процес обліку відпрацьованого часу працівниками підприємства. Адже від організації та методики обліку витрат на оплату праці залежить повнота, правдивість, справедливість, якість і своєчасність розрахунків з працівниками. Оплати праці вважається основною складовою зобов'язань господарюючого суб'єкта. Оплата праці працівників, а саме її повнота, точність та своєчасність виплати становлять їхню соціальну важливість. Зумовлено це тим, що саме оплата праці безпосередньо впливає на добробут працівників підприємства.

Аналіз останніх досліджень. Питання обліку й аналізу витрат на оплату праці плати досліджували і досліджують такі вчені: Безверхий К. В., Брезицька К. Ф., Дутчак І.Б., Калина А.В., Петраковська О. В., Мудрик М.В., Очеретько Л.М., Саух І.В., Тарлопов І. О. , Ткаченко Н.А., Удовиченко Г.І., Чабанюк О.М., Щирба І.М., Юрченко О. А. та ін.

Разом з тим, у економічній літературі відсутній єдиний підхід до трактування суті заробітної плати й простежуються дискусії щодо відображення витрат на оплату праці в системі обліку, що спонукає до подальшого вивчення даного питання.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є теоретичне обґрунтування й розробка рекомендацій щодо удосконалення обліку й аналізу витрат на оплату праці в підприємницькій діяльності.

Для досягнення зазначеної мети передбачено виконання таких **завдань**:

- розкрити сутність оплати праці як економічної категорії;
- дослідити види та форми оплати праці на підприємствах;

- розглянути особливості документального оформлення витрат на оплату праці;
- вивчити особливості обліку витрат на оплату праці працівникам за відпрацьований та невідпрацьований час;
- висвітлити та удосконалити методику обліку оплати праці;
- провести аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами;
- дати оцінку ефективності використання трудових ресурсів.

Об'єктом дослідження є система обліку витрат на оплату праці на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник».

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти обліку й аналізу витрат на оплату праці суб'єктами господарювання.

Методи дослідження. Для досягнення мети у кваліфікаційній роботі використано такі методи дослідження: абстрагування; порівняння; аналітичний, узагальнення, тощо;

Інформаційну базу дослідження становлять: нормативно-правові акти, що регулюють взаємовідносини з працівниками, праці вітчизняних вчених, первинна облікова інформація та фінансова й статистична звітність КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в комплексному дослідженні теоретичних та практичних аспектів функціонування систем обліку й аналізу витрат на оплату праці в умовах зростання потреби в достовірній інформації з боку керівництва підприємства. Зважаючи на це, для удосконалення обліку розрахунків за виплатами працівникам, запропоновано відкрити нові субрахунки. Зумовлено це тим, що через рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» здійснюються виплати сум, які не можна чітко ідентифікувати із заробітною платою.

Практичне значення одержаних результатів. Одержані за результатами дослідження висновки щодо удосконалення методики обліку й аналізу витрат на оплату праці дозволяють формувати інформацію про витрати на оплату

праці для менеджерів усіх рівнів управління.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано дві одноосібні наукові праці загальним обсягом 0,2 д.а.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 81 найменування. Основний текст кваліфікаційної роботи висвітлено на 75 сторінках, робота містить 23 рисунки та 3 таблиці

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

1.1. Сутність оплати праці як економічної категорії

Оплати праці вважається основною складовою зобов'язань господарюючого суб'єкта. Оплата праці працівників, а саме її повнота, точність та своєчасність виплати становлять їхню соціальну важливість. Зумовлено це тим, що саме оплата праці безпосередньо впливає на добробут працівників підприємства.

Також відмітимо й те, що сьогодні заробітна плата в Україні не виконує жодної з покладених на неї функцій. Через тривалу економічну і політичну кризи в Україні вона знаходиться на безпрецедентно низькому рівні.

Заробітна плата як економічна категорія відноситься до числа найскладніших, оскільки виступаючи індикатором змін у суспільстві, її економічний зміст змінювався відповідно до зміни суспільно-економічної формації. Протягом століть вченими-економістами робились спроби дати визначення цієї категорії, однак більшість із них вже не відповідають сучасним умовам господарювання.

М.А. Кравченко відзначає, що «оплата праці як багатоаспектна категорія покликана відігравати значну роль в житті суспільства, адже з одного боку, оплата праці є основним джерелом доходів працівників, тому її величина значною мірою характеризує рівень добробуту всіх членів суспільства, а з іншого боку, її правильна організація зацікавлює працівників підвищувати ефективність виробництва, а відтак безпосередньо впливає на темпи й масштаби соціально-економічного розвитку країни» [32].

Окрім цього слід відзначити, що у працях більшості науковців простежується ототожнення категорії «оплата праці» та «заробітна плата».

Зважаючи на це, дослідимо ці дві категорії. Так, щодо заробітної плати відмітимо, що аналіз сучасної економічної літератури свідчить про те, що на даний час існує багато точок зору на проблему сутності даної економічної категорії.

Так, Жуков А.Л. вважає, що «заробітна плата в ринковій економіці – це виплачувана за використання праці сума засобів, в основі визначення якої є ціна праці» [19, с. 10].

Дячун О.В. відмічає, «заробітна плата в умовах ринкової економіки – 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» [18, с. 145].

На нашу думку, слід погодитися із думкою І.М. Щирби, що підхід Дячун О.В. до визначення заробітної плати «в більшій мірі характеризує заробітну плату як макроекономічну категорію, де на ринку праці відбувається купівля-продаж специфічного товару – праці. Однак, як вона зазначає, на ринку праці товаром виступає не праця, а потенційна здатність до праці, тобто потенційна працездатність» [79, с. 268].

Калина А.В. відзначає, що «заробітна плата - це частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці» [23].

Брезицька К.Ф. заробітну плату трактує «як плату за працю, а її величина - це ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту на конкретні види праці і її пропозицію» [6].

У нормативних документах теж можна відслідкування трактування категорії – заробітна плата.

Так, у Законі України «Про оплату праці» [53] заробітна плата розглядається як «винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [53].

На нашу думку дане визначення не дозволяє зрозуміти як соціальні, так і економічні аспекти заробітної плати, тобто є достатньо поверховим.

Однак, незважаючи на це, значна кількість науковців трактують заробітну плату саме так, як відзначено у Законі України «Про оплату праці» [53].

Отже, можна зробити висновок, що економічній літературі немає єдиного, загальноприйнятого визначення економічної категорії «заробітна плата». Зважаючи на це, на рисунку 1.1. відображено найпоширеніші визначення заробітної плати.

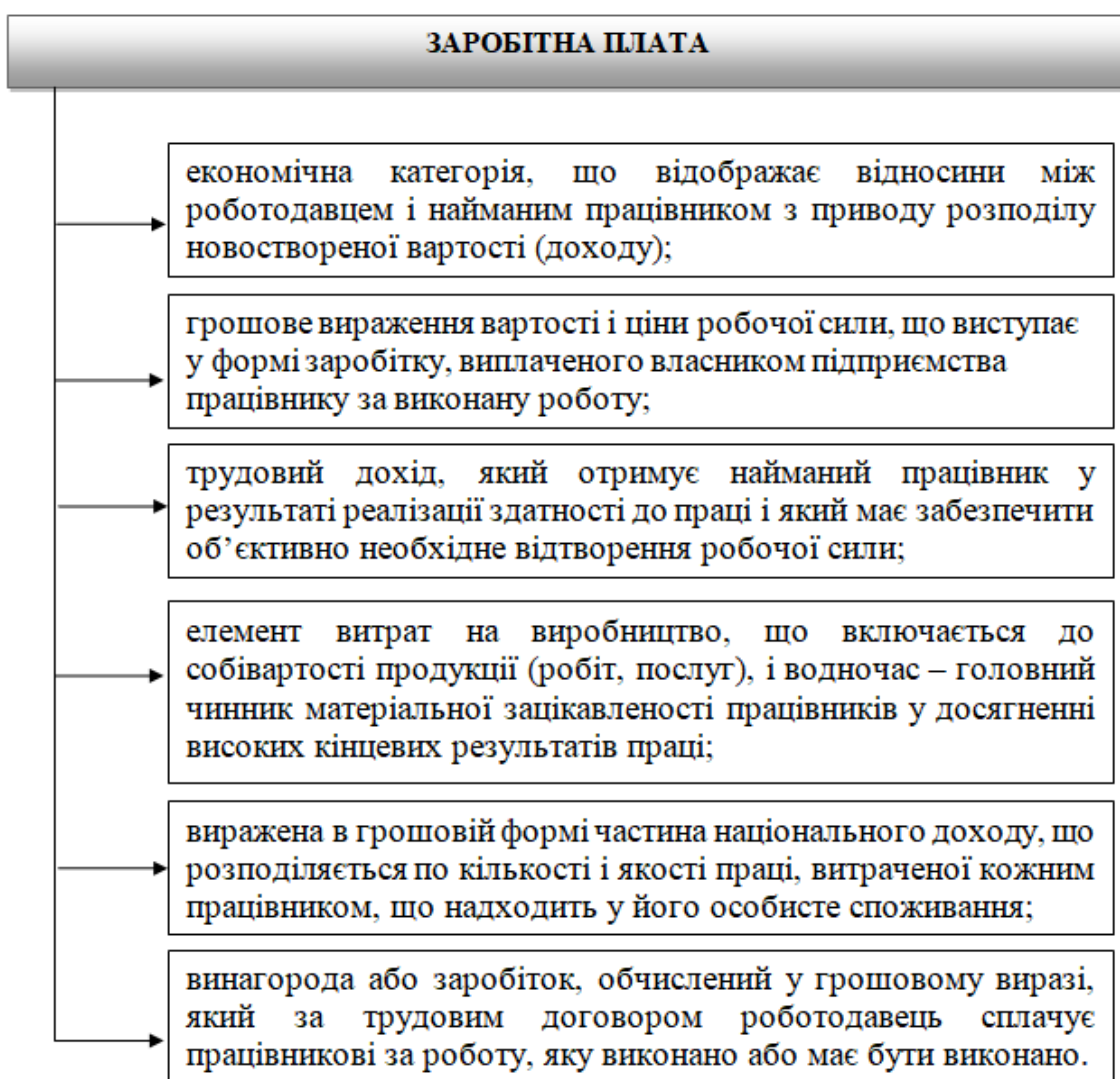


Рис. 1.1. Найпоширеніші визначення заробітної плати

С.В. Васильчак, О.Р. Жидяк та Т.М. Полянчич стверджують, що термін «оплата праці» ширший, аніж «заробітна плата» [10]. Разом з тим, як

відмічають вчені, «в окремих випадках, що не стосуються правового аспекту (адже це може суперечити принципу єдності юридичної термінології), їх можна використовувати як синоніми» [10, с. 153].

Не погоджується з такою думкою Д.О. Онищенко й зазначає, що не слід стверджувати, що «оплата праці є більш широким поняттям, оскільки залежить не тільки від результатів праці конкретного працівника, а й також від результатів праці, прибутковості конкретного підприємства» [21, с. 57].

На нашу думку ототожнення заробітної плати із оплатою праці є недоречним. Зумовлено це тим, що оплата праці – більш широке поняття, а заробітна плата – вузьче. Так, термін «оплата праці» слід вживати при встановленні виплат, що може одержати працівник господарюючого суб'єкта під час виконання трудового договору, а категорію «заробітна плата» потрібно визначати як суму коштів, що повинен одержати працівник за виконану ним роботу.

Отже, можна зробити висновок, що заробітній платі притаманні такі ознаки (рис. 1.2.).

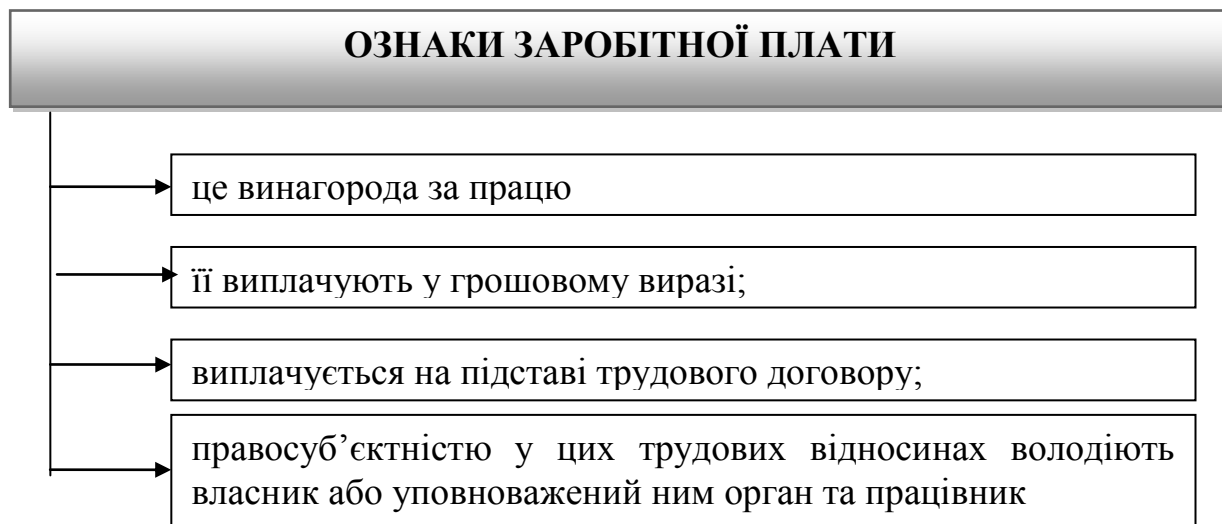


Рис. 1.2. Ознаки заробітної плати

Для більш ґрунтового розуміння сутності заробітної плати слід дослідити функції які вона виконує.

Так, М.А. Кравченко виділяє такі основні функції як:

- регулююча;
- стимулююча;
- відтворювальна;
- соціальна функція [32].

При цьому необхідно відмітити те, що якщо хоча б одна із перелічених функцій заробітної плати не буде виконуватися, то тоді заробітна плата перестане відповідати соціально-економічному призначенню. Зважаючи на це, дослідимо більш детально усі функції заробітної плати. При цьому відмітимо, що науковці доповнюють загальновідомі функції й виділяють інші.

Так, суть регулюючої функції зарплати полягає у оптимізації розміщення робочої сили у розрізі галузей економіки, регіонів та господарюючих суб'єктів з врахуванням вимог ринку. Дана функція встановлює залежність рівня заробітної плати від рівня складності завдання та кваліфікації працівника.

Стимулюючу функцію, як зазначає А. Колот, часто називають мотиваційною [29]. Терміни «мотив» і «стимул» співвідносяться як загальне і часткове. Науковець відмічає, що «на відміну від мотиву, в основі якого може бути і стимул (винагорода, підвищення по службі, адміністративна ухвала), так і особисті причини (відповідальність, страх, прагнення до самовираження), стимул перетворюється на мотив лише тоді, коли він усвідомлений людиною, сприйнятий нею».

Суть відтворювальної функції заробітної плати полягає в тому, що вона виступає основним джерелом доходів населення.

«Реалізація відтворювальної функції заробітної плати передбачає встановлення норм оплати праці на такому рівні, який забезпечує нормальне відтворення робочої сили відповідної кваліфікації та водночас дає змогу застосовувати обґрунтовані норми праці, що гарантують власнику отримання необхідного результату господарської діяльності» [31, с. 245].

Щодо соціальної функції заробітної плати Лепьохіна І.О відмічає, що остання є не лише матеріальним, а й моральним чинником. Науковець відмічає, що «сам факт отримання більш високої заробітної плати передбачає визнання більших заслуг робітника перед колективом у створенні продукції, більшої ваги трудового вкладу працівника в суспільне виробництво» [36, с. 77].

Таким чином, дана функція передбачає, що повинна бути соціальна справедливість. Суть останньої полягає в тому, що кожен працівник за одну й ту ж роботу повинен одержувати однакову заробітну плату.

Підводячи підсумки відмітимо, що на даний час в Україні жодна з відмічених функцій в повній мірі не виконується, а у зв'язку з цим заробітна плата втрачає своє соціально-економічне призначення.

Також потрібно відмітити, що для забезпечення виконання функцій заробітної плати потрібним є дотримання певних принципів. При цьому зауважимо, що однотайності серед науковців щодо того, які саме принципи слід виділяти немає.

Так, Д. Богиня та О. Грішнова, виступають за додержання таких принципів: «підвищення реальної заробітної плати мірою зростання ефективності виробництва та праці; диференціація заробітної плати в залежності від трудового внеску працівника в результати діяльності підприємства, від змісту і умов праці, від місцеположення підприємства, його галузевої належності; однакова плата за однакову працю; державне регулювання оплати праці; врахування впливу ринку праці; простота, логічність і доступність форм і систем оплати праці» [4, с. 219-220]

Л.І. Жуков, В.В. Горшков зазначають, що формування величини заробітної плати здійснюється на основі таких принципів: «розподіл по кількості і якості праці; матеріальна зацікавленість в високих кінцевих результатах праці; сполученні індивідуальних інтересів з колективними; постійне підвищення реальної заробітної плати робітників і службовців, випереджаючи темпи росту продуктивності праці порівняно зі збільшенням її

оплати; сполучення централізованого регулювання заробітної плати з самостійністю підприємства» [20, с. 150].

Отже, додержання усіх принципів є необхідною умовою для формування рівня заробітної плати та запорукою досягнення поставленої мети господарюючими суб'єктами. Зважаючи на це на рисунку 1.3. відображено взаємозв'язок принципів та функцій заробітної плати.

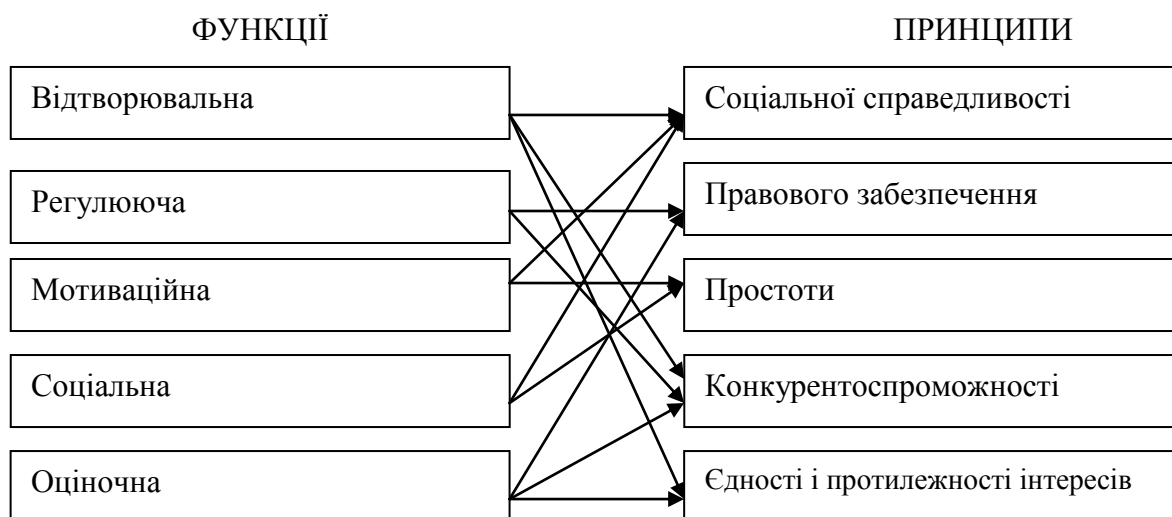


Рис. 1.3. Зв'язок принципів формування та функцій заробітної плати

Таким чином і рисунка можна спостерігати, що між принципами та функціями заробітної плати є щільний взаємозв'язок. Тобто, щоб можна було реалізувати якусь функцію – обов'язково потрібно дотримуватися кількох принципів.

Отже, на даний час є різні підходи до виокремлення функцій заробітної плати. Разом з тим, таких, що відповідають змісту і сутті заробітної плати запропоновано виділити наступні: регулюючу, стимулюючу, відтворювальну та соціальну.

1.2. Види та форми оплати праці на підприємствах

Види оплати праці – це співвідношення в заробітній платі складових її виплат, одержаної кожної окремо або згрупованих належним чином.

Згідно Закону України «Про оплату праці» [53] розрізняють: «основну заробітну плату, додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати» [53].

Структуру фонду оплати праці подано на рис. 1.4.

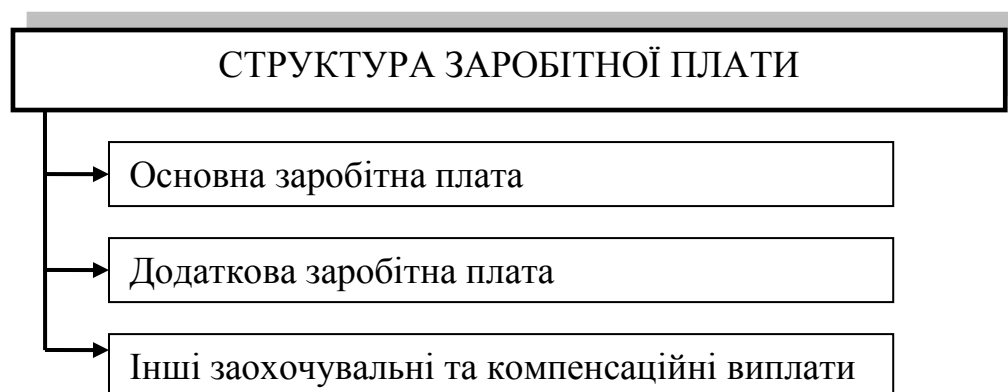


Рис. 1.4. Структура заробітної плати

Такий підхід до поділу витрат на оплату праці перш за все потрібен для того, щоб можна було б правильно обрати рахунки на яких би відображалися такі витрати й для обрання статей, на яких відображалися б нарахування виплат працівникам.

Однак слід відмітити, що у спеціалізованій юридичній літературі відсутній єдиний підхід до виокремлення структури заробітної плати.

Так, В.Я. Бурак зазначає, що «поділ заробітної плати на три частини, як це визначено в законодавстві України, певною мірою суперечить природі заробітної плати, та, якщо розглядати її як винагороду за виконання працівником трудової функції, то до зарплати не повинні включатись одноразові та компенсаційні виплати» [7, с. 350].

І.В. Зуб, Б.С. Сличинський та В.Г. Ротань наголошують, що «визначення структури не цілком відповідає не лише ст. 94 КЗпП, але й самій системі КЗпП,

яка ніяк не передбачає включення до заробітної плати гарантійних та компенсаційних виплат, а також додаткових соціально-побутових пільг, які надаються підприємствами» [61, с. 112].

Щодо структури заробітної плати відмітимо, що зміст її різновидів згідно Закону України «Про оплату праці» [53] відображено на рисунку 1.5.

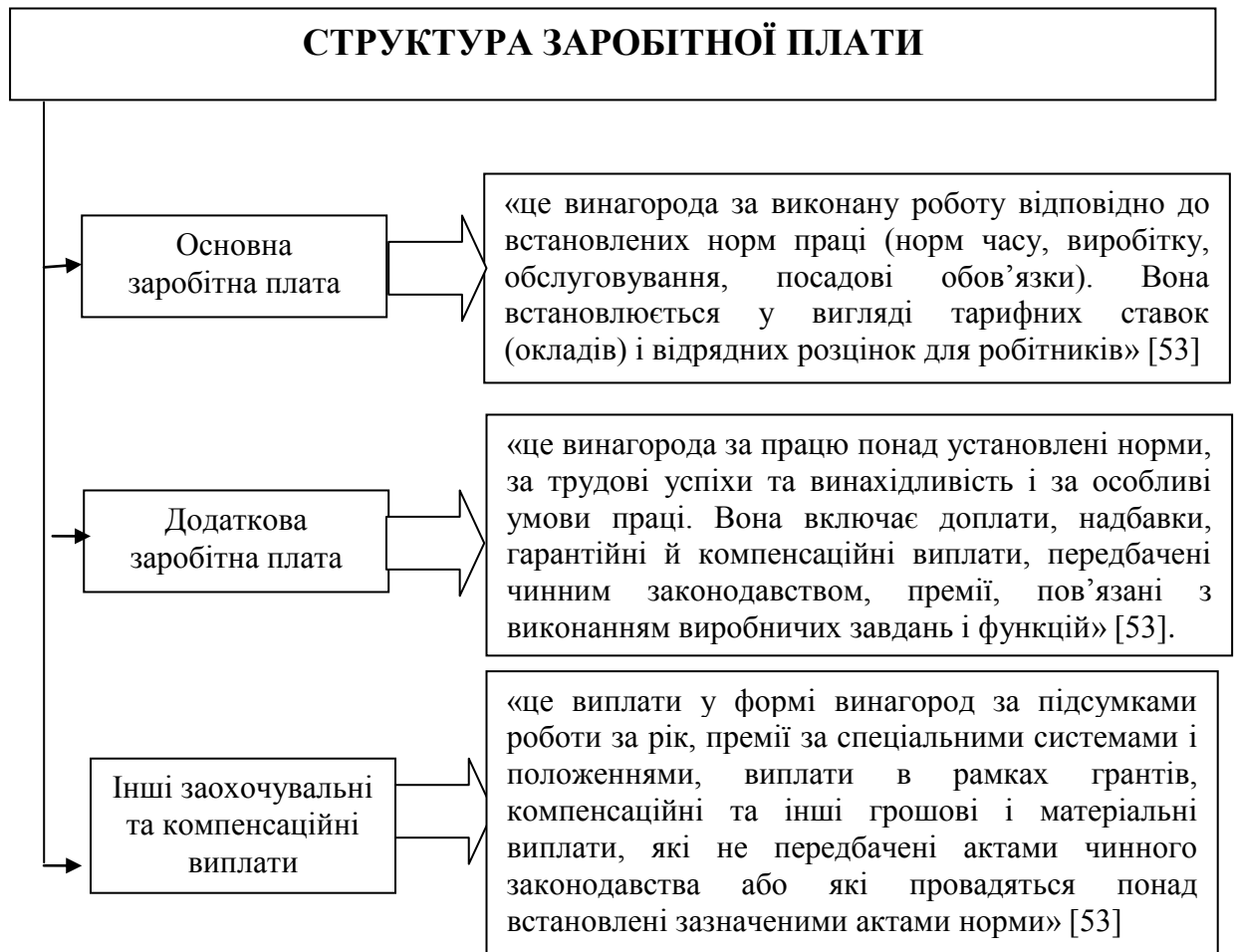


Рис. 1.5. Суть різновидів заробітної плати

Слід відмітити, що серед науковців є дискусії щодо структури заробітної плати виділеної у Законі України «Про оплату праці» [53]. Ці дискусії стосуються лиш того, чи доцільно у структурі заробітної плати виділяти компенсаційні виплати.

Так, Н.Б. Болотіна зазначає, «що, гарантійні та компенсаційні виплати не

є заробітною платою, оскільки мають інше цільове призначення, однак будучи включеними до єдиного організаційного та облікового механізму, входять складовим елементом до системи організації оплати праці» [5]. Науковці виступають за те, що компенсаційні виплати слід не включати до структури заробітної плати, « оскільки вони фактично не пов'язані з результатами праці, а відшкодовують матеріальні затрати працівників» [5].

На нашу думку, дійсно гарантійні та компенсаційні виплати не є заробітною платою, а є складовою виплат працівникам підприємства. У зв'язку з цим, доцільно було б змінити ст. 2 Законі України «Про оплату праці» [53] на «Структура виплат працівникам».

Слід теж відмітити й те, що знання структури виплат працівникам потрібне працівникам бухгалтерії для того, що правильно їх віднести на субрахунки й рахунки витрат й для встановлення, чи оподатковуються такі виплати податками.

Важливим елементом заробітної плати є форми і системи її оплати. Так, загальноприйнято виокремлювати тарифну та безтарифну систему оплати праці.

Бухалков М.І. відмічає, що «тарифна система представляє сукупність нормативів, з допомогою котрих здійснюється диференціація заробітної плати працівників різних категорій» [9, с. 341]

Тарифну систему оплати праці можна вважати базою для порівняння темпів росту продуктивності праці і заробітної плати господарюючого суб'єкта. За допомогою даної системи можна розрахувати потрібну чисельність працівників потрібної кваліфікації.

Щодо тарифної системи Ткаченко Р.В. зазначає, що «у зв'язку з тим, що норми витрат праці установлюються нормуванням, тарифна система є сполучною ланкою між нормуванням та системами заробітної плати» [66, с. 150].

Бухалков М.І. підкреслює, що «тарифна система представляє сукупність

нормативів, з допомогою котрих здійснюється диференціація заробітної плати працівників різних категорій» [9, с. 341].

На нашу ж думку, тарифна система оплати праці – це система, що групується зарядом ознак (інтенсивність, складність, умови праці, відповідальність тощо) із урахуванням кваліфікації робітника підприємства та фінансових можливостей суб'єкта господарювання, метою якої є забезпечення єдності міри праці й її оплати.

Слід також відмітити й те, що тарифна система має як ряд переваг, так і ряд недоліків.

Переваги даної системи відображено на рисунку 1.6.

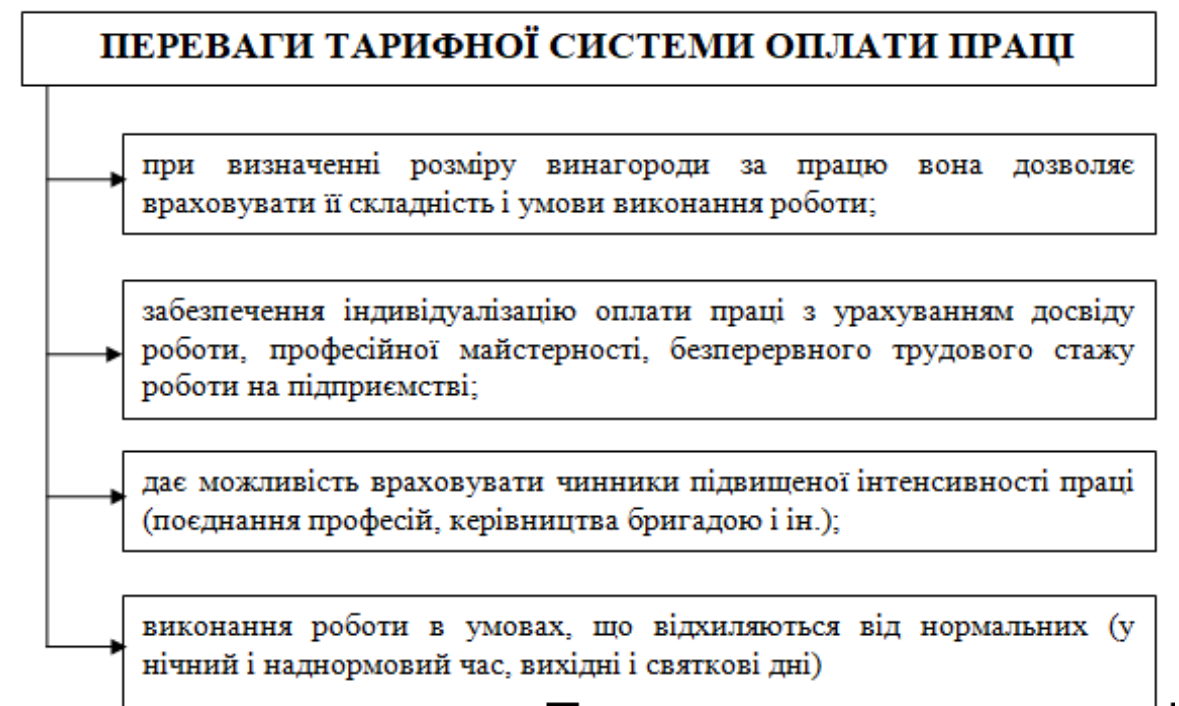


Рис. 1.6. Переваги тарифної системи [45]

Щодо недоліків, П.І. Пономаренко та В.А. Тарасенко [45, с. 241] відмічають, що до недоліків даної системи слід віднести: (рис. 1.7.)

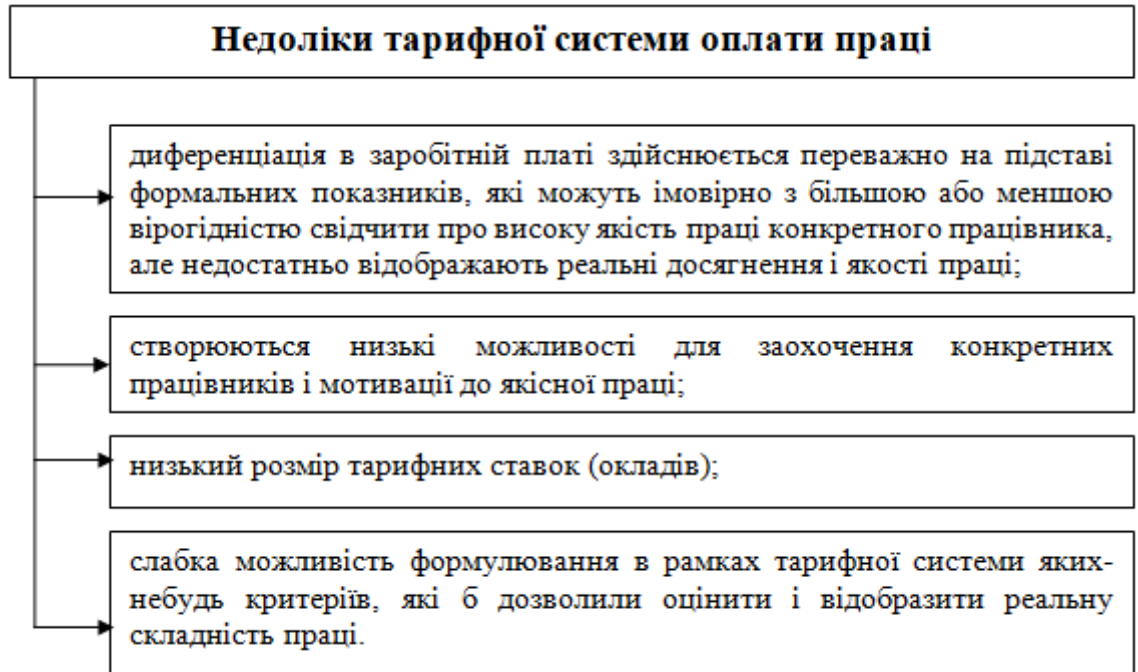


Рис. 1.7. Недоліки тарифної системи оплати праці

Тарифна система України представлена на рис. 1.8.

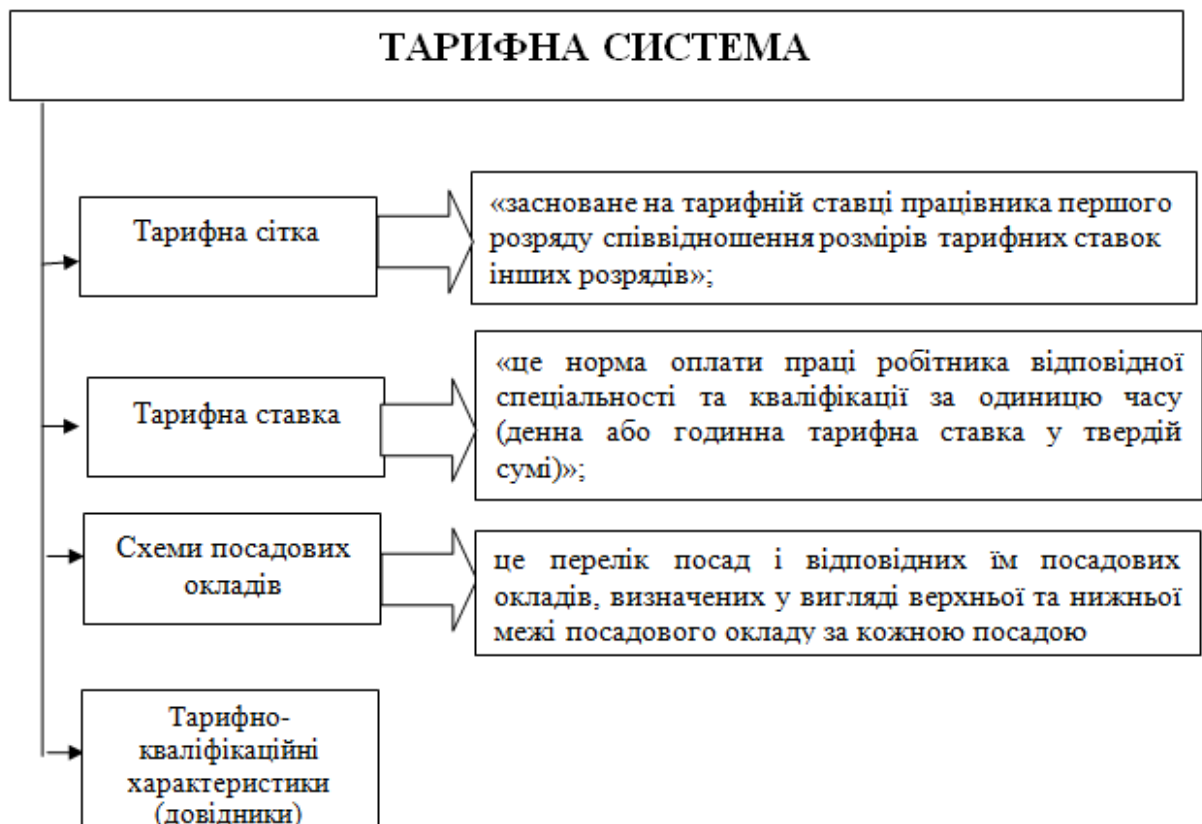


Рис. 1.8. Структура тарифної системи України

Щодо структури тарифної системи І.М. Щирба відзначає, що «тарифна

ставка є елементом тарифної системи, а тарифна сітка лише диференціює її кількісне вираження» [78, с. 60].

Отже, можна стверджувати, що тарифна система, є протягом тривалого часу однією з основних в системі економіки України, але водночас вона не відповідає сучасним реаліям ринкової економіки.

Структурну схему системи оплати праці наведено на рисунку 1.9.

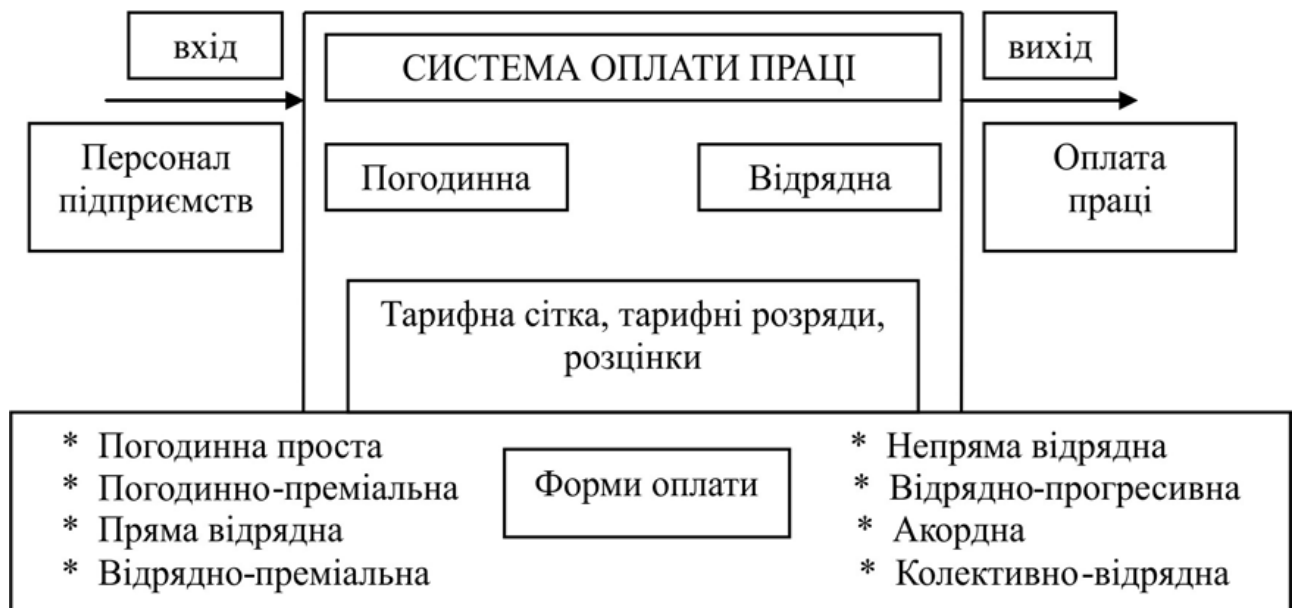


Рис. 1.9. Структурна схема системи оплати праці [54, с. 262]

Таким чином, як видно із рисунку, можемо стверджувати, що важливими складовими організації обліку оплати праці є форми, що забезпечують взаємозв'язок між самою оплатою праці та її результатами.

Форми оплати праці, як відмічають Лепьохіна І.В., Задумін І.В., «визначаються підприємствами та організаціями самостійно у колективному договорі з дотриманням вимог і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами» [35, с. 259].

При цьому відмітимо, що лише при відповідності організаційно-технічних умов виробництва формам оплати праці, останні будуть ефективними.

Так на даний час, в Україні зазвичай використовують такі дві основні форми – відрядну та почасову.

Вибір тієї або іншої форми оплати праці, як зазначає Андросова Л. А, «зазвичай обумовлюється особливостями технології й організації виробництва, забезпечення якості продукції, форм організації праці і забезпечення робочої сили» [1, с. 104].

При використанні почасової оплати праці керівництво господарюючого суб'єкта оплачує працівнику не за те, що він є на роботі, а за виконання певної кількості дій на протязі певного часу. Іншими словами можна сказати, що оплата праці фактично проводиться за подібні результати до відрядної оплати праці на основі норм часу. Отже, із точки зору оцінки продуктивності працівників суб'єкта господарювання ці дві форми оплати праці – відрядна на основі норм часу й почасова на основі виконання нормативів – є практично однаковими.

Таким чином, за почасової форми працівник, приходячи на роботу розуміє, що кошти він отримує за результат, а не за присутність. Керівництво фірми зобов'язане оплатити робочий час працівника, а працівник повинен відпрацювати час перебування на підприємстві продуктивно.

Критерії продуктивності визначені у нормативах часу на кожну операцію і працівник, починаючи роботу та в процесі роботи, відчуває відповідальність за продуктивність кожної відпрацьованої хвилини. При цьому нормативи зазвичай встановлюються виходячи із реальних людських можливостей виконати певну операцію.

Значною перевагою почасової форми є те, що у ній є облік відпрацьованого часу. «Оскільки в нормативах закладений час на операцію, кількість таких виконаних робітником операцій прямо визначає затрачений на роботу час. Тобто керівництво без додаткових табелів обліку робочого часу у кінці кожної зміни може визначити робочий час працівника. Саме той час, коли працівник продуктивно працював. Інший час (просто перебування працівника

на підприємстві) взагалі не обліковується для цілей оцінки його роботи. Це є також принциповим моментом при визначенні оплати за місяць і на практиці вирішує більшість суперечливих питань (коли працівник перебував на підприємстві, не працював, але згідно з табелем вимагає оплати за так звану «роботу»» [39, с. 181].

При застосуванні почасової форми оплати праці, як відмічає Калина А.В., «повинні бути дотримані такі умови: суворий облік і контроль за фактично відпрацьованим кожним працівником час з обов'язковим відображенням часу простою; обґрунтоване присвоєння робочим тарифних розрядів (тарифних ставок (окладів)), а фахівцям та іншим службовцям – ставок (посадових окладів) у суворій відповідності до виконуваних ними посадових обов'язків з урахуванням особистих ділових якостей працівників; розробка і застосування обґрунтованих норм обслуговування, нормованих завдань та нормативів чисельності за кожною категорією працівників, що дає можливість виключити різний ступінь завантаження, а отже, і різний рівень витрат праці протягом робочого дня; оптимальна організація праці на робочому місці, ефективне використання робочого часу» [25].

Слід відмітити, що почасова форма оплати праці має два види (рис 1.10.):



Рис. 1.10. Різновиди почасової форми

Почасово-преміальна форма оплати праці, як відмічає Фаріон В.Я., «включає виплати за відпрацьований працівником час (які залежать від його класифікації та посадового окладу) і премії за своєчасне та якісне виконання

покладених на нього обов'язків» [71, с. 192]. При даному різновиді оплати праці керівництво господарюючого суб'єкта може встановлювати нормативні завдання для своїх працівників. «Це, в свою чергу, вимагає обґрунтування норм часу на всі операції з виготовлення продукції, норм з обслуговування устаткування, норм на прибирання приміщень тощо» [71, с. 192].

При простій почасовій оплаті величина нарахованої заробітної плати прямо залежить від кількості відпрацьованих годин й кваліфікації працівника.

Щодо відрядної форми оплати праці, то слід зазначити, що в окремих працях науковців можна зустріти твердження про те, що відрядна оплати праці є похідною від почасової.

Водночас І.М. Щирба відмічає, що «вищенаведена точка зору є безпідставною, оскільки як при почасовій, так і при відрядній оплаті праці праця працівників піддається нормуванню. Згідно зі ст. 92 Кодексу законів про працю при почасовій оплаті встановлюються нормовані завдання. Нормоване завдання – це той обсяг робіт, який працівник має виконати за одиницю часу (годину, день, місяць). Введення цих завдань супроводжує посилення нормування праці на підприємстві. Що ж стосується відрядної системи оплати праці, то згідно ст. 90 даного нормативно-правового акту відрядні розцінки визначаються виходячи з установлених розрядів роботи, тарифних ставок (окладів) і норм виробітку (норм часу)» [81, с. 214].

Щодо відрядної форми оплати праці в Україні, то як зазначають Н.В. Потриваєва та Г. С. Осіп'ян, «дана форма стала переважаючою на виробництві в кінці 20-х - початку 30-х років й нині вона є провідною в основних виробничих цехах, хоча це вже не відповідає інтересам як виробництва, так і самих працівників» [48, с 44].

Відрядна форма оплати праці має такі види:

- пряма відрядна;
- непряма відрядна;
- відрядно-преміальна;

- відрядно-прогресивна;
- акордна;
- бригадна.

При прямій відрядній формі оплати праця працівника господарюючого суб'єкта розраховується згідно відрядних розцінках за одиницю незалежно від рівня виконаних норм виробітку. Сума виплати за даної форми розраховується як добуток обсягу якісно виконаних робіт на відрядну розцінку.

Отже, зарплата працівника за прямою відрядною формою безпосередньо залежить від результатів роботи кожного працівника підприємства, й виготовлена продукція, чи виконані роботи оплачуються за індивідуальними розцінками.

Щодо непрямой відрядної форми оплати відмітимо, що її доречно використовувати при оплати праці працівників допоміжного виробництва тобто тих, що обслуговують працівників основного виробництва на відрядній формі оплати праці. Дана форма стимулює працівників допоміжного виробництва у покращенні процесу обслуговування обладнання для забезпечення безперебійної і ритмічної їх роботи.

Щодо відрядно-преміальної форми оплати праці, то Лепьохіна І.В., Задумін І.В. відмічають, що «її суть полягає в тому, що робітникам нараховується, крім заробітку за прямою відрядною системою, премія за виконання і перевиконання певних кількісних і якісних показників» [35. с. 260]. При цьому зауважимо, що величина премії працівника встановлюється у відсотках до нарахованої за відрядними розцінками заробітної плати.

«За відрядно-прогресивної системи оплати праці, починаючи з певного рівня виконання норм виробітку, застосовуються відрядні розцінки за виконану роботу (операції, деталі, вироби тощо) у підвищеному розмірі. Отже, базова розцінка, яка визначена згідно з тарифною ставкою, що відповідає розряду виконаної роботи та діючою нормою часу, диференційовано підвищується залежно від досягнутого рівня виконання норм» [36, с. 216].

Необхідно враховувати, як зазначають І.В. Лепьохіна та І.В. Задумін, що «за відрядно-прогресивної форми заробіток підвищується такою самою мірою (а в деяких випадках і більшою), якою збільшується виробіток» [35]. Тому, як відмічають науковці «ця система має обмежену сферу застосування - лише на тих ділянках виробництва, які лімітують випуск продукції на підприємстві (тобто на «вузьких місцях» виробництва)» [35, с. 260].

Наступним об'єктом дослідження є акордна форма оплати праці. Суть даної форми полягає в тому, що нарахування заробітку здійснюються за встановленою укрупненою розцінкою за виконання певних робіт.

«Акордна оплата праці передбачає зростання заробітку виконавців відповідно до збільшення обсягу робіт за одиницю часу, а при недотриманні строків виконання робота оплачується по відрядних розцінках без нарахування премій» [38, с. 234]. Безумовно, як зазначають П.М. Майданевич та В.В. Войтенко, «акордна форма сприяє підвищенню матеріальної заінтересованості працівників, зростання продуктивності праці, забезпечення необхідної якості та скорочення строків будівництва об'єктів що в свою чергу веде до економії витрат людських і матеріально-технічних ресурсів, скорочує собівартість будівельно-монтажних робіт. Проте впровадженню акордної форми на місцях не приділяється належної уваги через низький рівень організації праці, несвоєчасному забезпеченні робочих місць будівельними матеріалами, інструментами, запасними частинами, паливно-мастильними матеріалами, непідготовленість фронту робіт, порушення трудової дисципліни, що веде до порушення строків виконання робіт, а працівники позбавляються права на премію [38, с. 234]

Щодо відрядної бригадної форми оплати праці відмітимо, що дана форма передбачає нарахування заробітної плати шляхом множення розцінки за одиницю планової роботи на обсяг фактично виконаних робіт бригадою.

Перевагами бригадної форми оплати є відображено на рисунку 1.11.

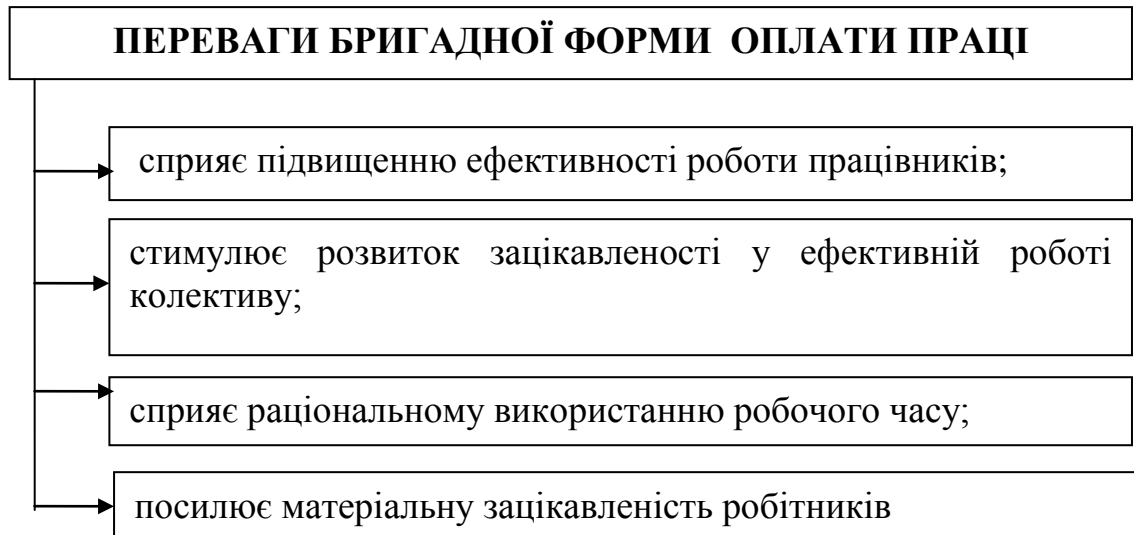


Рис. 1.11. Переваги бригадної форми оплати праці

Щодо недоліків даної форми, то слід зазначити, що бригадну форму складно використовувати через нерівні індивідуальні зусилля працівників.

Щодо безтарифної системи оплати праці, то слід зазначити, що остання ґрунтується на принципі часткового розподілу зароблених колективом коштів між працівниками господарюючого суб'єкта відповідно до прийнятих коефіцієнтів в оплаті праці різної якості. У даній системі «не використовуються гарантовані тарифні ставки і посадові оклади, більшість видів премій, доплат і надбавок частковий розподіл зароблених колективом коштів між працівниками згідно з прийнятими співвідношеннями (коефіцієнтами) в оплаті праці різної якості (залежно від кваліфікації, посади, спеціальності працівників тощо)» [28, с. 39].

Безтарифна система, як відмічає Ганьшина К. О., буде ефективна: «для спеціалістів, які працюють у групі чи виконують схожі функції; для стимулювання керівників, відповідальних за довгострокові результати; трудовий колектив несе повну відповідальність за кінцеві результати його роботи; члени трудового колективу добре знають один одного та повністю довіряють своїм керівникам» [13].

Головною умовою застосування безтарифної системи, як зазначає А.М. Колот, є можливість створення такого колективу працівників, який «був би об'єднаний спільним виробничим завданням, а кожен працівник чітко бачив і розумів би своє місце, роль і внесок у кінцевий результат спільної (колективної) праці» [30]. «Дуже бажаною є можливість взаємного контролю інтенсивності, якості праці та трудової дисципліни, щоб ні в кого не виникало бажання «сховатися за чужу спину», одержати з колективного доходу більшу частку, ніж той, що відповідає його реальному особистому внеску. З цих міркувань використання єдиної безтарифної системи для багатотисячного колективу може виявитися неефективним, оскільки зв'язок між особистим внеском і кінцевим результатом спільної праці нівелюється численними проміжними ланками» [30].

Отже, підводячи підсумки відмітимо, що оплата праці є однією з найскладніших категорій, яка характеризує різнобічні інтереси сторін суспільно-трудових відносин – працівників, роботодавців та держави.

Під тарифною системою, на нашу думку, слід розуміти систему, що поділяється за рядом ознак із врахуванням кваліфікації працівника і фінансових можливостей працедавця, метою якої є забезпечення єдності міри праці та її оплати.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних основ обліку витрат на оплату праці дає підстави зробити такі висновки.

1. Ототожнення заробітної плати із оплатою праці є недоречним. Зумовлено це тим, що оплата праці – більш ширше поняття, а заробітна плата – вужче. Так, термін «оплата праці» слід вживати при встановленні виплат, що може одержати працівник господарюючого суб'єкта під час виконання трудового договору, а категорію «заробітна плата» потрібно визначати як суму коштів, що повинен одержати працівник за виконану ним роботу.

2. Заробітна плата – складна економічна категорія. Існує розбіжність в оцінці сутності заробітної плати, що зумовлено не повним збіганням інтересів головних суб'єктів трудових відносин: роботодавців та найманих працівників. Зокрема, в багатьох теоріях заробітної плати, крім історичних аспектів розвитку економіки, знаходить відображення і захист інтересів того із суб'єктів, який за соціальним станом ближче до автора теорії. Бо заробітна плата, з одного боку, – це дохід найманого працівника, з іншого, – це витрати роботодавця. Характерно, що облік заробітної плати базується на врахуванні обох цих величин.

3. Встановлено, що на даний час є різні підходи до виокремлення функцій заробітної плати. Разом з тим, такі, що відповідають змісту і сутті заробітної плати запропоновано виділити наступні: регулюючу, стимулюючу, відтворювальну та соціальну.

4. Відповідно до Закону України «Про оплату праці» розрізняють: основну заробітну плату, додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Такий підхід до поділу витрат на оплату праці перш за все потрібен для того, щоб можна було б правильно обрати рахунки на яких би відображалися такі витрати й для обрання статей, на яких відображалися б нарахування виплат працівникам. Однак слід відмітити, що у спеціалізованій юридичній літературі відсутній єдиний підхід до виокремлення структури заробітної плати.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

2.1. Документальне оформлення витрат на оплату праці

Документальне забезпечення операцій щодо розрахунків з оплати праці між працівниками й роботодавцем відбувається за допомогою великої кількості документів типових та нетипових форм.

Порядок документального відображення фактів здійснення господарських операцій регламентовано нормативно-правовими актами України. Вимоги щодо складання, зберігання та оформлення первинних документів і реєстрів забезпечуються на основі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [49] та Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [44].

Основним документом, що регламентує особливості здійснення розрахунків з працівниками, порядок преміювання працівників, тощо є Положення про оплату праці на підприємстві.

Даний документ, як зазначає І.В. Саух, має містити інформацію про: «загальні принципи організації оплати праці на підприємстві, системи і форми оплати праці, які застосовуються до різних категорій працівників; штатний розклад працівників підприємства; побудову основної (тарифної) оплати праці з інструкціями за посадами і професіями тарифних ставок та окладів або порядку розрахунку, в залежності від показників роботи працівника і підприємства в цілому; обумовлені доплати, надбавки і компенсації із зазначенням їх розмірів; інші преміальні системи, що використовуються на підприємстві та шкалу преміювання» [57, с. 311].

Також у даному положенні повинно бути описано: періодичність здійснення розрахунків з працівниками, порядок перегляду окладів працівників

підприємства; порядок оскарження у судах претензій щодо розрахунків з оплати праці.

Слід зазначити, що облік витрат на оплату праці працівників проводиться на підставі різних спеціальних документів.

Так, на рис. 2.1. наведено затверджені в Україні основні форми первинних документів, згруповані за напрямом використання.

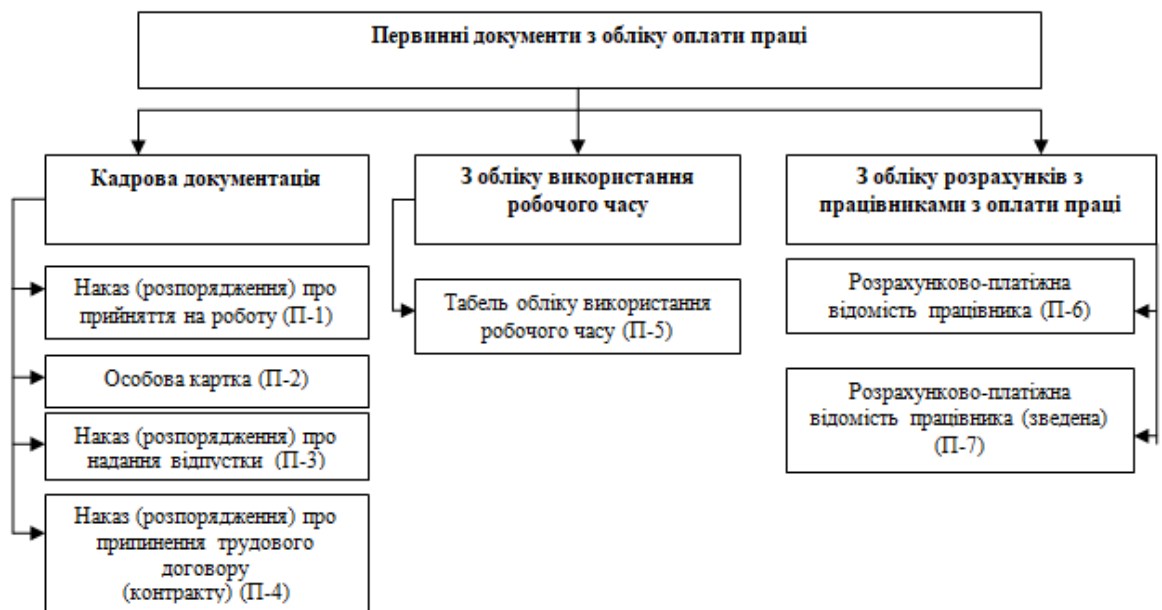


Рис. 2.1. Типові форми первинних документів з обліку оплати праці [52]

Отже, як можна спостерігати із рисунка, форми первинних документів з обліку оплати праці можна виокремити у три групи, а саме: кадрова документація, документація з обліку робочого часу та з обліку розрахунків із працівниками з оплати праці.

Окрім цього, як відмічає І.В. Саух, «до кадрової документації слід також віднести такі документи: особова справа, особовий листок з обліку кадрів, штатно-посадова книга, алфавітна книга тощо» [57, с. 313].

На нашу думку, такі форми можна віднести до складу кадрової документації, але слід враховувати те, що суб'єкт господарювання самостійно вибирає форму даних документів.

Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу слід оформляти при прийнятті особи на роботу. Документальне оформлення даного розпорядчого документу здійснюється працівниками у відділу кадрів на всіх працівників суб'єкта господарювання.

Також необхідно відмітити й те, що при потребі, підприємство може додавати додаткову інформацію у наказ, не передбачену типовою формою.

Щодо цього Н.А. Ткаченко зазначає, «що складання наказів за формою, відмінною від типової, у певному наказі мають бути відображені всі показники (відомості), що передбачені новою типовою формою. Наприклад, у наказі про прийняття на роботу, повинні міститися: найменування підприємства; номер та дата наказу; дата прийняття на роботу; дата закінчення трудового договору (у разі укладення строкового трудового договору (контракту); назва структурного підрозділу, до якого приймається працівник; назва професії (посади), кваліфікація; умови прийняття на роботу; умови роботи; оклад (тарифна ставка); відомості щодо встановлення надбавок (у разі їх встановлення); підпис керівника підприємства; відмітка про ознайомлення» [65, с. 80].

«Особова картка» (форма П-2) як і «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу» (форма П-1), оформляється працівником відділу кадрів на усіх новоприйнятих працівників згідно пред'явлених документів, що посвідчують особу. Дана картка повинна бути на підприємстві в обов'язковому порядку. У даній картці зазначається не лише паспортні дані працівника, а й відомості про відпустки і їх тривалість, відомості про внутрішнє переміщення працівника, тощо.

Щодо типової форми П-3 - Наказу (розпорядження) для надання відпустки відмітимо, що даний документ використовують при оформленні відпустки.

І саме на підставі даного наказу, працівники відділу кадрів повинні зробити відповідний запис у особову картку, а працівник бухгалтерії проводить розрахунок суми відпускнух, що підлягає виплаті працівнику.

«Для розрахунку суми середньої заробітної плати та відпускних передбачений зворотний бік бланка» [58, с. 184].

При звільненні працівника слід оформити «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)» [52].

Підставами припинення трудового договору відповідно до Кодексу Законів про працю відображені на рисунку 2.2.

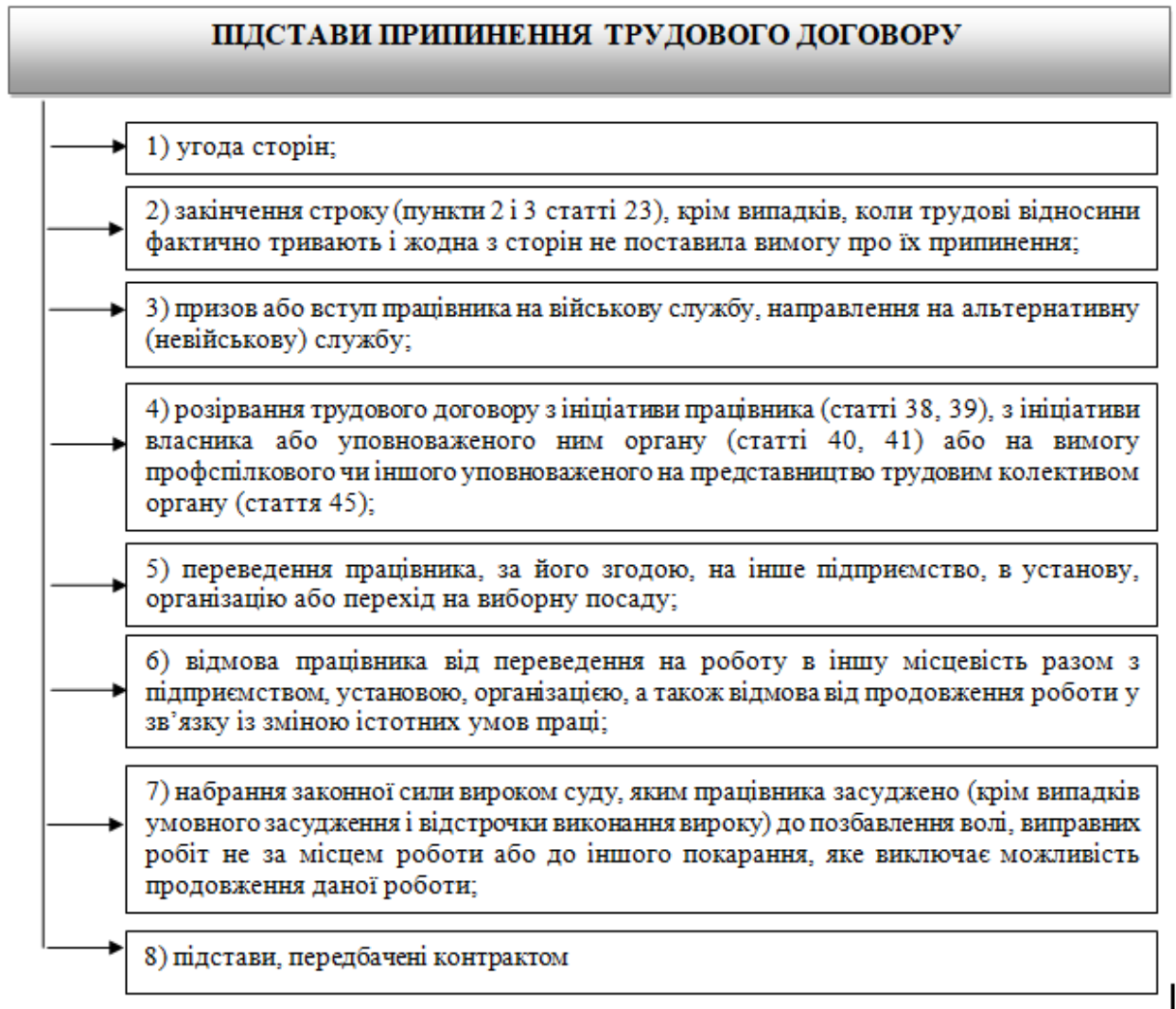


Рис. 2.2. Підстави припинення трудового договору відповідно до Кодексу Законів про працю [27]

Облік використання робочого часу, а також контроль за станом трудової дисципліни на підприємствах здійснюється з допомогою табельним обліком.

Саме за погодинної форми оплати праці базовим первинним документом,

що дозволяє здійснювати облік особового складу та фіксацію відпрацьованого часу є таблиць обліку робочого часу.

З допомогою таблиць обліку використання робочого часу працівники бухгалтерії мають змогу проводити: нарахування заробітної плати та інших виплат; формувати статистичні звіти з праці; здійснювати контроль за дотриманням працівниками підприємства робочого часу тощо.

Слід відмітити, що таблиць обліку використання робочого часу оформляється двічі, оскільки заробітна плата повинна виплачуватися працівникам не рідше двох разів на місяць. При цьому відзначимо, що виплата повинна здійснюватися на проміжку, що не перевищує 16 календарних днів. «За першу половину місяця – для нарахування авансових платежів та за весь місяць – для розрахунку заробітної плати за місяць» [65, с. 80].

Щодо форми таблиць обліку робочого часу відмітимо, що суб'єкт господарювання за потреби може користуватися й довільною формою таблиць. Тоді, як відмічає Ткаченко Н.А. «підприємство обов'язково повинно здійснювати первинний облік показників щодо явок та неявок працівників, визначених формами державних статистичних спостережень з питань праці» [65, с 81].

Розрахунки з працівниками відображається в типових розрахунково-платіжних відомостях, форми № П-6 «Розрахунково платіжна відомість працівника» [52] та № П-7 «Розрахунково платіжна відомість працівника (зведена)» [52].

Дані типові форми відомостей на практиці виконують подвійне призначення, а саме:

- 1) з їх допомогою проводяться розрахунки працівниками;
- 2) вони є формою аналітичного обліку до субрахунку 661 «Розрахунки з оплати праці».

«Аналітичний облік у даних відомостях ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань. Сума всіх нарахувань заробітної плати з кожним

аналітичним рахунком дорівнює кредитовому обороту синтетичного рахунку 66 за звітний місяць, тобто сумі нарахувань заробітної плати по цеху, відділу та підприємству в цілому. Сума всіх утримань за аналітичними рахунками дорівнює дебетовому обороту синтетичного рахунку 66. Сума в графі розрахунково-платіжної відомості «Сума, що належить до виплати» аналітичних рахунків, дорівнює кредитовому сальдо синтетичного рахунку 66» [76].

Слід також зауважити, що зважаючи на те, що суб'єкти господарювання мають право використовувати власні розробні первинні документи з обліку витрат на оплату праці, то відмітимо, що такі документи повинні відповідати вимогам зазначених у «Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [44].

Щодо порядку розроблення первинних документів, Г.А. Семенов та Л.О. Андрущенко зазначають, «що розробляючи внутрішні документи, необхідно: – розширювати практику персоніфікації ставок і окладів найбільш кваліфікованим працівникам, орієнтованим на підвищення ефективності праці; враховувати галузеві особливості, зокрема при створенні системи стимулювання, встановлювати спеціальні, специфічні фактори оцінок робіт для методу бальної системи преміювання, для кожної категорії персоналу, посилюючи регуляторну і стимулюючу функції заробітної плати; до переліку факторів та критеріїв оцінювання умов преміювання включати рівень кваліфікації, ступінь відповідальності виконаної роботи, рівень професійної майстерності, ініціативності, стаж роботи, результати кваліфікаційної атестації робітників тощо, які відповідають сучасним реаліям, тактиці та стратегії управління підприємством, його підрозділами й персоналом [58, с. 187].

Слід також зазначити, що розробляючи нові форми первинних документів з обліку праці та заробітної плати підприємству слід дотримуватися принципів, які забезпечуватимуть оперативність облікових даних.

Щодо цього М.В. Мудрик зазначає, що «для надання обліковим даним

оперативності можна ввести в окремі типові форми первинних документів додаткові графи у вигляді блоку оперативної бухгалтерської інформації. Це допоможе приймати більш ефективні рішення в ході виробничого процесу та дасть змогу здійснювати відповідні розрахунки з працівниками» [40, с. 45].

Підводячи підсумки зазначимо, що облік витрат на оплату праці слід організувати так, щоб можна було б підвищити продуктивність праці та покращити процес обліку відпрацьованого часу працівниками підприємства. Адже від організації первинного обліку витрат на оплату праці залежить повнота, правдивість, справедливість, якість і своєчасність розрахунків з працівниками.

2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат на оплату праці працівникам за відпрацьований час

В сучасних умовах облік витрат на оплату праці це одні із найскладніших ділянок роботи. Витрати на оплату праці займають одне з центральних місць в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Із врахуванням нових вимог, як відмічають Данілочкіна О.В. та Германчук Г.О. «заробітна плата повинна виплачуватися працівникам: 1) не рідше 2 разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів; 2) не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата» [14, с. 47]. Враховуючи це відмітимо, що такі вимоги розповсюджуються на усіх. Тобто дотримуватися такого порядку повинні як підприємці, та і юридичні особи, що мають найманих працівників.

Слід також зазначити, що відображення витрат на оплату праці, як правило, здійснюється один раз – в кінці місяця. Щодо зарплати за першу половину місяця, то в системі обліку відображається лиш її виплата.

Облік розрахунків із працівниками відображається на рахунку 66

«Розрахунки за виплатам працівникам» [22] у розрізі усіх різновидів виплат працівникам. Даний рахунок має три субрахунки, а саме: 661 «Розрахунки за заробітною платою» [22], 662 «Розрахунки з депонентами» [22], 663 «Розрахунки за іншими виплатами» [22].

Щодо відображення інформації на рахунку 66 «Розрахунки за виплатам працівникам» [22], Чабанюк О.М. зазначає, що «на даному рахунку ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом, який відноситься як до облікового, так і до не облікового складу підприємства, - з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також розрахунки за не одержану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами)» [74, с. 302].

Водночас І.М. Щирба пропонує інший підхід до розрахунків з працівниками. Науковець пропонує внести зміни у даний рахунок, зокрема, «відкрити чотири нових субрахунки відповідно до виплат працівникам у НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» [41], а саме: «661 «Поточні виплати працівникам», 662 «Виплати при звільненні», 663 «Виплати по закінченні трудової діяльності» та 664 «Інші виплати працівникам» [80, с. 9].

На нашу думку, така деталізація обліку розрахунків за виплатами працівникам є недоцільно. Перш за все це відноситься до виокремлення окремих рахунків 662 «Виплати при звільненні» та 663 «Виплати по закінченні трудової діяльності». Зумовлено це тим, що на більшості підприємств, у тому числі й на досліджуваному підприємстві, дані виплати не є систематичними, а в разі необхідності їх можна відображати на аналітичних рахунках, а не на синтетичних.

Окрім цього відмітимо, що враховуюче те, що облік ведеться на одному лиш субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою», на нашу думку на досліджуваному підприємстві слід все ж таки вести облік витрат на оплату праці у розрізі місць виникнення витрат.

З цією метою слід використовувати на досліджуваному підприємстві таку

структуру рахунку, призначеного для обліку витрат на оплату праці:

X – код рахунку;

X – код субрахунку;

X – вид заробітної плати (основна, додаткова);

X – різновид (підвид) заробітної плати;

X – код місце виникнення витрат.

У свою чергу, І.М. Щирба відмічає, що «з метою оперативно прийняття менеджерами управлінських рішень пропонує у Робочому плані рахунків ще й субрахунки п'ятого порядку, а саме: «Основна заробітна плата почасова» та «Основна заробітна плата відрядна» [80, с. 10].

На нашу думку, така пропозиція є необґрунтованою, та інформація, що відобразатиметься на таких субрахунках ніякої цінності для менеджерів не матиме, а для прийняття певних рішень їм достатньо буде й інформації про виплати працівникам працівника у розрізі її видів.

Враховуючи все вище викладене, зазначимо, що нараховані суми заробітної плати основним виробничим робітникам, зайнятим безпосередньо виробництвом продукції, відображають по дебету рахунка 23 «Виробництво» та кредиту рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Видача заробітної плати з каси оформляється бухгалтерською проводкою:

Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою»;

Кт 30 «Готівка».

Не видана у встановлений термін нарахована заробітна плата (через неявку одержувачів) переноситься з дебету субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою», у кредит субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

Облік депонованої суми заробітної плати, як зазначають Андросова О.Ф. та Ю.Є. Аскерова ведуть у бухгалтерії в книзі обліку депонованої заробітної плати. «Книга ведеться протягом року і містить такі дані: дату, табельний номер, ПІБ депонента, депоновану суму й оцінки про видачу депонованої заробітної плати, а видана сума депонованої заробітної плати відображається в

бухгалтерському обліку записом» [2, с. 252]:

Дт 662 «Розрахунки з депонентами»;

Кт 30 «Готівка».

Задля переходу на безготівкову форму розрахунків з працівниками на досліджуваному підприємстві впроваджено зарплатний проект, котрий становить комплекс послуг, що надаються АТ КБ «Приватбанк» з організації розрахунків з працівниками

Слід зазначити, що запровадження зарплатного проекту має свої переваги над виплатою заробітної плати через касу. До таких переваг, як зазначає К. Скрипкина, можна віднести: «1) спрощення процедури виплати заробітної плати; 2) скорочення витрат пов'язаних з інкасацією (одержанням, зберіганням транспортуванням) наявних коштів; 3) можливість виплати заробітної плати працівникам у випадку відсутності працівника з будь-якої причини (тимчасова непрацездатність, робота в іншому населеному пункті, відпустка, відрядження й т.д.)» [60, с. 26]. Таким чином, немає потреби депоновувати заробітну плату й зникає потреба зберігати надлишок коштів у касі.

Впровадження зарплатних проектів має ряд переваг. Так, працівники мають змогу будь коли зняти із свого карткового рахунку свої кошти у банкоматах, на касі торгової мережі або в касах банківських установ потрібну суму готівки. Також з допомогою карток зручно здійснювати розрахунки у торгових мережах магазинів, а на залишок коштів на рахунку фінансова установа може нараховувати відсотки, а за безготівкові розрахунки бонуси.

До переваг також можна віднести й те, що, застосування пластикових карток зменшує навантаження на працівників бухгалтерії щодо документування процесу виплати зарплати. Зумовлено це тим, що якщо б використовувалася на підприємстві практика виплати зарплати готівкою, то потрібно було би документально оформляти надходження коштів з банку, в касу підприємства й видачу зарплати працівникам.

Особливості документального оформлення витрат на оплату праці

різними способами відображено на рисунку 2.3.

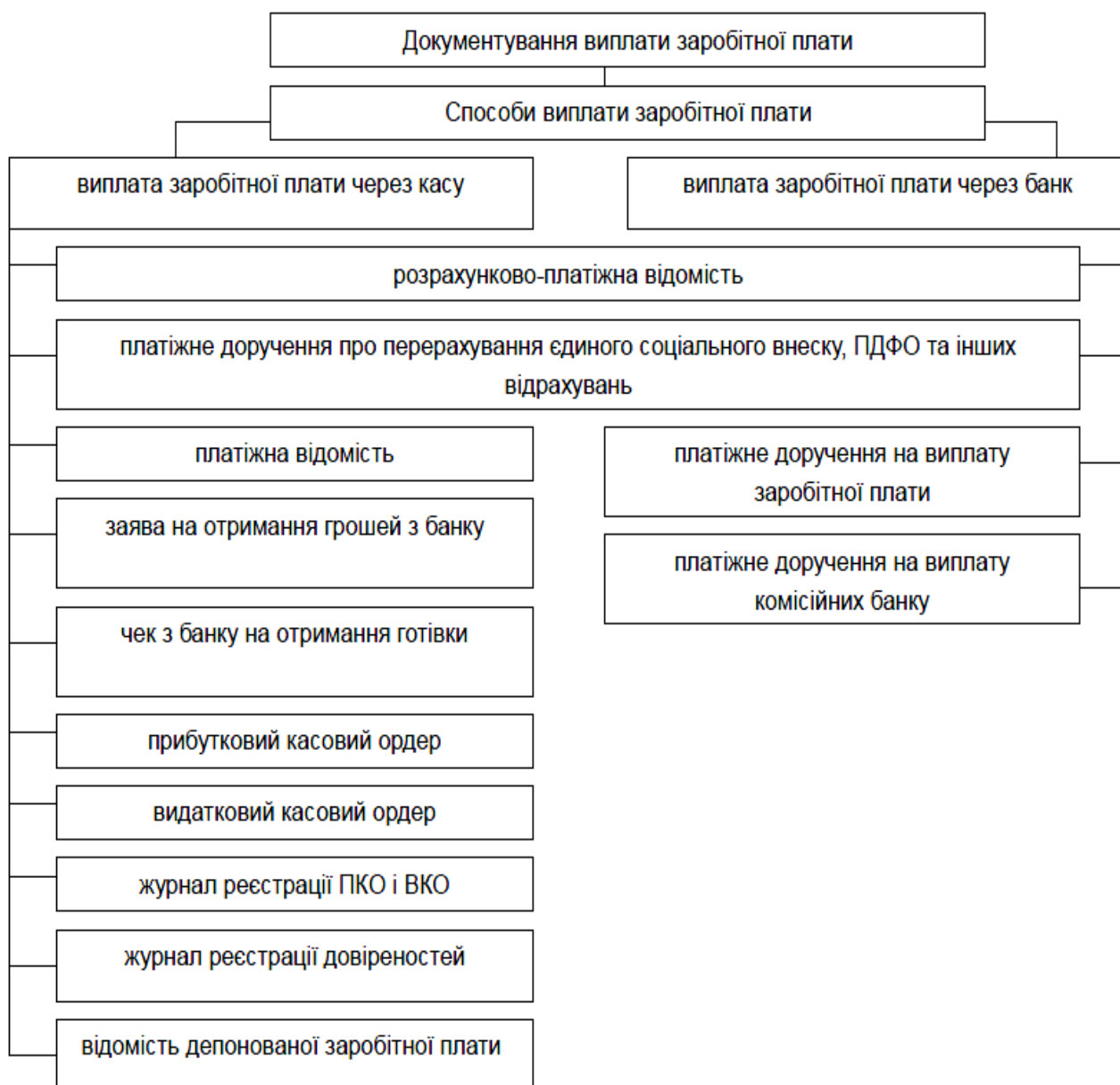


Рис. 2.3. Документування виплати заробітної плати [75, с. 82]

На основі вищезазначених пропозицій щодо удосконалення обліку витрат на оплату праці побудовано схему їх відображення, яку зображено на рис. 2.4.

Слід також зазначити, що одним із основних елементів державного регулювання заробітної плати є визначення і гарантування мінімального її рівня. «Мінімальна заробітна плата - це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, годинну норму праці

(обсяг робіт)» [53].



Рис. 2.4. Методика нарахування основної заробітної плати та формування пов'язаних з нею витрат

Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності і господарювання.

Динаміка зростання мінімальної заробітної плати встановленої державою у 2017-2022 роках наведено на рисунку 2.5.

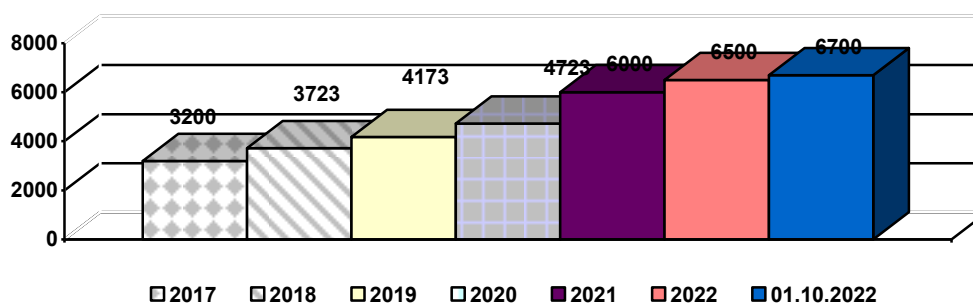


Рис. 2.5. Мінімальна заробітна плата у 2017-2022 рр.

Дослідивши види та зміни розміру мінімальної заробітної плати працівникам, як відмічають Очеретько Л.М. та Удовиченко Г.І., «можна стверджувати, що зміни, які супроводжуються нормативно-законодавчими актами, вимагають постійного вдосконалення обліку та оперативного контролю над розрахунковими операціями з оплати праці працівникам» [42, с. 48] (рис. 2.6.).

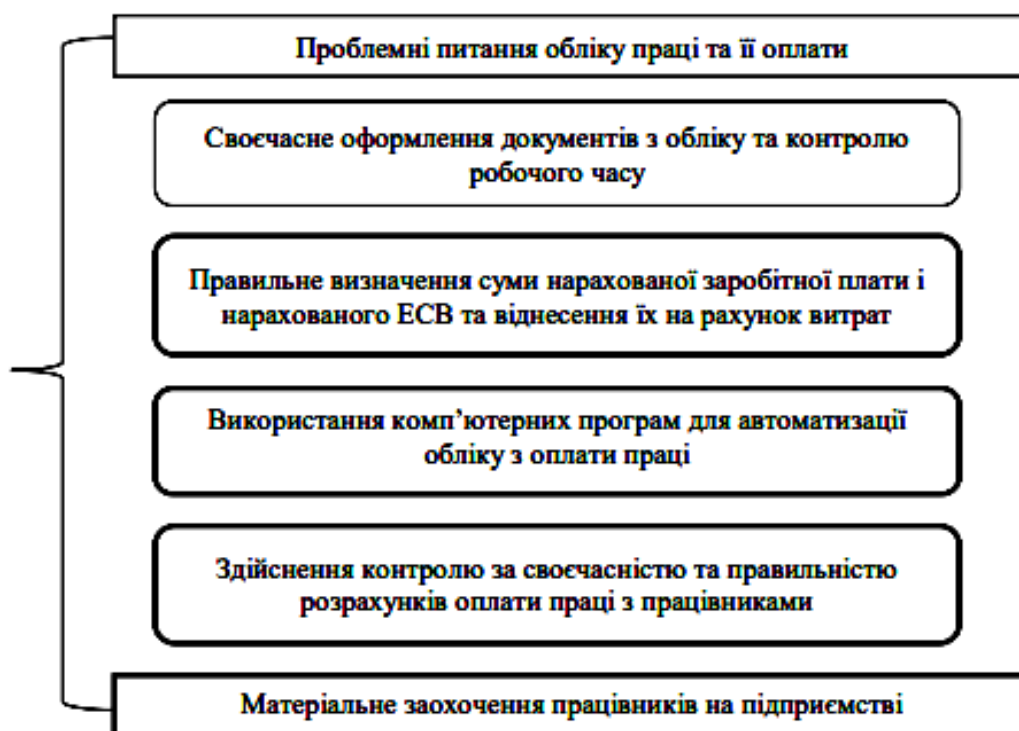


Рис. 2.6. Проблемні питання організації обліку праці та її оплати [42]

Окрім мінімальної заробітної плати, як відмічає В.С. Лень до показників, що характеризують стан розрахунків з працівниками як на мікро-так і макро рівнях можна віднести: «прожитковий мінімум; середня заробітна плата; співвідношення середньої заробітної плати 10% найбільш та 10% найменш оплачуваних робітників (доцільний коефіцієнт диференціації оплати праці є індикатором соціальної стабільності в державі); частка заробітної плати в собівартості продукції та по відношенню до ВВП; частка заробітної плати в доходах населення» [34, с. 471].

Необхідно відмітити те, що Україна не є єдиною державою у світі, яка встановлює мінімальну заробітну плату. Світовий досвід свідчить, що жодна країна з найрозвиненішою ринковою економікою не обходиться без втручання держави у процеси регулювання заробітної плати, хоч методи, сфера, масштаби державного впливу звичайно різні.

Водночас, як відмічає О.Ю. Шоляк, «визначення рівня мінімальної заробітної плати в Україні проводиться лише з 1973 року, оскільки при СРСР це значення мало суто формальний характер так як всі підприємства мали державну форму власності і тарифні ставки всіх працівників визначалися на державному рівні» [77]. «Своє значення мінімальна заробітна плата почала виконувати з набуттям Україною незалежності, коли розпочався процес роздержавлення і приватизації» [77]. «В цей період мінімальна заробітна плата виступає інструментом захисту та гарантом одержання працівниками мінімального доходу для задоволення своїх потреб» [77].

Слід також відмітити, що за результати проведеного аналізу можемо стверджувати, що мінімальна заробітна плата у 2017-2022 рр. була більшою за розмір прожиткового мінімуму, який станом на 01.12.2022 р. становив 2684 грн.

Узагальнюючи вище сказане бачимо, що мінімальна заробітна плата виступає як державна соціальна гарантія, яку повинні дотримуватися усі суб'єкти господарювання на території України. Величина мінімальної заробітної плати встановлюють Верховною радою України при затвердженні державного бюджету України на наступний рік. Разом з тим, на даний час затверджений розмір мінімальної заробітної плати не відповідає чинному законодавству України.

2.3. Облік витрат на оплату праці працівникам за невідпрацьований час

В процесі своєї діяльності підприємство здійснює не лише платежі пов'язані із виплатою заробітної плати, але й інші виплати пов'язані із оплатою праці працівників за невідпрацьований час. До таких виплат слід віднести оплату відпускних та оплату тимчасової втрати працездатності.

Слід відмітити, що поняття відпустки, види відпусток, порядок їх надання – це питання, які регулюються на законодавчому рівні в багатьох країнах зовсім по-різному. Так, в деяких державах майже зовсім не регламентується питання про відпустки у законодавчих актах (США, Великобританія). В цих країнах воно конкретизовано для працівників в локальних актах - колективних договорах. За законодавством Італії відпустки регламентуються лише для окремих категорій працівників (персоналу приватних підприємств, залізничників, молоді, домашніх працівників), а для основної частини працівників види відпусток та порядок їх надання встановлюється в колективних договорах. У більшості країн Європи (Франція, ФРН й ін.) питання про надання відпусток регулюються тільки спеціальними нормативно-правовими актами.

Основні проблемні аспекти виникають у визначенні тривалості відпустки, середньоденної зарплати, що бере участь у розрахунку суми відпускних, а також у визначенні видів виплат, що входять до фонду оплати праці, який враховується під час обчислень розміру середньоденної зарплати і тривалості розрахункового періоду, що береться до уваги для розрахунку відпускних.

Право на відпустку мають «громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які працюють в Україні та перебувають у трудових

відносинах з роботодавцями – юридичними та фізичними особами» [50]. Водночас відмітимо, що «громадяни, які виконують роботи на підставі цивільно-правових договорів, права на відпустку не мають, оскільки їх відносини регулюються не трудовим, а цивільним законодавством» [50].

Різновиди відпусток згідно Закону України «Про відпустки» [50] відображено на рисунку 2.7.

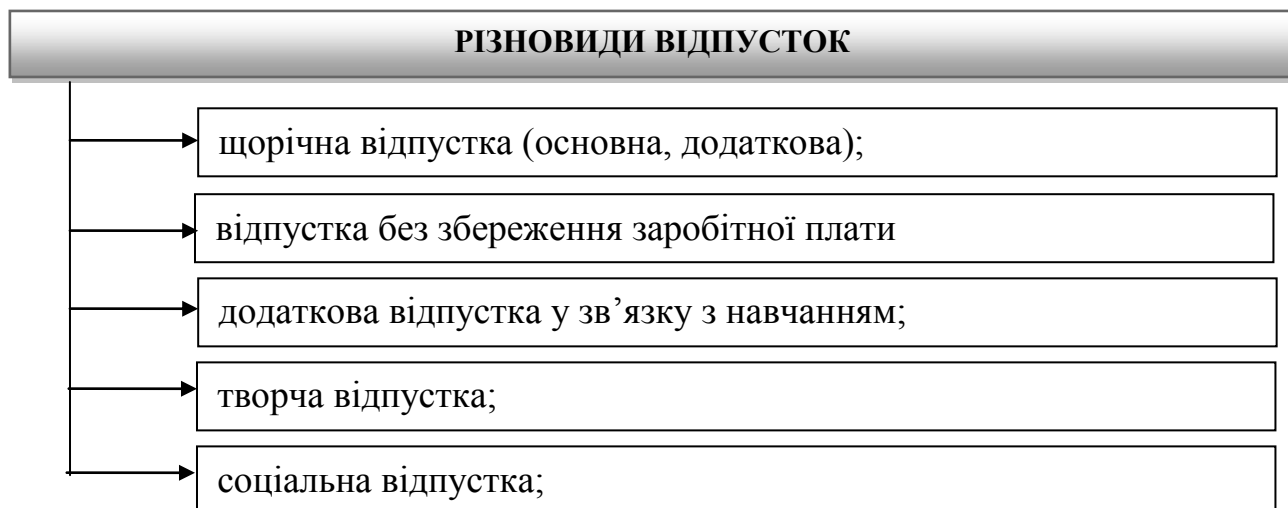


Рис. 2.7. Різновиди відпусток

Згідно того ж закону, «мінімальна тривалість щорічної відпустки становить 24 календарних дні» [50]. Разом з тим у нормативних документах передбачається й щорічна відпустка більш тривала, а саме: «особи до 18 років мають право на відпустку тривалістю 31 календарний день, інваліди 1 і 2 групи – 30 днів, педагогічним, науковопедагогічним працівникам освіти та науковим співробітникам надається щорічна відпустка тривалістю 56 календарних днів тощо» [50].

Тривалість відпусток залежить від виду відпустки і визначається згідно зі Законом про відпустки. Мінімальна тривалість щорічної основної відпустки становить 24 календарні дні за відпрацьований робочий рік, що відлічується від дня укладання трудового договору.

Документообіг при наданні відпусток охоплює такі етапи (рис. 2.8.):

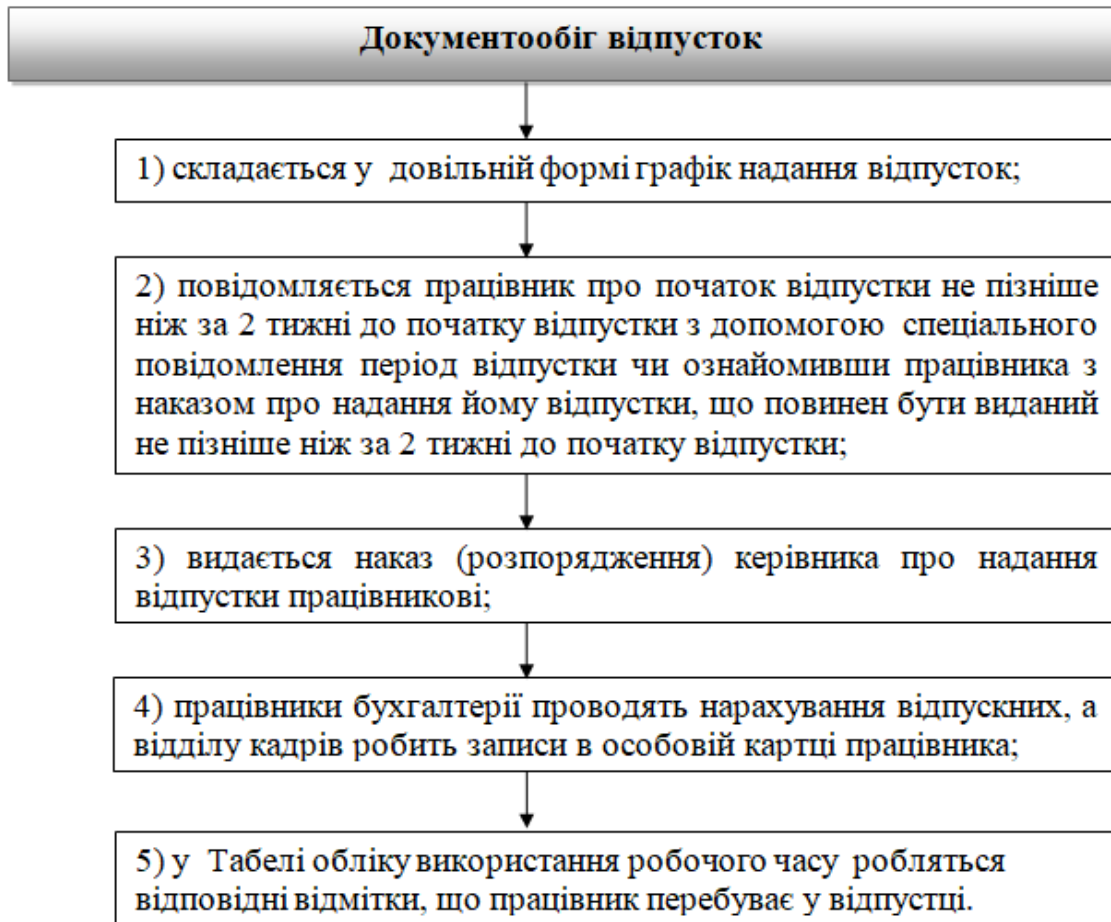


Рис. 2.8. Етапи документообігу при наданні відпусток

Щодо нарахування суми відпускних відмітимо, що для розрахунку потрібно брати середньоденну заробітну плату за попередні 12 місяців, що передують місяцю відпустки.

, при нарахуванні оплати за час чергової та додаткової відпусток у календарних днях, за час відпустки в зв'язку з навчанням без відриву від виробництва, наданих у календарних днях, виходять із сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців (чи менший фактично відпрацьований період).

Відповідно до «Порядку розрахунку середньої заробітної плати» [46] при розрахунку середньоденної заробітної плати слід враховувати: «основну заробітну плату; доплати і надбавки; виробничі премії та премії за економію конкретних видів палива, електроенергії та теплової енергії; винагороду за

підсумками роботи за рік та вислугу років; виплати за час, протягом якого за працівником зберігається середній заробіток; допомогу з тимчасової непрацездатності; допомога з вагітності і пологів» [46].

Окрім цього відмітимо, що згідно Порядку розрахунку середньої заробітної плати «час, протягом якого працівник згідно з чинним законодавством або з інших поважних причин не працював і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково, виключається з розрахункового періоду: 1) дні простою з вини підприємства; 2) невідпрацьовані дні у зв'язку з роботою в режимі неповного робочого тижня, установленого з ініціативи роботодавця (ст. 32 КЗпП); 3) відпустки без збереження заробітної плати, надана згідно зі ст. 25 і 26 Закону про відпустки; 4) час перебування у відпустці для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного (шестирічного) віку» [46]. У зв'язку з цим, на ту кількість днів, що працівник був відсутній з вищезазначених причин, зменшується кількість днів у році.

Окрім цього, відповідно до діючого законодавства, як зазначає О.І. Гадзевич, при обчисленні середньої заробітної плати не враховуються: «виплати за виконання окремих доручень (одноразового характеру), які не входять в обов'язки працівника (за винятком доплат за суміщенням професій і посад, розширення зон обслуговування або виконання додаткових обсягів робіт та виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників, а також різниці в посадових окладах, що виплачується працівникам, які виконують обов'язки тимчасово відсутнього керівника підприємства; компенсаційні виплати на відрядження і переведення (добові, оплата за проїзд, витрати на наймання житла, підйомні, надбавки, що виплачуються замість добових); премії за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, за сприяння впровадженню винаходів і раціоналізаторських пропозицій, впровадження нової техніки та технологій, за здачу брухту чорних, кольорових і дорогоцінних металів, збір і здачу на відновлення відпрацьованих деталей машин, автомобільних шин, уведення в дію виробничих потужностей та об'єктів будівництва (за винятком

цих премій працівникам будівельних організацій, які виплачуються у складі премій за результати господарської діяльності); компенсація за невикористану відпустку; матеріальна допомога, допомога працівникам, які виходять на пенсію (у розмірі прожиткового мінімуму); матеріальна допомога, допомога працівникам, які виходять на пенсію (понад законодавчо встановлений розмір прожиткового мінімуму); матеріальна допомога на поховання; вихідна допомога» [11].

Розрахунок відпускних (В) проводиться за такою формулою:

$$B = \left(\frac{3 - BH}{K - C} \right) * T \quad (2.1)$$

де 3 – сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців;

BH – виплати, які не включаються в підрахунок середнього заробітку;

K – кількість днів у році;

C – кількість святкових і неробочих днів, передбачених законодавством, що припадають на розрахунковий період, звично їх одинадцять у році;

D – тривалість відпустки у календарних днях.

Слід також зазначити, що зважаючи на те, що відпустки працівникам надаються досить часто нерівномірно, то виникає потреба формування резерву на виплату відпускних у майбутньому. Зумовлено це тим, що не створення резерву буде призводити до різкого коливання собівартості продукції. При цьому, резерв формується і на нарахування, що проводяться на відпускні.

Ми погоджуємося з твердженням В.С. Терещенко, що «оскільки величина резерву є суб'єктивною оцінкою людини майбутніх наслідків певних подій, то дуже рідко сума забезпечення (резерву) точно відповідає об'єму фактично понесених підприємством витрат» [64].

В обліку формування резерву відображається наступним чином (рис. 2.9.):

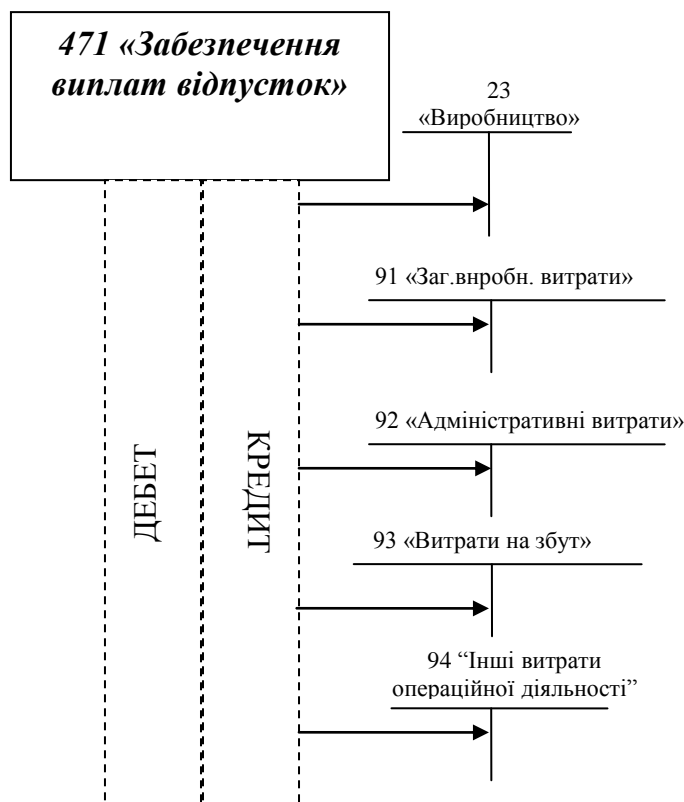


Рис. 2.9. Методика нарахування резерву на виплату відпускних

Якщо ж відбуватиметься нарахування відпускних працівникам за рахунок раніше сформованого резерву, то в обліку буде сформовано таке бухгалтерське проведення:

Дт 471 «Забезпечення виплат відпусток»;

Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Слід також зазначити, що одним із різновидів відпусток є відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами.

Правильність та своєчасність розрахунку декретних виплат, як відмічає І.Б. Дубчак, «набуває дедалі більшої актуальності, зважаючи на підвищення соціальних стандартів у нашій державі, в умовах, коли потрібно враховувати нововведення під час оплати працівниці відпустки з вагітності та пологів» [16, с. 210].

За період перебування жінки у відпустці у зв'язку із вагітністю та пологами, їй виплачується допомога за рахунок коштів Фонду соціального

страхування з тимчасової втрати працездатності. Нараховує та виплачує допомогу, як відмічає І.Б. Дубчак, «роботодавець, який потім зараховує цю суму в рахунок розрахунків з Фондом» [16, с. 210].

Нараховується й виплачується така допомога у розмірі 100 % середнього заробітку незалежно від страхового стажу працівниці.

В обліку сума нарахованої допомоги відображається таким проведенням: дебет 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» і кредит 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Позитивним є те, що із відпускних з вагітності та пологів згідно ПКУ не утримується податок з доходів фізичних осіб. Водночас сплата ЄСВ «за осіб, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами й отримують допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами, здійснюється з усієї суми нарахованої допомоги в місяці, у якому були здійснені нарахування» [16].

Наступним об'єктом дослідження, що нараховується із середньої зарплати є допомога у зв'язку із витратою працездатності.

Для нарахування такої допомоги, працівник тепер не зобов'язаний представляти листок непрацездатності роботодавцю. Достатньо буде лише повідомити роботодавця, що він захворів.

Щоб нараховувати лікарняні, роботодавець повинен із електронного кабінету у ПФУ витягнути відомості, що підтверджують непрацездатність працівника у зв'язку із хворобою, й представити ці відомості комісії із соціального страхування суб'єкта господарювання яка приймає рішення про правомірність призначення допомоги.

При цьому відмітимо, що перші п'ять днів тимчасової втрати працездатності оплачується за рахунок суб'єкта господарювання, а решта днів – за рахунок коштів фонду соціального страхування.

Лікарняні, що були нараховані за рахунок коштів господарюючого суб'єкта виплачуються у найближчий після призначення день, встановлений для виплати зарплати працівникам.

Для одержання коштів від фонду, роботодавець повинен подати у ФСС заяву-розрахунок на надання коштів. Особливістю є те, що за умови наявності договору з ФСС, таку заяву можна подати в електронному вигляді за допомогою спеціалізованих програм.

За умови правильності заповнення заяви розрахунок, ФСС перераховує кошти на спеціальний рахунок для розрахунків зі соціального страхування кошти для виплати працівнику лікарняних. На протязі двох тижнів, з моменту одержання коштів, роботодавець повинен подати у фонд повідомлення про виплату допомоги з тимчасової втрати працездатності.

Щодо порядку надання допомоги по тимчасовій втраті працездатності, то слід зазначити, що остання відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [51] обчислюється в такому порядку: «визначається розрахунковий період; розраховується середньоденна заробітна плата; встановлення тривалості днів хвороби (робочі дні; лікарняний листок); визначення загального стажу роботи працівника (до 3 років - 50% середньої заробітної плати; від 3 до 5 років - 60% середньої заробітної плати; 5-8 років - 70% середньої заробітної плати; більше 8 років - 100% середньої заробітної плати); обчислюється сума допомоги; рішення комісії (уповноваженого) підприємства із загальнообов'язкового державного страхування» [51]. Розрахунок можна показати у вигляді формули:

$$D=(Z_p / N_r) * \% * N, \quad (2.4.)$$

де D - допомога у разі тимчасової непрацездатності;

Z_p - сума заробітної плати за останні 12 місяців;

N_r - кількість календарних днів зайнятості за останні 12 місяців;

% - відсоток, що залежить від трудового стажу;

N - кількість днів тимчасової непрацездатності.

У бухгалтерському обліку нарахування допомоги відображається наступним чином (рис. 2.10.):

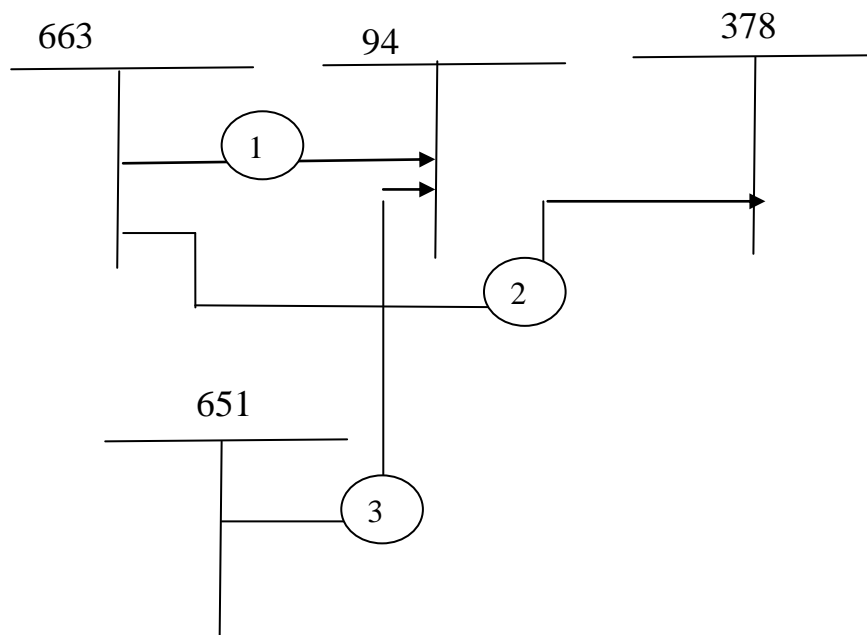


Рис. 2.10. Схематичне відображення прямих матеріальних витрат на рахунках обліку

де: 1 – нараховано лікарняні за рахунок суб'єкта господарювання;

2 – нараховано лікарняні за рахунок фонду;

3 – нараховано ЄСВ на лікарняні;

Отримання коштів від Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності в обліку відображається таким записом:

Дт 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»,

Кт 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами».

Виплата лікарняних за рахунок ФСС відображається записом:

Дт 663 «Розрахунки за іншими виплатами»,

Кт 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»,

Отже, наведений алгоритм обробки електронних листків непрацездатності дасть можливість впорядкувати дії з питань оплати таких лікарняних. Окрім цього, грамотне вирішення обліку витрат на оплату праці за невідпрацьований з допомогою деталізації аналітичних рахунків до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», дозволить одержувати управлінцями

всіх рівнів оперативні відомості про конкретні ситуації для ухвалення відповідних рішень.

Висновки до розділу 2

Дослідження методики та організації обліку витрат на оплату праці дало змогу зробити наступні висновки:

1. Встановлено, що система документування витрат на оплату праці в Україні розвинута на високому рівні. Разом з тим, є потреба у розроблені нових й удосконалені діючих форм документів з обліку витрат на оплату праці, що враховували б особливості нарахування заробітної плати працівникам та виплати в різних галузях економіки.

2. Облік витрат на оплату праці слід організувати так, щоб можна було б підвищити продуктивність праці та покращити процес обліку відпрацьованого часу працівниками підприємства. Адже від організації первинного обліку витрат на оплату праці залежить повнота, правдивість, справедливість, якість і своєчасність розрахунків з працівниками.

3. Встановлено, що облік розрахунків з працівниками ведеться на субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою», й запропоновано вести облік витрат на оплату праці у розрізі місць виникнення витрат. З цією метою запропоновано кодування рахунку призначеного для обліку витрат на оплату праці.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

3.1. Аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами

Останнім часом, як відмічають Лисак В.Ю. та Семендяк В.М, «ринкові умови та розвиток конкуренції вимагає від керівників підприємств докорінного перегляду відношення до персоналу є необхідність звернути увагу на ресурсний підхід» [37, с. 266].

У зв'язку з цим, саме трудові ресурси є унікальним об'єктом. Зумовлено це тим, що саме трудові ресурси, на відмінно від інших ресурсів, здатні до активних дій, здатні мислити та приймати ефективне рішення при вирішенні проблеми. Керівництво господарюючого суб'єкта не може відноситися до них, як до інших ресурсів підприємства й відповідно не в змозі використовувати ті ж самі методи управління ними.

Зважаючи на це відмітимо, що аналіз використання трудових ресурсів потрібно проводити у тісному взаємозв'язку з оплатою праці працівників господарюючого суб'єкта. Так, за умови підвищення продуктивності виникає можливість підвищити рівень заробітної плати працівників.

Сучасні підходи до аналізу трудових ресурсів суб'єкта господарювання в умовах сьогодення набувають специфічного значення, оскільки трудові ресурси мають вартісну оцінку.

Якість виробництва продукції й надання послуг суб'єктом господарювання, у значній мірі, залежить від рівня кадрового забезпечення підприємства та від кваліфікації працівників, що на ньому працюють.

Загалом, якщо проводити аналіз трудових ресурсів суб'єкта господарювання, то його слід проводити у розрізі таких секторів:

- аналіз забезпечення трудовими ресурсами господарюючого суб'єкта;
- аналіз руху працівників;
- аналіз умов праці;
- аналіз якісних характеристик;
- ефективність праці працівників;
- мотивація та оплата праці.

Ми ж розглянемо лише один аспект аналізу трудових ресурсів, а саме: аналіз забезпеченості господарюючого суб'єкта трудовими ресурсами, який можна проводити за напрямками, що відображені на рисунку 3.1.



Рис. 3.1. Аналіз забезпеченості трудовими ресурсами

Однією з складових виробничого процесу є найманні працівники. Від кількісного та якісного складу працівників значною мірою залежить продуктивність праці, випуск продукції та фінансовий результат.

Формування персоналу на досліджуваному підприємстві здійснюється під впливом як внутрішніх, так і зовнішніх факторів. Склад персоналу на досліджуваному підприємстві регулярно змінюється. Зумовлено це тим, що простежується часте звільнення працівників за власним бажанням чи за згодою сторін, переведення на інші посади у межах фірми й приймання нових осіб замість тих, що були переведені чи звільнені або у зв'язку з розширенням виробничих потужностей.

Таким чином можемо зробити висновок, що на забезпеченість підприємства трудовими ресурсами впливають якісні та кількісні показники.

Лисак В.Ю. та Семендяк В.М. зазначають, що «до кількісних показників, що характеризують трудові ресурси на рівні підприємства насамперед слід віднести: облікова чисельність працівників, явочна чисельність працівників і середньооблікова чисельність працівників» [37, с. 267].

Щодо середньооблікової чисельності працівників відмітимо, що даний показник потрібен при розрахунку чисельності працівників за певний звітний період. Даний показник дуже часто використовується при заповненні як фінансових звітів, так і податкових звіті.

Окрім цього, як відмічають Лисак В.Ю. та Семендяк В.М, показник середньооблікової чисельності працівників «використовується в управлінській діяльності для розрахунку продуктивності праці, коефіцієнтів обороту, нарахування середньої заробітної плати, плинності персоналу та багатьох інших показників» [37, с. 267].

Серед якісних показників слід виокремити: рівень освіти працівників, творчі здібності та здоров'я працівників.

Щодо останнього, Лисак В.Ю. та Семендяк В.М, зауважують, що «останнім часом підприємці почали приділяти даному якісному показникові трудових ресурсів більше уваги оскільки, від рівня здоров'я трудових ресурсів залежить чимало у процесі виробництва» [37].

За умови розвитку інноваційних підходів у процесі діяльності важливе значення має якісний показник – творчі здібності працівників.

Активізація даного показника з боку працівників дає змогу суб'єкту господарювання оперативніше та якісніше добиватися поставленої мети. «Реалізація творчого потенціалу допомагає знайти нестандартні рішення при вирішенні тих чи інших завдань» [37]. Менеджмент господарюючого суб'єкта завжди зацікавлений у тому, щоб їх підлеглі мали змогу розвивати свої інноваційні підходи у процесі діяльності.

Щодо рівня освіти працівників, то відмітимо, що кожен керівник підприємства бажає мати у своєму розпорядженні «розумних» працівників, адже від кваліфікації працівників залежатиме швидкість виконання поставленої мети.

Таким чином бачимо, що ефективно оцінити якісні показники трудових ресурсів дуже важко. Дуже часто результат аналізу цих показників може бути суб'єктивним.

Наявність плинності кадрів на підприємстві зумовлює виникнення додаткових витрат для перепідготовки новоприйнятих працівників, знижує на деякий час продуктивність праці не тільки нових працівників, а й тих, що звільняються і потребують певного часу для пошуків нової роботи. Рух робочої сили на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» наведемо у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Рух робочої сили на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник»

Показник	2021 рік			
	I кварта л	II кварта л	III кварта л	IV квартал
1. Середня чисельність працівників,	9	11	10	9
2. Прийнято на роботу	-	3	1	-
3. Вибуло працівників	1	1	2	-
- за власним бажанням, порушення трудової дисципліни, невідповідність посаді	1	1	2	-
- інші причини	-	-	-	-
4. Коефіцієнт обороту:				
- з приймання, %	-	27,3	10,00	-
- зі звільнення, %	11,1	9,1	20,0	-
5. Коефіцієнт плинності кадрів, %	11,1	9,1	20,0	-
6. Коефіцієнт загального обороту, %	11,1	36,4	30,0	-

Із даних таблиці бачимо, що на досліджуваному підприємстві спостерігається значна плінність кадрів у II та III кварталі. Так коефіцієнт загального обороту робочої сили у I кварталі 2021 році становив 11,1, у II кварталі 36,4 й у III кварталі 30,0 процентних пункти. У четвертому кварталі на досліджуваному підприємстві не відбувалося прийняття й звільнення працівників.

Таким чином бачимо, що найбільші показники коефіцієнта загального обороту робочої сили простежуються у II та III кварталах 2021 року. Так, в III кварталі 2021 р. в порівнянні із II кварталом 2021 р. коефіцієнт загального обороту робочої сили зменшився на 6,4 процентних пункти, коефіцієнт обороту з приймання на 17,3 процентних пункти, а коефіцієнт плінності кадрів зріс на 10,9 процентних пункти. Зростання всіх перерахованих коефіцієнтів пов'язано із збільшенням чисельності прийнятих працівників на 17,3% у II кварталі 2021 року..

Із даних таблиці бачимо, що КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» все ж таки потрібно звернути увагу на плінність кадрів, оскільки наявність останньої спричиняє зниження продуктивності праці працівників. Для збереження робочої сили на підприємстві, керівництву слід перш за все з'ясувати причини звільнення. Враховуючи те, що усі звільнення на протязі 2021 року були за власним бажанням, то причинами можуть бути: низький рівень заробітної плати, поганий клімат у колективі, складні умови праці, тощо.

Слід також відмітити, що важливим є встановлення динаміки показників обороту робочої сили, для того, щоб можна було визначити, у якому напрямку відбуваються зміни даних показників, який вплив на них справляють умови організації праці і виробництва на підприємстві в цілому і на окремих його дільницях.

3.2. Аналіз витрат на оплату праці та ефективності використання трудових ресурсів

Аналіз витрат на оплату праці та їх вплив на з кінцевий фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання – потрібна міра. Задля того щоб матеріальні заохочення спрацьовували необхідно здійснювати аналіз витрат на оплату праці працівників.

До основних завдань аналізу витрат на оплату праці, як відмічають Рибалко О. М., Крохмаль Н. І., належать: «перевірка ступеня обґрунтованості застосовуваних форм і систем оплати праці; визначення розмірів і динаміки середньої заробітної плати окремих категорій і професій працівників; виявлення відхилень у чисельності працівників і в середній заробітній платі на витрату фонду заробітної плати; вивчення ефективності застосовуваних систем преміювання; дослідження темпів росту заробітної плати, їх співвідношення з темпами продуктивності праці; забезпечення випереджаючого зростання продуктивності праці в порівнянні з підвищенням його оплати; виявлення та мобілізація резервів підвищення ефективності використання фонду заробітної плати» [55, с. 158].

Питома вага витрат у собівартості продукції досліджуваного підприємства відображено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Питома вага витрат у собівартості продукції, %

Рік	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Інші операційні витрати	Амортизація
2020	60,99	18,82	3,66	6,81	9,71
2021	59,04	16,96	3,8	6,39	13,82

На основі відомостей, що наведені у таблиці 3.2, для здійснення аналізу витрат на оплату праці простежимо графічну інтерпретацію таблиці. На

рисунку 3.2. відображено динаміку витрат на досліджуваному підприємстві за елементами

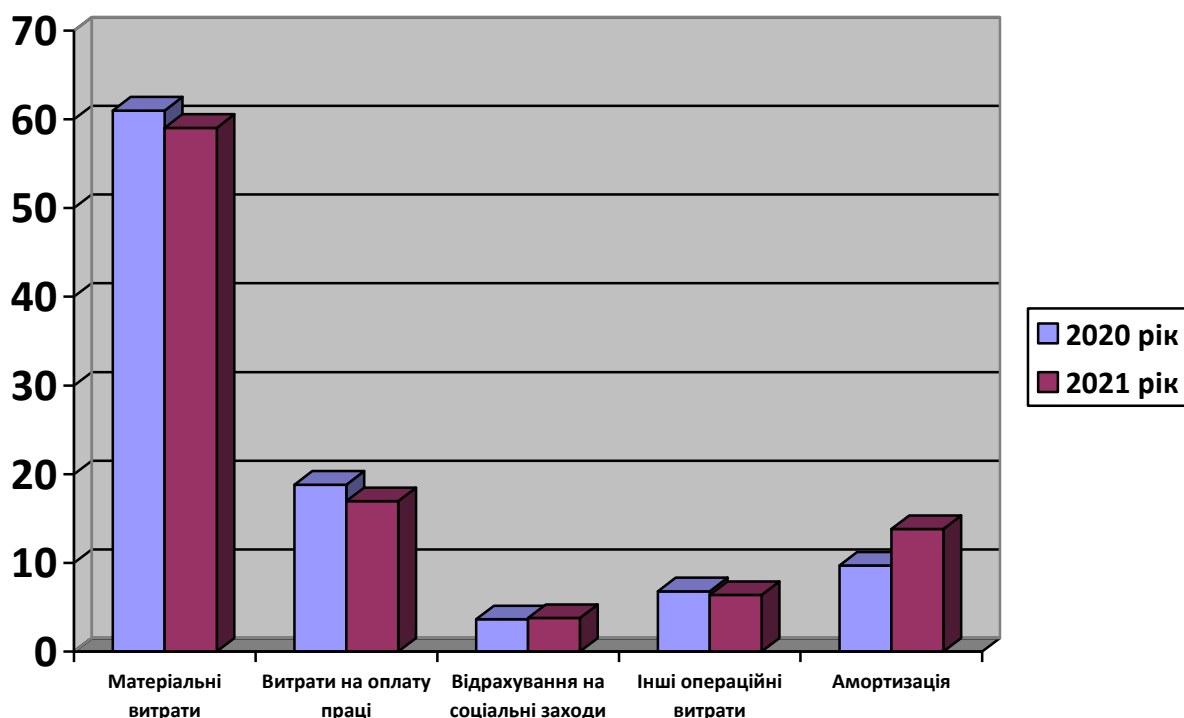


Рис. 3.2. Динаміка витрат на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» у %

За результатами аналізу динаміки витрат КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» за елементами встановлено, що:

– у 2021 році питома вага практично всіх елементів витрат порівняно з аналогічним періодом 2020 року зменшилися, окрім амортизації та відрахувань на соціальні заходи

– частка витрат на оплату праці у структурі витрат зменшилася на 1,86 процентних пункти з 18,82% до 16,96%;

– найбільшу частину у структурі витрат припадає на матеріальні витрати 60,99% у 2020 році, а у 2021 році їх частка знизилася на 1,95 процентних пункти до 59,04.

Слід також зазначити, що ефективно управління фондом заробітної плати

на підприємствах загалом і на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» зокрема тісно пов'язане із теоретичним й методичним розумінням ефективності використання робочої сили.

Основним критерієм ефективного управління витратами на оплату праці повинно бути відповідність даних витрат фактичним змінам результатів роботи господарюючого суб'єкта. Разом з тим, результати роботи суб'єктів господарювання в сучасних умовах, в умовах, коли відбувається трансформація економіки досить часто є неоднозначними. Зокрема, як зазначає О.В. Гамова, «при високій економічній і соціальній значущості певного виду промислового виробництва фінансові результати підприємства є негативними, тому існує потреба комплексної оцінки ефективності праці, яка враховувала б переважну більшість існуючих кількісних критеріїв» [12, с. 125].

Формулу визначення ефективності витрат на оплату праці можна являє собою відношення створеного продукту до витрат на оплату праці, тобто зарплатовіддачу. «Даний підхід до визначення ефективності дозволяє виявити ступінь раціональності у витраті фонду заробітної плати при створенні суспільного продукту й оцінити її стимулюючу роль. Підвищення ефективності полягає в тому, щоб збільшення заробітної плати супроводжувалось поліпшенням виробничих показників» [56].

Однак слід зазначити, що даний порядок визначення ефективності витрат на оплату праці не можна вважати абсолютно точним, оскільки він не дозволяє встановити власний ефект оплати праці.

Зважаючи на це, останнім часом на практиці дуже часто застосовується коефіцієнт витрат на заробітну плату у випуску продукції, що є зворотнім показником до зарплатовіддачі.

«Методику розрахунку показників, що характеризують ефективність використання засобів на заробітну плату», [12], як відмічає Гамова О. В., можна представити у вигляді таблиці (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Показники ефективності використання засобів на заробітну
плату [12, с. 126]**

Показники 1	Формула розрахунку 2	Умовні позначення 3
Зарплатовіддача	$ЗВ = \frac{Q}{ЗП}$	ЗП – заробітна плата працівників; Q – обсяг товарної продукції; ЗВ – зарплатовіддача
Питома вага заробітної плати в загальній сумі витрат виробництва	$\lambda_B = \frac{ЗП}{B} \cdot 100\%$	λ_B – питома вага заробітної плати в загальній сумі витрат виробництва; B – витрати виробництва
Питома вага заробітної плати в обсязі товарної продукції	$\lambda_{TP} = \frac{ЗП}{Q} \cdot 100\%$	λ_{TP} – питома вага заробітної плати в обсязі товарної продукції
Рівень рентабельності заробітної плати	$P_{ЗП} = \frac{\Pi(З)}{ЗП} \cdot 100\%$	$P_{ЗП}$ – рентабельність заробітної плати; $\Pi(З)$ – прибуток (збиток) підприємства

Щодо зарплатовіддачі, то слід відмітити, що даний показник розраховується як відношення чистого доходу господарюючого суб'єкта до витрат на оплату праці. Щодо даного показника Сукач О.О. [A71] відмічає, що досить довго, даний показник вважався основним показником для визначення ефективності використання трудових ресурсів. Зумовлено це тим, що «зарплатовіддача дає можливість встановити рівень ефективності використання фонду оплати праці при відповідному обсягу виробництва на підприємстві» [A71]. «Очевидно, що чим більше обсягу продукції приходить на одиницю заробітної плати, тим ефективніше використовується трудовий ресурс» [A71].

Враховуючи вищесказане відмітимо, що зростання виробничої діяльності суб'єкта господарювання повинно відбуватися за зростання даного показника.

Так, на досліджуваному підприємстві показник зарплатовіддачі становив:

$$ЗВ_{2020} = 4507,3 / 826,2 = 5,46$$

$$ЗВ_{2021} = 5623,6 / 936,9 = 6,00$$

Як показують аналітичні дані, підприємству КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» в 2021 році характерна тенденція зростання

показника зарплатовіддачі на 0,54 грн. з 5,46 грн. до 6,00 грн., й це означає, що у 2021 р. на 1 грн. витрат на оплату праці отримано 6,00 грн. чистого доходу від наданих послуг. Це більше рівня 2020 р. на 9,90%

Далі дослідимо питому вагу витрат на оплату праці на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» в обсязі товарної продукції:

$$\lambda_{\text{ТГ}}_{2020} = \frac{826,2}{4507,3} * 100 = 18,33$$

$$\lambda_{\text{ТГ}}_{2021} = \frac{936,9}{5623,6} * 100 = 16,66$$

Із проведених розрахунків бачимо, що питома вага витрат на оплату праці в обсязі товарної продукції у 2021 році становила 16,66 %, що на 1,67 процентних пункти менше ніж було у 2020 році.

Щодо рівня рентабельності заробітної плати, то відмітимо, що даний показник показує скільки прибутку приносить 1 гривня витрат на оплату праці. Зважаючи на це дослідимо рівень рентабельності витрат на оплату праці на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» у 2020-2021 рр.

$$Р_{\text{ЗП}}_{2020} = \frac{73,4}{826,2} * 100 = 8,88$$

$$Р_{\text{ЗП}}_{2021} = \frac{97,9}{936,9} * 100 = 10,45$$

Отже, із проведених розрахунків бачимо, що у 2021 році на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» відносний темп приросту витрат на оплату праці за останній рік становив 13,4%. В цей же час чистий прибуток підприємства на 33,4%. Це позитивно вплинуло на динаміку показника рентабельності витрат на оплату праці, рівень якого за чистим прибутком становить у 2021 р. 10,45 % (що на 1,57 процентних пункти більше рівня 2020 р.). Збільшення зумовлено тим, що чистий прибуток збільшився на 33,4% , а темп приросту витрат на оплату праці лише на 13,4%.

Для оцінювання ефективності використання коштів на оплату праці необхідно використовувати такі показники, як обсяг виробництва продукції в

діючих цінах, виручка, сума валового, чистого, капіталізованого прибутку на гривню заробітної плати і т. д. У процесі аналізу слід вивчити динаміку цих показників, виконання плану за їх рівнем. Також необхідно визначити чинники, які впливають на зміну кожного показника, що характеризує ефективність використання фонду заробітної плати.

Слід також зазначити, що результати факторного аналізу не використовують для оцінювання ефективності оплати праці.

«Для дослідження окремих елементів механізму здійснення оплати праці використовують методи математичної статистики й економіко-математичні методи. Найчастіше їх використання базується на ідеї екстраполяції. Під останньою слід розуміти поширення закономірностей, зав'язків і співвідношень, які діють для досліджуваного об'єкта в досліджуваному періоді й за його межами» [24]. Так, А.В. Калина у праці [24, с. 64] наводить результати «застосування багатфакторної адитивної моделі для прогнозування витрат на оплату праці» [24].

Синяєва Л. В., Рубцов М. О. та Рубцова Н. М. також пропонують застосовувати багатфакторну адитивну модель для прогнозування середньорічної заробітної плати працівника. Окрім цього, наукові пропонують використовувати «метод чисельного інтегрування для оцінки справедливості диференціації заробітної плати до і після оподаткування» [59, с. 145-147].

Однак суперечливим є спрощення даної моделі до однофакторної часової залежності. Зумовлено це тим, що при такому спрощенні, на нашу думку, не можна буде виявити функціональну залежність між факторами, що входили до початкової моделі.

Слід також відзначити, що Н.М. Дмитренко теж досліджує «прогнозування фонду оплати праці на базі часових залежностей» [15, с. 88], причому в процес прогнозування включено індекси фонду заробітної плати.

«Метод чисельного інтегрування використано для оцінки справедливості диференціації заробітної плати до і після оподаткування» [59, с. 42-47].

Отже, проведений аналіз організації оплати праці на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» дає можливість стверджувати, що на даному підприємстві прослідковується висока плинність кадрів, що негативно може вплинути на продуктивність праці. Здійснення на практиці запропонованих нами заходів сприятиме вдосконаленню оплати праці, підвищенню її ролі та значення в системі ефективної мотивації праці.

Висновки до розділу 3

За результатами проведеного дослідження методики аналізу витрат на оплату праці зроблено такі висновки.

1. На досліджуваному підприємстві спостерігається значна плинність кадрів у II та III кварталі 2021 року. Так коефіцієнт загального обороту робочої сили у I кварталі 2021 році становив 11,1, у II кварталі 36,4 й у III кварталі 30,0 процентних пункти. У четвертому кварталі на досліджуваному підприємстві не відбувалося прийняття й звільнення працівників. Таким чином бачимо, що найбільші показники коефіцієнта загального обороту робочої сили простежуються у II та III кварталах 2021 року. Так, в III кварталі 2021 р. в порівнянні із II кварталом 2021 р. коефіцієнт загального обороту робочої сили зменшився на 6.4 процентних пункти, коефіцієнт обороту з приймання на 17,3 процентних пункти, а коефіцієнт плинності кадрів зріс на 10.9 процентних пункти. Зростання всіх перерахованих коефіцієнтів пов'язано із збільшенням чисельності прийнятих працівників на 17,3% у II кварталі 2021 року.

2. За результатами аналізу динаміки витрат КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» за елементами встановлено, що: у 2021 році питома вага практично всіх елементів витрат порівняно з аналогічним періодом 2020 року зменшилися, окрім амортизації та відрахувань на соціальні заходи; частка витрат на оплату праці у структурі витрат зменшилася на 1,86 процентних пункти з 18,82% до 16,96%; найбільшу частину у структурі витрат

припадає на матеріальні витрати 60,99% у 2020 році, а у 2021 році їх частка знизилася на 1,95 процентних пункти до 59,04.

3. Встановлено, що на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» в 2021 році характерна тенденція зростання показника зарплатовіддачі на 0,54 грн. з 5,46 грн. до 6,00 грн., й це означає, що у 2021 р. на 1 грн. витрат на оплату праці отримано 6,00 грн. чистого доходу від реалізації продукції. Це більше рівня 2020 р. на 9,90%. Питома вага витрат на оплату праці в обсязі товарної продукції у 2021 році становила 16,66 %, що на 1,67 процентних пункти менше ніж було у 2020 році. Щодо рівня рентабельності заробітної плати, то відмітимо, що у 2021 році на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» відносний темп приросту витрат на оплату праці за останній рік становив 13,4%. В цей же час чистий прибуток підприємства на 33,4%. Це позитивно вплинуло на динаміку показника рентабельності витрат на оплату праці, рівень якого за чистим прибутком становить у 2021 р. 10,45 % (що на 1,57 процентних пункти більше рівня 2020 р.). Збільшення зумовлено тим, що чистий прибуток збільшився на 33,4% , а темп приросту витрат на оплату праці лише на 13,4%.

ВИСНОВКИ

Узагальнюючи результати проведеної роботи і розкривши поставлені питання з обліку й аналізу витрат на оплату праці можна зробити наступні висновки і пропозиції:

1. Ототожнення заробітної плати із оплатою праці є недоречним. Зумовлено це тим, що оплата праці – більш ширше поняття, а заробітна плата – вужче. Так, термін «оплата праці» слід вживати при встановленні виплат, що може одержати працівник господарюючого суб'єкта під час виконання трудового договору, а категорію «заробітна плата» потрібно визначати як суму коштів, що повинен одержати працівник за виконану ним роботу.

2. Заробітна плата – складна економічна категорія. Існує розбіжність в оцінці сутності заробітної плати, що зумовлено не повним збіганням інтересів головних суб'єктів трудових відносин: роботодавців та найманих працівників. Зокрема, в багатьох теоріях заробітної плати, крім історичних аспектів розвитку економіки, знаходить відображення і захист інтересів того із суб'єктів, який за соціальним станом ближче до автора теорії. Бо заробітна плата, з одного боку, – це дохід найманого працівника, з іншого, – це витрати роботодавця. Характерно, що облік заробітної плати базується на врахуванні обох цих величин.

3. Встановлено, що на даний час є різні підходи до виокремлення функцій заробітної плати. Разом з тим, такі, що відповідають змісту і сутті заробітної плати запропоновано виділити наступні: регулюючу, стимулюючу, відтворювальну та соціальну.

4. Відповідно до Закону України «Про оплату праці» розрізняють: основну заробітну плату, додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Такий підхід до поділу витрат на оплату праці перш за все потрібен для того, щоб можна було б правильно обрати рахунки на яких би відображалися такі витрати й для обрання статей, на яких відображалися б нарахування виплат працівникам. Однак слід відмітити, що у спеціалізованій

юридичній літературі відсутній єдиний підхід до виокремлення структури заробітної плати.

5. Встановлено, що система документування витрат на оплату праці в Україні розвинута на високому рівні. Разом з тим, є потреба у розроблені нових й удосконалені діючих форм документів з обліку витрат на оплату праці, що враховували б особливості нарахування заробітної плати працівникам та виплати в різних галузях економіки.

6. Облік витрат на оплату праці слід організувати так, щоб можна було б підвищити продуктивність праці та покращити процес обліку відпрацьованого часу працівниками підприємства. Адже від організації первинного обліку витрат на оплату праці залежить повнота, правдивість, справедливість, якість і своєчасність розрахунків з працівниками.

7. Встановлено, що облік розрахунків з працівниками ведеться на субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою», й запропоновано вести облік витрат на оплату праці у розрізі місць виникнення витрат. З цією метою запропоновано кодування рахунку призначеного для обліку витрат на оплату праці.

8. Формування персоналу на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» здійснюється під впливом як внутрішніх, так і зовнішніх факторів. Склад персоналу на досліджуваному підприємстві регулярно змінюється. Зумовлено це тим, що простежується часте звільнення працівників за власним бажанням чи за згодою сторін, переведення на інші посади у межах фірми й приймання нових осіб замість тих, що були переведені чи звільнені або у зв'язку з розширенням виробничих потужностей.

9. За результатами аналізу встановлено, що на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» спостерігається значна плинність кадрів у II та III кварталі 2021 року. Так коефіцієнт загального обороту робочої сили у I кварталі 2021 році становив 11,1, у II кварталі 36,4 й у III кварталі 30,0 процентних пункти. У четвертому кварталі на досліджуваному підприємстві не

відбувалося прийняття й звільнення працівників. Таким чином бачимо, що найбільші показники коефіцієнта загального обороту робочої сили простежуються у II та III кварталах 2021 року. Так, в III кварталі 2021 р. в порівнянні із II кварталом 2021 р. коефіцієнт загального обороту робочої сили зменшився на 6.4 процентних пункти, коефіцієнт обороту з приймання на 17,3 процентних пункти, а коефіцієнт плинності кадрів зріс на 10.9 процентних пункти. Зростання всіх перерахованих коефіцієнтів пов'язано із збільшенням чисельності прийнятих працівників на 17,3% у II кварталі 2021 року. Зважаючи на це, можемо зробити висновок, що КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» все ж таки потрібно звернути увагу на плинність кадрів, оскільки наявність останньої спричиняє зниження продуктивності праці працівників. Для збереження робочої сили на підприємстві, керівництву слід перш за все з'ясувати причини звільнення. Враховуючи те, що усі звільнення на протязі 2021 року були за власним бажанням, то причинами можуть бути: низький рівень заробітної плати, поганий клімат у колективі, складні умови праці, тощо.

10. За результатами аналізу динаміки витрат КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» за елементами встановлено, що: у 2021 році питома вага практично всіх елементів витрат порівняно з аналогічним періодом 2020 року зменшилися, окрім амортизації та відрахувань на соціальні заходи; частка витрат на оплату праці у структурі витрат зменшилася на 1,86 процентних пункти з 18,82% до 16,96%; найбільшу частину у структурі витрат припадає на матеріальні витрати 60,99% у 2020 році, а у 2021 році їх частка знизилася на 1,95 процентних пункти до 59,04.

11. Встановлено, що на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» в 2021 році характерна тенденція зростання показника зарплатовіддачі на 0,54 грн. з 5,46 грн. до 6,00 грн., й це означає, що у 2021 р. на 1 грн. витрат на оплату праці отримано 6,00 грн. чистого доходу від реалізації продукції. Це більше рівня 2020 р. на 9,90%. Питома вага витрат на оплату праці в обсязі товарної продукції у 2021 році становила 16,66 %, що на 1,67 процентних

пункти менше ніж було у 2020 році. Щодо рівня рентабельності заробітної плати, то відмітимо, що у 2021 році на КП Фірма «Тернопільбудінвестзамовник» відносний темп приросту витрат на оплату праці за останній рік становив 13,4%. В цей же час чистий прибуток підприємства на 33,4%. Це позитивно вплинуло на динаміку показника рентабельності витрат на оплату праці, рівень якого за чистим прибутком становить у 2021 р. 10,45 % (що на 1,57 процентних пункти більше рівня 2020 р.). Збільшення зумовлено тим, що чистий прибуток збільшився на 33,4% , а темп приросту витрат на оплату праці лише на 13,4%.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросова Л. А. Экономика труда : учебн. пособ. / Андросова Л. А. – Пенза : Пенз. гос. ун-т, 2005. 256 с.
2. Андросова О.Ф., Ю.Є. Аскерова Шляхи удосконалення обліку нарахувань на заробітну плату. *Актуальні проблеми економіки*. 2010. № 9 (111). С. 250-254.
3. Безверхий К. В., Юрченко О. А., Петраковська О. В. Концептуальні підходи до побудови обліку та аналізу витрат на оплату винагород працівникам підприємства. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. Серія : Економічні науки. 2022. № 2. С. 118-130.
4. Богиня Д.П., Грішнова О.А. Основи економіки праці : навч. посіб. К. : Знання-Прес, 2002. 387 с.
5. Болотіна Н.Б., Чанишева Г.І. Трудове право України: підручник. К.: Вид-во «Знання», КОО, 2000. 564 с.
6. Брезицька К. Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах. *Управління розвитком*. 2011. № 8(105). С. 30- 31.
7. Бурак В. Правове регулювання трудового договору з роботодавцем – фізичною особою. *Вісник Львівського університету. Серія юридична*. 2002. Вип. 37. С. 349-353.
8. Бутинець Т.А. Документування господарських операцій: Теорія, методологія, комп'ютеризація: Наук. вид. Житомир: ЖІТІ, 1999. 412 с.
9. Бухалков М.И. Организация и нормирования труда : учебник для вузов. М. : ИНФРА-М, 2007. 400 с.
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*. Львів : РВВ НЛТУ України. 2017. Вип. 21.12. С. 152-157.
11. Гадзевич О.І. Оплата праці в умовах ринку: теорія і практика. К. : Кондор, 2008. 400 с.

12. Гамова О. В. Методичні засади кількісної оцінки ефективності оплати праці на промисловому підприємстві. *Економічний вісник Донбасу*. 2010. № 3 (21). С. 125-127.
13. Ганьшина К. О. Стимулювання праці керівників та спеціалістів URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2018_20/u1120han.pdf
14. Данілочкіна О.В., Германчук Г.О. Розрахунки за заробітною платою: облікові та правові аспекти. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 4 (58). С. 47-48.
15. Дмитренко Н. М. Окремі теоретико-методичні підходи до прогнозування фонду оплати праці на макроекономічному рівні. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2004. № 11(42). С. 87-91.
16. Дутчак І.Б. Особливості розрахунку та відображення в обліку допомоги з вагітності та пологів. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.11. С. 210-215.
17. Дутчак І.Б. Розрахунок, оподаткування та відображення в обліку відпускних виплат. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2016. Вип. 21.12. С. 178-183.
18. Дячун О.В. Організація, нормування та оплата праці : навчальний посібник. Львів, 2001. 220 с.
19. Жуков А.Л. Регулирование заработной платы в соглашениях и коллективных договорах : учебное. М. : МИК, 2006. 376 с.
20. Жуков Л.И., Горшков В.В. Справочное пособие по труду и заработной плате. М. : Финансы и статистика, 1990. 272 с.
21. Журлов А.М., Яценко В.П. Оцінка виконання заробітною платою репродуктивної, стимулюючої та регулюючої функцій. *Проблеми праці, економіки та моделювання*. 1998. Ч. 1. С. 56-59.
22. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
23. Калина А.В. Економіка праці. К. : МАУП, 2009. 272 с.

24. Калина А.В. Облік і аналіз заробітної плати на підприємстві. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2005. № 2 (45). С. 61-64.
25. Калина А.В. Организация и оплата труда в условиях рынка (аспект ефективності) : учеб.-метод. пособие. 2-е изд., испр. и доп.К. : МАУП, 2005. 256 с.
26. Качмарик Я.Д., Петришин Н. В. Соціально-економічна ефективність матеріального стимулювання працівників. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2007. Вип. 17.1. С. 214-217.
27. Кодекс Законів про працю України від 10.12.1971 №322-VII (зі змінами і доповненнями) URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
28. Колінько М.О., Макаренко С.С. Щодо безтарифної системи оплати праці працівників. *Тези доповідей студентів і магістрантів на XLV науковій конференції* (19 травня 2011 року). Кіровоград: КНТУ, 2018. С. 39-41.
29. Колот А. Теоретико-методологічні аспекти класифікації й змісту функцій заробітної плати. *Україна: аспекти праці*. 2000. № 6. С. 15.
30. Колот А.М. Мотивація персоналу : підручник. Вид. 2-ге, без змін. К. : КНЕУ, 2006. 340 с.
31. Королев Ю.Ю. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. Мн.: Новое знание, 2007. 304 с.
32. Кравченко М.А. Сутність оплати праці як економічної категорії URL : <http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc>
33. Крупка Я. Д., Фаріон В.Я Облік як основа контролю витрат за місцями їх виникнення та сферами. *Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції* : зб. наук. праць. 2010. № 4. С. 168-179.
34. Лень В.С. Организация бухгалтерського обліку. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.
35. Лепьохіна І.В., Задумін І.В. Ефективність систем оплати праці в сучасних умовах. *Наукові праці Національного університету харчових*

технологій. 2018. № 37-38. С. 258-263.

36. Лепьохіна І.О Теоретичні аспекти формування заробітної плати та її функції. *Вісник ЖДТУ*. Економічні науки. 2011. № 2 (56). С. 76-78.

37. Лисак В.Ю., Семендяк В.М. Роль трудових ресурсів в системі менеджменту підприємства. The III International Scientific and Practical Conference «*Modern challenges to science and practice*», January 24 – 26, Varna, Bulgaria. 2022. P. 266-270.

38. Майданевич П.М., Войтенко В.В. Механізм підвищення рівня заробітної плати машиністів у сільськогосподарському виробництві / П.М. Майданевич, // *Вісник ЖДТУ*. – 2011. - № 1 (55). С. 234-235.

39. Медведєв В.С. Особливості та переваги форм оплати праці на основі нормативних завдань та норм часу. *"Прометей": регіональний збірник наукових праць з економіки*. 2017. № 2 (35). С. 179-183.

40. Мудрик М.В. Первинний та зведений облік праці та її оплати на сільськогосподарських підприємствах. *Матеріали міжнародних наукових практичних конференцій*. 2011. С. 42-45.

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text>

42. Очеретько Л.М., Удовиченко Г.І. Облік розрахунків по оплаті праці з персоналом / *Гармонізація обліку, аудиту та оподаткування в умовах євроінтеграції*: колективна монографія кафедри обліку і оподаткування (НУ «Запорізька політехніка», м. Запоріжжя). – Запоріжжя : видавець ФОП Мокшанов В. В., 2021. С. 38-53.

43. Пантелійчук Л. Про особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку рахунків за виплатами працівникам. *Праця і зарплата*. 2018. № 9. С. 17–21.

44. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. URL : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ z0168-](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-)

95#Text

45. Пономаренко П.І., Тарасенко В.А. Особливості тарифної системи оплати праці і її удосконалення щодо стимулювання праці робітників бурових бригад на геологічних підприємствах галузі. *«Прометей»: регіональний збірник наукових праць з економіки*. 2011. № 2 (35). С. 240-242.

46. Порядок обчислення середньої заробітної плати : Постанова КМУ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text>

47. Порядок обчислення середньої заробітної плати для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним страхуванням : Постанова КМУ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1266-2001-%D0%BF#Text>

48. Потриваєва Н.В., Осіп'ян Г. С. Стан та проблеми застосування форм і систем оплати праці в Україні. *Інноваційна економіка*. 2015. № 4. С. 43-46.

49. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

50. Про відпустки (зі змінами і доповненнями) : Закон України. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/>

51. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-14#Text>

52. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text>

53. Про оплату праці (зі змінами і доповненнями) : Закон України : URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/>

54. Пушкарь М.С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль: Вид-во "Карт-бланш", 2002. 628 с.

55. Рибалко О. М., Крохмаль Н. І. Аналіз витрат на оплату праці на ПАТ "Мотор Січ". *Вісник Запорізького національного університету*. Економічні науки. 2017. № 4. С. 155-161.

56. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посібник. К. : Знання, 2005. 662 с.

57. Саух І.В. Документальне забезпечення розрахунків з оплати праці . *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2011. № 1. С. 311-319.

58. Семенов Г.А., Андрущенко Л.О. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці. *Держава та регіони*. Серія: Економіка та підприємництво. 2009. № 2. С. 180-187.

59. Синяєва Л. В., Рубцов М. О., Рубцова Н. М. Економіко-математична модель розрахунку середньорічної заробітної плати працівників сільського господарства. *Економіка АПК*. 2015. № 9. С. 144-152.

60. Скрипкина К. Заробітна плата по картках: організація та облік. *Податки та бухгалтерський облік*. 2008. № 64. С. 25-28.

61. Стичинський Б. С., Зуб І. В., Ротань В. Г. *Науково-практичний коментар до законодавства України про працю*. 2003. 1024 с.

62. Сукач О.О. Факторний аналіз показника зарплатовіддачі на підприємстві URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_06/170.pdf

63. Тарлопов І. О. Аналіз ефективності використання трудових ресурсів промислових підприємств в Україні. *Економіка та держава*. 2020. № 9. - С. 33-37.

64. Терещенко В.С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика: дис... канд. наук: 08.00.09. К., 2008. 166 с.

65. Ткаченко Н.А. Особливості документального оформлення операцій з обліку праці та її оплати. *Облік і фінанси АПК*. 2017. № 3. С. 79-83.

66. Ткаченко Р.В. Удосконалення системи оплати. *Продуктивність агропромислового виробництва*. 2018. № 19. С. 149-151.

67. Фаріон В. Деякі аспекти класифікації та обліку матеріальних витрат на підприємствах спиртової промисловості. *Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки*. Сер. Економічні науки. 2009. № 27. С. 108-112.

68. Фаріон В. Концепції формування та використання інформаційних ресурсів в управлінні витратами та собівартістю продукції. *Наука молода*. Збірник наукових праць молодих вчених ТНЕУ. 2012. Вип. 18. С.185-192.
69. Фаріон В. Управління витратами в умовах автоматизації обліку на підприємствах спиртової промисловості. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. Тернопіль, 2008. Вип. 3 (19). С. 321-323.
70. Фаріон В. Я. Інформаційне забезпечення менеджменту витрат підприємств спиртової промисловості. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. Сер. Економіка. 2008. Вип. 4, ч. 2. С. 483-489.
71. Фаріон В. Я. Облік витрат на оплату праці в спиртовій промисловості. *Економіка і регіон*. 2010. № 1. С. 191-194.
72. Фаріон В. Я. Сучасні підходи до класифікації витрат операційної діяльності у спиртовій промисловості. *Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії*. 2008. Вип. 3. С. 305-313.
73. Фаріон В.Я. Облік витрат операційної діяльності та формування собівартості продукції у спиртовій промисловості : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Тернопіль : ТНЕУ, 2011. 243 с.
74. Чабанюк О.М. Облік оплати праці в ринкових умовах. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Випуск 21.3. С. 298-304.
75. Чередниченко Т. М. Ревізія розрахунків з оплати праці при використанні платіжних карток. *Управління розвитком*. 2011. № 17 (114). С. 80-82.
76. Чернецька О. В., Чепець О. Г. Особливості обліку розрахунків за виплатами допомоги з тимчасової непрацездатності. *Економічний вісник*. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2021. № 8. С.126-134.
77. Шоляк О.Ю. Мінімальна заробітна плата, як державна соціальна

гарантія оплати праці URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/26_Shol.pdf

78. Щирба І. Тарифна система як основа оплати праці на підприємстві. *Галицький економічний вісник*. 2009. № 1. С. 57-64.

79. Щирба І.М. Економічний зміст заробітної плати в ринкових умовах господарювання. *Вісник Львівського університету*. Економічні науки. 2008. № 40. С. 268-274.

80. Щирба І.М. Облік оплати праці та аудит її ефективності. Автореф. дис.. канд. екон. наук: 08.00.09. Терн. нац. екон. ун-т. Т., 2012. 20 с.

81. Щирба І.М. Системи оплати праці: теоретичний підхід. *Наука й економіка*. 2009. № 3 (15). Т. 1. С. 211-216.