

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту

«Облік і аналіз витрат на оплату праці в підприємницькій діяльності»

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна (наукова) програма

Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка
групи ОПДм-21

Кліпс Ю.В.

Науковий керівник:

к.е.н, доцент

Денчук П.Н.

Тернопіль-2019

АНОТАЦІЯ

Кліпе Ю.В. Облік і аналіз витрат на оплату праці в підприємницькій діяльності. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітнього ступеня „ магістр ” за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування, освітньо-професійна (наукова) програма. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2019.

У роботі досліджені поняття витрат на оплату праці та визначений їх склад; критично проаналізована діюча методика обліку витрат на оплату праці; розкритий порядок відображення інформації про витрати на оплату праці у звітності підприємства; проведений аналіз ефективності використання трудових ресурсів.

SUMMARY

Klips Yu.V. Accounting and analysis of labor costs in business. – Manuscript.

Research for the master's degree in specialty 071 – Accounting and taxation, educational-professional (scientific) program. – Ternopil National University of Economics, Ternopil, 2019.

The concepts of wage costs and their composition are investigated; critically analyzed the current method of accounting for labor costs; disclosed the procedure for displaying information on the cost of labor in the enterprise reporting; analysis of the efficiency of the use of labor resources.

РЕЗЮМЕ

Кваліфікаційна робота містить 97 сторінок, 22 таблиці, 7 рисунків, перелік використаних джерел із 85 найменувань, 3 додатки.

Метою кваліфікаційної роботи є вивчення діючої методики обліку та аналізу витрат на оплату праці та відображення інформації про них в системі фінансової, статистичної та внутрішньогосподарської звітності.

Об'єктом дослідження було обрано ТОВ „Рокмар”, на прикладі якого ретельно можна дослідити та проаналізувати використання коштів на оплату праці.

Предметом дослідження виступає організація і методика управлінського та фінансового обліку й аналізу витрат на оплату праці.

Одержані результати та їх новизна: досліджена методика обліку витрат на оплату праці з метою задоволення інформаційних потреб адміністративного апарату. Розкритий порядок відображення інформації про витрати на оплату праці у звітності підприємства та методика їх аналізу.

Ключові слова: праця, зарплата, трудові ресурси, норми праці, витрати на основну заробітну плату, витрати на додаткову заробітну плату, витрати на соціальні заходи, продуктивність праці.

RESUME

The qualification work consists of 97 pages, 22 tables, 7 drawings, a list of used sources of 85 titles, 3 appendices.

The purpose of the qualification work is to study the current method of accounting and analysis of labor costs and to display information about them in the system of financial, statistical and internal economic reporting.

The object of the study was selected by Rockmark LLC, an example of which can be carefully investigated and analyzed the use of remuneration.

The subject of the study is the organization and methodology of management and financial accounting and analysis of costs of pay.

Results obtained and their novelty: the method of accounting for the cost of labor in order to meet the information needs of the administrative apparatus. The procedure for displaying information on the cost of labor in the enterprise reporting and the method of their analysis is disclosed.

Keywords: labor, wages, labor resources, labor standards, basic wage costs, costs of additional wages, costs of social measures, labor productivity.

ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ

РЕЗЮМЕ

ВСТУП	3
--------------------	---

РОЗДІЛ 1

ВИТРАТИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ ЯК ЕКОНОМІЧНЕ ПОНЯТТЯ ТА ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ

1.1. Поняття про вартість і ціну робочої сили в економічній теорії	6
1.2. Загальна характеристика витрат підприємства та місце витрат на оплату праці в їх складі	11
1.3. Організація обліку витрат на оплату праці	23
Висновки до розділу 1	30

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

2.1. Облік витрат на основну заробітну плату	32
2.2. Облік витрат на додаткову заробітну плату	41
2.3. Облік витрат на соціальні заходи	55
2.4. Узагальнення даних про витрати на оплату праці та порядок їх включення в собівартість продукції	59
Висновки до розділу 2	73

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

3.1. Аналіз використання трудових ресурсів	75
3.2. Аналіз прямих витрат на оплату праці	89
Висновки до розділу 3	94

ВИСНОВКИ	95
-----------------------	----

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	98
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Праця відіграє важливу роль у розвитку людського суспільства й окремої людини зокрема. Праця – це доцільна, свідомо, організована діяльність людей, спрямована на створення матеріальних і духовних благ, необхідних для задоволення суспільних і особистих потреб.

Особливості праці як об'єкту дослідження, полягають в тому, що, по-перше, праця – це доцільна діяльність людей із створення благ та послуг, яка повинна бути ефективною, раціонально організованою; по-друге, праця є однією з головних умов життєдіяльності не лише окремої особи, але і будь-якого підприємства чи організації, а також суспільства в цілому; по-третє, в процесі праці формується система соціально-трудова відносин, які утворюють стрижень суспільних відносин на рівні економіки в цілому, на рівні регіону, підприємства, мікроколективу.

Особливого значення грамотне дослідження всіх, а надто – соціально-економічних аспектів процесу праці набуває в наш час у зв'язку з докорінною перебудовою системи суспільних відносин.

Залежно від кількості, якості праці та її результатів встановлюється розмір заробітку. Обираючи певну форму заробітної плати і конкретну її систему, роботодавець управляє інтенсивністю і якістю праці конкретних працівників.

Заробітна плата – це одна з найскладніших економічних категорій і одне з найважливіших соціально-економічних явищ. Оскільки вона, з одного боку, є основним джерелом доходів найманих працівників, основою матеріального добробуту членів їх сімей, а з іншого боку, для роботодавців є суттєвою часткою витрат виробництва і ефективним засобом мотивації працівників до досягнення цілей підприємства, то питання організації заробітної плати і формування її рівня разом з питанням забезпечення зайнятості складають основну частину соціально-трудова відносин у суспільстві, бо включають нагальні інтереси всіх учасників трудового процесу.

Важливою частиною аналізу витрачання фонду заробітної плати підприємства є аналіз співвідношення темпів зростання середньої заробітної плати і продуктивності праці.

На сьогоднішній день виникає необхідність аналізу співвідношення темпів зростання середньої заробітної плати і продуктивності праці.

Однією з умов зниження витрат заробітної плати на виробництво продукції, зниження її собівартості і збільшення внутрішніх нагромаджень є випереджаюче зростання продуктивності праці порівняно з підвищенням середньої заробітної плати, на основі цього полягає **актуальність** розкриття теми кваліфікаційної роботи.

Метою кваліфікаційної роботи є вивчення діючої методики обліку та аналізу витрат на оплату праці та відображення інформації про них в системі фінансової, статистичної та внутрішньогосподарської звітності.

Реалізація мети роботи зумовила необхідність постановки та розв'язання таких завдань:

- дослідити поняття витрат на оплату праці та визначити їх склад;
- критично проаналізувати діючу методику обліку витрат на оплату праці;
- розкрити порядок відображення інформації про витрати на оплату праці у звітності підприємства;
- провести аналіз ефективності використання трудових ресурсів.

Об'єктом дослідження було обрано ТОВ „Рокмар”, на прикладі якого ретельно можна дослідити та проаналізувати використання коштів на оплату праці.

Предметом дослідження виступає організація і методика управлінського та фінансового обліку й аналізу витрат на оплату праці.

Методи дослідження. Методичною основою кваліфікаційної роботи є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку і взаємозв'язку. При вивченні діючої методики обліку та аналізу витрат на оплату праці використані загальнонаукові методи аналізу та синтезу.

Інформаційним забезпеченням для застосування вище названих методів дослідження є показники фінансово-господарської діяльності ТОВ „Рокмар”.

У процесі дослідження вивчені праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, законодавча база щодо питань організації та методики обліку та аналізу витрат на оплату праці.

Наукова новизна роботи полягає в дослідженні методики обліку витрат на оплату праці з метою задоволення інформаційних потреб адміністративного апарату.

Практична значущість роботи полягає в тому, що в ній проведений аналіз показників використання трудових ресурсів на основі даних досліджуваного підприємства.

Публікації. Результати дослідження висвітлені в публікаціях „Облік і аналіз витрат на оплату праці в підприємницькій діяльності” у збірнику наукових праць студентів – Тернопіль, ТНЕУ, 2018 рік та „Відображення витрат на оплату праці у звітності” у збірнику наукових праць студентів – Тернопіль, ТНЕУ, 2019 рік.

РОЗДІЛ 1

ВИТРАТИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ ЯК ЕКОНОМІЧНЕ ПОНЯТТЯ ТА ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ

1.1. Поняття про вартість і ціну робочої сили в економічній теорії

Праця є важливою і, разом з тим, універсальною категорією, вивченням якої займаються практично усі галузі людського пізнання. І це не випадково, адже місце праці визначається її значенням для існування і розвитку окремої людини та суспільства в цілому. У цьому розумінні праця виражає собою відношення людини до природи, коли люди з допомогою знарядь праці впливають на предмети природи, створюють продукти, необхідні для їх життя.

Деякі вчені-економісти вважають, що праця – це діяльність людини щодо створення життєвих благ, при цьому вона спрямована на оточуючу природу і має осмислений цілеспрямований характер. Працюючи, людина використовує свою робочу силу, тобто здатність до праці, яка визначається сукупністю фізичних і духовних сил, завдяки яким людина може працювати. У процесі праці відбувається споживання робочої сили [26, 26].

Наведені визначення у цілому розкривають сутність категорії „праця”, показують її двоїстий характер. Таким чином, можна зробити висновок, що праця – це складна соціально-економічна категорія, яка є не просто взаємодією людини і природи, працею взагалі, а суспільною формою праці. Іншими словами, це відносини між людьми щодо їх участі в суспільній праці.

Зміст праці характеризується за такими основними ознаками:

- виробничими умовами, в яких виконується робота;
- вимогами до виконавця, його підготовки. фізичної витривалості, психологічного типу, вдачі, фізіологічних даних;
- складністю і різноманітністю структури трудового процесу;

- ступенем самостійності працівника у визначенні послідовності виконання окремих елементів трудового процесу, їх сполучення, часу виконання;
- можливістю зміни діяльності (переходу від фізичних навантажень до розумових і навпаки у процесі виконання виробничого завдання).

Таким чином, праця – це складна і водночас важлива економічна та соціальна категорія. Сутність категорії „праця” слід розглядати через два основні аспекти; це процес перетворення предметів праці і створення продукту відповідного виду, з одного боку, і як суспільні відносини – з іншого. Вивченням суспільної форми праці займається економіка праці [8, 13].

На величину вартості робочої сили впливають певні чинники, одні з них збільшують її, інші – зменшують. На підвищення вартості робочої сили впливає розширення в міру економічного розвитку суспільства потреб у нових товарах і послугах; збільшення витрат на житло, лікування, організацію відпочинку, транспортних витрат; посилення інтенсивності праці найманих робітників, зростання психологічного навантаження, що потребує для затрачених фізичних, моральних і нервових сил дедалі більше життєвих засобів. На зниження вартості робочої сили найбільше впливає підвищення продуктивності суспільної праці, оскільки при цьому відбувається зниження вартості життєвих засобів, потрібних для відтворення робочої сили.

Згідно з резолюцією, прийнятою Міжнародною конференцією зі статистики праці (1985 р.), вартість робочої сили – це розмір фактичних видатків підприємця на утримання працівника [21]. Основою формування вартості робочої сили є витрати на робочу силу. Характерно, що в жодній зі статей Кодексу Закону про працю України і в проектах Трудового Кодексу навіть немає згадки про вартість праці або робочої сили, її визначення. В Україні для забезпечення єдиного методологічного підходу до визначення структури витрат на робочу силу розроблено Інструкцію по визначенню вартості робочої сили, затверджену Наказом Міністерства статистики України від 29.05.1997 р. № 131 [36], яка однак втратила чинність 09.04.2019 р. Складові

витрат на робочу силу відповідно до вітчизняного підходу представлені на рисунку 1.1.

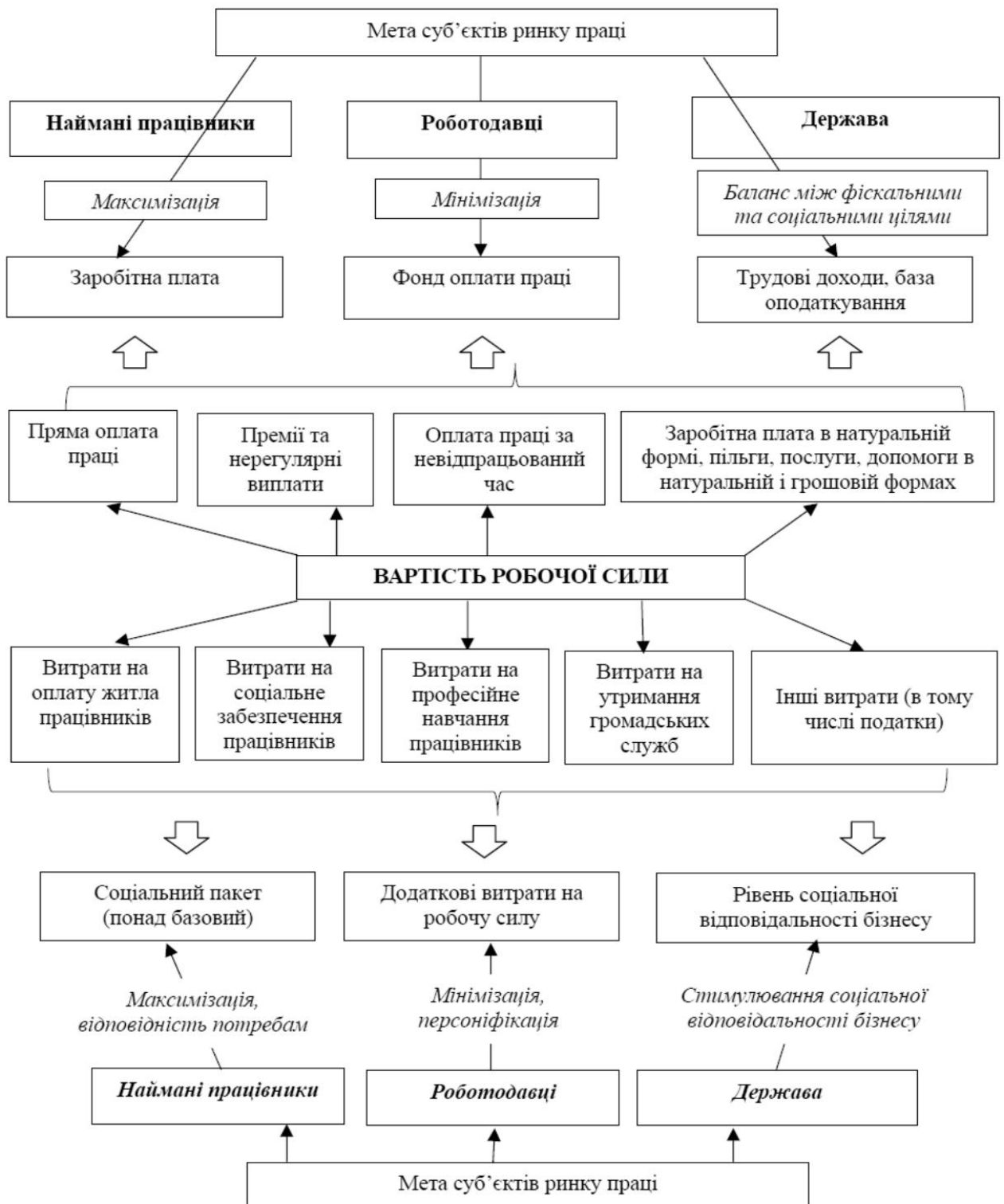


Рис. 1.1. Класифікація витрат на робочу силу [68, 21]

Статистичний аналіз вартості робочої сили на вітчизняному ринку праці показав, що у структурі витрат на робочу силу близько 60% становить пряма оплата праці (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Структура вартості робочої сили на ринку праці України за 2006-2018 рр.

[83]

Вартість робочої сили за елементами	Середньомісячні витрати на одного працівника							
	2006 р.		2019 р.		2014 р.		2018 р.	
	грн.	%	грн.	%	грн.	%	грн.	%
Загальна сума витрат на одного працівника	553,7	100,0	1692,0	100,0	3754,0	100,0	5297	100,0
<i>у тому числі:</i>								
1. Пряма оплата праці	325,0	58,7	1011,8	59,8	2248,6	59,9	3188	60,2
2. Оплата за невідпрацьований час	29,9	5,4	88,0	5,2	199,0	5,3	316	6,0
3. Премії та нерегулярні виплати	23,3	4,2	57,5	3,4	116,4	3,1	191	3,6
4. Заробітна плата в натуральній формі, пільги, послуги, допомоги в натуральній і	5,5	1,0	3,4	0,2	11,3	0,3	9	0,2
5. Оплата житла працівників	4,4	0,8	3,4	0,2	3,7	0,1	4	0,1
6. Соціальне забезпечення працівників	141,2	25,5	463,6	27,4	1017,3	27,1	1438	27,1
7. Витрати на професійне навчання	1,7	0,3	3,4	0,2	7,5	0,2	6	0,1
8. Витрати на культурно-побутове обслуговування	10,5	1,9	16,9	1,0	48,8	1,3	39	0,7
9. Інші витрати (включаючи податки, що належать до витрат на робочу силу)	12,2	2,2	44,0	2,6	101,4	2,7	105	2,0

Вагомими у формуванні вартості робочої сили в Україні є витрати на соціальне забезпечення працівників (27,1%), основним фактором зростання яких є ЄСВ. Частка премій та нерегулярних виплат є незначною та зменшилася порівняно з 2006 р. до 3,6%, що викликає занепокоєння. Щодо заробітної плати

у натуральній формі, то зниження її частки у витратах на робочу силу є свідченням позитивних тенденцій у розрахунках між суб'єктами ринку праці. Негативною тенденцією у формуванні вартості робочої сили є скорочення витрат на оплату житла і навчання працівників, на культурно-побутове обслуговування; сумарна частка цих витрат у 2018 р. складала лише 0,9%.

Порівняння даних вибіркового обстеження вартості робочої сили в Україні з інформацією аналогічного дослідження у країнах ЄС свідчить про подібність структури витрат та водночас значно нижчу її вартість. Головною причиною низьких заробітних плат є низька продуктивність української економіки, яка є неконкурентоспроможною і виробляє мало продукції. За розрахунками на основі даних Держстатистики України, у 2018 р. ВВП на душу населення (за методом паритету купівельної спроможності) в Україні менше, ніж у Польщі і Естонії - у 3,11 рази, Словаччині – в 3,25 рази, Чехії – в 3,4 рази, Франції – в 4,7 рази, Німеччині – в 5,3 рази, США – в 6,3 разів.

Майже 96% у витратах на робочу силу складають витрати, гарантовані законодавством, і лише близько 4% становлять негарантовані витрати, що свідчить про надзвичайно низьку соціальну відповідальність бізнесу в Україні. Крім того, статистичні дослідження засвідчили, що вартість робочої сили в Україні визначається масштабами підприємницької діяльності. Так, чим більшу кількість працівників має підприємство, тим вищі його витрати на робочу силу у розрахунку на одного працюючого. Крім того, частка негарантованих витрат є більшою саме для великих та середніх суб'єктів господарювання. Тобто малий бізнес, як правило, має досить обмежені фінансові можливості для реалізації соціального пакета понад його гарантовану складову.

Отже, основою формування вартості робочої сили є витрати на робочу силу, сукупність яких умовно можна поділити на гарантовані та негарантовані (добровільні). Тенденція до зростання вартості робочої сили, що спостерігалася протягом 2006-2018 рр., в основному пов'язана зі збільшенням законодавчо гарантованих витрат. Водночас добровільні витрати на робочу силу скоротилися. З огляду на це, для стимулювання роботодавців до збільшення

вартості робочої сили у частині добровільних витрат доцільно вивести останні з переліку виплат, що є базою нарахування ЄСВ. В Україні є тим більшими, чим вищий рівень економічного розвитку регіону, галузі та підприємства. Тому зростання вартості робочої сили необхідно забезпечувати в рамках програм стимулювання економічного розвитку регіонів (галузей).

1.2. Загальна характеристика витрат підприємства та місце витрат на оплату праці в їх складі

Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Усі витрати на виробництво включають до собівартості окремих видів продукції, робіт і послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених за індивідуальними замовленнями), груп однорідних виробів, типових представників виробів, напівфабрикатів,

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі [82, 20].

Прямі – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці тощо), які можуть бути безпосередньо включені до її собівартості.

Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (загальновиробничі), що включаються до виробничої собівартості за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати утворюють

комплексні статті калькуляції (тобто включають кілька елементів), які відрізняються за їх функціональною роллю у виробничому процесі.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат витрати поділяються на змінні та постійні [26, 20].

До змінних витрат належать витрати, абсолютна величина яких зростає із збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується із його зниженням. До змінних витрат належать витрати на сировину та матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, технологічне паливо й енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт послуг), з відрахуваннями на соціальні заходи, а також інші витрати.

Постійні – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції істотно не змінюється. До постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

За визначенням відношення до собівартості продукції розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду.

Витрата на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація верстатів тощо), пов'язані з функцією виробництва продукції.

Витрати на виробництво продукції створюють виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

Витрати періоду – це витрати, що не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Це витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати.

Витрати на підприємстві формуються в залежності від видів його діяльності (рис.1.2) [82, 21].

Основна діяльність – операції пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність – це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до змін розміру та складу власного і запозиченого капіталу підприємства

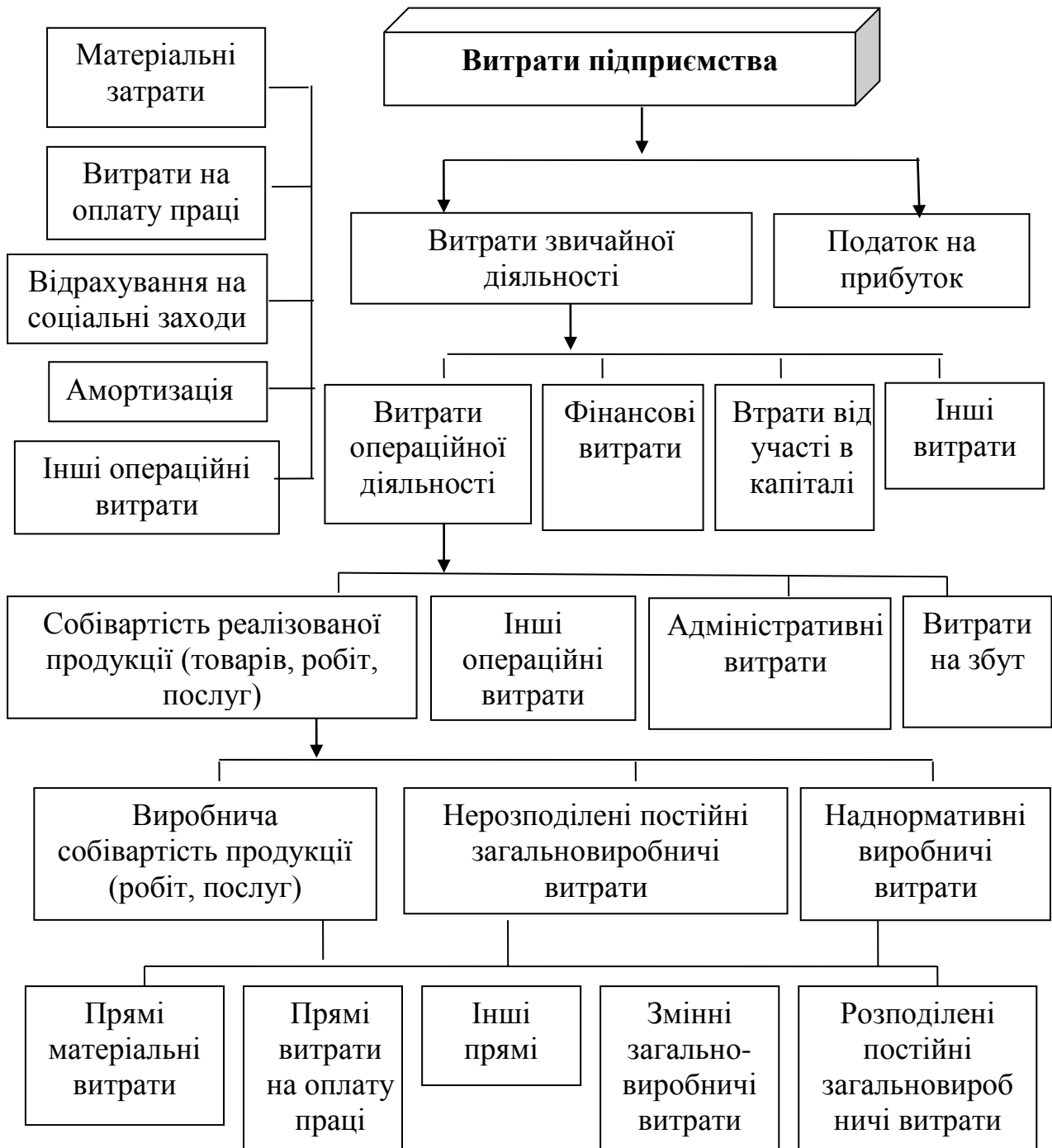


Рис. 1.2. Формування витрат підприємства

Витрати операційної діяльності групуються за наступними економічними елементами:

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

До складу витрат на оплату праці входять такі елементи (рис. 1.3.):

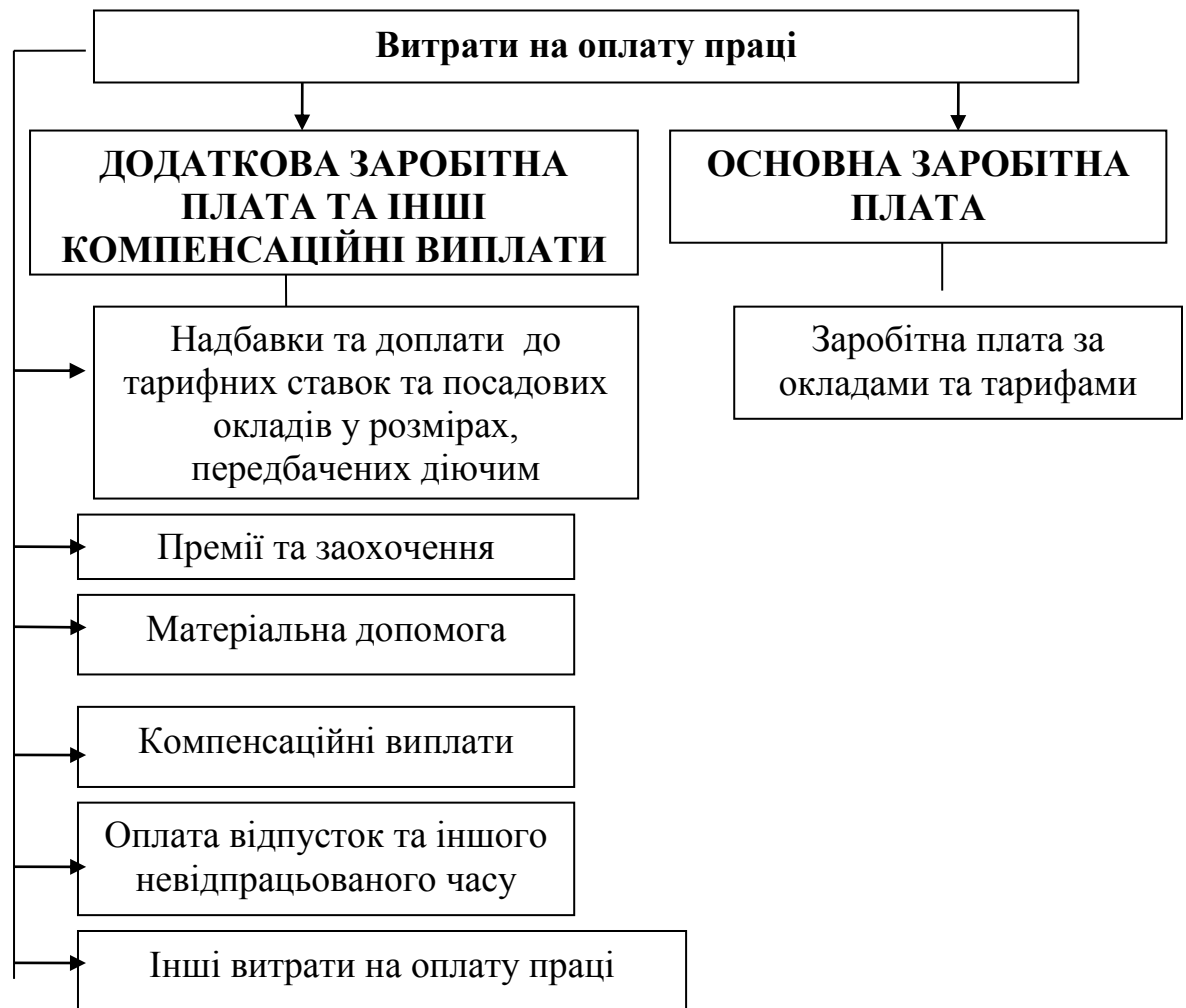


Рис. 1.3. Витрати на оплату праці

Витрати на оплату праці складаються з основної заробітної плати, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат (ДОДАТОК А) [82, 25].

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців, а також суми процентних або комісійних нарахувань в залежності від обсягу доходів (прибутку), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг).

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми за трудові успіхи та винахідливість, за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань та функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До них належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

До витрат на виплату основної заробітної плати належать:

- 1) заробітна плата, нарахована за виконану роботу (відпрацьований час) відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців, незалежно від форм і систем оплати праці, прийнятих на підприємстві;
- 2) вартість продукції, що видається в порядку натуральної оплати працівникам згідно з діючим законодавством.

Законом України „Про оплату праці” передбачена можливість часткової виплати заробітної плати натурою за таких умов [33]:

– можливість натуроплати повинна бути передбачена колективним договором (не домовленістю сторін, яка може носити індивідуальний характер, а саме колективним договором);

- виплати натурою повинні носити частковий характер;
- вартість натуроплати повинна бути еквівалентна оплаті прані в грошовому виразі;
- оплата праці в натуральній формі може здійснюватись лише тими товарами, які не заборонені в якості натуроплати.

До витрат на виплату додаткової заробітної плати належать:

1. Надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством:

- кваліфікованим робітникам, зайнятим на особливо відповідальних роботах, за високу кваліфікаційну майстерність;
- за класність водіям автомобілів, робітникам локомотивних бригад, трактористам-машиністам, робітникам провідних професій та іншим категоріям працівників тих галузей народного господарства, в яких введено такі надбавки та доплати за звання майстра і класи кваліфікації;
- бригадирам з числа робітників, не звільненим від основної роботи, за керівництво бригадами;
- персональні надбавки:
 - керівникам, спеціалістам, службовцям за високі досягнення в праці або за виконання особливо важливих завдань на строк їх виконання;
 - за знання іноземної мови;
 - за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт;
 - доплати до середнього заробітку;
 - за роботу у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах, в багатозмінному та неперервному режимі виробництва, включаючи доплати за роботу у вихідні дні, що є робочими днями за графіком, у нічний час;
 - працівникам, постійно зайнятим на підземних роботах, за нормативний час пересування їх у шахті (руднику) від ствола до місця роботи і назад;
 - інші надбавки і доплати.

2. Премії робітникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів, в тому числі за:

- виконання та перевиконання виробничих завдань;
- виконання акордних завдань у встановлений строк;
- підвищення продуктивності праці, виробітку;
- поліпшення кінцевих результатів господарської діяльності бригади, дільниці, цеху;
- економію сировини, матеріалів, інструментів та інших матеріальних цінностей;
- зменшення простоїв устаткування та за інші якісні показники в роботі підприємств, а також премії, нараховані робітникам із преміального фонду майстра тощо.

3. Винагороди (процентні надбавки) за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи за спеціальністю на даному підприємстві).

4. Оплата праці працівників, які не перебувають у штаті підприємств, за виконання робіт згідно з договорами цивільно-правового характеру; включаючи договір підряду, виконання разових робіт (ремонт інвентарю, побілка і фарбування, робіт з експертизи тощо), за умови, що розрахунки з працівниками за виконану роботу провадять ся безпосередньо цим підприємством. Розмір коштів, спрямованих на оплату праці цих працівників, визначається, виходячи з кошторису на виконання робіт (послуг) за договором і платіжних документів.

5. Оплата за працю у вихідні та святкові (неробочі) дні, в понадурочний час за розцінками, встановленими законодавчими актами.

6. Заробітна плата до кінцевого розрахунку по закінченні року (або іншого періоду) обумовлена системами оплати праці на сільськогосподарських підприємствах.

7. Суми відшкодування втраченого заробітку внаслідок тимчасової втрати

працевдатності до фактичного заробітку у випадках, коли працівник продовжує працювати на підприємстві.

8. Виплати різниці в окладах працівників, працевлаштованим з інших підприємств зі збереженням протягом деякого часу (відповідно до законодавства) розміру посадового окладу за попереднім місцем роботи, а також при тимчасовому заступництві.

9. Процентні або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки (окладу).

10. Оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці, при підсумованому обліку робочого часу і в інших випадках, передбачених законодавством.

11. Суми, нараховані за виконану роботу особам, залученим для роботи на підприємстві згідно зі спеціальними договорами з державними організаціями (на надання робочої сили), які видані безпосередньо цим особам.

12. Оплата прані кваліфікованих робітників, керівників, спеціалістів підприємств, залучених без звільнення від основної роботи для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, для керівництва виробничою практикою студентів, для навчання учнів загальноосвітніх шкіл.

13. Оплата праці студентів вищих навчальних закладів і учнів середніх спеціальних і професійно-технічних навчальних закладів, які працюють на підприємствах у складі студентських загонів.

14. Оплата праці студентів вищих навчальних закладів і учнів середніх спеціальних і професійно-технічних закладів, що проходять виробничу практику на підприємстві, а також оплата праці учнів загальноосвітніх шкіл у період професійної орієнтації, які залучені на тимчасову роботу до посильної праці на період канікул.

15. Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників у межах, передбачених чинним законодавством.

16. Оплата за час вимушеного прогулу або виконання нижчеоплачуваної

роботи у випадках, передбачених чинним законодавством.

17. Вартість безкоштовно наданих працівникам окремих галузей народного господарства (відповідно до законодавства) комунальних послуг, продуктів харчування; витрати на оплату житла, безкоштовно наданого працівникам підприємств відповідно до законодавства (суми грошових компенсацій за ненадання безкоштовно житла, комунальних послуг та інше).

18. Витрати, пов'язані з наданням безкоштовного проїзду працівникам залізничного, авіаційного, морського, річкового, автомобільного транспорту та міського електротранспорту.

19. Вартість безкоштовно наданих предметів (включаючи формений одяг, обмундирування), що залишаються в особистому постійному користуванні, або сума пільг у зв'язку з продажем їх за зниженими цінами.

20. Оплата щорічних і додаткових відпусток відповідно до законодавства, грошових компенсацій за невикористану відпустку.

Якщо на підприємстві створюється резерв для забезпечення виплат відпусток, то до витрат виробництва (обігу) включаються щомісячні відрахування на створення такого резерву, включаючи обов'язкові відрахування на збори на обов'язкове державне пенсійне страхування, обов'язкове соціальне страхування, загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття, індивідуальне страхування. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці;

21. Оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу підліткам.

22. Оплата робочого часу працівників, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються в робочий час відповідно до законодавства.

23. Заробітна плата, яка зберігається відповідно до законодавства за місцем основної роботи за працівниками, залученими на сільськогосподарські та

інші роботи, згідно з відповідними рішеннями уряду.

24. Суми заробітної плати за основним місцем роботи робітникам, керівникам і спеціалістам підприємств за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів.

25. Оплата навчальних відпусток, наданих працівникам, які навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних навчальних закладах, аспірантурах, а також навчаються без відриву від виробництва у вечірніх, заочних загальноосвітніх школах.

26. Суми, виплачені особам, які проходять навчання (підготовку) для роботи на щойно введених в дію підприємствах за рахунок коштів, передбачених у загальних кошторисах будівництва.

27. Оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку, що надаються після кожного дня здавання крові [82, 29].

Витрати, пов'язані з іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами формують:

- оплата простоїв не з вини працівника;
- суми, що виплачуються працівникам, які перебувають у відпустці з ініціативи адміністрації з частковим збереженням заробітної плати;
- суми, що виплачуються працівникам, які брали участь у страйках;
- надбавки і доплати, не передбачені законодавством і понад розміри, встановлені чинним законодавством;
- винагороди за підсумками роботи за рік:
 - винагороди (процентні надбавки) за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи за спеціальністю на даному підприємстві), не передбачені законодавством і понад розміри, встановлені чинним законодавством;
 - винагороди за відкриття, винаходи і раціоналізаторські пропозиції;
 - премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, за створення, освоєння та впровадження нової техніки, за введення в дію в строк і достроково виробничих потужностей та об'єктів будівництва, за

- своєчасну поставку продукції на експорт та інші;
- премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання, в тому числі за:
 - створення, організацію виробництва та виготовлення нових товарів народного споживання;
 - збирання та здачу окремих видів відходів виробництва для вторинного їх використання (збирання та здавання відпрацьованих і пошкоджених абразивних інструментів, відходів твердих сплавів та інше);
 - своєчасне здавання, повернення та повторне використання дерев'яної, скляної та картонної тари;
 - збирання, сортування, зберігання і здавання вторинної сировини;
 - скорочення часу перебування вагонів під навантаженням і розвантаженням, їх щільне навантаження, підвищення рівня маршрутизації перевезення вантажів на залізниці;
 - іншу господарську діяльність відповідно до спеціальних рішень уряду; одноразові заохочення (наприклад, окремих працівників за виконання особливо важливих виробничих завдань, заохочень до ювілейних та пам'ятних дат як у грошовій, так і натуральній формі);
 - виплати підвищеної (диференційної) оплати праці працівникам, які працюють на територіях радіоактивного забруднення, оплати додаткової відпустки, виплата різниці між заробітками при переведенні на нижче оплачувану роботу; видатки по збереженню середньої заробітної плати при звільненні у зв'язку з відселенням. виплата компенсації за час вимушеного простою, що проводяться відповідно до Закону України « Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи;
 - матеріальна допомога (оздоровчі, екологічні та інші виплати);
 - сума наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам;
 - оплата додатково наданих за рішенням трудового колективу (понад передбачених законодавством) відпусток, в тому числі жінкам, які виховують

дітей;

- одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію;
- доплати і надбавки до державних пенсій пенсіонерам, що працюють;
- оплата за навчання в навчальних закладах дітей працівників підприємства;
- вартість путівок на лікування та відпочинок або суми компенсацій, видані замість путівок; екскурсії та мандрівки;
- здешевлення вартості харчування працівників як готівкою, так і за безготівковими розрахунками в їдальнях, буфетах, профілакторіях;
- витрати на погашення позик, виданих працівникам підприємств для поліпшення житлових умов, включаючи кошти для погашення первинних внесків для вступу в житловий кооператив та на індивідуальне будівництво, придбання садових будинків і обзаведення домашнім господарством;
- витрати на благоустрій садівничих товариств (будівництво доріг, енерго- і водопостачання, осушення та інші витрати загального характеру); будівництво гаражів;
- інші виплати, що мають індивідуальний характер (оплата квартири та найманого житла, крім гуртожитків, продовольчих та непродовольчих товарів, включаючи товари, одержані за бартером, продуктових замовлень, проїзних квитків, абонементів у трупи здоров'я, передплати на газети та журнали, протезування, виплати різниці в цінах на паливо або суми компенсації працівникам вартості виданого палива у випадках, не передбачених чинним законодавством, тощо);
- суми прибутку, спрямовані на придбання акцій (для працівників трудового колективу);
- кошти, спрямовані на викуп майна підприємства членами трудового колективу за рахунок коштів підприємства (або коштів, взятих у позику в установах банків, з початку її погашення) з моменту їх персоніфікації;
- витрати у розмірі страхових внесків підприємств, пов'язаних з добровільним страхуванням працівників (від нещасних випадків, безробіття тощо), якщо

договір страхування передбачає виплату обумовленої суми застрахованій фізичній особі незалежно від виникнення страхового випадку по закінченні терміну страхового договору [82, 30-32].

Витрати підприємства формуються і за рахунок доходів працівників, які не відносять до витрат на оплату праці (ДОДАТОК Б).

До складу елемента „Відрахування на соціальні заходи” включають відрахування єдиного внеску на загальнообов’язкове соціальне страхування.

Важливе значення для управління витратами на оплату праці має ефективно організована система їх обліку.

1.3. Організація обліку витрат на оплату праці

Основними завданнями організації обліку праці та її оплати є:

- 1) організація контролю за якістю та кількістю затраченої праці, за виконанням завдань щодо зростання продуктивності праці, за використанням фонду заробітної плати та іншими грошовими коштами, які виділяються для оплати праці працівників підприємства;
- 2) своєчасне і правильне віднесення сум нарахованої заробітної плати і відрахувань органам соціального страхування на собівартість продукції, виконаних робіт, послуг, а також на інші витрати;
- 3) здійснення у встановлені строки всіх розрахунків з персоналом по заробітній платі та інших виплатах;
- 4) збір інформації та групування показників з оплати праці, необхідних для поточного планування, контролю, аналізу та оперативного управління виробництвом, для складання фінансової і статистичної звітності [56, 289].

Виконання цих завдань забезпечується правильно організованим:

- обліком особового складу підприємства;
- обліком робочого часу;
- обліком виробітку продукції та нарахування заробітної плати;
- суворим дотриманням законодавства про працю;

– точним та своєчасним розрахунком з оплати праці [53, 289].

Бухгалтерський облік на підприємстві починається з розробки облікової політики. Основні питання з обліку праці та її оплати, які можуть наводитися в наказі про облікову політику підприємства (табл. 1.2.).

Важливим аспектом облікової політики в частині оплати праці є застосування систем і форм оплати праці на підприємствах, адже правильна їх організація надає можливість достовірно оцінити затрати праці та підвищити її продуктивність.

Таблиця 1.2

Складники облікової політики розрахунків з оплати праці

Організаційний	Методичний	Технічний
порядок організації роботи облікового апарату	вибір способів обліку об'єктів	реалізація способів у документообороті, облікових
- перелік осіб, відповідальних за ведення обліку оплати праці, та їх посадові інструкції; - перелік центрів витрат та сфер відповідальності; - комерційна таємниця та порядок її захисту; - система внутрішнього контролю.	- системи і форми оплати праці, що застосовуються на підприємстві; - перелік робіт, які підлягають нормуванню; - порядок визнання нарахованої суми виплат за поточними зобов'язаннями; - порядок нарахування виплат за невідпрацьований час, премій та інших заохочувальних виплат; - варіант обліку витрат з використанням рахунків всіх класів (0-9); з використанням рахунків всіх класів, крім рахунків класу 8 «Витрати за елементами»; з використанням рахунків всіх класів, крім рахунків класу 9 «Витрати діяльності»); - перелік об'єктів витрат та об'єктів калькулювання.	-робочий план рахунків у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності; -форми первинних документів по розрахунках з оплати праці; -облікові реєстри; -схеми (графіки) документообороту; -вибір технології обробки облікової інформації; -склад, порядок і строки подання внутрішньої звітності; -порядок проведення інвентаризації зобов'язань з оплати праці.

Так, Н. Б. Болотіна та Г. І. Чанишева під системою оплати праці розуміють спосіб обчислення розмірів винагороди, належної виплати працівникам відповідно до витрат праці, а в ряді випадків і до її результатів [8, 31].

О. М. Ярошенко та С. М. Прилипко наводять ширше визначення, указуючи, що система оплати праці – це визначений взаємозв'язок між показниками, що характеризують міру (норму) праці та міру його оплати в межах і понад норми праці, які гарантують одержання працівником заробітної плати відповідно до фактично досягнутих результатів праці (відносно норми), та погодженою між працівником і роботодавцем ціною його робочої сили [63, 23].

Основним документом, який визначає застосування на підприємстві оплати праці, розміри основної, додаткової заробітної плати, преміювання працівників тощо, є Положення про оплату праці на підприємстві [40], яке містить:

- 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 інструкціях по посадах і професіях тарифних ставок і 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;
- визначений стимулюючий показник, шкала преміювання.

Облік праці та її оплати має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, повному використанню робочого часу, зміцненню дисципліни праці, а також правильному обчисленню чисельності працівників для обліку заробітної плати з метою оподаткування. Для цього на підприємстві повинні бути чітко розподілені функції обліку між відділами [53, 299].

Весь процес обліку оплати праці працівників можна поділити на етапи:

- 1) облік особового складу та використання робочого часу;
- 2) облік виробітку продукції і заробітної плати.

Облік використання робочого часу здійснюється в табелях обліку використання часу, річних табельних картках та ін. поряд з цим в необхідних випадках проводяться фотографії робочого дня, хронометражі спостереження та інші одноразові обстеження.

Табель обліку використання робочого часу (типова форма № П-5) – поіменний список усіх працівників відділу, служби чи іншого структурного підрозділу підприємства з відмітками навпроти кожного прізвища про використання працівником робочого часу протягом облікового періоду.

Табель обліку використання робочого часу відкривають щомісяця, а облік у ньому ведуть за кожен день (зміну). Облік явок на роботу і використання робочого часу проводять в таблиці методом суцільної реєстрації. У таблиці фіксують години, відпрацьовані наднормово, у нічний час, у святкові дні.

Облік виконання норм виробітку (норм часу), нормативних завдань здійснюється на підставі первинних документів з обліку виробітку продукції та виконання робіт за звітний період відповідними особами, на яких це покладено (наприклад, нормувальниками, економістами та ін.). В цих документах поряд з іншими про кількість виготовленої продукції відображається також час, встановлений за нормою на виконання обсягу роботи; фактичний час, витрачений на його здійснення, за звітний період визначається за даними табельного обліку.

Найважливішими складниками організації оплати праці є нормування праці, тарифне нормування заробітної плати, розроблення форм і систем оплати праці.

У Кодексі законів про працю України (КЗпП України) визначено, що основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик [40].

Підкреслимо, що введення єдиної тарифної системи у практику організації оплати праці було одним із центральних моментів реформи заробітної плати й означало перехід до міжгалузевого, міжкатегорійного й

міжпрофесійного впорядкування тарифних умов оплати праці осіб, які працюють за наймом як у бюджетній сфері, так і на підприємствах і в установах різних форм власності. Регулювання тарифної оплати праці на підставі єдиної тарифної системи в умовах ринкових відносин може забезпечити соціально справедливий принцип оплати – рівну оплату за працю рівної складності незалежно від форм її прикладення, а також соціальний захист трудящих, яким роботодавець гарантує оплату в розмірі тарифної ставки (окладу) відповідного розряду за виконання норми праці, її кількісних і якісних параметрів. Тобто єдина тарифна система є загальноприйнятою системою оплати праці.

Суть тарифного нормування праці (тарифної системи) полягає у диференціації заробітної плати працівників на підприємстві залежно від складності й умов праці. Складовими цієї системи є наступні показники:

– тарифні сітки встановлюють відповідні співвідношення в оплаті праці працівників різної кваліфікації та є переліком тарифних розрядів і тарифних коефіцієнтів. Тарифний коефіцієнт першого розряду завжди дорівнює одиниці. За першим розрядом тарифікуються прості роботи, виконання яких не потребує професійної підготовки. Коефіцієнти наступних розрядів характеризують ступінь складності праці робітників, що мають такі розряди;

– тарифні ставки та посадові оклади. Абсолютна величина тарифної ставки визначається згідно зі встановленим державою мінімальним розміром заробітної плати, до якої не включають доплати, надбавки та компенсаційні виплати. Оплата праці керівників, спеціалістів і службовців здійснюється за встановленими державою посадовими окладами з урахуванням застосовуваної системи стимулювання високоефективної роботи чи за контрактною (договірною) системою роздержавлених підприємств (організацій) та інших підприємницько-комерційних структур [85, 256];

– тарифно-кваліфікаційні довідники у вигляді Єдиного тарифно-кваліфікаційного довідника робіт і професій робітників, збірника нормативних актів, що містить кваліфікаційні характеристики робіт і професій, згруповані за виробництвами та видами робіт. Він слугує для тарифікації робіт, надання

кваліфікаційних розрядів робітникам, а також для формування навчальних програм підготовки підвищення кваліфікації робітників;

– доплати та надбавки до тарифної заробітної плати [85, 256].

Дискусійним є виклад ст. 97 КЗпП України, де сказано, що оплата праці працівників здійснюється за погодинною, відрядною або іншими системами оплати праці. Тобто в попередній ст. 96 зазначено, що основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, а в наступній статті законодавець вже перераховує інші системи оплати праці, не наводячи при цьому ніякої класифікації. Слід підкреслити, що в більшості підручників з трудового права схожий підхід, аналізується тарифна оплата праці як основа організації праці і, повторюючи положення ст. 97 Кодексу, вказується, що оплата праці в Україні здійснюється за погодинною, відрядною або іншими системами оплати праці [40].

На наш погляд, такий виклад положення щодо системи оплати праці дещо застарілий, так як сучасний етап ринкових перетворень, який переживає Україна, вимагає нової ідеології формування системи оплати праці, що має стати одним із головних стимулів підвищення продуктивності праці й ефективності управління. Таким чином, існує потреба в приведенні норм КЗпП у логічний порядок. Ми вважаємо за доречне введення класифікації системи оплати праці. Пропонуємо в основу цієї класифікації покласти такий критерій, як індивідуалізація праці. І в залежності від нього здійснювати поділ на тарифну та безтарифну.

Справа в тому, що негативне відношення до ставок, що склалися, і окладів обумовлене тим, що вони асоціюються з деяким рівнем кількості та якості праці, перевищення якої для працівника матеріально не вигідно. Порядок, що водночас діє, за якого встановлення міри оплати випереджає визначення міри праці, допускає можливість виплати ставок і окладів без досягнення працівниками відповідних результатів.

Існуючі підходи до організації оплати праці необхідно пристосовувати до ринкових відносин і впроваджувати нові нетрадиційні підходи до побудови

системи оплати праці у зв'язку з тим, що існують недоліки щодо застосування тарифних ставок та посадових окладів:

- стримують зацікавленість працівників у високопродуктивній праці;
- не зацікавлюють працівників у досягненні підприємством високих кінцевих результатів;
- спричиняють зрівнялівку;
- відповідають адміністративно-командним, а не економічним, ринковим методам господарювання;
- суперечать ринковим принципам формування коштів на оплату праці [85, 257].

Це, у свою чергу, створює передумови для наукового аналізу безтарифної система оплати праці. Зокрема, Шелешкова С., Спасенко Ю. наголошують на тому, що в умовах оплати праці за тарифними ставками і окладами досить складно позбавитися від зрівнялівки, подолати протиріччя між інтересами окремого працівника і всього колективу. В якості можливого варіанта вдосконалення організації та стимулювання праці розглядають безтарифну систему оплати праці, яка знайшла застосування на багатьох підприємствах в умовах переходу до ринкової економіки [84, 9]. При даній системі заробітна плата всіх працівників підприємства від директора до робочого являє собою частку працівника у фонді оплати праці чи всього підприємства або окремого підрозділу. У цих умовах фактична величина заробітної плати кожного працівника залежить від ряду факторів:

- кваліфікаційного рівня працівника;
- коефіцієнта трудової участі (КТУ);
- фактично відпрацьованого часу.

Така система міняє пропорції розподілу фонду оплати праці: при одному і тому ж рівні кваліфікації заробіток одних робітників може збільшитися, інших – зменшитися. У результаті забезпечується соціальна справедливість у розподілі заробітку між працівниками, що не можна досягти при тарифній системі.

Удосконалюючи або будуючи основні організаційні положення бухгалтерського обліку операцій із заробітною платою, підприємства мають обґрунтовано та виважено підходити до вирішення даного питання, враховувати напрацьовані наукові результати попередніх досліджень. Розробляючи внутрішні документи (положення про оплату праці, преміювання тощо), варто:

- розширити застосування практики використання персоніфікованих ставок і окладів найкваліфікованішим робітникам, зорієнтованим на зростання продуктивності праці;
- врахувати галузеву особливість, зокрема, виявити специфічні фактори оцінки роботи для методів бальної системи преміювання для кожної категорії персоналу, підсиливши регуляторні і стимулюючі функції заробітної плати;
- до переліку факторів і критеріїв оцінки умов нарахування премій варто внести рівні кваліфікації, ступені відповідальності за виконану роботу, рівень майстерності, ініціативність, стаж роботи тощо. Тобто критерії, що відповідають сучасному стану, тактичним та стратегічним планам діяльності і засобам управління.

У цілому, одним із важливих напрямів удосконалення організації бухгалтерського обліку операцій із заробітною платою є зниження частки документообороту через запровадження багатоденного і накопичувального формату документування, застосування типових форм документів, що пристосовані до використання в умовах застосування комп'ютерних технологій. Зауважимо, що наступні реформи організації бухгалтерського обліку операцій з оплати праці мають реалізуватися через зростання вартості трудових ресурсів, через встановлення єдиних умов відтворення трудових ресурсів незалежно від форм власності; зростання тарифної частки у заробітній платі; зростання частки мінімальної заробітної плати у середній заробітній платі, через удосконалення механізмів державного регулювання оплати праці.

1. З-поміж проблем, безпосередньо пов'язаних з відбудовою економіки України, її трансформацією на ринкових засадах, винятково важлива роль належить формуванню нової системи організації заробітної плати. Слід зазначити, що витрати роботодавців на робочу силу формуються в основному за рахунок двох складових: витрат на оплату праці та відрахувань до соціальних фондів.

Не можна вважати достатнім існуючий рівень (менше 1 грн. на одного працівника) витрат підприємств на професійну підготовку та перепідготовку кадрів. Зміни у структурі витрат працівників на робочу силу свідчать про те, що складне фінансове становище підприємств спонукає роботодавців скорочувати обсяги коштів, спрямованих на стимулювання праці.

Як свідчить досвід країн з розвинутою ринковою економікою, у сучасних умовах вартість робочої сили виявляє тенденцію до зростання.

2. Важливе значення для управління витратами на оплату праці має ефективно організована система їх обліку. Основними завданнями організації обліку праці та її оплати є:

- 1) організація контролю за якістю та кількістю затраченої праці, за виконанням завдань щодо зростання продуктивності праці, за використанням фонду заробітної плати та іншими грошовими коштами, які виділяються для оплати праці працівників підприємства;
- 2) своєчасне і правильне віднесення сум нарахованої заробітної плати і відрахувань органам соціального страхування на собівартість продукції, виконаних робіт, послуг, а також на інші витрати;
- 3) здійснення у встановлені строки всіх розрахунків з персоналом по заробітній платі та інших виплатах;
- 4) збір інформації та групування показників з оплати праці, необхідних для поточного і наступного планування, контролю, аналізу та оперативного управління виробництвом, для складання фінансової і статистичної звітності.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

2.1. Облік витрат на основну заробітну плату

У законодавстві України поняття „винагорода за працю”, „оплата праці” і „заробітна плата” тотожні. Цей термінологічний нюанс має важливе практичне значення, оскільки поняття „оплата праці” у багатьох випадках включає в себе і виплати, безпосередньо не пов’язані з кількістю та якістю праці або конкретною роботою, яку виконує працівник. Тільки основна заробітна плата завжди безпосередньо пов’язана з виконаною роботою відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування чи посадових обов’язків).

Основна заробітна плата – це форма оплати праці, що є обов’язковою. Тобто всі підприємства, незалежно від форми власності і виду діяльності, укладаючи трудовий договір з найманими працівниками, зобов’язуються виплачувати їм заробітну плату на умовах, визначених трудовим договором. Трудовий договір може бути укладено у письмовому вигляді, хоча на практиці

роль такого договору зазвичай виконує наказ про зарахування працівника у штат підприємства. Бухгалтерів важливо пам'ятати, що на цьому етапі для нього ще нема поля діяльності, оскільки нема об'єкта бухгалтерського обліку. Адже сам собою договір (наказ) ще не є підставою для нарахування заробітної плати. Лише коли працівник виконає свою частину зобов'язань (визначену договором роботи), і це буде підтверджено відповідними документами, у підприємства виникне зобов'язання з виплати заробітної плати і, отже, з'явиться об'єкт бухгалтерського обліку [10, 113].

Таким чином, основна заробітна плата – це обов'язкова для всіх підприємств (роботодавців) форма оплати праці найманих працівників.

Розміри основної заробітної плати своїм працівникам на більшості підприємств встановлюють самостійно, розробляючи системи оплати праці та включаючи їх до колективного договору. Держава лише встановлює розмір мінімальної заробітної плати та деякі інші гарантії з метою захисту прав працівників.

Відповідно до Закону України „Про оплату праці” основна заробітна плата виплачується працівникам за виконану ними роботу згідно з визначеними нормами праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків) і встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів), відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для фахівців [33].

Заробітну плату працівникам підприємство виплачує регулярно двічі на місяць - аванс та остаточний розрахунок за місяць через проміжок часу, який не перевищує 16 календарних днів, відповідно до графіків виплати заробітної плати, затверджених додатками до колективного договору для Генеральної дирекції і кожної філії окремо.

Виплата заробітної плати працівникам Підприємства проводиться у грошовому виразі. В окремих випадках частина заробітної плати, але не більше як 20% нарахованої суми, за письмовою заявою працівника може виплачуватися в натуральній формі (продуктами харчування та товарами народного споживання) за цінами, не нижчими за їх собівартість.

Згідно із Законом про оплату праці основою організації оплати праці є тарифна система. Застосування цієї системи забезпечує диференціацію та регулювання рівня заробітної плати залежно від кваліфікації працівників, складності робіт і функцій, які вони виконують, інтенсивності, характеру й умов праці, галузі виробництва, форм оплати праці, що їх застосовують.

Основними елементами тарифної системи є:

- тарифні сітки;
- тарифні ставки;
- схеми посадових окладів;
- тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники).

Тарифна сітка – це шкала коефіцієнтів, що визначають співвідношення тарифних ставок працівників різних розрядів. Співвідношення між тарифними ставками крайніх – найвищого і найнижчого – тарифних розрядів називають діапазоном тарифної сітки. Цей діапазон визначається наявністю на підприємстві робіт різної складності.

Тарифну сітку формують на основі тарифної ставки робітника першого розряду, розмір якої повинен перевищувати законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати.

Тарифні сітки та схеми посадових окладів розробляють безпосередньо на підприємстві, їх оформляють як невід'ємну складову частину колективного договору або у формі додатків до нього (положення про оплату праці, положення про преміювання тощо), затверджує власник або орган, який він уповноважив, та погоджують із профспілковим комітетом (чи іншим органом, уповноваженим представляти трудовий колектив).

Форми оплати праці на підприємстві: погодинна; погодинно-преміальна; відрядна; відрядно-преміальна; акордна; індивідуальна; колективна.

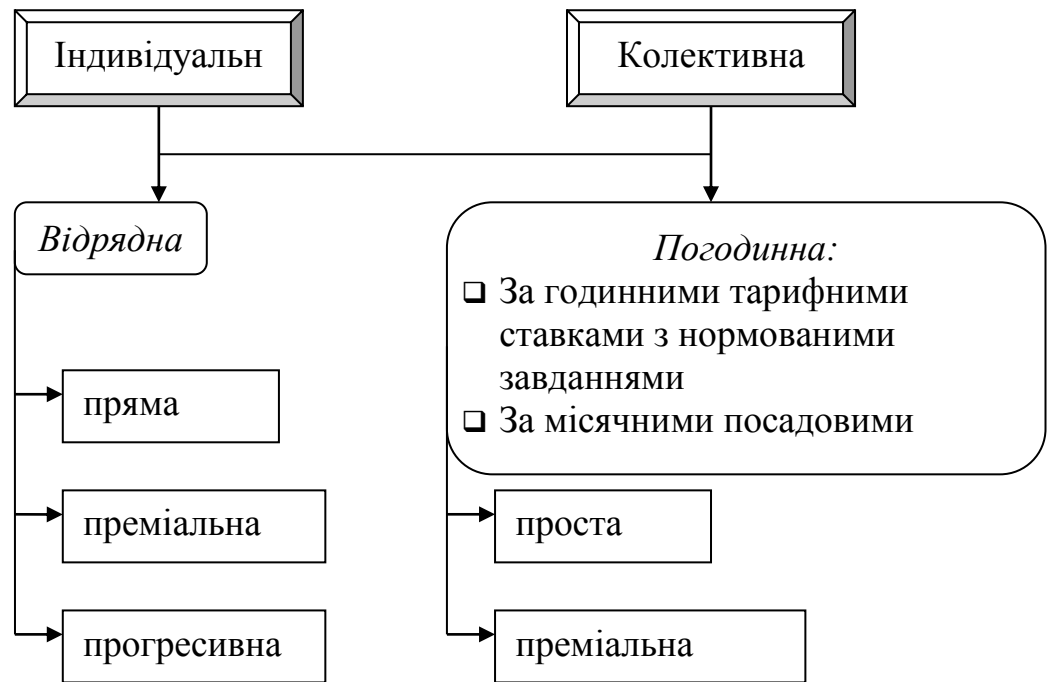


Рис. 2.1. Схема основних форм та систем оплати праці

Вони встановлюються відповідно до категорій працівників. Оплата праці та матеріальне стимулювання голови правління та керівників філій регламентуються контрактом.

Посадові оклади (тарифні ставки) працівників підприємства встановлюються згідно із Схемою посадових окладів (тарифних ставок). Методика нарахування оплати праці працівникам підприємства залежить від виду, форми і системи.

При погодинній формі оплати праці її розмір визначають відповідно до відпрацьованого часу і тарифної ставки (окладу). За умови помісячної оплати праці (штатний розпис, контракт) місячний заробіток працівника визначається твердою місячною ставкою (окладом). У цьому випадку заробіток не залежить від кількості робочих днів за календарем або графіком роботи. Якщо працівник не відпрацював повний розрахунковий період, оплата проводиться пропорційно фактично відпрацьованому часу.

При погодинній оплаті праці основним документом, що служить для нарахування заробітної плати, є таблиць. У цьому випадку для розрахунку

погодинного заробітку працівника досить знати його розряд, годинну тарифну ставку даного розряду і кількість відпрацьованих годин у таблиці.

Розмір заробітної плати розраховують так (рис. 2.2):

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Сума заробітної плати} \\ \text{за місяць (грн.)} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Тарифна ставка} \\ \text{(грн/год.)} \end{array}} \times \boxed{\begin{array}{c} \text{Час, відпрацьований} \\ \text{протягом місяця (год.)} \end{array}}$$

Рис. 2.2. Розрахунок заробітку при погодинній оплаті праці

Оплата праці за посадовим окладом заробітна плата розраховується на підставі середньоденного окладу так (рис. 2.3):

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Сума заробітної} \\ \text{плати за} \\ \text{посадовим} \\ \text{окладом за} \\ \text{місяць} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Посадовий} \\ \text{оклад} \\ \text{(грн.)} \end{array}} \times \boxed{\begin{array}{c} \text{Кількість відпрацьованих за} \\ \text{місяць днів (дні)} \\ \hline \text{Кількість робочих днів у місяці} \\ \text{згідно із графіком роботи (дні)} \end{array}}$$

Рис. 2.3. Розрахунок заробітку за посадовим окладом

Приклад. Посадовий оклад працівника 10200 грн. Робочих днів у звітному місяці 25, з них відпрацьовано 21 день. Середньоденний заробіток – 48 грн. (10200 грн.: 25). Сума погодинного заробітку – 8568 грн. (48грн. x 21).

При погодинній оплаті праці працівників встановлюються норми обслуговування закріпленого за ними устаткування або нормовані виробничі завдання на певний період часу, або нормативи чисельності працівників для виконання окремих функцій чи обсягів робіт.

За умови відрядної форми оплати праці її розмір залежить від виробітку, який характеризується обсягом господарської діяльності (виконаними роботами та наданими послугами) та розцінок, визначених на підприємстві. При відрядній системі працівник за кожну одиницю продукції (робіт, послуг) отримує оплату, яка дорівнює відрядній розцінці, незалежно від того, виконана чи перевиконана норма виробітку [82, 228].

При відрядній оплаті праці й індивідуальному виконанні робіт заробіток робітника визначається шляхом множення кількості виготовлених виробів (обсягу виконаних робіт, послуг), зазначених у відповідних первинних документах, на встановлену розцінку за одиницю роботи.

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Сума заробітної плати за} \\ \text{місяць за відрядними} \\ \text{розцінками (грн.)} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Відрядна розцінка} \\ \text{(грн/год.)} \end{array}} \times \boxed{\begin{array}{c} \text{Виробіток за місяць} \\ \text{(н./год.)} \end{array}}$$

Рис. 2.4. Розрахунок заробітку при відрядній оплаті праці

В умовах бригадної форми організації праці заробітна плата і премії нараховуються всій бригаді, а потім обчислена сума розподіляється між членами бригади пропорційно кількості відпрацьованого кожним робітником часу з урахуванням його кваліфікації (розряду). Для цього роблять розрахунок в такій послідовності:

- 1) множенням відпрацьованої кількості годин кожним робітником на їх погодинні тарифні ставки і підсумовуванням цих добутків знаходять заробіток бригади по тарифних ставках;
- 2) визначається відношення суми відрядного заробітку бригади до заробітної плати її членів по тарифних ставках (коефіцієнт приробітку);
- 3) множенням заробітку по тарифній ставці кожного члена бригади за фактично відпрацьований час на коефіцієнт приробітку знаходять відрядний заробіток окремих членів бригади.

Відрядно-преміальна оплата праці передбачає додаткове заохочення працівників шляхом нарахування премій за виконання норми та виготовлення продукції понад встановлену норму.

Акордна оплата праці визначається з розрахунку калькуляції (домовленості) за всю роботу перед її початком, між замовником і працівником (колективом працівників). Коли виникає необхідність скорочення термінів виконання робіт, використовують акордно-преміювальну систему, яка передбачає виплату премії при довгостроковому виконанні робіт. Як правило. Акордно-відрядна оплата праці є колективною. В такому разі заробіток розподіляється між працівниками, які виконують роботу, пропорційно відпрацьованому кожним працівником часу та згідно з присвоєним йому розрядом (коефіцієнтом трудової участі, кваліфікаційним балом).

Підходи та методи нарахування заробітної плати робітникам в умовах колективної організації праці мало чим відрізняються від умов оплати при індивідуальній її організації. Особливості полягають у системі розподілу загального колективного заробітку на основі коефіцієнта трудової участі (КТУ). Основне завдання при розподілі колективного заробітку або премії – це обґрунтоване визначення КТУ, який би врахував не тільки результати праці, а й особисті здібності робітника. КТУ повинен визначати особистий внесок робітника у колективні результати роботи бригади [30, 173].

Коефіцієнти трудової участі (КТУ) представляють узагальнену кількісну оцінку трудового внеску кожного члена бригади (у залежності від продуктивності і якості роботи, сполучення професій, виконання більш складних робіт і т.п.). З використанням КТУ розподіляється відрядний приробіток, премії, економія по фонду оплати праці (отримана в результаті сполучення професій і ін.). Як базове значення КТУ приймається як одиниця. При розподілі відрядного приробітку він може коливатися від 0,5 до 1,5; при розподілі колективної премії – від 0 до 1,5.

Висококваліфікованим робітникам, які обслуговують, ремонтують і налагоджують особливо складне обладнання, встановлюються підвищені тарифні ставки, підставою для визначення яких є перелік особливо складного обладнання та перелік професій робітників, зайнятих ремонтом та налагодженням особливо складного обладнання.

Окремим висококваліфікованим робітникам, які зайняті на особливо важливих і відповідальних роботах, замість надбавок за професійну майстерність можуть встановлюватися місячні оклади, що є вищими за діючі, але не більше ніж у 2 рази.

Синтетичний облік розрахунків з робітниками та службовцями з оплати праці підприємства здійснюють на пасивному рахунку 66 „Розрахунки за виплатами працівника” (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Організація синтетичного обліку заробітної плати

За кредитом рахунка 661 „Розрахунки за заробітною платою” на підставі Зведеної відомості відображають суми нарахованої працівникам основної, а за дебетом – утримання із заробітної плати, суми виплаченої заробітної плати, а також депонована заробітна плата.

Об’єктом контролю управлінської системи є формування та використання фонду оплати праці. Після того, як фонд заробітної плати вже сформувався за результатами праці за місяць проводиться аналіз відхилень від планового фонду. Цю інформацію використовують та методами економічного аналізу визначають основні фактори відхилень фактичного фонду заробітної плати від планового, але таким чином, можна оцінити лише роботу підприємства у цілому. Виправити становище неможливо, проте є можливість розробити систему заходів по попередженню перевищення фонду заробітної плати на майбутнє. Важливу інформацію містить у собі кореспонденція рахунків по нарахуванню заробітної плати. За кредитом рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” вказують суми заробітної плати, що нараховують всім

категоріям персоналу, а за дебетом – віднесення заробітної плати на відповідні рахунки обліку:

- 23 „Основне виробництво” – робітникам основного виробництва, обслуговуючих цехів (автотранспорт, ремонтно-механічний цех, парокотельня).
- 91 „Загальновиробничі витрати” – цеховому персоналу, наладчикам.
- 92 „Загальногосподарські витрати” – адміністративно-управлінському персоналу підприємства.
- 93 „Витрати на збут” – працівникам за реалізацію продукції.

Зіставляючи заробітну плату за кошторисом і фактично віднесену на той чи інший рахунок, роблять висновок про ефективність використання фонду оплати праці. Одним її показників в системі показників бухгалтерського обліку є співвідношення основної та додаткової заробітної плати. Управління персоналом і заробітною платою вимагає такого мінімального обсягу інформації (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Інформація, яку формують на підставі облікових
даних з праці та її оплати [65, 262]**

№ з/п	Інформація	Хто готує	Періодичність	Форма	Кому надається
1	Відпрацьований та невідпрацьований час	Т, ВПіЗ	раз на тиждень	звіт	А, Л, П, Ф
2	Продуктивність праці робітників	П, ВПіЗ	місяць	таблиця	А, Л
3	Системи і форми оплати праці	ВПіЗ	місяць	таблиця	А, Л
4	Ефективність організації праці	ВПіЗ, Л	місяць	таблиця	А
5	Нормування праці	ВПіЗ, Н	місяць	таблиця	А, В, П
6	Фонд заробітної плати та його використання за структурними підрозділами	ВПіЗ, П, Б	місяць	таблиця	А, Л
7	Умови праці та техніка безпеки	ТБ	місяць	таблиця	А
8	Системи преміювання та їх ефективність	ВПіЗ, П	місяць	таблиця	А
9	Трудомісткість продукції: - за відпрацьованим часом: - за заробітною платою	ВПіЗ, П, Б	місяць місяць	таблиця таблиця	А А, Ф

10	Відхилення від норм по заробітній платі	ВПіЗ, П, Б	щоденно чи раз на тиждень	таблиця	ВПіЗ, Ф, А
11	Зміни норм заробітної плати	Л, В, Б	-//-	таблиця	ВПіЗ, Ф, А
12	Статистичні дані про використання робочого часу	Л, В, Б,	місяць	графіки, діаграми	А, ВПіЗ, Ф
13	Кадри: склад і використання	П, ВК	місяць	звіт	А, ВПіЗ

Умовні позначки: ВПіЗ - відділ праці та заробітної плати; Т – табельники; ТБ -відділ техніки безпеки; ВК - Відділ кадрів; Н - нормування

Контроль за фондом заробітної плати по підприємству здійснюють за даними зведених звітів бухгалтерії в розрізі категорій, видів нарахувань та стягнень, рахунків бухгалтерського обліку, видів продукції. Ця інформація повинен використовувати не тільки відділ праці та заробітної плати, але й інші підрозділи системи управління. Вказаний перелік основної інформації можна розширювати за рахунок внесення інших показників, що характеризують склад працівників, робочий час та оплату праці.

2.2. Облік витрат на додаткову заробітну плату

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій (ДОДАТОК Б).

Порядок нарахування заробітної плати при виконанні робіт різної кваліфікації, при суміщенні професій (посад) і виконанні обов'язків тимчасово відсутнього працівника, а також порядок нарахування деяких інших виплат наводиться в таблиці 2.2 [40].

Таблиця 2.2

Порядок нарахування деяких виплат з оплати праці відповідно до КЗпП

Стаття КЗпП	Характер виплат	Методика (спосіб, порядок) розрахунку
102	Оплата праці за сумісництвом	Працівники, які працюють за сумісництвом, одержують заробітну плату за фактичну виконану роботу.
104	Оплата праці при виконанні робіт різної кваліфікації	При виконанні робіт різної кваліфікації праця погодинних робітників, а також службовців оплачується за роботою вищої кваліфікації, праця робітників відрядників, за розцінками, встановленими для роботи, яка виконується.
105	Оплата праці при суміщенні професій (посад) і виконанні обов'язків тимчасово відсутнього працівника	Працівникам, які виконують на тому ж підприємстві, поряд зі своєю основною роботою, обумовленою трудовим договором, додаткову роботу за іншою професією (посадою) або обов'язки тимчасово відсутнього працівника без звільнення від своєї основної роботи, проводиться доплата за суміщення професій (посад) або виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника. Розмір доплат встановлюється на умовах, передбачених у колективному договорі.
106	Оплата роботи в понадурочний час	При погодинній системі оплати праці робота в понадурочний час оплачується у подвійному розмірі, а при відрядній – виплачується доплата у розмірі 100% від тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації за всі відпрацьовані години.
107	Оплата роботи у святкові і неробочі дні	Робота у святкові та неробочі дні оплачується у подвійному розмірі: - відрядникам – за подвійними відрядними розцінками; - працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними тарифами, - в розмірі подвійної годинної або денної ставки;

Закінчення табл.2.2

Стаття КЗпП	Характер виплат	Методика (спосіб, порядок) розрахунку
		- працівникам, які отримують місячний оклад, - в розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота в ці дні проводилась в межах
		місячної норми робочого часу, та в розмірі подвійної годинної або денної ставки понад окладу, якщо робота проводилась понад місячну норму.
108	Оплата роботи у нічний час	Робота в нічний час оплачується у підвищеному розмірі, встановленому генеральною (колективною) угодою та колективним договором. Цей договір не повинен бути нижчим, ніж 20 відсотків тарифної ставки (окладу) за кожен годину роботи в нічний час.
109	Оплата праці за незакінченим відрядним нарядом	В разі, коли працівник залишає відрядний наряд незакінченим з незалежних від нього причин, виконана частина роботи оплачується за оцінкою, визначеною за погодженням сторін відповідно до існуючих норм та розцінок.

Чинне законодавство надає право підприємствам та організаціям самостійно обирати і встановлювати системи оплати праці, що є найдоцільнішими у конкретних умовах роботи. Вид, система оплати праці, розміри тарифних ставок, окладів, умови введення доплат і надбавок, премій, винагород та інших заохочувальних компенсаційних і гарантійних виплат встановлюють підприємства, установи, організації самостійно на основі угод. Останні укладають на державному (генеральна угода), галузевому (галузева угода), регіональному (регіональна угода) та виробничому (колективний договір) рівнях (Закон про колективні договори і КЗпП) [34].

У ряді випадків, які можна розглядати як особливі умови праці, оплату праці здійснюють із застосуванням системи доплат і надбавок. Відхиленнями від нормальних умов праці слід вважати: виконання робіт різної кваліфікації, суміщення професій, роботу в понаднормовий час, у святкові дні, роботу у важких і шкідливих умовах тощо. При цьому передбачено встановлення підвищеної оплати праці у вигляді додаткової заробітної плати.

Чинне законодавство надає підприємствам можливість самостійно встановлювати розміри доплат і надбавок. Але у будь-якому випадку, коли рівень доплат і надбавок, встановлено законодавчо, його розглядають як мінімальний. Підприємства не можуть вводити доплати та надбавки нижче від встановленого рівня. Максимальний рівень доплат і надбавок до основної оплати праці працівників не обмежується і залежить лише від обсягу та якості виконаних робіт, умов праці. Умови встановлення і виплат доплат, надбавок має бути зафіксовано у колективному договорі підприємства або у розробленому на ньому Положенні про оплату праці.

Підприємствам надано право самим встановлювати види, форми, розміри різних доплат і надбавок. Але й при введенні нових видів доплат і надбавок за ті чи інші умови праці треба прагнути, щоб це не призводило до відриву зарплати від результатів трудової діяльності.

При укладанні своїх колективних договорів підприємства мають право розширити або звужити діючий перелік робіт з умовами праці, що відхиляються

від нормальних. Основою для розширення чи звуження переліку має бути оцінка фактичних умов праці на відповідних робочих місцях.

Згідно Колективного договору на досліджуваному підприємстві запроваджено такі доплати та надбавки (табл. 2.3):

Таблиця 2.3

Доплати та надбавки встановлені Колективним договором

Найменування доплат і добавок	Розміри доплат і надбавок
Доплати	
За роботу в нічний час	20 відсотків годинної тарифної ставки (посадового окладу) за кожну годину роботи в нічний час (нічним вважається час з 10 годин вечора до 6 годин ранку).
За виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника	До 100 відсотків тарифної ставки (посадового окладу) відсутнього працівника, виходячи з обсягів виконаних робіт.
За роботу у важких і шкідливих та особливо важких і шкідливих умовах праці	За роботу важких і шкідливих умовах до 12 відсотків; за роботу в особливих важких і шкідливих умовах праці до 24 відсотків тарифної ставки (посадового окладу) за фактично відпрацьований в цих умовах час. За роботу на підземних об'єктах зв'язку до 12 відсотків тарифної ставки (посадового окладу). Конкретні розміри доплат встановлюються на основі атестації робочих місць, оцінки умов праці на цих робочих місцях. При раціоналізації робочих місць та поліпшенні умов праці доплати зменшують або відмінюють.
За керівництво бригадами (бригадиру, не звільненому від основної роботи)	Залежно від кількості робітників у бригаді: - до 10 чол. – до 15% тарифної ставки (посадового окладу бригадира); - понад 10 чол. – 20% тарифної ставки (посадового окладу бригадира); - понад 25 чол. – до 35% тарифної ставки (посадового окладу бригадира). Ланковим, якщо чисельність ланки перевищує 5 осіб, доплата встановлюється в розмірі до 50 % відсотків відповідної доплати бригадиру.
За розділеним робочим днем на дві частини (з перервою в роботі понад 2 години)	Встановлюється робітниками, які зайняті обслуговуванням населення – в розмірі 30 відсотків тарифної ставки (посадового окладу). Час внутрішньої перерви в робочий час не враховується.
За суміщення професій (посад)	Доплата максимальними розміри не обмежується і визначається наявністю одержаної економії за тарифними ставками (посадовими окладами) суміщуваних працівників.
За розширену зону обслуговування або збільшення обсягів	Доплати одному працівнику максимальними розмірами не обмежуються. Їх розмір визначається наявністю економії, отриманої за тарифними ставками (окладами), які б могли

робіт	виплачуватися за умови нормативної чисельності працюючих.
За роботою під водою	Відповідно до листа МЗ СРСР від 26.10.87 №288 – д.
За роз'їзний характер роботи	Доплата виплачується відповідно до положення.
За роботу з ненормованим робочим днем водіям легкових автомобілів, водіям автобусів та мікроавтобусів	До 25 відсотків встановленої тарифної ставки за відпрацьований час
Надбавки	
За високі досягнення в праці	До 50 відсотків посадового окладу згідно з Положенням.
За роботу в умовах режимних обмежень	Встановлюється згідно з постановою Кабінет Міністрів України №414 від 15.06.94 р.
За виконання особливо важливої роботи на певний термін	До 50 відсотків посадового окладу згідно з Положенням .
За застосування в роботі іноземної мови	За застосування однієї мови – в розмірі 10 відсотків тарифної ставки (посадового окладу); двох і більше – 15 відсотків тарифної ставки (посадового окладу). Згідно Положення .
За високу професійну майстерність робітниками	Диференційовані надбавки до тарифних ставок робітників: III р. – до 12 відсотків; IV р. – до 16 відсотків; V р. – до 20 відсотків;
	VI р. і вище – до 24 відсотків; 1 клас – до 24 відсотків; 2 клас – до 20 відсотків.
За класність водіями легкових і вантажних автомобілів, автобусів	Водіям II класу – 10 відсотків тарифної ставки за відпрацьований час; водіям I класу – 25 відсотків встановленої тарифної ставки за відпрацьований час.

Надбавки за високі досягнення в праці та за виконання особливо важливої роботи на певний термін встановлюються керівникам, професіоналам, фахівцям та технічним службовцям за рахунок і в межах фонду оплати праці. Кожна надбавка встановлюється в розмірі до 50 відсотків посадового окладу працівника за фактично відпрацьований час. Конкретний розмір надбавок залежить від складності виконуваної роботи та результативності праці. Встановлюється переважно тим категоріям працівників, у яких є показники виміру цих досягнень (план, завдання, ін.) і зміст праці яких характеризується більшою стабільністю виконуваних завдань.

Надбавка за виконання особливо важливої роботи на певний термін встановлюється керівникам, професіоналам, фахівцям та технічним службовцям лише на період її виконання.

До переліку особливо важливих робіт, за які встановлюється надбавка, відносяться:

- удосконалення і впровадження прогресивних технологій, передових методів і форм організації праці, керівництво окремим напрямом роботи;
- розробка та впровадження організаційних заходів, спрямованих на зменшення дебіторської заборгованості, виконання завдань щодо надходження коштів за продукцію;
- засвоєння нового технологічного обладнання, нової техніки, нових послуг;
- якісне виконання робіт з будівництва, монтажу і ремонту обладнання та інших об'єктів;
- ведення військового обліку військовозобов'язаних і призовників та бронювання військовозобов'язаних;
- реалізація заходів з підготовки та проведення приватизації.

Працівникам, які володіють іноземною мовою і застосовують її у практичній роботі, встановлюється надбавка до посадового окладу за знання однієї мови в розмірі 10%, двох і більше – 15%.

Обсяг коштів, які спрямовуються на преміювання, визначається щомісячно, виходячи з фінансових можливостей. З метою посилення колективної та особистої зацікавленості у досягненні найбільш високих кінцевих результатів роботи колективам виробничих підрозділів філій може виділятися загальна сума премії. Виділена сума премії розподіляється між працівниками підрозділу відповідно до їх особистого внеску в загальні результати праці.

Основою для нарахування і виплати премії є щомісячні дані статистичної і бухгалтерської звітності та оперативного обліку наростаючим підсумком з початку року. Розмір премії залежить від фактичних результатів роботи та доведеного кошторису фінансування.

Премія за основними результатами господарської діяльності нараховується працівникам на заробітну плату з урахуванням доплат та надбавок до посадових окладів і тарифних ставок за:

- виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника;
- розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт;
- роботу в важких, шкідливих і особливо шкідливих умовах праці;
- роботу в нічний час;
- суміщення та заміщення професій (посад);
- за роботу у святкові дні (в одинарному розмірі);
- керівництво бригадою, ланкою (працівникам, не звільненим від основної роботи);
- ненормований робочий день водіям легкових автомобілів, автобусів (мікроавтобусів), пересувної вимірювальної лабораторії;
- роботу з розділеним робочим днем;
- високу професійну майстерність;
- високі досягнення в праці;
- виконання особливо важливої роботи на певний термін;
- застосування іноземної мови;
- роботу в умовах режимних обмежень;
- класність водіям автомобілів, автобусів (мікроавтобусів);
- за роботу під водою;
- роботу в профспілковій організації працівникам не звільненим від основної роботи, які перебувають на виборних посадах.

Преміювання працівників проводиться за рахунок коштів фонду оплати праці. Премія виплачується працівникам, які безпосередньо брали участь у вирішенні питань технічного переоснащення, реконструкції, розширення діючих та будівництва нових об'єктів зв'язку, у виконанні й організації проектних, будівельно-монтажних і пусконаладжувальних робіт, розробці проектно-кошторисної документації, у комплектації об'єктів відповідним обладнанням та матеріалами, у проведенні технічного нагляду.

За зразкове виконання трудових обов'язків, підвищення продуктивності праці, творчої ініціативи, винахідливість у роботі, передання передового досвіду роботи іншим працівникам, за багаторічну

сумлінну працю та з нагоди державних і професійних свят працівники можуть заохочуватися шляхом преміювання до 2-х посадових окладів або нагороджуватися цінними подарунками. Застосування зазначених видів заохочення здійснюється у порядку передбаченому Правилами внутрішнього трудового розпорядку.

Виплата премії за участь у впровадженні нової техніки або сприяння йому здійснюється відповідно до Положення про порядок організації робіт з впровадження нової техніки і технологій та преміювання працівників і структурних підрозділів за виконані роботи, затвердженого відповідним наказом.

Виплата премії за сприяння винахідництву та раціоналізації проводиться відповідно до Положення про раціоналізаторську діяльність

Згідно Закону України від 15 листопада 1996 року „Про відпустки” всі громадяни, зайняті суспільно-корисною працею, незалежно від форм власності і форм господарювання, які перебувають у трудових відносинах і підлягають державному соціальному страхуванню, мають право на одержання щорічної оплачуваної відпустки [31].

Відпусткою визнається вільний від роботи час протягом встановленої законом або угодою сторін кількості днів з виплатою заробітної плати або без її збереження.

Встановлюють такі види відпусток (рис. 2.6):

- щорічні відпустки;
- додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;
- творчі відпустки;
- соціальні відпустки;
- відпустки без збереження заробітної плати.

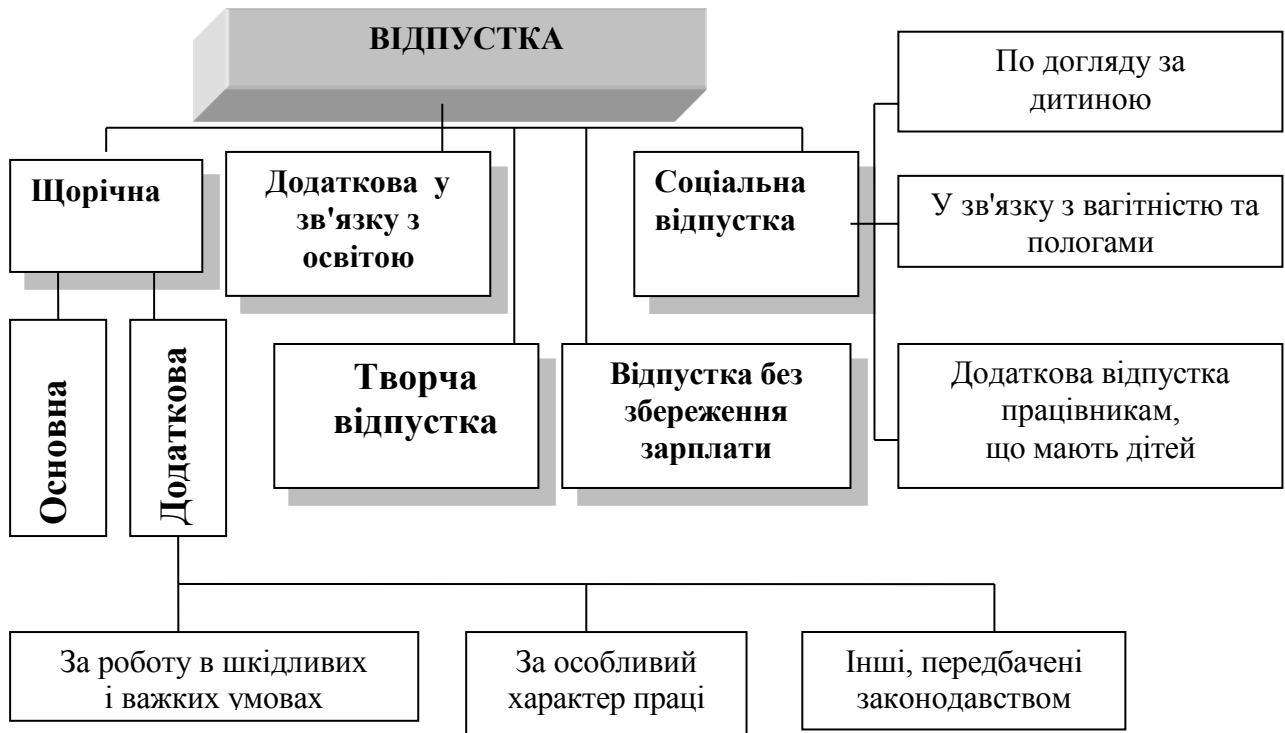


Рис. 2.6. Види відпусток

Законодавством, колективними договорами, угодами та трудовими договорами можуть встановлюватися інші види відпусток.

Щорічну основну і щорічні додаткові відпустки ще називають трудовими відпустками. Щорічна основна відпустка надається працівникам тривалістю не менш як 24 календарні дні за відпрацьований робочий рік, який відлічується з дня укладення трудового договору.

Щорічні відпустки надаються працівникам відповідно до Закону України „Про відпустки”. Графіки щорічних відпусток персоналу, узгоджені з профспілковим органом, затверджується керівником та доводяться до відома працівників не пізніше 10 січня нового року. При складанні графіків ураховують потреби підприємства та інтереси працівників.

Як компенсація за виконаний обсяг робіт, ступінь напруженості, складність і самостійність у роботі, необхідність періодичного виконання службових завдань понад встановлену тривалість робочого часу працівникам підприємства надається щорічна додаткова відпустка за ненормований робочий день.

Щорічна додаткова відпустка за роботу із шкідливими і важкими умовами праці тривалістю до 35 календарних днів надається працівникам, зайнятим на роботах, пов'язаних з негативним впливом на здоров'я шкідливих виробничих факторів. Конкретна тривалість додаткової відпустки встановлюється колективним чи трудовим договором залежно від атестації робочих місць за умовами праці та часу зайнятості працівника в цих умовах.

Щорічна основна відпустка надається всім працівникам із збереженням місця роботи і посади та з виплатою середнього заробітку. Право працівників на відпустку не залежить від місця роботи, виконуваної трудової функції, форми власності, на базі яких ведеться господарська діяльність на підприємствах, строку трудового договору. Від цих обставин залежить тривалість відпустки, яка

Обчислення середньої заробітної плати для оплати часу щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або для виплати компенсації за невикористані відпустки проводиться виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористані відпустки.

Працівникові, який пропрацював на підприємстві, в установі, організації менше року, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка або виплачується компенсація за невикористану відпустку.

У підрахунок середнього заробітку включають усі види основної і додаткової заробітної плати, преміальні виплати (у тому числі одноразові заохочення особливо відрізнялися працівників за виконання важливих виробничих завдань, винагороди за результатами роботи підприємства за підсумками року), а також допомога з тимчасової непрацездатності (за винятком виплат, передбачених в Порядку числення середньої заробітної плати).

Шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців (чи менший фактично відпрацьований період) на відповідну кількість календарних днів року (чи менший відпрацьований період), за винятком святкових і неробочих днів, установлених законодавством, і множенням на кількість календарних днів відпустки - визначають заробітну плату працівнику за час відпустки (2.1) [30, 232].

$$B = \left(\frac{M}{365 - C} \right) \times T, \quad (2.1)$$

де B – сума відпускних;

M – сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців;

365 – кількість днів у році;

C – число святкових і неробочих днів, передбачених законодавством;

T – тривалість відпустки в календарних днях

Ще одним поширеним випадком нарахування додаткової заробітної плати є виплати за дні тимчасової непрацездатності. Підставою для оплати днів тимчасової непрацездатності є виданий в установленому порядку листок непрацездатності.

Згідно чинного законодавства перші 5 днів непрацездатності оплачує підприємство за рахунок власних коштів, понад 5 днів – оплата здійснюється за рахунок коштів Фонду соціального страхування.

Розрахунок оплати днів тимчасової непрацездатності проводять згідно Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням.

Розрахунковим періодом для застрахованих осіб (включаючи осіб, які працюють неповний робочий день (робочий тиждень), робота яких пов'язана із сезонним характером виробництва, та добровільно застрахованих осіб) є останні 6 календарних місяців (з 1 до 1 числа), що передують місяцю, в якому настав страховий випадок.

Середню заробітну плату застрахованої особи обчислюють, виходячи з нарахованої заробітної плати за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати (у тому числі в натуральній формі), які визначають згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України „Про оплату праці”, та підлягають обкладанню податком з доходів громадян, не враховуючи передбачені законодавством пільги щодо сплати зазначеного податку чи суми, на які цей дохід зменшується, з яких сплачувалися страхові внески до фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування.

Середній дохід добровільно застрахованої особи обчислюють, виходячи із суми оподаткованого доходу (прибутку), з якого сплачувалися страхові внески. До середньої заробітної плати (доходу) включається заробітна плата (дохід) у межах максимальної величини (граничної суми) заробітної плати (доходу) та оподаткованого доходу (прибутку), з яких сплачуються страхові внески.

Середньоденну заробітну плату (дохід) обчислюють шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період заробітної плати (оподаткованого доходу), з якої сплачувалися страхові внески, на кількість відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді.

Розрахунок суми допомоги з тимчасової непрацездатності можна подати у вигляді формули:

$$D = \frac{ЗП_{12} - ВН}{365 - Днп} \times Дтн \times С, \quad (2.2)$$

де D – допомога у разі тимчасової непрацездатності;

$ЗП_{12}$ – сума заробітної плати за останні 12 календарних місяців, на яку нарахований єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування;

$ВН$ – виплати, які не включають в підрахунок середнього заробітку;

$Днп$ – дні не відпрацьовані з поважних причин;

$С$ – відсоток, який залежить від трудового стажу;

$Дтн$ – кількість календарних днів тимчасової непрацездатності.

При розрахунку середньоденного заробітку не враховують календарні дні, не відпрацьовані з поважних причин:

- тимчасова непрацездатність;
- відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами;
- відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та шестирічного віку за медичним висновком;
- відпустка без збереження заробітної плати.

Не включають у розрахунок і виплати за оплачувані дні не відпрацьовані з поважних причин.

Місяці розрахункового періоду (з першого до першого числа), в яких застрахована особа не працювала з поважних причин, виключаються з розрахункового періоду.

Розмір допомоги залежить від загального страхового стажу працівника і надається у таких розмірах:

- 50% середньої заробітної плати (доходу) – особам зі страховим стажем до 3 років;
- 60% середньої заробітної плати (доходу) – особам зі страховим стажем від 3 до 5 років;
- 70% середньої заробітної плати (доходу) – особам зі страховим стажем від 5 до 8 років;
- 100% середньої заробітної плати (доходу) – особам зі страховим стажем понад 8 років, а також:
 - застрахованим особам, віднесеним до 1–4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи;
 - одному з батьків або особі, що їх замінює та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи;
 - ветеранам війни та особам, на яких поширюється чинність Закону України „Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”;
 - особам, віднесеним до жертв нацистських переслідувань відповідно до Закону України „Про жертви нацистських переслідувань”;

– донорам, які мають право на пільгу, передбачену статтею 10 Закону України „Про донорство крові та її компонентів”.

Страховий стаж – це період роботи, коли за працівника сплачувався страховий внесок у розмірі, що не менший ніж мінімальна заробітна плата.

Працівникам, які перебувають у трудових відносинах із суб’єктом господарювання, можуть здійснюватися різноманітні виплати, які визначають згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати. До таких виплат належать виплати у зв’язку з:

- виконанням державних і громадських обов’язків у робочий час;
- тимчасовому переведенні працівників на іншу менш оплачувану роботу зі стану чи здоров’я виробничою необхідністю;
- оплаті перерв у роботі матерів, що годують грудних дітей;
- за час службових відряджень;
- вимушеними прогулами;
- виплатою вихідної допомоги при звільненні;
- направленням працівника на обстеження до медичних закладів;
- звільненням працівників-донорів від роботи;
- залученням працівників до виконання службових обов’язків;
- інших подібних випадках [60].

У підрахунок середньої заробітної плати у всіх випадках її збереження включаються:

- основна заробітна плата;
- доплати і надбавки (за роботи в понаднормовий час і роботу в нічний час;
- суміщення професій, керівництво бригадою й ін.);
- виробничі премії та премії за економію ресурсів;
- винагороди за підсумками роботи підприємства за рік і вислугу років і ін. [60].

У підрахунок середнього заробітку для оплати щорічної, додаткових відпусток у зв’язку з навчанням, творчої відпустки, додаткової відпустки

працівникам, які мають дітей або компенсації за невикористану відпустку, окрім зазначених виплат включають виплати за час, протягом якого працівнику зберігається середній заробіток та допомога у зв'язку з тимчасовою працездатністю.

У інших випадках розрахунку середньої заробітної плати виплати за час, протягом якого працівнику зберігається середній заробіток допомога у зв'язку з тимчасовою працездатністю не включають.

У всіх інших випадках (крім виплат за час відпустки і за час непрацездатності) збереження середньої заробітної плати, крім розрахунку відпускних, середньомісячна заробітна плата обчислюється, виходячи з виплат за останні 2 календарні місяці роботи.

Нарахування виплат, що обчислюються із середньої заробітної плати за останні два місяці роботи, проводяться шляхом множення середньоденного (годинного) заробітку на число робочих днів/годин, а у випадках, передбачених чинним законодавством, календарних днів, які мають бути оплачені за середнім заробітком. Середньоденна (годинна) заробітна плата визначається діленням заробітної плати за фактично відпрацьовані протягом двох місяців робочі (календарні) дні на число відпрацьованих робочих днів (годин), а у випадках, передбачених чинним законодавством, – на число календарних днів за цей період.

У разі коли середня місячна заробітна плата визначена законодавством як розрахункова величина для нарахування виплат і допомоги, вона обчислюється шляхом множення середньоденної заробітної плати, розрахованої згідно з абзацом першим цього пункту, на середньомісячне число робочих днів у розрахунковому періоді.

Середньомісячне число робочих днів розраховують діленням на 2 сумарного числа робочих днів за останні два календарні місяці згідно з графіком роботи підприємства з дотриманням вимог законодавства.

У бухгалтерському обліку на суму нарахованої додаткової заробітної плати роблять запис:

Д-т 23 „Виробництво» , Д-т 91 „Загальновиробничі витрати”,

Д-т 92 „Адміністративні витрати”, Д-т 93 „Витрати на збут” Д-т 94 „Інші витрати операційної діяльності”;

К-т 663 „Розрахунки за іншими виплатами”.

Усі первинні документи з обліку додаткових виплат підрозділи і служби у встановлений термін здають у бухгалтерію для їхньої перевірки й обробки. Оброблені документи групують за табельними номерами працюючих і використовують для складання розрахунково-платіжних відомостей (ф. № П-49). Ці відомості містять дані про всі нарахування за видами виплат, утриманнях із зарплати і сумах, що підлягають видачі на руки.

2.3. Облік витрат на соціальні заходи

На сучасному етапі розвитку економіки країни все більше наголошується на соціальну складову відносин підприємств, називаючи ці відносини соціально-економічними. Проблема здійснення соціальних витрат пов'язана насамперед із соціальним захистом працівників за такими напрямками як соціальний захист населення, соціальна відповідальність бізнесу, соціальне партнерство, управління витратами підприємства, управління персоналом, соціологія та економіка праці. Соціальна складова діяльності підприємств є присутньою під час здійснення всіх видів діяльності на всіх стадіях і процесах, що підтверджує складність процесу обліку і контролю соціальних витрат.

Має місце принципова відмінність соціальних витрат від інших витрат підприємств, зокрема відсутня чітка законодавча регламентація значної їх частини, оскільки переважна частина витрат є додатковими (добровільними), а до обов'язкових зазвичай відносять витрати на забезпечення соціальних виплат працівникам, які є законодавчо встановленими (обов'язкові соціальні виплати працівникам), витрати, у вигляді внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, витрати на удосконалення умов і охорону праці, інші витрати.

Витрати, пов'язані з відрахуваннями на соціальні заходи виникають у зв'язку із нарахуванням єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюють відповідно до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Базою для його нарахування є сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Роботодавці (юридичні та фізичні особи-підприємці) повинні нараховувати ЄСВ при виплаті:

- заробітної плати, в т. ч. у натуральній формі;
- винагороди за цивільно-правовим договором про виконання робіт (надання послуг);
- допомоги з тимчасової непрацездатності;
- допомоги по вагітності та пологах.

Ставка ЄСВ, який сплачують за рахунок роботодавця, становить 22% (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Ставки нарахування єдиного соціального внеску для роботодавців [32]

Платник внеску	Ставка внеску
Підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, утворені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту)	22%
Підприємств, установ і організацій, в яких працюють інваліди	8,41%
Підприємства та організації всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ та УТОС, в яких кількість інвалідів становить не менш як 50% загальної чисельності працюючих, і за умови, що	5,3%

фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25% суми витрат на оплату праці	
Підприємств та організацій громадських організацій інвалідів, в яких кількість інвалідів становить не менш як 50% загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25% суми витрат на оплату праці	5,5%

Обчислення єдиного внеску здійснюється на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування або які підтверджують нарахування виплат, на які нараховують єдиний внесок.

Нарахування ЄСВ здійснюють в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску – це максимальна сума доходу застрахованої особи, що дорівнює з 1.01.2019 року 15 розмірам мінімальної зарплати.

Якщо база нарахування єдиного внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, то сума внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та ставки ЄСВ (наприклад, з 1 січня 2019 року – 4173 грн. x 22% = 918,06 грн.).

Адміністрування ЄСВ покладено на Державну фіскальну службу, проте єдиний внесок не входить до системи оподаткування.

Єдиний внесок сплачують шляхом перерахування платником безготівкових коштів з його банківського рахунку. Сплату ЄСВ підприємства проводять на рахунки, які відкриті територіальним органом Державної фіскальної служби відповідно до адміністративно-територіальних одиниць, де зареєстровані платники податків.

Платники єдиного внеску повинні сплачувати єдиний внесок, нарахований за відповідний базовий звітний період, не пізніше 20 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом. Базовим звітним періодом є календарний місяць.

Для нарахування єдиного соціального внеску в обліку використовують рахунок 65 „Розрахунки за страхування” у кореспонденції з рахунками витрат (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат
підприємства на соціальні заходи**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
	Нарахований єдиний соціальний внесок на фонд плати праці:		
1.	– працівників основного виробництва	23.1	65.1
2.	– працівників допоміжних та підсобних виробництв	23.2	
3.	– працівників обслуговуючих виробництв і господарств	23.3	
4.	– працівників, зайнятих обслуговуванням та поточним ремонтом будівельних машин та механізмів	91.1	
5.	– загальновиробничого персоналу	91.2	
6.	– адміністративно-управлінському персоналу	92	
7.	– працівників, зайнятих збутом готової продукції	93	
8.	– працівників, праця яких не пов'язана з виробничою діяльністю підприємства ; на нараховані доплати та премії	94.9	
9.	– працівників, які проводять ліквідацію, демонтаж необоротних активів	97.6	
10.	– працівників, зайнятих на роботах з виправлення браку	24	
11.	– працівників, зайнятих вантажними роботами і придбанням матеріалів та інших товарно-матеріальних цінностей	20.1– 20.9	
12.	– на нараховану заробітну плату працівникам за роботи, затрати на які відносяться до витрат майбутніх періодів	39	
13.	– на нараховану заробітну плату працівникам за роботи з ліквідації стихійного лиха	97.7	

У фінансовій звітності підприємств обов'язкові соціальні витрати знаходять своє відображення у частині витрат на оплату праці і відрахувань на соціальні заходи у формах фінансової звітності №1 „Баланс (Звіт про фінансовий стан) ”, №2 „Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ”, №3 „Звіт про рух грошових коштів”.

2.4. Узагальнення даних про витрати на оплату праці та порядок їх включення в собівартість

Облік витрат на робочу силу займає одне з центральних місць в системі управлінського обліку витрат виробництва. Облік витрат на робочу силу необхідно вести за такими напрямками [39, 120]:

1. Облік витрат на робочу силу за класифікаційними групами:

- основна заробітна плата виробничих робітників, зайнятих на технологічних операціях;
- оплата праці, що належить до складу накладних витрат.

2. Облік відрахувань на соціальні заходи.

Мета обліку витрат на робочу силу – визначення витрат робочого часу за видами діяльності; величини виробітку або рівня виконання змінного завдання; достовірний розрахунок заробітної плати; розрахунки з працівниками з оплати праці, контроль за використанням фонду оплати праці.

Витрати на оплату праці не є однорідними і тому їх класифікують з метою задоволення потреб управління. В основу будь-якої класифікації повинні бути покладені принципи однорідності явищ. На практиці підприємств застосовують такі групування затрат на робочу силу:

- за видами – основна і додаткова;
- за елементами –погодинна, відрядна, премії, оплата простоїв та ін.
- за складом працівників – обліково-штатний, сумісники, що працюють за договорами підряду;
- за категоріями працівників – робітники, службовці, зі складу яких виділяють керівників.

Така класифікація передбачена в звітності з праці й нормативних документах. Відповідно до Закону України „Про державну статистику”, з метою удосконалення форм державних статистичних спостережень з праці затверджено такі форми:

1. Річні:

- № 6-ПВ „Звіт про кількість працівників, їх якісний склад та професійне навчання”;
- № 9-ДС річна „Звіт про кількісний та якісний склад державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування, які займають посади керівників та спеціалістів”.

1. Поточні:

- № 1-ПВ термінова-місячна „Звіт з праці”;

- № 3-ПП поштово-місячна „Звіт про наявність вільних робочих місць (вакантних посад) та потребу в працівниках”;
- № 1-ПВ термінова-квартальна „Звіт з праці”;
- № 3-ПВ термінова-квартальна „Звіт про використання робочого часу” [32].

Порушення порядку подання або використання даних державних статистичних спостережень тягне за собою відповідальність, яка встановлена статтею Кодексом України про адміністративні правопорушення.

Наведені вище джерела інформації використовуються для узагальнення даних про оплату праці та використання трудових ресурсів підприємства.

Проте таке групування малопродатне для управління. Наприклад, в ньому немає інформації про витрати за такими процесами управління, як витрати на набір, відбір і скорочення чисельності; витрати, пов’язані з процесами планування і нормування чисельності персоналу і праці, безпосередньо пов’язані з управлінням трудовими ресурсами. (рис. 2.7).

Із метою калькулювання доцільно доповнити її розподілом за напрямками витрат і видами продукції, а для контролю і розрахунку заробітку за структурними підрозділами – бригадами, цехами, виробництвами, процесами, підприємством у цілому.

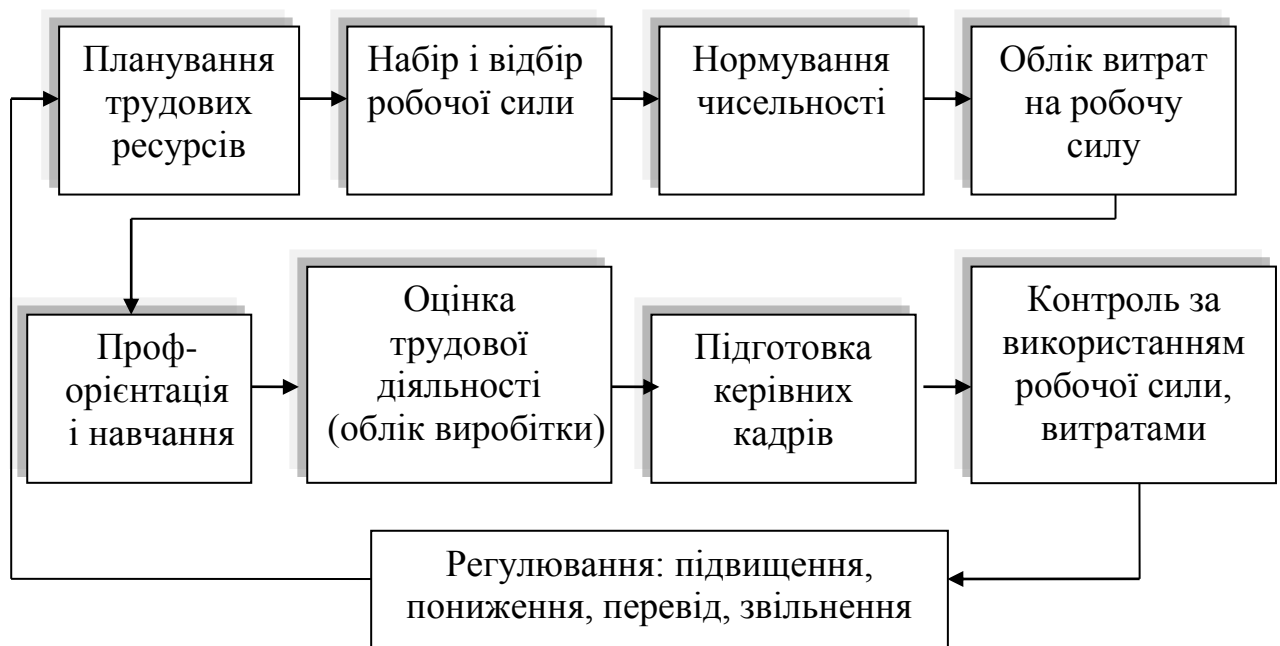


Рис. 2.7. Елементи системи управління трудовими ресурсами [39, 121]

Детальна класифікація витрат в першу чергу потрібна для виявлення причин їх виникнення. Окрім того, з переходом до ринку підприємствам надані широкі права у визначенні розмірів і порядку оплати праці, в застосуванні різних виплат компенсаційного і стимулюючого характеру, в наданні додаткових трудових і соціальних пільг. У цих умовах обмежена диференціація витрат на робочу силу не може задовольняти меті управління. Керуючись основною метою управлінського обліку, необхідно виділити з фонду оплати праці заробітну плату, яку включають в собівартість продукції.

У кінці місяця на основі первинних документів, в яких вказано код витрат виробництва, дані про величину витрат на оплату праці й нарахувань на фонд оплати праці, групують за виробами, рахунками обліку та статтями витрат і узагальнюють у спеціальній таблиці. Слід відзначити, що форма і зміст таблиці можуть, бути видозмінені у бік більшого узагальнення або звуження аналітичності інформації залежно від потреб управлінців у інформації про витрати [53, 293]

Розрахунково-платіжні відомості складають щомісячно за кожним цехом, допоміжними і підсобними службами, відділами з групуванням прізвищ працюючих у розрізі категорій. Групування заробітної плати у відомостях за цехами та іншими структурними підрозділами за категоріями працівників і видами заробітної плати сприяє оперативному складанню звітності по праці і заробітній платі, контролю за її використанням та напрямками витрат.

Витрати на оплату праці робітників включають у собівартість окремих видів продукції за прямим способом.

Важливим є нормування таких витрат. Розробка нормативів витрат на робочу силу включає розрахунок норм часу, виробітку продукції, обслуговування, часу обслуговування і чисельності, відрядної та погодинної ставок.

Прямі нормативні трудовитрати на одиницю готової продукції визначають множенням нормативної кількості робочого часу (в годинах), яка повинна бути затрачена на виробництво одиниці готової продукції, на нормативну ставку за одиницю часу (нормативна погодинна заробітна плата).

При відрядній оплаті праці нормативні трудовитрати на одиницю продукції є просто розміром відрядної ставки або суми ставок для виробництва цієї одиниці.

Величину загальних нормативних витрат звітного періоду розраховують як нормативні трудозатрати на одиницю готової продукції помножені на кількість одиниць продукції, випущених в цей звітний період. Перед початком розробки нормативів на робочу силу від виробничого відділу до бухгалтера калькуляційного відділу виробничої бухгалтерії поступає інформація про діючі норми витрат часу на кожну операцію, передбачені технологічним процесом.

Норма часу – це час, необхідний для виробництва одиниці продукції або виконання певного виду робіт, операції.

Норма виробітку – це кількість продукції, обсяг виконаних робіт, операцій, яка повинна бути виконана на одиницю часу за певних умов виробництва.

Розрізняють три види норм часу: подетально-поопераційні, повузлові, повиробні. Подетально-поопераційні норми регламентують час, необхідний для виконання кожної операції з виготовлення даної деталі. Повузлові і повиробні узагальнюють подетально-поопераційні норми за їх застосуванням і входженням у вузол і виріб.

При систематизації інформації про норми часу за різними ознаками в групувальних відомостях можна отримати:

- нормативні трудовитрати за виробничим підрозділом як суму нормо-годин за окремими операціями, виконаними даним підрозділом, яку множать на кількість операцій за виробничою програмою, виробничим завданням;
- нормативні трудовитрати на машинокомплект, який об'єднує окремі операції, виконані конкретним виробничим підрозділом, цехом з виробництва деталей і вузлів;
- нормативні трудовитрати на вузол, виріб як сума загальних прямих трудовитрат, необхідних для виготовлення вузла, виробу.

Проблему визначення прямих трудових витрат на робочу силу вирішують різними способами. Звичайно використовують розрахунковий (машинний) час за кожною операцією, який доповнюють підготовчо-заклучним, допоміжним часом, часом на обслуговування робочого місця, перерв, особистих потреб і ін. Основний розрахунковий час беруть з технологічних карт, а додатковий час визначають дослідним шляхом. При цьому втрати в часі, які видаються неминучими, також включають в нормо-години.

Нормативні ставки заробітної плати розробляють на підприємстві і багато в чому відображають результат взаємодії менеджерів-працедавців, профспілок і робітників. Узгоджені нормативні ставки заробітної плати застосовують для оплати праці і розрахунку нормативних прямих трудовитрат на робочу силу.

Метою підрахунку прямих витрат на робочу силу за виробами, місцями виникнення витрат і центрами відповідальності, робочими місцям є визначення початкової точки для контролю за рівнем виробничих витрат. Для організації системи контролю важливо, щоб були виділені прямі витрати на заробітну плату при виготовленні кожної деталі.

Нормування праці є фундаментом, на якому тримається вся система організації праці на підприємстві. З погляду виробництва нормування спрямоване на пошук оптимальних шляхів перетворення витрат праці у випуск продукції.

Основними джерелами формування нормативної бази прямих витрат на робочу силу є: документи конструкторської та технологічної підготовки виробництва; маршрутні листи виробничого процесу, які відображають послідовність операцій; схеми організаційної структури підприємства; плани-графіки; карти синхронізації виробничого процесу; графіки рентабельності робіт (порівняння різних варіантів послідовності виконання операцій); післяопераційні карти виробничого процесу, матеріали хронометражу та інших методів дослідження і т.д.

Нормативний час на одиницю продукції, що випускається, часто змінюється, оскільки в його склад входить безліч елементів у вигляді надбавок.

Багато надбавок мають тимчасовий характер, викликаються причинами не пов'язаними з характером самої роботи і тому подібним. Тому на підприємствах встановлюють порядок перегляду норм і повідомлення про це зацікавлених осіб і підрозділів.

Незалежно від питомої ваги прямих трудовитрат в собівартості продукції їх нормуванню повинно надаватися велика увага, оскільки крім міри контролю нормування є і мірою співвідношення продуктивності праці і його оплати.

Не завжди є можливість віднесення нарахованої заробітної плати на конкретні вироби. Основну заробітну плату, нараховану за тарифними ставками, включають до собівартості окремих видів продукції, товарного випуску та незавершеного виробництва пропорційно до:

- кошторисних ставок погодинної заробітної плати;
- відрядної заробітної плати
- кількості випущеної продукції.

Додаткову заробітну плату розподіляють аналогічно основній.

В умовах бригадної організації праці і нарахування заробітної плати за кінцевою операцією виникає необхідність розподілу заробітної плати і включення її у собівартість продукції шляхом складання спеціального розрахунку [30, 270]. Заробітну плату за відпрацьований і невідпрацьований час повністю включають у статтю „Заробітна плата виробничих робітників”, у зв'язку з чим розподіл заробітної плати між виробами продукції ускладнюється. Необхідно на першому етапі визначити заробітну плату за видами продукції за виконаний обсяг робіт, а потім розподілити заробітну плату за відпрацьований час пропорційно до заробітної плати за виконаний обсяг робіт.

Приклад. За місяць бригаді нараховано за невідпрацьований час 6050 грн. Цю суму необхідно розподіляти між виробами пропорційно нарахованій заробітній платі за виконаний обсяг робіт. У нашому прикладі це становить 11%. Множенням знайденого проценту на заробітну плату за обсяг робіт розподіляють заробітну плату за відпрацьований час між виробами.

Розподіл заробітної плати бригади між виробами продукції

Вироби	Заробітна плата за обсяг робіт	Заробітна плата за відпрацьований час	Разом
P-1	2000	220	2220
P-2	3000	330	3330
P-3	500	55	555
Разом	5500	605	6105

В окремих галузях промисловості використовують свої методи розподілу заробітної плати між видами продукції. Так, на підприємствах м'ясної і молочної промисловості заробітна плату виробничих робітників розподіляють пропорційно до кошторисних ставок, які періодично переглядають при зміні обсягу виробництва, технології, тарифних ставок. В металургії і текстильній промисловості заробітну плату можуть розподіляти між виробами пропорційно кількості використаної сировини або напівфабрикатів.

Розподіл витрат на оплату праці за рахунками в розрізі підрозділів підприємства проводять у відповідній відомості (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Відомість розподілу витрат на оплату праці за вересень 200_ р. по цеху №1

Дебет								
рахунок	стаття	661	663	651	652	653	656	47
23	А							
23	Б							
91	4							
91	5							
91	8							
Всього								

Можна погодитися з думкою Карпової Т.П., що класифікацію витрат на робочу силу слід акцентувати увагу на таких статтях [39, 122]:

1. Витрати на оплату праці виробничих робітників, безпосередньо зайнятих в процесі виробництва продукції. Сюди належить оплата робіт за відрядними нормами і розцінками, погодинна оплата праці.
2. Виплати стимулюючого характеру – надбавки за якість роботи і високу майстерність, за стаж роботи, винагорода за вислугу років, за підсумками

роботи підприємства за рік, різного роду премії, пов'язані з виробничою діяльністю.

3. Непродуктивні виплати – оплата простоїв, за невідпрацьований час відповідно до законодавства, оплата за брак не з вини робітника; доплати за відхилення від нормальних умов роботи, за роботу в нічний час, за понаднормові роботи, переміщення на іншу роботу, що нижча кваліфікації робітника і т.п.

4. Витрати на найм, відбір робочої сили.

5. Витрати з нормування й планування чисельності і праці.

6. Витрати, пов'язані з профорієнтацією, навчанням і підвищенням кваліфікації.

7. Витрати на оплату праці допоміжних робітників, зайнятих, ремонтом устаткування і транспортних засобів, підготовкою й обслуговуванням робочих місць, що включаються до складу загальновиробничих витрат.

8. Витрати на оплату праці працівників, пов'язаних з управлінням виробничими підрозділами, що включаються до складу загальновиробничих витрат.

9. Витрати на підготовку керівних кадрів.

10. Витрати на оплату праці фахівців і керівників, зайнятих управлінням підприємства, які включають до складу адміністративних витрат.

Запропоноване групування витрат на робочу силу більше відповідає меті обліку собівартості й розрахунку прибутку, а також частково меті контролю й регулювання витрат. Що стосується ухвалення рішень, то необхідно мати на увазі проблему виділення в обліку майбутніх витрат на робочу силу.

Процедура обліку витрат на робочу силу послідовно відображає процеси управління трудовими ресурсами і затратами на робочу силу (рис. 2.8).



Рис. 2.8. Процедура обліку витрат на робочу силу [21, 12]

Відрядна оплата праці передбачає пряме включення витрат в собівартість окремих замовлень і процесів. Проте частина витрат на робочу силу має непрямий характер. У цьому випадку не можна відносити витрати на заробітну плату виробничих робітників-погодинників, виробничих робітників, зайнятих у виробництві на допоміжних операціях, доплати бригадирам за організацію роботи бригад та інші види доплат на собівартість окремих замовлень і процесів. Частину таких витрат відносять до загальновиробничих та адміністративних накладних витрат і розподіляють разом з ними за прийнятою на підприємстві методикою. Частину витрат виділяють в окрему групу і розподіляють між конкретними видами продукції, між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. Із цих позицій розробляють кошторисні (нормативні) ставки за видами виробів.

Базою розрахункової величини ставки служать кількість робочих місць з погодинною оплатою праці, норми обслуговування і бюджет робочого часу, тарифні ставки та премії, планований обсяг виробничої програми. Унаслідок частотої зміни бази розрахункової величини ставок багато підприємств розподіляють такого роду витрати пропорційно прямій заробітній платі робітників-відрядників за сформованим у звітному місяці відсотком.

Окрім витрат на заробітну платню, працедавець несе ще ряд витрат, пов'язаних з робочою силою: з навчання, найму, відбору, забезпеченню умов праці, відшкодуванню збитку, наданого здоров'ю працівника, відпустками, єдиним соціальним внеском.

Ця група витрат також узагальнюється за статтями калькуляції і розподіляється або разом з накладними витратами або пропорційно базі розрахунку - фонду оплати праці.

Із метою контролю у виробничій бухгалтерії складають Накопичувальні відомості про виконання кошторисів витрат, де фактичні витрати порівнюють з кошторисними. Окремі зведення узагальнюють інформацію про брак, простої, рух робочої сили, використання робочого часу.

Витрати на персонал завжди вимірюють сумою у вигляді заробітної плати. Так, у розвинутих країнах частка заробітної плати з витратами на соціальні потреби досягає в додатковій вартості 50-60%, в той час як в Україні 8-12%.

Витрати на підготовку і пошук (набір, підбір, розстановку та ін.) персоналу мають тенденцію до зростання, що пояснюється вимогами до кваліфікації робочої сили.

Особливістю сучасного підходу є регулювання питань забезпечення належних умов роботи, що вимагає додаткових витрат на створення робочих місць, зростання капітальних вкладень.

У стратегічному плані важливо з'ясувати роль та місце персоналу в економіці підприємства. На більшості підприємств необхідно постійно дбати про підвищення кваліфікації персоналу. Людський фактор є важливішим від

фінансового і матеріального, а його підготовка забезпечує конкурентоспроможність продукції та її якість.

Управління кадрами вимагає певної системи, у якій взаємодіють такі основні елементи [65, 253]:

- кадрова політика (адміністрування, управління, розвиток) є однією із складових загальної системи управління;
- врахування природи людей та змін у стилі їхнього життя;
- високий освітній рівень керівників персоналу;
- розвиток здібностей кожного працівника, організація служби підвищення кваліфікації персоналу.

Кадрова політика забезпечує формування та використання персоналу:

- управління людьми (найм, переміщення, звільнення, перепідготовка);
- управління умовами праці (дисципліна, безпека, оплата праці);
- соціальне управління (стосунки адміністрації з профспілками);
- управління адміністративними документами (ведення документації на працівників);
- управління службами забезпечення (транспорт, охорона, санітарія);
- управління програмами розвитку (розробка стратегічних планів щодо персоналу).

Людські ресурси все в більшій мірі визначаються не чисельністю, а якісними характеристиками, що вимагає посилення уваги до управління персоналом.

Управління персоналом одночасно виступає як одна із підсистем організації виробництва, як процес і структура, що можна показати на рисунку 2.9.

Відслідковують у системі контролінгу такі показники:

- чисельність працюючих (категорії персоналу, динаміка, тенденції);
- склад персоналу за віком, статтю, фахом, освітою, кваліфікацією тощо;
- використання робочого часу та аналізу його витрат (хвороба, прогули,

дисципліна праці персоналу та ін.);

- витрати часу на одиницю випущеної продукції;
- заробітна плата персоналу (окремих робітників за спеціальністю; кваліфікацією; стажем роботи; освітнім рівнем тощо; заробітна плата керівників і спеціалістів);



Рис. 2.9. Елементи системи управління персоналом

- середня заробітна плата персоналу, співвідношення в оплаті праці окремих категорій;
- зарплатоємність продукції;
- продуктивність праці (виробіток на працівника, робітники в динаміці);
- плинність кадрів;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів у цілому, за категоріями персоналу, середній розмір витрат на одного працюючого, робітника тощо;
- відпуски (за тривалістю і оплатою);
- витрати на техніку безпеки, охорону праці та промсанітарію в цілому і в розрахунку на одного працівника та робітника;
- форми стимулювання та їх вплив на продуктивність праці;
- співвідношення між ростом оплати праці та продуктивністю в динаміці;

- втрати продукції через витрати робочого часу;
- брак у виробництві (причини та винуватці);
- виявлення рівня фахової апарату управління (за освітою стажем, фаховою підготовкою підвищення кваліфікації та ін.);
- проблемні питання організації та використання персоналу [65, 254].

Розрахунки показників потрібно здійснювати за квартали з використанням рядів динаміки за останніх три роки, що дає можливість виявити тенденції та слабкі і сильні сторони персоналу.

Ефективність праці характеризується її продуктивністю. Узагальнюючими показниками продуктивності праці є виробіток продукції на одного працюючого й одного робітника за певний відтинок часу (рік, квартал, місяць, день, година) або витрат робочого часу на одиницю продукції.

Планування та оцінку продуктивності праці здійснюють за виробітком товарної продукції у порівняльних цінах.

Частка приросту виробництва продукції внаслідок підвищення продуктивності праці (ВВП) характеризується відношенням різниці в темпах зростання обсягу виробництва і чисельності працюючих до темпів зростання обсягу випуску продукції.

Важливим є вивчення факторів зміни рівня виробітку, які можна поділити на такі групи:

- 1) фактори екстенсивної дії: структурні зрушення у виробництві; зміна структури виробничого персоналу; використання робочого часу.
- 2) фактори інтенсивної дії: підвищення технічного рівня виробництва; вдосконалення технології, управління, організації виробництва і праці; підвищення кваліфікації працюючих.

Розглянемо їх вплив на продуктивність праці. Зміна структури та асортименту продукції може виникнути під впливом різних причин: прагнення забезпечити випуск з меншими трудовими і матеріальними витратами, прагнення досягти вищої рентабельності тощо. Порушення запланованої структури може позначитися на підвищенні або зниженні продуктивності праці.

Існує цілий ряд способів встановлення міри впливу зміни структури на виконання плану підвищення продуктивності праці.

Середній виробіток одного працюючого залежить від середнього виробітку одного робітника і від співвідношення чисельності робітників до чисельності працюючих, тобто від структури промислово-виробничого персоналу.

Середній виробіток на одного працюючого буде вищим тоді, коли вищими будуть середній виробіток на одного робітника і питома вага робітників. Зрівнявши темпи зростання виробітку на одного працюючого і на одного робітника встановлюють, як вплинула зміна структури персоналу на показник продуктивності праці. Для цього різницю у процентах перемножують на середньорічний виробіток на одного працюючого за попередній рік

Розгорнуту характеристику факторів зростання продуктивності праці можна одержати при використанні всієї системи показників виробітку продукції виявленні взаємозв'язку між ними.

Зростання продуктивності праці всіх робітників є оберненою величиною зміни виробничої, технологічної і повної трудомісткості.

Для виявлення конкретних причин зниження трудомісткості продукції, факторів і резервів зростання продуктивності праці, їх взаємозв'язку необхідно проаналізувати виконання плану організаційно-технічних заходів спрямованих на підвищення продуктивності праці. Вплив факторів інтенсивної дії на рівень продуктивності праці працюючого вимірюють з допомогою показника економії, робочої сили (вивільнення) в результаті проведення організаційно-технічних заходів з урахуванням об'єктивно існуючої залежності між зміною чисельності і продуктивності їх праці.

Найбільша частка приросту продуктивності праці має бути досягнута за рахунок факторів інтенсивної дії – впровадження нової техніки, прогресивної технології, механізації та автоматизації виробництва, використання нових видів сировини, прогресивних матеріалів і поліпшення їх використання, механізації ручної праці, вдосконалень управління, організації виробництва і праці.

Прямі трудові витрати у складі собівартості відображають за такими статтями як основна і додаткова заробітна плата виробничого персоналу, а також відрахування па соціальне страхування. Аналіз починають загальною їх оцінкою, за якою порівнюють планові та фактичні суми і виявляють відхилення.

Для їх виявлення і забезпечення більш об'єктивної оцінки собівартості, доцільно визначити вплив на трудові затрати таких факторів як зміна обсягу і структури продукції, а також рівня самих витрат. Методика розрахунку названих факторів описана при характеристиці порядку аналізу матеріальних витрат.

Щоб встановити причини зміни рівня затрат, спочатку, за даними калькуляцій окремих видів продукції, встановлюють ті з них, з яких були допущені негативні відхилення у затратах на зарплату, а потім за цими видами продукції розраховують міру впливу таких факторів, як зміна трудомісткості продукції і погодинної оплати праці, з допомогою прийому абсолютних різниць.

При визначенні витрат на заробітну плату особливу увагу звертають на непродуктивні виплати – доплати у зв'язку із зміною умов праці, доплати за надурочні роботи і оплати простоїв. Під час аналізу непродуктивних виплат порівнюють їх суми за ряд періодів і встановлюють причини таких виплат.

Висновки до розділу 2

1. Діюча в Україні система обліку витрат на оплату праці передбачає облік витрат на основну заробітну плату, додаткову заробітну плату та інші заохочувальні й компенсаційні виплати, витрат на відрахувань на соціальні заходи. Така класифікація передбачена в звітності з праці й нормативних документах. Проте таке групування малоприсадне для управління. Наприклад, в ньому немає інформації про витрати за такими процесами управління, як витрати на набір, відбір і скорочення чисельності; витрати, пов'язані з

процесами планування і нормування чисельності персоналу і праці, безпосередньо пов'язані з управлінням трудовими ресурсами.

Пропонуємо класифікувати витрати на робочу силу за такими статтями:

1. Витрати на оплату праці виробничих робітників.
2. Виплати стимулюючого характеру.
3. Непродуктивні виплати.
4. Витрати на найм, відбір робочої сили.
5. Витрати з нормування й планування чисельності і праці.
6. Витрати, пов'язані з профорієнтацією, навчанням і підвищенням кваліфікації.
7. Витрати на оплату праці допоміжних робітників
8. Витрати на оплату праці працівників, пов'язаних з управлінням виробничими підрозділами.
9. Витрати на підготовку керівних кадрів.
10. Витрати на оплату праці фахівців і керівників, зайнятих управлінням підприємства.

2. Витрати на оплату праці робітників включають у собівартість окремих видів продукції за прямим способом. Але не завжди є можливість віднесення нарахованої заробітної плати на конкретні вироби.

Основну заробітну плату, нараховану за тарифними ставками, включають до собівартості окремих видів продукції, товарного випуску та незавершеного виробництва пропорційно до:

- кошторисних ставок погодинної заробітної плати;
- відрядної заробітної плати
- кількості випущеної продукції.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

3.1. Аналіз ефективності використання трудових ресурсів

Успішне функціонування економіки підприємства залежить від рівня його забезпеченості економічними або виробничими ресурсами.

Виділяють такі групи економічних (виробничих) ресурсів:

- за складом: матеріальні, фінансові, трудові, природні;
- за походженням: первинні та вторинні;
- за структурою: засоби праці, предмети праці, продукти праці;
- за сферою використання: у сфері виробництва, у сфері обігу [27, 124].

Праця поряд із засобами та предметами праці є необхідним елементом виробництва.

У ринковій економіці аналіз трудових відносин потребує більше уваги, оскільки робоча сила має вартісну оцінку, а отже є конкурентною на ринку праці, що розширює межі аналітичних досліджень. Критеріями і оптимізації трудових відносин стають не лише економічні, а й соціальні параметри.

Трудові ресурси підприємства відіграють провідну роль у розв'язанні науково-технічних, організаційних і економічних завдань щодо досягнення поставлених результатів господарювання. Рівень забезпеченості підприємства робочою силою і її раціональне використання значною мірою визначає організаційно-технічний рівень виробництва, ступінь використання техніки та технології, предметів праці.

Від ефективності використання трудових ресурсів у процесі виробництва багато в чому залежать показники обсягу виробництва продукції, її

собівартість, якість тощо. Тому аналіз використання трудових ресурсів є важливим розділом системи комплексного економічного аналізу діяльності підприємства.

Основні завдання, об'єкти та етапи аналізу трудових ресурсів наведено на рисунку 3.1.

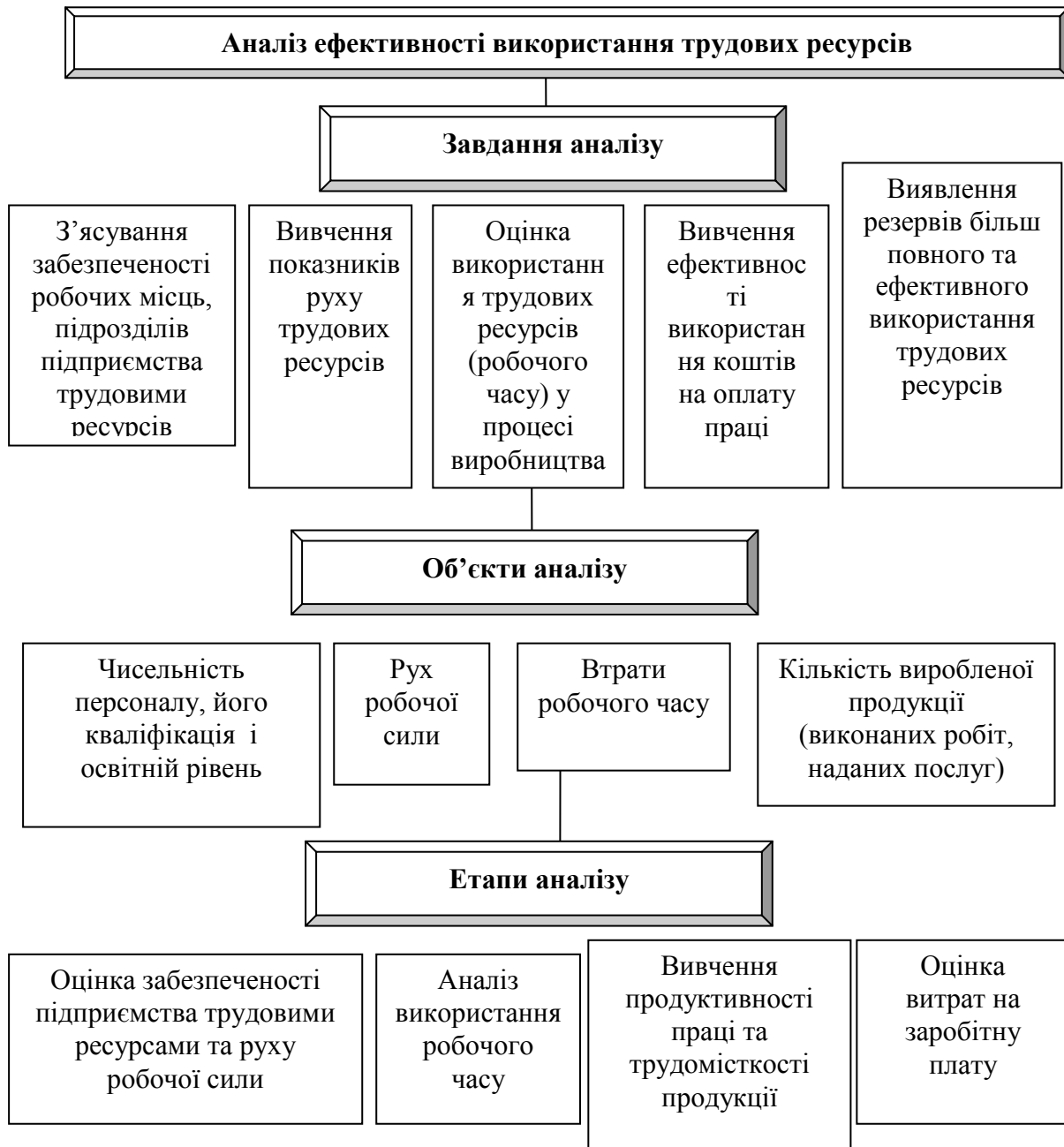


Рис. 3.1. Основні завдання, об'єкти та етапи аналізу використання трудових ресурсів

Трудовий потенціал підприємства відіграє провідну роль у розв'язанні науково-технічних, організаційних і економічних завдань щодо досягнення

накреслених результатів господарювання.

При аналізі кадрового потенціалу вирішуються такі завдання:

- проводиться оцінка трудового потенціалу підприємства і його підрозділів;
- визначається ступінь відповідальності загальноосвітнього і кваліфікаційного складу кадрів та їх структури до сучасного науково-технічного рівня виробництва і його організації;
- встановлюється забезпеченість виробництва кадрами;
- визначається ступінь обґрунтованості завдань по підвищенню продуктивності праці та зниженню трудомісткості продукції;
- виявляються резерви підвищення продуктивності праці.

Робоча сила з її виробничим досвідом і навиками є важливим елементом виробничого потенціалу. Склад робочої сили, її кваліфікація, рівень необхідної загальної і спеціальної підготовки визначаються технікою та технологією виробництва. Забезпечення трудовими ресурсами необхідної кваліфікації, її закріплення на підприємстві, розрахунок необхідної чисельності – одні з найважливіших проблем.

Штатний розпис ТОВ „Рокмар” складається з 196 працівників з місячним фондом заробітної плати 1019475 гривень.

Аналіз чисельності і структури працюючих починають з оцінки їх відповідності трудомісткості виробничої програми та встановлення відхилень фактичної чисельності проти розрахункової чи проти минулого періоду. При цьому окремо виділяють склад і структуру персоналу основної діяльності (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Зміна чисельності персоналу ТОВ „Рокмар” та його структури

Показник	2018 рік		2019 рік		Відхилення	
	чоловік	%	чоловік	%	чоловік	%
Персонал основної діяльності – з них :	230	100	196	100	-34	-
Робітники	201	87	169	86	-32	-1
Інженери	21	9	19	10	-2	-1

Керівники	8	4	8	4	-	-
-----------	---	---	---	---	---	---

Залежно від місця здійснення виробничого процесу працівників ділять на основних і допоміжних. Основні працівники безпосередньо зайняті у виробничому процесі, обслуговуванні, наданні послуг клієнтам. Допоміжні робітники – це ті, праця яких безпосередньо не впливає на виробничий процес і надання послуг, але їх діяльність сприяє здійсненню основного технологічного процесу. Згідно з такою характеристикою до основних працівників відносяться працівники зайняті в цеху. До допоміжних робітників відносяться господарська діляниця, трансформаторна, транспортна та діляниця електроживлення.

Важливими характеристиками зміни чисельності і структури робітників є:

- а) відносне скорочення приросту чисельності працюючих відповідно до зростання обсягу виробництва та фінансових результатів господарської діяльності;
- б) підвищення частки робітників у складі персоналу основної діяльності як передумова зростання продуктивності його праці.

Разом з тим велике значення надається аналізу забезпеченості підприємства кваліфікованими кадрами та надлишку чи нестачі робітників у розрізі провідних виробничих підрозділів за професіями і спеціальностями. Періодичний аналіз професійного складу робітників має важливе значення для покращання технічного процесу і дозволяє виявити нестачу чи надлишок робочої сили по тій чи іншій професії, спеціальності та проводити оперативні заходи по покращанню професійного складу кадрів робітників.

Аналіз професійного складу кадрів здійснюється порівнянням необхідної і фактичної чисельності робітників за кожною професією (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2

**Характеристика забезпечення „Рокмар” робітниками
за видами виконання робіт за 2019 рік**

Показник	Вид спеціальності, чол			Разом, чол.
	Інженери	Складальники, наладчики	Електро- механіки	

Потреба в робітниках з врахуванням фактичної трудомісткості робіт і виконання норм виробітку	22	148	35	205
Фактична наявність працівників	19	140	29	188
Надлишок чи нестача працівників	-3	-8	-4	-17

Дані таблиці свідчать, що нестача робітників – 12 чоловік – це негативне явище, оскільки будь-яка нестача робочої сили може викликати простої в роботі, зниження виробітку. Для усунення цих недоліків необхідним є зростання оплати праці.

Нестача електромеханіків на 4 чоловіки також не є нормальним явищем, оскільки нестача робочої сили може призвести до невиконання виробничого завдання, надурочних робіт, переplat. Проте ця нестача повністю компенсується за рахунок надлишку інших робітників. Проте нестачу інженерів звичайно не можна компенсувати за рахунок інших робітників, що може негативно вплинути на якість випущеної продукції.

У результаті виявляють найбільш незабезпечені робочою силою ділянки виробництва та невідповідність кваліфікації робітників виконуваним роботам. Враховуючи неможливість чіткої комплектації виробничих підрозділів кадрами заданої кваліфікації застосовують різні форми оволодіння суміжними професіями. Невідповідність між кваліфікацією робітників і характером виконуваних ними робіт погіршує техніко-економічні показники роботи підприємства чи його підрозділів. При перевищенні кваліфікації робітників над розрядністю робіт нераціонально використовуються кваліфіковані кадри, зростає собівартість продукції за рахунок непродуктивних доплат, знижується стимул до високопродуктивної праці. В іншому разі збільшується брак, погіршується використання устаткування й інструменту, зменшується об'єм тарифних доходів.

Однією з важливих умов успішної роботи підприємства є постійний склад робітників. Склад працюючих постійно змінюється, що характеризується коефіцієнтом обороту. Для його аналізу використовуються такі облікові дані (див. табл.3.1).

Рух робітників характеризується такими коефіцієнтами:

1. Коефіцієнт обороту по прийому.

Визначається як відношення числа всіх прийнятих робітників до їх середньо-спискової чисельності:

$$Kn = \frac{6 \times 100}{196} = 3,06\%$$

2. Коефіцієнт обороту по звільненню.

Визначається як відношення числа звільнених робітників до середньо-спискової їх чисельності:

$$Kn = \frac{18 \times 100}{196} = 9,18\%$$

Таблиця 3.3

Рух кадрів на „Рокмар” за 2019 рік

№ з/п	Показник	Кількість чоловік
1.	Кількість спискових працівників на початок звітного року	230
2.	Кількість працівників, яких прийнято протягом року	6
3.	Кількість робітників, що вибули протягом року – разом	40
	у тому числі :	
	з причин скорочення штату	18
	за власним бажанням	22
	звільнено за прогули, порушення трудової дисципліни та з причин службової невідповідності.	-
4.	Число працівників за списком на кінець звітного року	196
5.	Число робітників, які перебували в списковому складі протягом року	

3. Коефіцієнт загального обороту.

Визначається як відношення чисельності прийнятих і звільнених до середньоспискової чисельності робітників:

$$Kn = \frac{(6 + 40) \times 100}{196} = 23,47\%$$

4. Коефіцієнт плинності робочої сили.

Визначається відношенням робітників, звільнених за власним бажанням, за порушення трудової дисципліни та з причин службової невідповідальності, до середньо-спискової чисельності:

$$Kn = \frac{\times 100}{196} = 20,41\%,$$

Плинність кадрів є особливим об'єктом дослідження. Для того, щоб передбачити заходи по скороченню плинності і закріпленню кадрів, необхідно виявити причини звільнення робітників. Ці дані можна отримати при проведенні соціологічних обстежень.

Найбільш доцільним є аналіз показників руху робітників у динаміці років, що свідчить про проведені підприємством заходи і їх ефективність.

Найбільшу увагу слід приділити аналізу використання робочого часу. Рациональне використання робочого часу є головним резервом зростання продуктивності і визначається високою ефективністю, оскільки дозволяє збільшити випуск продукції без додаткових інвестицій.

Аналіз використання робочого часу проводиться у двох напрямках:

- виявлення втрат робочого часу;
- непродуктивне використання робочого часу.

Даний аналіз доцільно проводити за даними балансу робочого часу та оперативного табельного обліку.

Говорячи про достовірність даних для аналізу, слід відзначити, що облік витрат часу на основі табелів має ряд недоліків, що не дозволяє мати реальні відомості про кількість фактично відпрацьованих людиноднів і людиногодин. Явку на роботу визначають незалежно від того, виконував робітник продуктивну роботу чи ні. Широко застосовують практику надання дозволених невиходів замість понадурочних годин, які раніше відпрацьовані, неточно зазначаються відпрацьовані за зміну години. Якщо в таблиці зазначений день, то автоматично зазначається повна тривалість дня. Практично простої не документують. Це не дозволяє виявити реальні резерви зростання продуктивності праці.

Для аналізу витрат робочого часу вивчають його баланси за минулий рік і прогнозний звітний року одного середнього спискового робітника (табл. 3.4.).

У наведеному прикладі тривалість відпусток в 2019 році зросла порівняно до 2018 роком, що привело до додаткових втрат робочого часу. Маючи дані про фактичний виробіток одного робітника, можна встановити втрати його виробітку з цієї причини на рік.

Дані про структуру затрат робочого часу використовуються при розробці нормативів часу обслуговування робочого місця і підготовчо-заключного часу, оцінці ефективності використання робочого часу, аналізі існуючої організації праці і виробництва.

Таблиця 3.4

Характеристика балансів робочого часу одного робітника

№	Найменування	За 2018 рік					На 2019 рік I-е півріччя		
		Всього	I Квартал	II Квартал	III Квартал	IV Квартал	Всього	I Квартал	II Квартал
1.	Календарний фонд робочого часу, днів	366	91	91	92	92	181	90	91
2.	Неробочі дні :								
	Всього:	116	30	32	27	27	55	28	27
	Святкові:	10	3	5	1	1	8	2	6
	Вихідні:	106	27	27	26	26	47	26	26
3.	Робочі дні	250	61	59	65	65	126	62	64
4.	Неявка на роботу:								
	Всього:	28,3	5,12	8,4	8,9	5,9	10,5	3,5	7,0
	Чергові і додаткові відпустки	19,5	3,0	6,6	7,1	2,8	8,8	2,7	6,1
	Відпустки у зв'язку з пологами	0,2	-	-	-	-	-	-	-
	Хвороба	6,9	1,7	1,4	1,2	2,6	1,3	0,7	0,6
	Інші неявки дозволені законом	1,0	0,32	0,2	0,2	0,3	0,3	0,1	0,2
	Неявки з дозволу адміністрації	0,7	0,1	0,2	0,2	0,2	0,1	-	0,1
5.	Явочний фонд робочого часу, днів	221,7	55,88	50,6	56,1	59,1	115,5	58,5	57
6.	Втрати часу через скорочення тривалості робочого часу	9,0	2,6	2,4	2,0	2,0	3,5	1,7	1,8

7.	Корисний фонд робочого часу	212.7	53,28	48.2	54.1	57.1	112	56.8	55.2
8.	Середня тривалість робочого часу	8,12	8,11	8,10	8,14	8,13	8,14	8,13	8,15

Методи дослідження трудових процесів можуть класифікуватися за рядом ознак і цілі дослідження, кількості об'єктів спостереження, способу проведення спостереження, форми фіксації його даних і т.д.

Відповідно до мети дослідження виділяють такі методи: хронометраж; фотографію робочого часу; фотохронометраж.

Хронометраж служить для аналізу прийомів праці і визначення тривалості повторюваних елементів операції.

Фотографія робочого часу (ФРЧ) застосовується для встановлення структури його затрат на протязі робочої зміни чи її частини. Термін „фотографія” досить точно відображає суть цього методу. Якщо при хронометражі об'єктом вивчення, як правило, є елементи оперативного часу на конкретний вид продукції, то при ФРЧ фіксуються затрати часу на всі види робіт і перерв, які спостерігаються на протязі певного відрізка часу. При цьому елементи оперативного часу виділяються укрупнено.

Фотохронометраж застосовується для одночасного визначення структури затрат часу і тривалості окремих елементів виробничої операції.

На нашу думку, для аналізу раціонального використання робочого часу найкраще підходить ФРЧ. На його основі можна встановити відхилення, простої, а, отже, вплинути на ефективність використання робочого часу.

В складі норми часу враховується лише необхідний і достатній час на виконання операції (3.1):

$$N_{ч} = T_{осн} + T_{доп} + T_{пз} + T_{обсл} + T_{пер} + T_{нпвп}, \quad (3.1)$$

- де $T_{осн}$ – час основної роботи;
- $T_{доп}$ – час допоміжної роботи;
- $T_{пз}$ – час на підготовку і завершення роботи;

- Тобсл – час обслуговування робочого місця;
- Тпер – час регламентованих перерв на відпочинок та особисті потреби;
- Тнпвп – час неперекритої неусуненої перерви.

Час Тосн і Тдоп встановлюють за допомогою хронометражу, а Тпз і Тобсл – за допомогою фотографії робочого дня. На особисті потреби за нормальних умов роботи відводиться 10 хв на зміну. Час на відпочинок встановлюється по даних психофізичних досліджень в залежності від різних факторів впливу виробничої сфери і характеру праці.

Величина дельта розраховується за даними нормального балансу робочого, з якого виключаються всі перерви і невиробничі витрати, крім перерв на відпочинок, особисті потреби і не перекритих не усунених перерв, які можна перекрити часом на особисті перерви чи обслуговування робочого місця.

Саме з цією метою було проведено фотографію робочого дня на прикладі інженера по прийому замовлень .

Таблиця 3.5

Проектування раціонального балансу робочого часу інженера по прийому замовлень

№	Види затрат робочого часу	Фактичний баланс робочого часу, хв.	Непродуктивні та зайві затрати, хв.	Раціональний баланс робочого часу, хв.
1	Оперативний час	380	-	433
2	Час на підготовку до роботи і на її завершення	9	2	7
3	Обслуговування робочого місця	12	-	12
4	Організаційні перерви	16	16	-
5	Перерви з технічних причин	7	7	-
6	Перерви через відсутність навантаження до 5 хв.	18	10	8
7	Перерви через відсутність навантаження понад 5хв.	15	15	-
8	Особисті потреби	10	-	10
9	Відпочинок	10	-	10
Разом		477	50	480

Коефіцієнт використання робочого часу склав:

$$\frac{380 + 18 + 15 + 9 + 12 + 7 + 16}{477} = \frac{457}{477} = 95,80\%$$

Якщо вільних 10 хв. будуть використовуватися у корисних цілях, то коефіцієнт зросте на 2,09%

Непродуктивні витрати через організаційно-технічні причини склали 15,9%.

$$\frac{380 + 18 + 15 + 9 + 12 + 7 + 16 + 10}{477} = \frac{467}{477} = 97,90\%$$

Вони можуть знизитися до 5,03%.

Процент завантаженості оперативного робочого часу складає:

$$T_{оп} = \frac{380}{477} \times 100 = 79,66\%$$

Наступним елементом аналізу кадрового потенціалу підприємства є оцінка якісних характеристик трудових ресурсів. Основними показниками якості праці є її продуктивність. Вона формується під впливом всієї сукупності трудових чинників. Однак зростання продуктивності праці слід відрізняти від її інтенсивності (підвищення ступеня експлуатації). Це є суттєвим як в управлінні трудовими відносинами, так і в забезпеченні соціальної справедливості. На жаль, за діючими методиками аналізу і за певної інформаційної бази таке виділення затрудняється. Слід зауважити, що зростання продуктивності праці можливе лише за умови додаткових інвестицій (капіталізації праці), що передбачає вихідну оцінку обґрунтованості завдань із зростання її продуктивності.

Продуктивність праці характеризується рівнем використання трудових ресурсів. На окремому підприємстві вона залежить від умов виробництва в яких працівник може в одиницю часу надати більше чи менше послуг.

Основним показником продуктивності праці є виробіток, який характеризується наданими послугами на одного працюючого за певний період часу. Показник продуктивності праці розраховується за формулою (3.2):

$$Пп = \frac{Q}{Ч} \tag{3.2}$$

де Пп - продуктивність праці;

Q - обсяг виробництва;

Ч - середньоспискова чисельність.

Продуктивність праці ТОВ „Рокмар” характеризують дані таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Продуктивність праці на „Рокмар”

Середньомісячна продуктивність праці одного працюючого			Середньомісячна продуктивність праці одного працюючого		
Місяць	2019 рік	2018 рік	Місяць	2019 рік	2018 рік
Січень	14024,25	17896,14	Липень	9092,445	17721,36
Лютий	14542,93	17879,78	Серпень	11773,46	17909,41
Березень	8850,278	17879,39	Вересень	10942,19	16286,32
Квітень	13573,4	17525,38	Жовтень	9695,288	16286,32
Травень	8864,876	17171,88	Листопад	9141,394	14515,65
Червень	12881,25	16995,13	Грудень		13631

За даними таблиці 3.6 видно, що на підприємстві спостерігається чітка тенденція зниження продуктивності праці на протязі двох років, причому темп падіння зберігається на високому рівні: $62,3\% (8587,5/1361 \text{ грн.}) \times 100$.

Таблиця 3.7

Аналіз показників використання трудових ресурсів на ТОВ „Рокмар”

Показники	2019 рік	2018 рік	Відхилення
1. Обсяг продукції в порівняльних цінах на 1.01. 2019 року тис. грн.	32300	45100	-12800
2. Середньоспискова чисельність працюючих чоловік	196	230	-34
5. Виробіток на 1 працюючого, грн. (середньомісячний)	164,8	196,1	-31,3
7. Кількість відпрацьованих працівниками люд.-днів	47040	54234	-7194
8. Кількість відпрацьованих працівниками люд.-год.	379142,4	44080,08	-61237,68
10. Середня кількість днів відпрацьована 1 працівником	240	235,8	+4,2
10. Середня тривалість робочого дня годин	8,06	8,12	-0,06
11. Середньогодинний виробіток продукції на 1 працівника грн.	20,45	24,15	-3,7

Як свідчать аналітичні дані таблиці 3.7 у 2019 році в порівнянні з відповідним періодом 2018 року істотно погіршилися показники діяльності підприємства, що пов'язано із зниженням обсягів продукції.

Показники використання робочого часу робітниками такі:

- кількість днів відпрацьованих робітником збільшилася на 4,2 дні;
- кількість відпрацьованих людино-днів знизилася на 7194 людино-днів;
- кількість людино-годин зменшилася порівняно з 2018 роком на 61237

людиногодин.

Підприємство займається виготовленням фільтрувального, сушильного, ємкісного та нестандартного обладнання для хімічної, мікробіологічної, будівельної, харчової, переробної галузей, а також для очистки промислових та побутових водостоків, а також надає послуги: з ремонту обладнання; з виготовлення бланків, плакатів, афіш, канцелярських книг, журналів; з автотранспортних перевезень. Основними ринками збуту є замовники, підприємства близького зарубіжжя: Білорусь, Естонія, Казахстан, Німеччина. Основні ризики в діяльності підприємства: діловий ризик, пов'язаний з макроекономічними змінами, зокрема зміни структури попиту на продукцію; ринковий ризик, пов'язаний з можливими змінами ситуації на товарному і фінансових ринках. Основними заходами щодо зменшення ризиків та захисту своєї діяльності є виготовлення продукції після підтвердження її оплати та акредитиву. Конкурентна боротьба на ринку промислового обладнання постійно посилюється та проводиться в дуже жорстких умовах. Усі підприємства-конкуренти постійно намагаються вдосконалити власну продукцію та сервісне обслуговування і за рахунок цього збільшити свою частку ринку. Також одним з основних чинників, що призводить до жорсткої конкуренції є постійне збільшення присутності на ринках потужних закордонних виробників, таких як LAROX, PUTSCH, DIEMME, HOESCH, а також виробники з таких країн як Китай та Туреччина. Підприємство постійно впроваджує нові види обладнання, особливу увагу надає якості продукції і запиту замовників, а також впроваджує нові технології. Впровадження нових технологій в першу чергу направлено на удосконалення продукції, що випускається і її конкурентноспроможність на ринку. Товариство працює з шістьма основними постачальниками за основними видами сировини та матеріалів, що займають більше 10% в загальному обсязі постачання.

Підприємство планує в майбутньому: 1. Розширити ринки збуту. 2. Освоїти випуск нових видів обладнання. 3. Модернізувати існуючу продукцію

під вимоги засновників для більш повного її задоволення та розширення обсягів збуту.

Приймаючи до уваги існуючий стан ринку, рівень технології та економічні показники, керівництво ТОВ „Рокмар” прийняло рішення встановити на наяних, незадіяних у виробництві площах, стан холодної прокатки з травильним відділенням з метою отримання якісної конкурентоздатної товарної продукції, збільшення експортних можливостей продукції, покращення економічної стабільності підприємства.

Для забезпечення необхідного рівня кваліфікації розроблюються плани підготовки та підвищення кваліфікації згідно необхідності виробництва. Навчання проводяться на підприємстві (курси, семінари і таке ін.), а також через навчально-курсові комбінати та другі навчальні заклади. У звітний період навчено новим професіям (первинна підготовка, перепідготовка) 1 осіб, підвищили кваліфікацію 41 особа.

Середня заробітна плата характеризує рівень оплати праці працівників підприємства. У загальному вигляді вона визначається за місяць, квартал, рік шляхом ділення грошових виплат з фонду заробітної плати на середньоспискову чисельність робітників.

Дані про середню заробітну плату використовуються для характеристики виконання завдань по збільшенню оплати праці і причин зміни фонду заробітної плати. Середню заробітну плату характеризують дані таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Середньомісячна заробітна плата на ТОВ „Рокмар”

Місяць	2018 рік	2019 рік
Січень	4841,7	7043,7
Лютий	4879,5	7032,1
Березень	4889	7090
Квітень	5917,4	7113,3
Травень	5907,1	7212,3
Червень	5927,8	7054,3
Липень	6011,2	6159,7
Серпень	5850,4	6054,2
Вересень	5946	7183
Жовтень	6850,2	7023

Листопад	6945,7	8159,7
Грудень	6957,3	

Дані таблиці 3.8 дозволяють зробити висновок про те, що на підприємстві має місце позитивна тенденція в організації оплати праці. Вона ґрунтується на тому, що рівень оплати праці систематично зростає.

Контроль за співвідношенням між темпами росту середньої заробітної плати і продуктивності праці дозволяє постійно дотримуватися співвідношень і своєчасно виявляти їх зміни і приймати конкретні заходи по усуненню причин, які порушують правильні співвідношення.

При аналізі співвідношень порівнюють темпи росту продуктивності праці і темпи росту середньої заробітної плати розрахованих на підставі даних таблиці 3.8. За даними таблиці видно, що по підприємству в цілому за рік витримано співвідношення між темпами росту продуктивності праці та середньої заробітної плати. Однак в цілому спостерігалася напруга в дотриманні темпів росту з травня 2019 року. З серпня по листопад 2019 року дане співвідношення взагалі не було витримане, що безумовно є негативним фактором який суттєво впливає на інтенсивне стимулювання виробничої діяльності.

Зі зростанням продуктивності праці створюються реальні передумови підвищення її оплати. При цьому кошти на оплату праці потрібно використовувати таким, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи зростання її оплати. Тільки за такої умови створюються реальні можливості для нарощування темпів розширеного виробництва.

3.2. Аналіз прямих витрат на оплату праці

Співвідношення окремих елементів витрат у відсотках до загальної суми витрат у грошовій формі називається структурою собівартості. Найбільш важливою характеристикою структури собівартості, одиниці обсягу робіт слугує співвідношення витрат живої та матеріалізованої праці.

Аналіз структури собівартості дозволяє установити роль і види витрат, які змінюються неоднаково у залежності від зміни (зростання або зниження) обсягу робіт.

Різні види витрат по-різному впливають на собівартість окремих видів послуг. Одні витрати можуть бути прямо віднесені на собівартість окремих видів робіт, інші можуть бути лише розподілені між окремими видами робіт розрахунковим шляхом.

Таким чином, з'являється необхідність групування витрат за способом їх віднесення їх на собівартість одиниці обсягу робіт на прямі й не прямі.

До прямих належать такі витрати, які безпосередньо пов'язані з виконанням певного виду робіт і можуть бути прямо віднесені на собівартість цього виду робіт, або ж ті витрати, розмір яких на виконання кожного виду робіт можна визначити на основі встановлених норм [24, 19].

Коли підприємству встановлюється одна збільшена одиниця обсягу робіт, наприклад 100 одиниць доходів від основної діяльності, то всі витрати підприємства відносяться на цей обсяг робіт безпосередньо, тобто є прямими.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата працівників та інші виплати робітникам, занятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат [65, 19].

Фактичні витрати на оплату праці, що відносяться на собівартість продукції, враховується за статтями калькуляції „Основна заробітна плата”, „Додаткова заробітна плата”, а також за комплексними статтями калькуляції.

Витрати виробництва підлягають групуванню та віднесенню на центри витрат (цехи, дільниці, бригади), а в середині центрів – на окремі види продукції, що забезпечує повне і достовірне визначення фактичної собівартості, аналіз використання ресурсів та результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, ефективність заходів, спрямованих на зниження собівартості продукції.

Структура собівартості в різних підгалузях зв'язку істотно відрізняється, є трудомісткі підгалузі з високою питомою вагою витрат живої праці і підгалузі з високою питомою вагою матеріалізованої праці.

Зростання технічної оснащеності підприємств зв'язку, механізація трудомістких робіт і комплексна автоматизація виробництва призводять до підвищення питомої ваги матеріалізованої праці в собівартості на одиницю обсягу робіт зв'язку.

Контроль за формуванням собівартості є центральним завданням економічних служб підприємства, оскільки в ринкових умовах виживають лише ті суб'єкти підприємництва, у яких нижча собівартість і, відповідно, вищий прибуток. Завдяки зниженню собівартості продукції можна знизити ціну і розширити ринок збуту.

Оплата праці виробничих робітників – відрядників здійснюється на основі первинних документів на виробіток, а тому такі витрати завжди можна віднести на той чи інший виріб безпосередньо.

У рапортах на виробіток, нарядах, актах та інших документах вказуються, яке замовлення (виріб) виготовляє робітник (бригади) та яка сума нарахована.

Заробітна плата робітників із погодинною оплатою і робітників зайнятих на підсобних роботах у цехах основного і допоміжного виробництва, розподіляються пропорційно до основної заробітної плати чи її кошторисної ставки на одиницю окремих видів продукції.

Додаткова заробітна плата виробничих робітників розподіляється також пропорційно до основної заробітної плати робітників окремих видів продукції.

Прямі трудові витрати займають значну питому вагу в собівартості продукції і дуже впливають на формування її рівня.

Аналіз динаміки зарплати на гривню товарної продукції, її частки в собівартості продукції, вивчення факторів, що визначають її величину, і пошук резервів економії засобів за даною статтею витрат мають велике значення.

Загальна сума прямої зарплати залежить від обсягу виробництва продукції, її структури і рівня витрат на окремі вироби. На останній впливають трудомісткість і рівень оплати праці за 1 людино-годину (рис. 3.2).

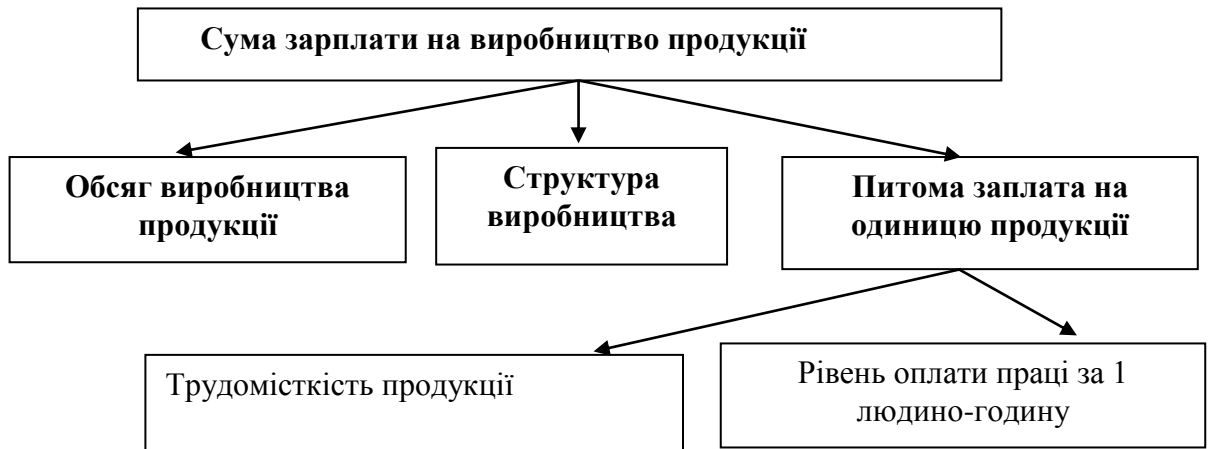


Рис. 3.2. Структурно-логічна схема факторної системи зарплати на виробництво продукції [59, 321]

Результати розрахунку впливу цих факторів відображенні в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9

Розрахунок впливу факторів на величину трудових витрат

Показник	Розрахунок	Сума, тис. грн.
За нормами	$\sum (Q_{i0} \times t_{i0} \times r_{i0})$	17202
За нормами в перерахунку на фактичний обсяг надання послуг при її плановій структурі	$\sum (Q_{i0} \times t_{i0} \times r_{i0}) \times K$	15738
За нормативним рівнем витрат на фактичний обсяг надання послуг при її фактичній структурі	$\sum (Q_{if} \times t_{i0} \times r_{i0})$	16836
Фактично за нормативним рівнем оплати праці	$\sum (Q_{if} \times t_{if} \times r_{i0})$	16470
Фактично	$\sum (Q_{if} \times t_{if} \times r_{if})$	18300

Примітка.

Q_{i0}, Q_{if} - відповідно плановий (нормативний) і фактичний обсяг надання послуг;
 t_{i0}, t_{if} - планова (нормативна) і фактична трудомісткість продукції, людино-годин;
 r_{i0}, r_{if} - відповідно плановий (нормативний) і фактичний рівень оплати праці за 1 людино-годину;

K – коефіцієнт, який розраховують як відношення фактичної і планової (нормативної) вартості випуску продукції.

Загальна сума перевитрат за прямою зарплатою на весь обсяг продукції складає 366 тис грн., у тому числі за рахунок :

- зменшення обсягу продукції: $15738 - 17202 = -1464$ тис. грн.;
- зміни структури надання послуг: $16836 - 15738 = +1098$ тис. грн.;
- зниження трудомісткості надання послуг: $16470 - 16836 = -366$ тис. грн.;
- підвищення рівня оплати праці: $18300 - 16470 = +1830$ тис. грн.

Зміна прямих трудових витрат формується під впливом чинників чотириразової супідрядності. Чинники першого порядку – зміна обсягу, структури продукції і рівня витрат на окремі вироби.

Для розрахунку впливу чинників другого порядку на розмір прямих матеріальних витрат складають таблицю за формою 1 (табл.3.10).

За відсутності даних про трудомісткість можна використовувати зведення про зменшення заробітної плати за рахунок здійснення науково-технічного прогресу. У цьому випадку вплив чинників першого порядку розраховують за викладеною вище методикою.

Таблиця 3.10

Форма 1

Роботи (послуги)	Затрати на надання послуг			Відхилення від завдання		
	Прогнозне завдання	За фактичними нормами, плановими цінами	Фактично	Всього	У т. ч. в результаті зміни	
					норм (гр.2 – гр.1)	цін (гр.3 – гр.2)
А	1	2	3	4	5	6

У процесі аналізу витрат на оплату праці також вивчають:

- досягнення нормативної трудомісткості виробів і її зміни;
- рівень виконання технічних норм виробітку;
- дотримання нормативів обслуговування;
- використання фонду робочого часу;
- доплати, пов'язані з відхиленнями від нормальних умов праці, виробничим травматизмом і відволіканням на роботи, не пов'язані з основною діяльністю;

– правильність зарахування до собівартості грошових виплат і заохочень.

Зміна витрат на оплату праці залежить від таких чинників:

- зміни продуктивності праці (кількості загально виробничих людино-годин витрачених на одиницю виробу);
- зміни рівня оплати праці.

Важливу роль у забезпеченні оптимального рівня собівартості належить аналізу, головна мета якого – виявлення можливості раціональнішого використання виробничих ресурсів, зменшення затрат на виробництво, реалізацію і забезпечення зростання прибутку.

Для досягнення мети аналізу собівартості необхідна його організація на всіх етапах життєвого циклу надання послуг, робіт.

Аналіз структури собівартості показує, що галузь зв'язку належить до трудомістких і фондомістких галузей народного господарства.

Внаслідок не матеріалізованого характеру продукції зв'язку у собівартості в основному відсутні витрати на сировину й основні матеріали та висока питома вага витрат на оплату праці.

Висновки до розділу 3

1. Робоча сила з її виробничим досвідом і навиками є важливим елементом виробничого потенціалу.

Дані проведеного аналізу свідчать, що нестача робітників – 12 чоловік – це негативне явище, оскільки будь-яка нестача робочої сили може викликати простої в роботі, зниження виробітку. Для усунення цих недоліків необхідним є зростання оплати праці. Нестача електромеханіків на 4 чоловіки також не є нормальним явищем, оскільки нестача робочої сили може призвести до невиконання виробничого завдання, надурочних робіт, переплат.

2. Однією з важливих умов успішної роботи підприємства є постійний склад робітників. Склад працюючих постійно змінюється, що характеризується коефіцієнтом обороту.

Коефіцієнт обороту по прийому працівників на досліджуваному підприємстві нижчий (3,06%), ніж коефіцієнт обороту по звільненню (9,18%).

Плинність кадрів є особливим об'єктом дослідження. Для того, щоб передбачити заходи по скороченню плинності і закріпленню кадрів, необхідно виявити причини звільнення робітників. Ці дані можна отримати при проведенні соціологічних обстежень.

3. Проведений аналіз показує, що на підприємстві темп падіння продуктивності праці зберігається на високому рівні - 62,3%. У порівнянні з відповідним періодом 2018 року істотно погіршилися показники діяльності підприємства, що пов'язано зі зниженням обсягів продукції.

При аналізі співвідношень порівнюють темпи росту продуктивності праці і темпи росту середньої заробітної плати. За даними проведеного аналізу видно, що по підприємству в цілому за рік витримано співвідношення між темпами росту продуктивності праці та середньої заробітної плати. Однак в цілому спостерігалася напруга в дотриманні темпів росту з травня 2019 року.

ВИСНОВКИ

Оскільки метою дипломної роботи було дослідження діючої методики обліку й аналізу витрат на оплату праці та відображення інформації про них в системі фінансової, статистичної та господарської звітності, то ми розглянули всі види витрат на оплату праці, які мають місце на досліджуваному підприємстві.

1. Слід зазначити, що витрати роботодавців на робочу силу формуються в основному за рахунок двох складових: витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи.

Не можна вважати достатнім існуючий рівень (менше 1 грн. на одного працівника) витрат підприємств на професійну підготовку та перепідготовку кадрів. Аналіз структури витрат працівників на робочу силу свідчать про те, що нестабільне фінансове становище підприємств спонукає роботодавців

скорочувати обсяги коштів, спрямованих на стимулювання праці. У же той час досвід країн з розвинутою ринковою економікою свідчить, що в сучасних умовах вартість робочої сили виявляє тенденцію до зростання.

Підприємство, яке дбає про перспективи економічного зростання, повинне подумати про зміцнення свого трудового потенціалу, що, звичайно пов'язано із збільшенням витрат на робочу силу.

2. Діюча в Україні система обліку витрат на оплату праці передбачає облік витрат на основну заробітну плату, додаткову заробітну плату та інші заохочувальні й компенсаційні виплати, витрат на відрахування на соціальні заходи. Така класифікація передбачена в звітності з праці й нормативних документах.

Проте таке групування малоприсадибне для управління. Наприклад, в ньому немає інформації про витрати за такими процесами управління, як витрати на набір, відбір і скорочення чисельності; витрати, пов'язані з процесами планування і нормування чисельності персоналу і праці, безпосередньо пов'язані з управлінням трудовими ресурсами.

Пропонуємо класифікувати витрати на робочу силу за такими статтями:

1. Витрати на оплату праці виробничих робітників.
2. Виплати стимулюючого характеру.
3. Непродуктивні виплати.
4. Витрати на найм, відбір робочої сили.
5. Витрати з нормування й планування чисельності і праці.
6. Витрати, пов'язані з профорієнтацією, навчанням і підвищенням кваліфікації.
7. Витрати на оплату праці допоміжних робітників
8. Витрати на оплату праці працівників, пов'язаних з управлінням виробничими підрозділами.
9. Витрати на підготовку керівних кадрів.
10. Витрати на оплату праці фахівців і керівників, зайнятих управлінням підприємства.

3. Витрати на оплату праці робітників включають у собівартість окремих видів продукції за прямим способом. Але не завжди є можливість віднесення нарахованої заробітної плати на конкретні вироби.

Основну заробітну плату, нараховану за тарифними ставками, включають до собівартості окремих видів продукції, товарного випуску та незавершеного виробництва пропорційно до:

- кошторисних ставок погодинної заробітної плати;
- відрядної заробітної плати
- кількості випущеної продукції.

Відрахування на соціальні заходи включають у собівартість продукції пропорційно до встановлених чинним законодавством відсотків.

4. Важливим є нормування прямих витрат на робочу силу. Розробка нормативів витрат на робочу силу включає розрахунок норм часу, виробітку продукції, обслуговування, часу обслуговування і чисельності, відрядної та погодинної ставок.

Нормативні ставки заробітної плати розробляють на підприємстві і багато в чому відображають результат взаємодії менеджерів-працедавців, профспілок і робітників. Узгоджені нормативні ставки заробітної плати застосовують для оплати праці і розрахунку нормативних прямих трудовитрат на робочу силу.

Для організації системи контролю важливо, щоб були виділені прямі витрати на заробітну плату при виготовленні кожної деталі.

Нормування праці є фундаментом, на якому тримається вся система організації праці на підприємстві. З погляду виробництва нормування спрямоване на пошук оптимальних шляхів перетворення витрат праці у випуск продукції.

Основними джерелами формування нормативної бази прямих витрат на робочу силу є: документи конструкторської та технологічної підготовки виробництва; маршрутні листи виробничого процесу, які відображають послідовність операцій; схеми організаційної структури підприємства; плани-графіки; карти синхронізації виробничого процесу; графіки рентабельності

робіт (порівняння різних варіантів послідовності виконання операцій); післяопераційні карти виробничого процесу, матеріали хронометражу та інших методів дослідження і т.д.

5. Узагальнюючими показниками продуктивності праці є виробіток продукції на одного працюючого й одного робітника за певний відрізок часу (рік, квартал, місяць, день, година) або витрат робочого часу на одиницю продукції.

Трудовий потенціал підприємства відіграє провідну роль у результатах господарювання. Проведений аналіз свідчать, що нестача робітників – 12 чоловік – це негативне явище, оскільки будь-яка нестача робочої сили може викликати простої в роботі, зниження виробітку. Для усунення цих недоліків необхідним є зростання оплати праці.

Аналіз використання трудових ресурсів зростання продуктивності праці розглядається взаємозалежно з оплатою праці.

За зразкове виконання трудових обов'язків, підвищення продуктивності праці, творчої ініціативи, винахідливість у роботі, передання передового досвіду роботи іншим працівникам на підприємстві проводяться заохочувальні виплати у вигляді надбавок та доплат, що знову підкреслює раціональне використання грошових коштів на підприємстві.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреюк Н. В. Мікроекономіка. К. : Кондор, 2008. 176 с.
2. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2006. 440 с.
3. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : навч. посіб. / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП „Рута”, 2001. 409 с.
4. Аудит : підручник. [2 ге вид., перероб. і доп.] / за ред. Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. К., 2009. 495 с.
5. Баланс. Здаємо звіти до фондів соціального страхування. Всеукраїнський бухгалтерський тижневик. К. : ТОВ „Баланс Клуб”, 2005. № 13. С. 24-36.
6. Безтілесна Л., Міщук Г., Мартинюк С. Удосконалення механізму мотивації

- продуктивності найманих працівників. Україна: аспекти праці. 2006. №1. С. 42-48.
7. Богиня Д. П., Грішнова О. А. Основи економіки праці : навч. посіб. 3-тє вид. К. : Знання Прес, 2001. 313 с.
8. Болотіна Н. Б. Трудове право : підручник / Н. Б. Болотіна, Г. І. Чанишева. К. : Т-во „Знання”, 2000. 564 с
9. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності „Облік та аудит» вищ. навч. закл. 2-ге вид., перероб. і доп. Житомир : ПП „Рута” , 2002. 672 с.
10. Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. / за ред. проф. Бутинця Ф. Ф. [3-тє вид., перероб. і доп.] Житомир : ЖІТІ, ПП „Рута” , 2001. 512 с.
11. Бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посіб. / за ред. Хом'яка Р. Л., Лемішовського В. І. Львів : Ажур, 2008. 1112 с .
12. Валентинова Т. Облік робочого часу на підприємствах. Все про бухгалтерський облік. 2015. № 56. С. 19-34.
13. Вартість робочої сили. Людина і праця. 2019. № 8. С. 37-40.
14. Василенко П. Проблеми заробітної плати на шляху до євроінтеграції. Урядовий кур'єр. 2018. №111 (16 червня). С. 16-17.
15. Васюренко Л. В. Базові засади управління фондом оплати праці. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Випуск 20, частина 1. 2018. С. 80-83.
16. Герасимчук Л.С. Шляхи вдосконалення обліку оплати праці / Л. С. Герасимчук, О. В. Кантаєва. Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Серія : Економічні науки. 2012. № 12. С. 186–194.
17. Голов С. Ф., Костюченко В. М., І. Кравченко, Г. Ямборко. Фінансовий облік : підручник. К. : Лібра, 2005. 976 с.
18. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. К. : Лібра, 2003. 704 с.
19. Голосніченко Д. І. Оплата праці: проблеми та шляхи вирішення. Вісник

- НТУУ КПІ. Політологія. Соціологія. Право. Випуск 3/4 (23/24). 2014. С. 185-189.
20. Гольфа А. В. Зарубіжний досвід мотивації праці трудового потенціалу в умовах ринкової економіки. Формування ринкових відносин в Україні. 2018. №2. С. 94-97.
21. Гуменюк В.Я., Самолук Н.М. Управління витратами на персонал: монографія. Рівне : НУВГП, 2012. 120 с.
22. Дидика В. Зарплатний проект на підприємстві: організаційний етап. Податки та бухгалтерський облік. 2019. №81. С. 46-52.
23. Дроздова Т. Облік витрат на підвищення кваліфікації працівників. Все про бухгалтерський облік. 2005. №76. С. 6-10.
24. Друри К. Управленческий и производственный учёт: пер с англ. М.: Юнити Дана, 2010. 1423 с.
25. Економіка праці і соціально трудові відносини : навч. посіб. А. В. Мерзлек, Є. П. Майхлов, М. Х. Корецький, Г. О. Михайлова; під ред. Є. П. Михайлова. К. :ЦНЛ, 2015. 240 с.
26. Економічна теорія. Політекономія : підручник / ред. В. Д. Базилевич. [6 те вид., переробл. і доповн.]. К. : Знання Прес, 2007. 720 с.
27. Економічний аналіз : навч. пос. для студ. вищ. навч. закл. спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП „Рута”, 2003. 680 с.
28. Економічний аналіз : навч. посіб. / Н. А. Болух, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатов та ін.; За ред. акад. НАНУ, проф. М.К. Чумаченка. - вид. 2 ге, перероб. і доп. К.: КНЕУ, 2003. 556 с.
29. Єсінова Н. І. Економіка праці та соціально трудові відносини. Житомир: Кондор, 2017. 432 с.
30. Задорожний З. В., Крупка Я. Д. та ін. Фінансовий облік : підручник /З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка., Н. Я. Микитюк, Н. В. Гудзь, Р. О. Мельник, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. К. : Хай-Тек Прес, 2011. 544 с.
31. Закон України „Про відпустки” від 15.11.1996р. № 504/96 ВР, зі змінами

URL: zakon.rada.gov.ua/cgi bin/laws/ main. cgi?nreg.

32. Закон України про державну статистику URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2614-12>.

33. Закон України від 08.07.2010 року №2464 VI „Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” URL:

zakon.rada.gov.ua/cgi bin/laws/ main. cgi?nreg.

34. Закон України „Про оплату праці” від 24.03.1995р. № 108/95 ВР, зі змінами. URL: zakon.rada.gov.ua/cgi bin/laws/ main. cgi?nreg.

35. Закон України „Про колективні договори та угоди” від 01.07.1993р. № 3356 XII, зі змінами. URL: zakon.rada.gov.ua/cgi bin/laws/ main. cgi?nreg.

36. Інструкція по визначенню вартості робочої сили: затверджена Наказом Міністерства статистики України від 29.05.1997 р. № 131. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0258-97> (дата звернення: 15.04.2019)

37. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. Дебет-Кредит. 2000. №4. С. 13-73.

38. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату України від 13.01.2004р. № 5. URL: zakon.rada.gov.ua/cgi bin/laws/ main. cgi?nreg.

39. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов. М. : ЮНИТИ, 2003. 350 с.

40. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971р. № 322 VIII, зі змінами URL: zakon.rada.gov.ua/cgi bin/laws/ main. cgi?nreg.

41. Куц Р. Премії бувають різні, навіть матеріальні. Збірник систематизованого законодавства. 2018. №1. С. 180-182.

42. Ласкавий А. О. Менеджмент продуктивності : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2017. 288 с.

43. Лук’яненко І. Г. Вплив зміни оподаткування доходів фізичних осіб на трудову мотивацію. Економіка і прогнозування. 2014. №4. С. 61-70.

44. Майкович Т. Місце категорії „людський капітал” в системі соціально

економічних відносин. Наукові записки Тернопільського педагогічного університету ім. В. Гнатюка. 2013. Випуск 14. С. 17-21.

45. Миколайчук І. П. Управління персоналом : опорний конспект лекцій / Ірина Павлівна Миколайчук [навч. метод. вид.]. К. : КНТЕУ, 2010. 87 с.

46. Мірошник В. Комп'ютерна обробка нарахування та виплати заробітної плати. Баланс. Бібліотека бухгалтера. 2004. №12. С. 29-34.

47. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. К. : Центр навчальної літератури, 2005. 412с.

48. Нагорний В. Стимул для кожного працівника. Премії та доплати на підприємстві: нормативне регулювання та практичні поради. Все про бухгалтерський облік. 2015. №80. С. 20-34.

49. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.

50. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.

51. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / за ред. Леня В. С. Київ : ЦНЛ, 2006. 696 с.

52. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Ф. Ф.Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Жигун та ін. Житомир, ЖІТІ, 2001. 576 с.

53. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності „Облік та аудит” вищих навчальних закладів / за редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. [3-тє видання., доп. і перероб.]. Житомир : ПП Рута, 2002. 592 с.

54. Організація і методика проведення аудиту : навч. посіб./ В. В. Сопко, Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна, О. М. Брадул. К. : ВД „Професіонал”, 2004. 624 с.

55. Павловський Н. Роль науки у реформуванні оплати праці та деякі дискусійні питання щодо її вдосконалення. Україна: аспекти праці. 2014. №7. С. 39-41.

56. Підлужна Н., Хрестенко О. Основні показники рівня життя та населення. Праця і зарплата. 2005. №26. С.2-3.

57. Порятуй А. До стратегії компанії через мотивацію персоналу. Україна

business. 2004. №17. С.8.

58. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку URL: <http://www.readbooks.com/book/5/184.html>

59. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Тернопіль : Економічна думка, 2004. 416 с.

60. Порядок нарахування середньої заробітної плати, затверджений Постановою КМУ від 8.02.1995 №100 із змінами. URL: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg.

61. Постанова від 08.02.1995р. №100 „Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати” зі змінами і доповненнями, внесеними постановою КМ. URL: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg.

62. Потриваєва Н. В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект / Н.В. Потриваєва, І.В. Савченко. Економічний форум. 2019. № 1. С. 93–98.

63. Прилипко С. М. Трудове право України : підручник / С. М. Прилипко, О. М. Ярошенко. 4-те вид., переробл. і допов. Х. : ФІНН, 2017. 800 с.

64. Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : монографія. Тернопіль : Карт бланш, 2004. 370 с.

65. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Тернопіль : Економічна думка, 1999. 422 с.

66. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт бланш, 2002. 628 с.

67. Савицька Т. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. [2 ге вид, випр. і доп.]. К.: Знання, 2005. 662 с.

68. Самолюк Н. М., Юрчик Г. М. Формування вартості робочої сили у контексті відповідності інтересам суб'єктів ринку праці. Статистика України. 2018. №2. С. 20-28. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/su_2013_2_6 (дата звернення: 26.04.2019).

69. Сахарцева І. І. Бухгалтерський облік : навч. посіб / І. І. Сахарцева, Г. А. Семенов, Г. М. Бескоста ; за ред. І.І.Сахарцевої. К. : Кондор, 2010. 554 с.

70. Семикіна М. Філософія мотивації праці в умовах формування конкурентних відносин. Україна: аспекти праці. 2004. №5. С. 31-38.
71. Сльозко Тетяна Михайлівна. Організація обліку : навч. посібник / Т. М. Сльозко; м-во освіти і науки України, Український держ. ун-т фінансів та міжнар. торгівлі. К. : Центр учбової літератури, 2008. 224 с.
72. Соціальне страхування серії „Баланс. Бібліотека бухгалтера”. №10. Дніпропетровськ, ТОВ „Баланс Клуб”, 2013. 112 с.
73. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с.
74. Сташків Т. Відпустки, їх види, порядок та умови надання. Вісник податкової служби України. 2015. №8. С. 68-73.
75. Соціальне страхування. Баланс. Серія „Бібліотека бухгалтера”. 2013. № 10. 112 с.
76. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. - 2 е вид., перероб. і доп. Київ : Знання, 2008. 507 с .
77. Суліменко Л. А., Киян А. В., Вітер С. А. Облік і аналіз розрахунків з оплати праці. Інфраструктура ринку. Випуск 18. 2018. С. 395-404.
78. Теліпка В. Е. Науково-практичний коментар Господарського процесуального кодексу України. К. : ЦУЛ, 2011. 608 с.
79. Тимош І. М. Економіка праці : навч. посіб. Тернопіль : Астон, 2001. 347 с.
80. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник. - 6 е вид. Київ : А.С.К., 2005. 784 с.
81. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посіб. К. : Знання Прес, 2002. 223 с.
82. Цал Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2002. 656 с.
83. Швець П. А., Бабич Р. Б. Вартість робочої сили на ринку праці України: фактори, чинники та тенденції формування. Електронне фахове видання Ефективна економіка. №5. 2019. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua>.
84. Шелешкова С., Спасенко Ю. Заробітна плата як мотиваційна складова продуктивної зайнятості. Україна: аспекти праці. №2. 2016. С.9-16.
85. Штик Ю. В., Оголева І. І. Організація оплати праці на підприємстві в

сучасних умовах економічного розвитку України. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2019. 1 (72). С. 256-259.

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

87. Починок Н. В. Система обліково-аналітичного забезпечення управління персоналом. Управління розвитком: зб. наук. робіт. Харків: ХНЕУ, 2011. № 5(102). С. 110–111.

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

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

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

91. Задорожний З.-М. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні // Економічний аналіз. 2010. Випуск 6. С. 163-169.