

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

ФЕДОРОВИЧ Андрій Зіновійович

Облік і аналіз виплат працівникам у діяльності міжнародних компаній/ Accounting and analysis of employee benefits in the activities of international companies

спеціальність: 071 - Облік і оподаткування
освітньо-наукова програма – Міжнародний облік

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ОМОм-21
А. З. Федорович

Науковий керівник:
к.е.н., доцент, Р.В.Романів

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

"___" _____ 20__р.

Завідувач кафедри
_____ **З. В. Задорожний**

ТЕРНОПІЛЬ – 2025

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ	5
1.1. Економічна сутність категорії «виплати працівникам» та нормативно-правове забезпечення її відображення	5
1.2. Функції заробітної плати як елементу системи виплат працівникам та їх характеристика	13
1.3. Особливості організації виплат працівникам в умовах військового стану	20
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ТА ЗАРУБІЖНІЙ ПРАКТИЦІ	26
2.1. Принципи та підходи до організації виплат працівникам за відпрацьований час/виконану роботу	26
2.2. Облік виплат працівникам за невідпрацьований час	39
2.3. Облік нарахувань і утримань з виплат працівникам	46
2.4. Особливості організації виплат працівникам у зарубіжних країнах	54
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ Й АУДИТ ВИТРАТ НА ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ	65
3.1. Аналіз чисельності працівників та використання робочого часу	65
3.2. Аналіз взаємозв'язку показників виплат працівникам та продуктивності праці	74
3.3. Методика проведення аудиту витрат на виплати працівникам	83
ВИСНОВКИ	94
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Теоретичний аналіз питань, пов'язаних із виплатами працівникам, має значну наукову та практичну актуальність, оскільки вони становлять ключовий елемент системи соціально-трудових відносин та залишаються однією з найбільш складних і водночас критичних соціально-економічних проблем. З одного боку, такі виплати є основним джерелом грошових доходів найманих працівників, формуючи основу матеріального добробуту їхніх сімей. З іншого - вони становлять істотну частку витрат на виробництво, виступаючи при цьому ключовим чинником забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих результатів трудової діяльності. Крім того, ці виплати є базою для нарахування єдиного соціального внеску, що впливає на фінансування соціального захисту.

У структурі соціально-економічних відносин оплата праці посідає центральне місце. Її значення зумовлене не лише тим, що вона безпосередньо стосується інтересів більшості економічно активного населення, а й тим, що опосередковано впливає на функціонування ринку загалом: через механізми попиту і пропозиції – на галузеву структуру виробництва й темпи його розвитку; через взаємодію праці та капіталу – на технологічний рівень, продуктивність, якість робочої сили, динаміку цін і рівень інфляції.

У сучасних умовах при оцінці конкурентоспроможності національної економіки України часто акцентується увага на низькій вартості робочої сили як чиннику привабливості для інвесторів. Низький рівень оплати праці є дестимулюючим фактором, що знижує мотивацію працівників до підвищення свого професійного та кваліфікаційного рівня, а також обмежує можливості ефективного використання людського капіталу як одного з ключових джерел конкурентних переваг країни.

З огляду на проблемність наведених вище питань, тема дослідження є досить актуальною.

Метою роботи є розгляд теоретичних та практичних питань стосовно виплат працівникам аналіз показників їх ефективності .

Поставлена мета зумовила формулювання таких завдань:

- визначити економічну сутність категорії «виплати працівникам» та нормативно-правове забезпечення її відображення;
- розкрити функції заробітної плати як елементу системи виплат працівникам та визначити їх характеристики;
- визначити особливості організації виплат працівниками в умовах військового стану;
- сформулювати принципи та підходи до організації виплат працівникам;
- розкрити методику облік нарахувань і утримань з виплат працівникам;
- визначити особливості організації виплат працівникам у зарубіжних країнах;
- здійснити аналіз чисельності працівників та ефективність використання робочого часу
- провести аналіз взаємозв'язку показників виплат працівникам та продуктивності праці;
- розкрити методика проведення аудиту витрат на виплати працівникам.

Об'єктом дослідження виступає україно-польське товариство з обмеженою відповідальністю виробничо-комерційне підприємство «Щедра нива».

Предметом дослідження є порядок обліку, аналізу й аудиту виплат працівникам у вітчизняній та зарубіжній практиці.

Науковою новизною є проведення дослідження різних напрямків економічної теорії щодо сутності виплат, здійснення порівняльної характеристики вітчизняної та зарубіжної методики їх організації та обліку.

Практична значущість роботи полягає у проведенні аналізу витрат на виплати працівникам та розкриття ефективності їх роботи. Визначена методика проведення аудиту виплат працівникам.

Структура роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

1.1 Економічна сутність категорії «виплати працівникам» та нормативно-правове забезпечення її відображення

Економічна категорія «виплати працівникам» (англ. *compensation of employees*) є ключовим елементом системи розподілу доходів у національній економіці та визначається як сукупність усіх видів грошових і натуральних виплат, які роботодавець здійснює на користь найманих працівників за виконану ними роботу. Ця категорія охоплює не лише безпосередню оплату праці, а й усі додаткові виплати, що передбачаються трудовими угодами, колективними договорами чи чинним законодавством.

Відповідно до міжнародних стандартів, зокрема Системи національних рахунків ООН (СНР 2008) та Європейської системи національних і регіональних рахунків (ESA 2010), «виплати працівникам» охоплюють дві основні складові:

1. Оплата праці у грошовій та натуральній формі, яка включає:
 - а) основну та додаткову заробітну плату (оклади, ставки, надбавки, премії тощо);
 - б) оплату понаднормової роботи, відпусток, лікарняних;
 - в) компенсаційні виплати (наприклад, за шкідливі умови праці);
 - г) натуральні виплати (продукти харчування, житло, пільги, транспорт тощо).
2. Соціальні внески роботодавця, що включають:
 - а) обов'язкові внески до фондів соціального страхування (пенсійного, медичного, страхування від нещасних випадків);
 - б) добровільні внески на користь працівників (додаткове пенсійне забезпечення, медичне страхування, виплати при звільненні тощо).

Більш розширений опис співвідношення поняття «виплати працівникам» і «заробітна плата» представлені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Співвідношення між категоріями «заробітна плата» та «виплати працівникам»

Категорія	Опис	Належність до категорії
1	2	3
<i>Основна заробітна плата</i>	Фіксована частина оплати: оклад, тарифна ставка, погодинна оплата	Заробітна плата
<i>Додаткова заробітна плата</i>	Премії, надбавки, оплата відпусток, доплати за понаднормову роботу	Заробітна плата
<i>Натуральні виплати</i>	Продукти харчування, житло, транспорт, послуги, які надаються працівникам замість грошей	Заробітна плата
<i>Обов'язкові соціальні внески</i>	Внески до державних фондів: пенсійний, медичний, страхування на випадок безробіття	Виплати працівникам (не зарплата)
<i>Добровільні внески</i>	Додаткове пенсійне забезпечення, страхування життя, медичне страхування	Виплати працівникам (не зарплата)
<i>Вихідна допомога</i>	Компенсації при звільненні, одноразові виплати	Виплати працівникам (не зарплата)
<i>Матеріальна допомога</i>	Разові або систематичні виплати (наприклад, на лікування, навчання, народження дитини тощо)	Виплати працівникам (не зарплата)
<i>Інші витрати на персонал</i>	Корпоративні бонуси, харчування, дозвілля, абонементи, подарунки	Виплати працівникам (частково)

У структурі доходів найманих працівників провідне місце традиційно займає заробітна плата, яка й надалі залишається основним джерелом їх матеріального забезпечення. В сучасних умовах саме заробітна плата відіграє ключову роль у формуванні мотиваційного механізму до продуктивної праці, виконуючи не лише відтворювальну, а й стимулюючу функцію.

Заробітна плата як економічна категорія належить до числа найскладніших у системі трудових відносин. Світова економічна думка нараховує значну кількість підходів до визначення її сутності, що зумовлено багатогранністю її економічної та соціальної природи.

Однією з перших спроб інтерпретації заробітної плати як економічного явища стала концепція англійського економіста Вільяма Петті (XVII ст.), який розглядав заробітну плату як «ціну праці», величина якої визначається вартістю засобів існування. Проте ця, на перший погляд, логічна позиція нівелюється подальшими твердженнями автора. Петті вважав, що «заробітна плата має відповідати лише мінімальному фізіологічному рівню забезпечення, необхідному для підтримання життєдіяльності працівника. На його думку, саме низький рівень оплати праці забезпечує отримання прибутку підприємцями, сприяє накопиченню капіталу та підвищенню конкурентоспроможності країни на міжнародних ринках» [52, С. 116].

Подібну позицію поділяв і представник класичної політичної економії Давід Рікардо, який у першій третині XIX століття трактував заробітну плату як «грошовий еквівалент мінімально необхідного обсягу засобів існування найманих працівників. Таким чином, у ранніх економічних доктринах заробітна плата розглядалася переважно крізь призму теорії «ціни праці», яка ототожнювала її з мінімальними витратами на відтворення робочої сили» [52, С. 117].

У сучасній світовій економічній науці найширше поширення отримали різноманітні підходи до визначення сутності заробітної плати, зокрема теорія «трьох факторів», яку розробив французький економіст Ж.Б. Сей. Згідно з його концепцією, розподіл економічного продукту є результатом внеску трьох основних факторів виробництва: праці, капіталу та землі, кожен з яких надає свою продуктивну послугу для створення вартості.

Спрощена модель розподілу продукту, запропонована Сеєм, передбачає, що на ринку виникає попит на ці фактори виробництва з боку підприємців, які комбінують їх з метою виробництва корисних благ. У цьому контексті

підприємець виступає як посередник між продуктивними послугами і кінцевими споживачами. Згідно з концепцією, кожен з трьох факторів виробництва приносить певну частку вартості продукту, яка в подальшому розподіляється у вигляді доходів: наймані робітники (носії праці) отримують заробітну плату, власники капіталу - процент, а земельні власники - ренту. Крім того, відповідно до теорії Сея, підприємці отримують підприємницький дохід за рахунок своєї діяльності, таланту, здатності до ризику та керівництва.

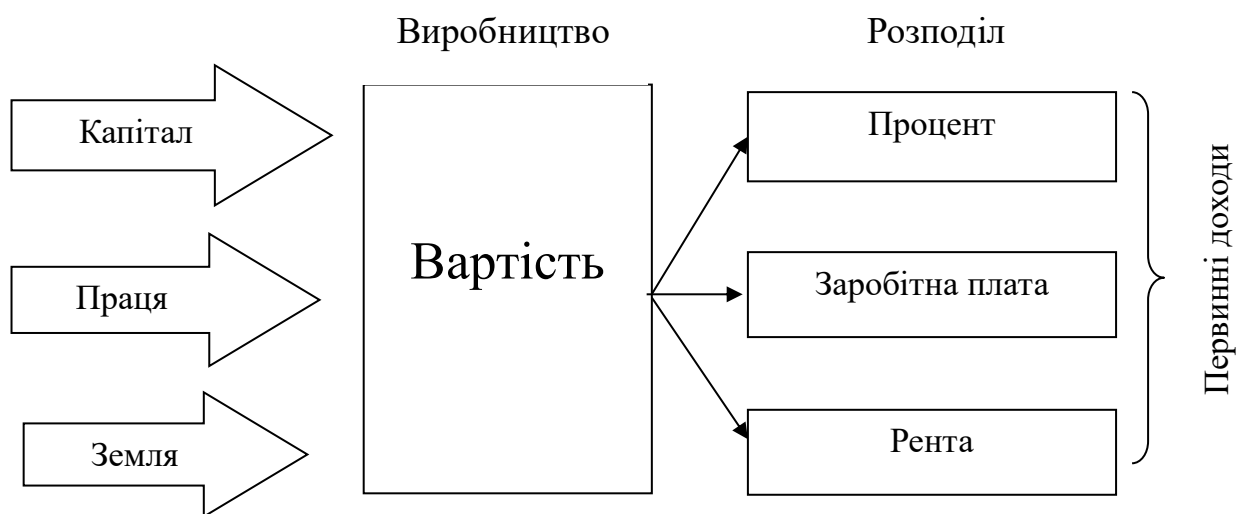


Рис. 1.1. Спрощена схема розподілу продукту Ж.Б.Сея [2, С.330].

У сучасній економічній науці поняття заробітної плати розглядається крізь призму комплексного підходу, що поєднує елементи неокласичної, інституціональної та кейнсіанської парадигм. Заробітна плата перестає сприйматися виключно як компенсація витрат на відтворення робочої сили; натомість вона виступає ціновим індикатором вартості праці на ринку, мотиваційним важелем, а також елементом соціального регулювання.

Неокласичний підхід

У межах неокласичної теорії заробітна плата трактується як ціна, що визначається рівновагою попиту і пропозиції на ринку праці. Її рівень залежить

від граничної продуктивності праці, а також від індивідуальних характеристик працівника – кваліфікації, освіти, досвіду. Такий підхід пояснює різницю в оплаті праці як наслідок раціонального вибору роботодавців і працівників у ринкових умовах.

Інституціональний підхід

Інституціональна економіка наголошує на впливі соціальних норм, державного регулювання, колективних договорів та профспілок на формування заробітної плати. Особлива увага приділяється нерівності в оплаті праці, дискримінаційним практикам і необхідності запровадження мінімальних стандартів оплати з боку держави як гаранта соціальної справедливості.

Кейнсіанський підхід

Кейнсіанська теорія розглядає заробітну плату не лише як витрати роботодавця, але і як ключовий фактор платоспроможного попиту в економіці. Відповідно до цієї парадигми, стабільне зростання заробітної плати є необхідною умовою для забезпечення економічного зростання, зайнятості та соціальної стабільності. Заробітна плата виступає тут як механізм макроекономічної політики, що потребує активного державного втручання.

Сучасні міждисциплінарні підходи

У ХХІ столітті дедалі більше значення набувають міждисциплінарні трактування заробітної плати, що інтегрують економічні, соціологічні, правові та психологічні аспекти. Заробітна плата розглядається як форма соціального контракту, інструмент управління людським капіталом та фактор корпоративної культури. Особливу роль відіграють концепції «гідної оплати праці» (Decent Pay) і «зарплатної справедливості» (Wage Equity), підтримувані МОП та іншими міжнародними інституціями.

Сутність заробітної плати в умовах сучасної економіки доцільно розглядати з урахуванням її багатогранної природи, що виявляється щонайменше у п'яти основних аспектах:

По-перше, заробітна плата виступає як економічна категорія, що відображає систему виробничих відносин між роботодавцем (власником

підприємства або його представником) та найманим працівником щодо розподілу створеної в процесі виробництва доданої вартості.

По-друге, заробітна плата є формою грошової винагороди, що виплачується працівникові відповідно до умов трудового договору за виконану роботу. Її розмір визначається складністю й характером трудових функцій, професійними якостями працівника, ефективністю його діяльності та загальними результатами господарювання підприємства.

По-третє, у межах ринкової економіки заробітна плата розглядається як ключовий елемент функціонування ринку праці. Вона виконує функцію ціни робочої сили, що визначається через співвідношення попиту та пропозиції на працю, відображаючи ринкову вартість її використання.

По-четверте, для найманого працівника заробітна плата становить основне джерело трудового доходу, який є результатом реалізації його здібностей до праці та має забезпечити відтворення робочої сили на необхідному соціально-біологічному рівні.

По-п'яте, для суб'єкта господарювання заробітна плата виступає не лише елементом витрат, що включається до собівартості продукції, робіт або послуг, а й основним стимулюючим фактором, що забезпечує зацікавленість працівників у досягненні високих кінцевих результатів діяльності підприємства.

У статистиці національних рахунків ці виплати відображаються як частина первинного розподілу доходів і враховуються у розрахунку валового внутрішнього продукту (ВВП) за доходним методом. Так, у структурі ВВП виплати працівникам становлять одну з основних статей, що характеризує рівень доходів населення та ступінь соціальної орієнтованості економічної політики держави.

Крім того, у звітності підприємств та статистиці праці (наприклад, у системі показників Міжнародної організації праці — МОП), категорія «виплати працівникам» використовується для аналізу динаміки заробітної плати, рівня соціального забезпечення, продуктивності праці, а також для оцінки загального фонду оплати праці.

Міжнародна організація праці (МОП), заснована у 1919 році як спеціалізована установа Організації Об'єднаних Націй, відіграє ключову роль у формуванні міжнародних норм та стандартів у сфері оплати праці. Її діяльність спрямована на забезпечення соціальної справедливості, захист трудових прав та створення гідних умов праці в усьому світі. Однією з центральних складових цієї діяльності є регулювання та моніторинг виплат працівникам у глобальному масштабі.

МОП розробила низку конвенцій та рекомендацій, які прямо або опосередковано регламентують принципи формування та здійснення виплат працівникам. Серед них ключове значення мають:

- Конвенція № 95 про охорону заробітної плати (1949 р.), яка встановлює основні положення щодо форм, періодичності та умов виплати заробітної плати, а також захисту її від незаконних утримань [29];
- Конвенція № 100 про рівну винагороду чоловіків і жінок за працю рівної цінності (1951 р.), що забороняє дискримінацію в оплаті праці [30];
- Конвенція № 131 про встановлення мінімальної заробітної плати (1970 р.), яка визначає принципи формування мінімального рівня оплати з урахуванням потреб працівників і рівня економічного розвитку країни [31];
- Конвенція № 102 про мінімальні норми соціального забезпечення (1952 р.), яка охоплює гарантії щодо виплат у разі тимчасової втрати працездатності, безробіття, материнства, старості тощо [32].

У рамках глобальної ініціативи «Гідна праця» (Decent Work Agenda) МОП підкреслює, що «своєчасна, справедлива та прозора система виплат є критично важливою для забезпечення економічної безпеки працівників, підвищення рівня життя та зменшення нерівності в суспільстві. Виплати працівникам у цьому контексті розглядаються не лише як економічна категорія, а й як інструмент реалізації права на працю та гідного життя» [10].

Таким чином, діяльність МОП у сфері регулювання виплат працівникам формує загальносвітові орієнтири для країн-членів, сприяє гармонізації

трудового законодавства та створенню ефективних, справедливих механізмів оплати праці.

В таблиці 1.2 представлено нормативно-правову базу України щодо виплат працівникам.

Таблиця 1.2

Нормативно-правова база України стосовно виплат працівникам

Документ	Сутність, щодо виплати працівникам	Використання в обліково-аналітичному процесі
1	2	3
1 Конституція України від 28.06.1996 р.	Регулює основні права та обов'язки громадян України	«Визначає право громадянина на працю та її оплату, забезпечує право на отримання винагороди за працю» [28].
2. Кодекс законів про працю України	«Кодекс законів про працю України визначає правові засади і гарантії здійснення громадянами України права розпоряджатися своїми здібностями до продуктивної і творчої праці» [25].	«Встановлює порядок отримання доплат за відхилення від нормального режиму роботи» [25].
3 Цивільний Кодекс України №435-IV від 16.01.2003 р.	«Визначає основні аспекти юридичних стосунків підприємств, а також їх взаємовідносини з іншими контрагентами» [53].	«Регулює правові взаємовідносини між підприємствами та працівниками» [53].
4 Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. зі змінами та доповненнями	«Визначає порядок оподаткування всіх видів доходів фізичних осіб, порядок надання соціальної пільги» [46]	«Розмір податкової соціальної пільги, розрахунок податку з доходів працівників, складання звітності по податку з доходів працівників» [46]
5 Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 №108/95-ВР зі змінами та доповненнями	«Визначає сутність та принципи оплати праці в Україні, види оплати праці їх характеристика» [19].	«Регулює економічні, правові, організаційні основи оплати праці працівників, які знаходяться в трудових відносинах на основі трудового договору з підприємствами всіх форм власності і господарювання» [19].
6 Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI	«Визначає платників, порядок стягнення та використання єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [21].	«Застосовується для правильного розрахунку розміру єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [21].

Продовження табл.1.2

1	2	3
7 НП(С)БО 11 «Зобов'язання», затверджене Наказом Мінфіну України від 31.01.2000 р. №20	«Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про зобов'язання підприємства, та її розкриття в фінансовій звітності» [44].	«Регулює порядок обліку довгострокових та поточних зобов'язань підприємства в тому числі і заборгованості за виплатами працівникам» [44].
8 НП(С)БО 26 «Виплати працівникам», затверджене Наказом Мінфіну України від 28.10.2003 р. №601	«Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам» [45].	«Регулює порядок виплат в грошовій та негрошовій формах працівникам за виконану роботу» [45].

Можна констатувати поступове зближення підходів до нормативно-правового регулювання виплат працівникам у вітчизняній та зарубіжній правовій практиці. Зокрема, це проявляється в імплементації міжнародних трудових стандартів, зокрема рекомендацій та конвенцій Міжнародної організації праці, гармонізації норм національного законодавства з положеннями директив ЄС (у країнах з євроінтеграційними прагненнями), а також у зростанні ролі фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів. Однак є і відмінності. Українська модель виплат працівникам значною мірою зорієнтована на фіксовані елементи та суворе державне регулювання. Натомість у розвинених країнах превалює гнучка, результатоорієнтована система, в якій виплати виступають не лише інструментом компенсації, а й мотиваційним ресурсом довгострокового розвитку персоналу.

1.2 Функції заробітної плати як елементу системи виплат працівникам та їх характеристика

Сучасні уявлення про вартість і ціну робочої сили інтегрують положення трудової теорії вартості та маржиналістської теорії, поєднуючи підходи, засновані на суспільних витратах, із концепцією граничної корисності. Вартість робочої сили як специфічного товару-послуги повинна формуватися на рівні, що

відображає баланс між граничною корисністю праці та умовами її суспільного відтворення. Перша складова такої вартості, як правило, має гарантований характер і забезпечується через державне регулювання, зокрема шляхом встановлення мінімальної заробітної плати, соціальних гарантій, передбачених чинним законодавством, колективними договорами та угодами. Друга складова вартості визначається ефективністю трудової діяльності, спроможністю робочої сили генерувати дохід, а також розподілом цього доходу між найманими працівниками та власниками засобів виробництва.

Вартість робочої сили має як кількісні, так і якісні характеристики. У кількісному вимірі вона відображає специфіку економічних відносин, за яких працівник реалізує свою здатність до праці як товар, а підприємець її купує з метою одержання прибутку. З цього погляду вартість робочої сили визначається сукупністю витрат, необхідних для формування, підтримання і розвитку фізичних та інтелектуальних можливостей працівника.

У широкому розумінні вартість робочої сили становить загальну суму витрат, що несе роботодавець у зв'язку з використанням праці. Це включає забезпечення умов для збереження трудового потенціалу, професійної підготовки, матеріального утримання працівника та його сім'ї, а також сприяння духовному та соціальному розвитку.

На ринку праці формування вартості робочої сили відбувається через зіставлення економічної ефективності праці, тобто її корисного результату, з витратами на відтворення робочої сили. Оптимальний рівень вартості встановлюється на перетині граничної продуктивності праці та витрат, необхідних для забезпечення її стабільного функціонування.

Витрати роботодавця на робочу силу поділяються на прямі та непрямі. До прямих належать оплата за фактично відпрацьований час, компенсації за час невиконання трудових обов'язків (зокрема, оплачувані відпустки), премії, нерегулярні виплати та оплата в натуральній формі. Непрямі витрати охоплюють витрати на житло для працівників, професійне навчання, соціальні гарантії, а також утримання інфраструктур соціального призначення.

Найбільшу питому вагу серед елементів вартості робочої сили займає заробітна плата.

Поняття заробітної плати є складним і багатовимірним, тому його доцільно аналізувати з різних наукових підходів.

По-перше, заробітна плата виступає як економічна категорія, що відображає розподільчі відносини між найманим працівником і роботодавцем щодо частки новоствореної вартості. У цьому контексті доречніше застосовувати ширше поняття — «оплата праці», яке охоплює не лише основну заробітну плату, а й інші витрати роботодавця, пов'язані з використанням трудового ресурсу.

По-друге, заробітна плата — це грошовий вираз винагороди, яку працівник отримує відповідно до умов трудового договору за виконану або заплановану роботу. Це визначення є найпоширенішим і відповідає формально-правовому змісту терміну.

По-третє, у ринкових умовах заробітна плата виконує функцію ціни на працю, що формується під впливом взаємодії попиту та пропозиції на ринку праці. У цьому аспекті заробітна плата відображає ринкову оцінку вартості праці певної кваліфікації, яка часто вимірюється середніми ставками оплати праці за одиницю часу (наприклад, за людино-годину).

По-четверте, з позиції найманого працівника заробітна плата є основним джерелом трудового доходу, що забезпечує відтворення його робочої сили, покриваючи необхідні матеріальні та соціальні потреби.

По-п'яте, для роботодавця заробітна плата становить частину виробничих витрат, проте водночас є ключовим стимулом для працівника, що впливає на його зацікавленість у підвищенні продуктивності праці та досягненні ефективних виробничих результатів.

В законодавстві поняття зарплати висвітлено досить обмежено. Зокрема, зазначено, що «Заробітна плата — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу» [19].

Вітчизняні науковці дають більш розширене визначення «Заробітна плата є первинним доходом домашніх господарств, який передбачає винагороду в грошовій або натуральній формі, що має бути виплачена роботодавцем найманому працівникові за роботу, виконану в звітному періоду» [37].

А. Колот та інші надають наступну дефініцію даної категорії: «Заробітна плата – це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості. Заробітна плата – це елемент ринку праці, що є ціною, за якою найменший працівник продає послуги робочої сили» [26, С.37].

А. Калина вважає, що «заробітна плата – це частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці» [22, С.45].

О.С. Дем'яненко та О.В. Гребенікова розглядають «заробітну плату з позицій матеріального стимулювання трудової діяльності на підприємствах. Серед чинники, які деструктивно впливають на систему матеріального стимулювання трудової діяльності в результаті трансформації відносин власності, що відбувається у вітчизняній економіці можна виділити такі: порушення зв'язку між продуктивністю праці і розміром трудової винагороди; відсутність зв'язку між рівнем освіти, кваліфікації і оплатою праці; слабкий інституціональний захист прав власності на робочу силу; втрата працею захисної функції; дестимуляція інтелектуальної праці; звуження можливостей для самореалізації у процесі праці і через працю» [16, С.19].

У сучасних умовах господарювання заробітна плата виконує низку ключових функцій, які відображають її багатогранну роль у системі соціально-економічних відносин. Основними з них є такі:

1. *Відтворювальна функція.* Заробітна плата забезпечує працівникові матеріальні засоби, необхідні для підтримання життєдіяльності, професійного розвитку та відтворення його здатності до праці. Ця функція реалізується через відповідність рівня оплати праці об'єктивним потребам працівника та його сім'ї.

2. *Стимулююча функція.* Заробітна плата виступає засобом економічного заохочення, який спонукає працівника до підвищення продуктивності праці, вдосконалення професійних навичок, відповідального ставлення до виконання трудових обов'язків.

3. *Розподільча функція.* Вона полягає в розподілі частини національного доходу між учасниками виробництва на основі їхнього внеску в створення доданої вартості. Через заробітну плату здійснюється первинний розподіл доходів у суспільстві.

4. *Регулююча функція.* Заробітна плата впливає на ринок праці, регулюючи пропозицію та попит на робочу силу, сприяючи її перерозподілу між галузями, регіонами та видами економічної діяльності.

5. *Соціальна функція.* Заробітна плата виступає інструментом забезпечення соціальної справедливості та стабільності, зменшення диференціації доходів, а також реалізації державної політики соціального захисту населення через встановлення мінімальних соціальних стандартів.

6. *Ціноутворювальна функція.* Як елемент витрат на виробництво, заробітна плата формує собівартість продукції та впливає на рівень ринкових цін, а також на загальну інфляційну динаміку в економіці.

Аналізуючи соціальну функцію заробітної плати, доцільно інтегрувати економічний та соціальний підходи з метою повнішого розкриття її сутності. У цьому контексті соціальна функція заробітної плати відображає індивідуальний рівень доходу працівника як міру його живої праці в процесі розподілу фондів споживання. Такий розподіл має ґрунтуватися на принципах соціальної справедливості, водночас виконуючи роль індикатора економічної рівноваги та засобу впливу на динаміку соціальних процесів. Реалізація цієї функції опосередковується через механізми соціального страхування, державних гарантій і трансфертних систем.

У країнах Європейського Союзу реалізація соціальної функції заробітної плати забезпечується завдяки високому рівню соціального діалогу між роботодавцями, профспілками та державою, системі прогресивного

оподаткування, ефективному регулюванню мінімальної заробітної плати, а також широкому охопленню населення програмами соціального страхування. Наприклад, у Німеччині встановлення мінімальної заробітної плати супроводжується механізмами індексації та контролю, що дозволяє зберігати купівельну спроможність доходів і зменшувати соціальну нерівність.

В Україні реалізація цієї функції ще стикається з низкою викликів: значна частка тіньової зайнятості, низький рівень реальної заробітної плати, нерівномірність оплати праці в розрізі регіонів та професій. Проте механізми державного регулювання — зокрема, щорічне оновлення розміру мінімальної заробітної плати, встановлення міжгалузевих коефіцієнтів, впровадження Єдиного соціального внеску (ЄСВ) та програми субсидій — мають на меті зміцнення соціального захисту найманих працівників. У перспективі необхідним є поглиблення інституційної бази соціального діалогу та впровадження нових інструментів забезпечення справедливого розподілу доходів.

Окрім базових функцій, заробітна плата виконує низку додаткових функцій, які поглиблюють її роль у механізмах розподілу ресурсів, формуванні попиту та регулюванні економічних процесів.

1. *Ресурсно-розміщувальна функція.* Сутність цієї функції полягає в оптимізації територіального та галузевого розміщення трудових ресурсів. Вона стимулює міграцію робочої сили в ті регіони, галузі та підприємства, де існує підвищений попит на працю, сприяючи таким чином збалансованості ринку праці та підвищенню ефективності його функціонування.

2. *Функція формування платоспроможного попиту населення.* Заробітна плата виступає основним джерелом доходів населення, що, в свою чергу, формує обсяг і структуру платоспроможного попиту на споживчі товари та послуги. Враховуючи, що рівень попиту визначається взаємодією потреб суспільства і рівня доходів, заробітна плата виконує роль посередника у встановленні пропорцій між виробництвом і споживанням. Незважаючи на переважно економічну природу цієї функції, вона має вагомий вплив і на нормативно-правове регулювання інституту оплати праці.

3. *Оптимізаційна функція.* Реалізація цієї функції пов'язана із запровадженням ефективних форм і систем оплати праці, а також з удосконаленням її організаційних елементів. Вона спрямована на гармонізацію інтересів працівника та роботодавця через забезпечення адекватного співвідношення між результатами праці та її оплатою.

Варто зазначити, що всі перелічені функції заробітної плати є взаємопов'язаними, і лише їх комплексна реалізація забезпечує ефективне функціонування системи оплати праці. Ігнорування або протиставлення окремих функцій створює дисбаланси в економічній системі та сприяє виникненню кризових явищ, зокрема в соціально-трудовій сфері.

Для ефективної реалізації функцій заробітної плати необхідним є дотримання низки принципів, що забезпечують її економічну і соціальну збалансованість та сприяють підвищенню мотивації до праці. До таких принципів, на нашу думку, належать:

1. Залежність зростання реальної заробітної плати від ефективності виробництва та продуктивності праці, що передбачає узгодження оплати праці з результатами господарської діяльності;

2. Пріоритетне зростання продуктивності праці над темпами підвищення середнього рівня заробітної плати, оскільки недотримання цього принципу може спричинити інфляційні процеси через емісію грошових коштів, не підкріплену товарною масою;

3. Диференціація заробітної плати відповідно до індивідуального трудового внеску працівника, що сприяє справедливому розподілу доходів і підвищенню трудової мотивації;

4. Забезпечення рівної оплати за рівну працю, що виключає будь-які форми дискримінації в оплаті праці за ознаками статі, віку, національності, релігійної чи іншої приналежності;

5. Наявність ефективного механізму державного регулювання оплати праці, який забезпечує дотримання соціальних стандартів та мінімальних гарантій у сфері трудових відносин;

6. Врахування кон'юнктури ринку праці, що визначає рівень оплати різних видів трудової діяльності та впливає на можливості працевлаштування;

1.3. Особливості організації виплат працівникам в умовах військового стану

Запровадження воєнного стану в Україні у зв'язку із широкомасштабною збройною агресією росії з лютого 2022 року зумовило істотні трансформації в системі трудових відносин, зокрема в сфері оплати праці. З одного боку, держава була змушена адаптувати трудове законодавство до надзвичайних умов, з іншого забезпечити мінімальні соціальні гарантії для збереження трудового потенціалу країни.

Основні зміни та особливості оплати праці у цей період можна узагальнити так:

1. *Нормативно-правові зміни.* Ухвалення Закону України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» (від 15.03.2022 № 2136-IX) надало роботодавцям ширший інструментарій для гнучкого регулювання трудових відносин, у тому числі й щодо умов оплати праці. Зокрема дозволено зупинення дії окремих положень колективних договорів; роботодавець має право змінювати істотні умови праці у зв'язку з виробничою необхідністю; встановлено особливий режим залучення до понаднормової роботи.

2. *Гарантії виплати заробітної плати.* Законодавчо збережено базову гарантію - оплата праці повинна здійснюватися відповідно до умов трудового договору. Однак, допускається відстрочення виплати заробітної плати у разі неможливості її здійснення через бойові дії, за умови подальшого її погашення.

3. *Застосування гнучких форм організації праці.* В умовах евакуації підприємств, дистанційної роботи, скорочення обсягів виробництва зросло значення гнучких форм оплати: погодинної, відрядної, змішаної, а також систем бонусів та премій на розсуд роботодавця. У держсекторі часто застосовуються мінімальні ставки, передбачені бюджетним фінансуванням.

4. *Збереження оплати праці для мобілізованих працівників.* Відповідно до ст. 119 Кодексу законів про працю України та окремих постанов уряду, за працівниками, призваними на військову службу, зберігається місце роботи, а оплата праці може бути гарантована роботодавцем або компенсована державою (у межах бюджетного фінансування).

5. *Зростання тінізації та нерівності в оплаті праці.* Воєнний стан посилив диспропорції на ринку праці: у приватному секторі поширеними стали випадки неофіційної зайнятості, часткової оплати праці або її затримок. Ситуація ускладнюється відсутністю повноцінного контролю за дотриманням трудових прав через обмеження в діяльності Держпраці.

6. *Соціальна роль держави в підтримці доходів.* Для пом'якшення соціальних наслідків воєнного стану держава здійснює виплати через систему допомог (наприклад, внутрішньо переміщеним особам) та розширює сферу дії соціального контракування (цільової підтримки малозабезпечених сімей).

З початком війни в Україні та введенням воєнного стану система оплати праці, яка раніше базувалася на засадах ринкових відносин і стандартних економічних механізмів, повинна була врахувати численні фактори: від зниження виробничих потужностей до складнощів у забезпеченні фінансових потоків і гарантуванні мінімальних соціальних прав громадян. Зміни в умовах війни стосуються не лише регулювання заробітної плати, а й загальних підходів до організації праці, що має на меті не тільки забезпечення життєдіяльності країни, але й мінімізацію соціальних втрат для трудових ресурсів.

«У зв'язку з економічними труднощами, викликаними бойовими діями, роботодавці часто змушені адаптувати систему оплати праці до нових умов. Зокрема, деякі підприємства вимушені вдаватися до відстрочення або часткової виплати заробітної плати у разі серйозних фінансових труднощів, що обумовлені перебоями в постачанні або зниженням попиту на продукцію. Поширеним явищем стала тимчасова зайнятість або скорочення робочих годин, що впливає на рівень доходів працівників» [14].

Одним із важливих аспектів є збереження прав мобілізованих працівників. Законодавство гарантує, що на час призову на військову службу працівники мають право на збереження своїх робочих місць та оплати праці. Однак, не всі роботодавці здатні виконати ці зобов'язання через економічні труднощі. Тому, для забезпечення прав мобілізованих, держава надає різноманітні форми компенсацій, включаючи оплату на період мобілізації через фонди, пов'язані з соціальним забезпеченням.

У зв'язку з війною в Україні спостерігається зростання кількості дистанційних форм роботи та неповної зайнятості, що, своєю чергою, впливає на способи оплати праці. Відповідно до нових реалій, підприємства частіше застосовують погодинну оплату, а також впроваджують бонусні системи, що залежать від результатів роботи в умовах обмежених можливостей. Це дозволяє зберегти гнучкість у виробництві та забезпечити належний рівень мотивації працівників.

В умовах кризового стану та економічної нестабільності, що супроводжує воєнний конфлікт, істотно зростає рівень неформальної зайнятості в Україні. Це явище є наслідком численних факторів, серед яких: скорочення офіційних робочих місць, зниження обсягів виробництва на багатьох підприємствах, ускладнення умов для бізнесу та інші виклики, з якими стикається економіка країни.

Причини зростання неформальної зайнятості є те, що під час війни багато підприємств змушені оптимізувати витрати, і одна з основних стратегій у цьому контексті - це зменшення витрат на оплату праці та соціальні гарантії. Оскільки неформальна зайнятість дає змогу знизити витрати на соціальні внески та податки, роботодавці можуть схилитися до цього варіанту, навіть якщо він не відповідає законодавству. Також до причин відносяться труднощі у контролі з боку державних органів через часткову відсутність інфраструктури та ресурсів для перевірки умов роботи в умовах мобілізації ресурсів на боротьбу з агресією.

Для працівників, які знаходяться на неформальних та тимчасових робочих місцях, зростання рівня неформальної зайнятості несе значні соціальні та

економічні ризики. Працівники, що працюють без офіційного трудового договору, не мають належного соціального захисту. Вони позбавлені таких базових прав, як відпустка, лікарняні, пенсійні внески, страхівка на випадок безробіття, що може спричинити серйозні економічні труднощі у разі травм, хвороб чи інших непередбачених обставин.

Оскільки оплата праці в таких випадках не фіксується в офіційних документах і часто здійснюється «в конверті», заробітки працівників можуть бути значно нижчими за очікувані. Це спричиняє не тільки зниження рівня життя працівників, але й обмежує їх можливості для соціального забезпечення, як пенсії, медичне страхування тощо.

Працівники на неформальних місцях часто працюють без чітко визначених умов праці, робочих годин та рівня обов'язків, що ускладнює контроль за їх виконанням та призводить до перевантаження чи неналежного виконання обов'язків.

У багатьох випадках зростає кількість дистанційних працівників, що ускладнює контроль за умовами їх роботи, особливо коли ці працівники займаються неформальною діяльністю.

Низький рівень оплати праці та відсутність соціальних гарантій для працівників в умовах неформальної зайнятості призводить до поглиблення соціальної нерівності. Це сприяє ще більшій маргіналізації певних груп населення, таких як внутрішньо переміщені особи або люди, які втратили постійну роботу внаслідок війни.

Оскільки велика частина працівників працює в неформальному секторі, держава втрачає значну частину внесків до соціальних фондів, що ускладнює подальшу стабільність пенсійної системи.

Після завершення бойових дій в Україні, однією з ключових складових відновлення економіки та соціальної стабільності стане реформа трудової політики. Воєнний стан вимагає від держави оперативних і жорстких рішень, часто без можливості досягнення компромісів, оскільки виклики, що стоять перед країною, є безпрецедентними. Зокрема, система оплати праці та трудових

відносин потребує комплексного перегляду, адже війна має серйозні наслідки для робочих місць, соціальної структури суспільства та механізмів забезпечення прав працівників.

Реформа повинна передбачати такі кроки.

1. *Відновлення трудових прав.* В умовах воєнного стану велика частина працівників виявилася вразливою через обмеження трудових прав, скорочення або тимчасову зупинку виробництва на підприємствах, а також через складнощі в оформленні трудових договорів. У таких умовах чимала кількість робітників була змушена працювати без належного правового захисту, зокрема через неформальні трудові відносини, що позбавляє їх доступу до соціальних гарантій, таких як лікарняні, відпустки, пенсійні внески. Післявоєнна реформа повинна зосередитися на відновленні прав цих працівників, зокрема шляхом створення стимулів для роботодавців в плані легалізації робочих місць.

2. *Відновлення умов для належного соціального захисту.* Важливо розробити систему гарантій для працівників, які працюють на тимчасових або неповних місцях, щоб забезпечити їм мінімальний рівень соціального захисту навіть в умовах відновлення економіки.

3. *Підвищення рівня соціальної справедливості.* Одним з важливих аспектів післявоєнної реформи є підвищення соціальної справедливості, особливо в контексті розподілу доходів між роботодавцями та найманими працівниками. Зокрема, варто звернути увагу на запровадження механізмів боротьби з нерівністю в оплаті праці. Відновлення економічної стабільності повинно супроводжуватися чіткими заходами для скорочення розриву між високими та низькими заробітними платами, а також для усунення дискримінації у заробітній платі за ознаками статі, віку, раси чи інших факторів.

4. *Гарантії для соціально вразливих груп.* Потрібно створити спеціальні програми для підтримки жінок, інвалідів, людей похилого віку, внутрішньо переміщених осіб та інших категорій працівників, що зазнали дискримінації через війну. Це повинно включати можливості для рівного доступу до високоплачуваних робочих місць та зменшення дискримінаційних бар'єрів.

5. *Зменшення тіньової зайнятості.* Однією з серйозних проблем, що виникла в результаті війни, є зростання тіньової економіки та неформальної зайнятості, що не тільки позбавляє працівників соціального захисту, але й негативно позначається на наповненні бюджетів країни. Реалізація післявоєнної реформи повинна включати: запровадження стимулів для легалізації трудових відносин. Це можуть бути фінансові або податкові пільги для бізнесу, що надасть можливість працівникам офіційно працевлаштуватися, забезпечуючи їх соціальний захист.

6. *Використання цифрових технологій для моніторингу ринку праці.* Впровадження новітніх технологій у сферу праці дозволить зменшити масштаби неформальної зайнятості, зокрема за допомогою електронних реєстрацій трудових відносин та автоматизованих систем для збору статистики про зайнятість.

7. *Нова система соціальних гарантій для мобілізованих осіб та ветеранів.* Післявоєнний період вимагає особливої уваги до соціального забезпечення військовослужбовців, мобілізованих осіб та ветеранів. Важливо розробити програми працевлаштування для ветеранів, мобілізованих осіб, а також для тих, хто повертається з фронту після служби. Це включатиме спеціальні пільги на отримання освіти та перенавчання, а також гарантії відновлення трудових прав після служби. Потрібно створити інфраструктуру для підтримки ветеранів на ринку праці, зокрема через спеціалізовані агентства, які будуть допомагати в адаптації та перекваліфікації.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ТА ЗАРУБІЖНІЙ ПРАКТИЦІ

2.1 Принципи та підходи до організації виплат працівникам за відпрацьований час/виконану роботу

Принципи організації оплати праці становлять сукупність об'єктивних, теоретично обґрунтованих положень, що відображають дію фундаментальних економічних законів і слугують основою для реалізації функцій заробітної плати в ринковій економіці. Вони формують концептуальну базу регулювання трудових відносин та визначають напрямки ефективного управління трудовими ресурсами. З урахуванням дії економічних закономірностей, доцільно виокремити низку ключових принципів.

1. *Принцип залежності оплати праці від особистого трудового внеску.* Винагорода працівника має прямо корелювати з обсягом та якістю виконаної ним праці. Зокрема, кількісні характеристики праці виражаються тривалістю робочого часу (у годинах, днях) або обсягом виробленої продукції (робіт), а якісні — рівнем складності та значущістю виконуваних завдань у межах економічної системи. При цьому важливо враховувати фінансові можливості підприємства та результати його господарської діяльності.

2. *Принцип простоти, логічності та прозорості форм і систем оплати праці.* Структура системи винагороди має бути зрозумілою як для працівника, так і для роботодавця. Це передбачає мінімізацію надмірних показників преміювання, впровадження доступних для розуміння форм оплати праці, а також забезпечення прозорості у механізмах її обчислення. Важливою умовою є зв'язок рівня заробітної плати з ефективністю господарської діяльності підприємства та забезпечення її своєчасної виплати.

3. *Принцип зростання оплати праці відповідно до підвищення ефективності виробництва.* Відповідно до економічних законів зростання

продуктивності праці та зростання потреб, підвищення заробітної плати має бути обґрунтованим і ґрунтуватися на покращенні економічних показників підприємства, що відображає зв'язок між витратами праці та кінцевими результатами виробництва.

4. *Принцип випереджального зростання продуктивності праці порівняно з ростом заробітної плати.* Цей принцип відповідає дії закону підвищення продуктивності праці й покликаний забезпечити умови для створення накопичень, які є необхідними для інвестицій у розширене відтворення виробництва. Він спрямований на підтримання макроекономічної рівноваги та стабільності.

5. *Принцип автономії підприємств у визначенні форм, систем і розмірів оплати праці.* Господарюючі суб'єкти повинні мати право самостійно встановлювати системи та форми оплати праці залежно від специфіки виробництва та умов ринку. При цьому оплата за фактично виконану норму праці не має обмежуватися зверху, але не може бути меншою за встановлений державою мінімум.

6. *Принцип врахування кон'юнктури ринку праці.* Формування розміру оплати праці повинно здійснюватися з урахуванням попиту і пропозиції на робочу силу, що забезпечує її адаптацію до умов ринку. Заробітна плата в такому разі відображає конкурентоспроможність працівника та його позицію на ринку праці.

7. *Принцип матеріальної зацікавленості у зростанні продуктивності праці.* Реалізація цього принципу передбачає створення таких умов, за яких працівник не лише зацікавлений у досягненні певних виробничих показників, а й у систематичному підвищенні власної продуктивності. Це відповідає логіці дії законів продуктивності праці та вартості, сприяючи активізації мотиваційних чинників в організації праці.

8. *Принцип державного регулювання оплати праці.* Визначає необхідність державного втручання у сферу трудових відносин з метою забезпечення соціальної справедливості, встановлення загальнообов'язкових

гарантій (мінімальної заробітної плати, податкових умов тощо), а також реалізації механізмів регулювання через систему колективних договорів різного рівня — від національного до індивідуального.

Формування основної заробітної плати на підприємстві може здійснюватися через тарифну або безтарифну систему оплати праці, кожна з яких має свої особливості у визначенні трудового внеску працівників.

Тарифна система оплати праці передбачає встановлення чітко визначених тарифних ставок, розрядів та сіток, що враховують такі фактори, як складність, інтенсивність, умови та характер виконуваної роботи. Вона базується на централізованому нормуванні праці, що дозволяє встановити прямий зв'язок між кваліфікацією працівника та розміром його заробітної плати. Така система є більш регламентованою та прозорою, що сприяє забезпеченню соціальної справедливості в розподілі доходів, оскільки кожен працівник отримує оплату, визначену згідно з чіткими правилами.

Безтарифна система оплати праці ґрунтується на розподілі фонду оплати праці серед працівників на основі колективних або індивідуальних показників ефективності праці, без прив'язки до тарифних ставок чи розрядів. Така система застосовується, як правило, у гнучких формах організації праці, зокрема в колективних бригадах або на підприємствах, де запроваджено системи участі в прибутках. Безтарифна система орієнтована на стимулювання результативності та продуктивності праці, але потребує високого рівня внутрішнього контролю та чіткої системи оцінки внеску кожного працівника.

У сучасній практиці обидві системи можуть використовуватися в поєднанні — залежно від специфіки підприємства, галузевих умов та стратегії управління персоналом (рис.2.1.).

Основні принципи організації оплати праці реалізуються через низку ключових елементів, які забезпечують її ефективне функціонування на різних рівнях економіки. До таких елементів належать, зокрема:

а) Система угод і договорів. Формуються на національному, галузевому, територіальному та локальному рівнях (наприклад, колективні договори

підприємств), що дозволяє адаптувати загальні принципи до конкретних умов господарювання;

б) Нормування праці. встановлює об'єктивні показники трудових витрат і дозволяє оцінити трудовий внесок працівника з урахуванням кількісних і якісних характеристик виконуваної роботи;

в) Тарифна система. передбачає класифікацію працівників за розрядами і визначає розмір заробітної плати залежно від складності, умов праці та кваліфікації;

г) Форми й системи оплати праці. забезпечують гнучкість і мотиваційний вплив на працівників. До них належать погодинна, відрядна, преміальна, комісійна та інші форми, що застосовуються залежно від специфіки діяльності підприємства.

Основні елементи організації виплат працівниками представлені в табл. 2.1.

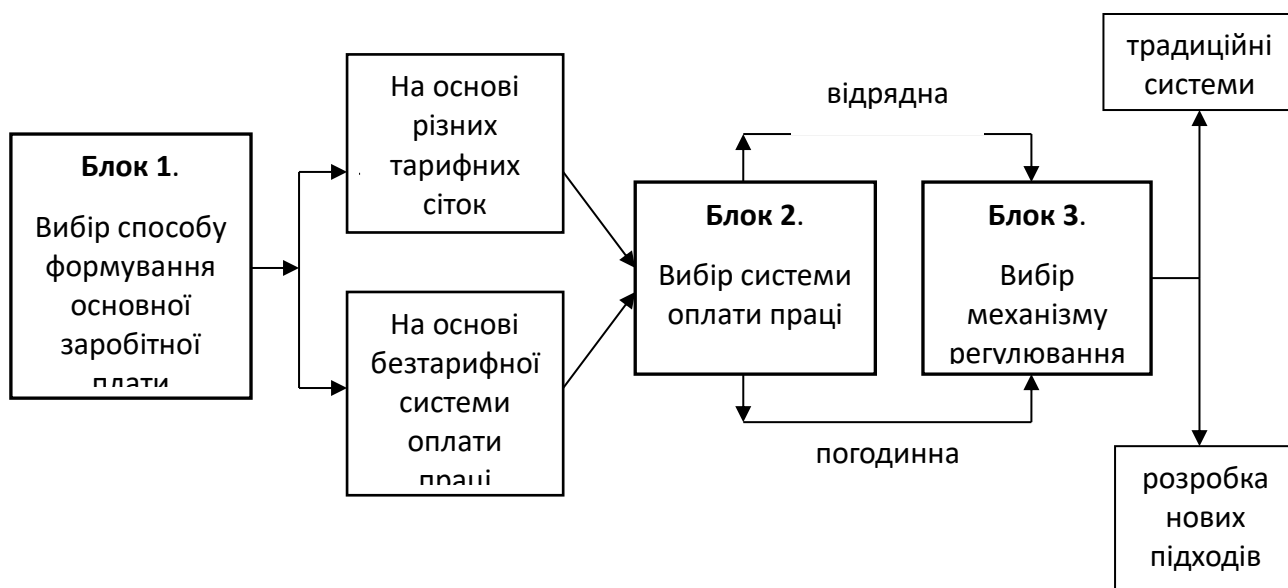


Рис. 2.1. Послідовність робіт по організації заробітної плати на підприємстві [27, С.77].

Основним структурним елементом системи виплат працівникам є заробітна плата, яка поділяється на основну, додаткову та інших заохочувальних виплат.

Таблиця 2.1.

Таблиця основних елементів організації виплат працівникам

Елемент	Зміст та призначення	Рівень застосування
1	2	3
<i>Система угод і договорів</i>	Визначає умови оплати праці в межах колективних договорів, галузевих, територіальних і генеральних угод	Загальнодержавний, галузевий, локальний
<i>Нормування праці</i>	Встановлює об'єктивні норми витрат праці, що слугують основою для розрахунку заробітної плати	Підприємство, структурні підрозділи
<i>Тарифна система</i>	Містить тарифні сітки, ставки, оклади, що забезпечують диференціацію оплати залежно від складності праці	Переважно у держсекторі та традиційних галузях
<i>Форми оплати праці</i>	Способи нарахування заробітної плати: відрядна, погодинна, змішана тощо	Підприємство, окремі категорії працівників
<i>Системи оплати праці</i>	Механізми заохочення продуктивної праці: преміальна, бонусна, акордно-преміальна та інші	Залежно від виду діяльності підприємства

«До основної заробітної плати належить заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) за відрядними розцінками, тарифними ставками робітників та посадовими окладами службовців. До основної заробітної плати включено також суми авторського гонорару працівникам мистецтва, редакцій газет та журналів, телеграфних агентств, видавництв, радіо, телебачення та інших підприємств і (або) оплата їх праці, що здійснюється за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на певному підприємстві» [13].

«Додаткова заробітна плата - це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. До додаткової заробітної плати входять надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством (за високу кваліфікаційну майстерність, за класність водіям, персональні надбавки, за знання іноземної мови тощо). Сюди також належать оплата щорічних і додаткових відпусток, компенсація за невикористану відпустку, премії за

виробничі результати, включаючи премії за економію матеріальних ресурсів тощо» [13].

«До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать виплати у вигляді винагород за підсумками роботи за рік, винагороди за винаходи і раціоналізаторські пропозиції, матеріальна допомога, вартість путівок на лікування та відпочинок тощо» [13].

У сучасних умовах господарювання підприємства використовують різні форми і системи оплати праці з урахуванням специфіки виробництва, кваліфікації працівників та цілей, які ставить перед собою керівництво. Найбільш поширеними системами оплати праці є відрядна, погодинна і тарифна.

1. Відрядна система оплати праці

Ця система базується на кількісних показниках виконаної роботи. Працівник отримує оплату відповідно до обсягу виготовленої продукції чи виконаних робіт. Є різні форми відрядної оплати.

Пряма відрядна – оплата за кожен одиницю продукції за встановленою розцінкою.

Розмір заробітку визначається за формулою:

$$\text{Заробіток} = \text{Кількість виробленої продукції} \times \text{Відрядна розцінка} \quad (2.1)$$

Вона є найпростішою формою і встановлює прямий зв'язок між результатом і оплатою. Використовується там, де легко встановити норми виробітку.

Відрядно-преміальна – до прямої відрядної додається премія за перевиконання норм, якість чи інші показники.

Величина розраховується:

$$\text{Заробіток} = \text{Пряма відрядна оплата} + \text{Премія} \quad (2.2)$$

Така форма поєднує оплату за кількість і стимул до підвищення якості.

Відрядно-прогресивна – оплата збільшується при перевищенні встановлених норм виробітку.

Відрядно-прогресивна оплата праці - це форма відрядної оплати, за якої працівникові оплачують виконану роботу за базовими відрядними розцінками в межах встановленої норми, а за роботу понад норму - за підвищеними розцінками. Метою є заохочення працівників до підвищення продуктивності праці, стимулювання вироблення понад встановлену норму.

$$\text{Заробіток} = (\text{Продукція до норми} \times \text{Звичайна розцінка}) + (\text{Продукція понад норму} \times \text{Підвищена розцінка}) \quad (2.3)$$

Приклад. Норма – 100 одиниць продукції на день. Розцінка до норми – 10 грн за одиницю. Розцінка понад норму – 15 грн за одиницю. Працівник виготовив 120 одиниць: $100 \times 10 = 1000$ грн $20 \times 15 = 300$ грн. Разом: 1300 грн.

Перевагами є сильний стимул до перевиконання норм, підвищення загальної ефективності виробництва. До недоліків можна віднести те, що її застосування може призводити до зниження якості продукції. Крім того, вона є складною системою нормування та обліку.

Таблиця 2.2

Порівняння варіантів відрядної оплати праці

Вид відрядної оплати	Суть	Стимулюючі фактори	Де застосовується	Особливості
1	2	3	4	5
<i>Пряма відрядна</i>	Оплата за кожну одиницю виробленої продукції	Кількість виготовленої продукції	Масове виробництво з легко нормованими процесами	Проста у розрахунку, не враховує якість чи ефективність
<i>Відрядно-преміальна</i>	До прямої оплати додається премія за якість, економію, перевиконання	Кількість + якість + ефективність	Там, де потрібно заохочувати і обсяг, і якість	Гнучкіша, вимагає системи преміювання
<i>Відрядно-прогресивна</i>	Робота понад норму оплачується за підвищеною розцінкою	Значне перевиконання норм виробітку	При потребі стимулювання інтенсивної праці	Сильна мотивація, але ризик виснаження працівників

В таблиці 2.3. відображено доцільність застосування відрядної системи оплати праці в різних галузях промисловості.

Таблиця 2.3

Доцільність та обґрунтування застосування відрядної оплати праці:

Сфера/Тип роботи	Доцільність застосування відрядної оплати	Обґрунтування
1	2	3
<i>Масове або серійне виробництво</i>	Висока	Стандартизовані операції, легко нормується обсяг робіт
<i>Легка промисловість (швейна, текстильна)</i>	Висока	Роботи повторювані, легко вимірюється виробіток
<i>Будівництво, монтажні роботи</i>	Висока	Результат праці чітко вимірюється, часто застосовується акордна система
<i>Заготівельні та сільськогосподарські роботи</i>	Висока	Висока залежність від особистої продуктивності
<i>Ремонтні та слюсарні роботи</i>	Середня/висока	За умови чіткого обсягу та термінів виконання
<i>Творчі, інтелектуальні професії</i>	Низька	Результат складно нормувати, не піддається простому кількісному вимірюванню
<i>Медицина, освітня сфера</i>	Низька	Переважає якість послуг, а не обсяг; важлива відповідальність, етика
<i>Охорона, чергування, транспортні перевезення</i>	Низька	Важливі стабільна присутність і контроль, а не обсяг виконаних дій

Відрядна оплата праці стає недоцільною у тих випадках, коли:

1. Важко або неможливо точно виміряти обсяг виконаної роботи. Наприклад управлінська, консультативна, креативна, наукова діяльність, оскільки там немає чіткої «одиниці» результату для розрахунку оплати.
2. Пріоритетом є якість, а не кількість. Наприклад медицина, освіта, художня діяльність. В цих галузях стимул до «гонитви за кількістю» може призвести до погіршення якості.
3. Працівник не може самостійно впливати на продуктивність. Наприклад залежність від обладнання, погодних умов, дій інших працівників.
4. Робота пов'язана з постійним контролем, обслуговуванням чи безпекою

Наприклад охорона, оператори систем, машиністи. Тут важливо дотримання графіка та наявність, а не кількість дій.

5. Робота носить нерегулярний або нетиповий характер. наприклад разові творчі проекти, стратегічне планування. Це пов'язано з тим, що відсутні сталі норми, обсяг завдань часто змінюється.

II. Погодинна система оплати праці.

Погодинна система оплати праці - це оплата, при якій заробітна плата нараховується працівникові залежно від фактично відпрацьованого часу (годин, днів) та встановленої погодинної або денної тарифної ставки. Працівник отримує оплату за фактично відпрацьований час незалежно від кількості виготовленої продукції.

Форми погодинної оплати є проста погодинна, погодинно-преміальна

Проста погодинна оплата праці - це форма погодинної системи, за якої працівникові нараховується зарплата за фактично відпрацьований час, виходячи з тарифної ставки (окладу) за годину.

Сутність полягає в тому, що оплата залежить лише від кількості відпрацьованих годин. Не враховується обсяг виконаної роботи чи виробіток. Вона застосовується здебільшого для службовців, керівників, операторів, охоронців, де важлива присутність і стабільна робота, а не кількість виробленої продукції.

Формула розрахунку:

$$\text{Зарплата} = \text{Кількість годин} \times \text{Годинна тарифна ставка} \quad (2.4)$$

До переваг відноситься простота розрахунків, гарантований дохід для працівника, добре підходить там, де складно нормувати виробіток.

До недоліків можна віднести те, що її застосування призводить до появи слабшого стимулу до інтенсифікації праці. Крім того, вона може сприяти формальному ставленню до виконання обов'язків.

Погодинно-преміальна оплата праці - це різновид погодинної системи, при якій працівник отримує зарплату не лише за фактично відпрацьований час, але й додаткову премію за досягнення певних показників (наприклад, якість, дотримання строків, економність тощо).

Сутність полягає в тому, що основна частина зарплати – це години помножені погодинну ставку.

Додаткова частина - це премія, встановлена як процент від основної зарплати або фіксована сума. Премія нараховується за певні умови, визначені внутрішніми документами підприємства

Формула:

$$\text{Зарплата} = (\text{Години} \times \text{Ставка}) + \text{Премія} \quad (2.5)$$

Або

$$\text{Зарплата} = \text{Основна частина} + (\text{Основна частина} \times \% \text{ премії}) \quad (2.6)$$

Перевагами форми є поєднання стабільного доходу з матеріальною зацікавленістю. Також ця форма сприяє покращенню якості та відповідальності.

В табл.2.4. відображено доцільності застосування системи погодинної оплати праці в різних сферах.

Таблиця 2.4.

Доцільності застосування погодинної оплати праці в різних сферах

Сфера/Тип роботи	Доцільність застосування погодинної оплати	Обґрунтування
1	2	3
Охоронна діяльність, чергування	Висока	Основний критерій — присутність і відпрацьований час
Транспортні перевезення (водії, машиністи)	Висока	Важливо дотримання графіка, безпека, відповідальність, а не кількість рейсів
Освіта, викладацька діяльність	Висока	Кількість годин занять чітко встановлена, важлива якість процесу

1	2	3
<i>Медицина (лікарі, медсестри)</i>	Висока	Основний критерій — присутність і надання якісних послуг
<i>Інтелектуальна/креативна праця</i>	Середня/висока	Важко нормувати результат, але можна оплачувати робочий час
<i>Адміністративно-управлінський персонал</i>	Середня/висока	Важливий контроль, планування, процеси, а не кількість операцій
<i>Фізична праця без норм виробітку</i>	Середня	У разі відсутності можливості точно виміряти результат
<i>Серійне/масове виробництво з чітким виробітком</i>	Низька	Не стимулює до підвищення продуктивності, краще підходить відрядна система

III Тарифна система оплати праці

Тарифна система оплати праці — це система, яка визначає розмір заробітної плати працівників залежно від їх кваліфікації, складності виконуваних робіт, а також з урахуванням встановлених тарифів і розрядів. Основним завданням тарифної системи є справедливий і диференційований підхід до оплати праці, що стимулює працівників до розвитку та підвищення кваліфікації.

Ця система використовує тарифи, розряди та коефіцієнти, що дозволяє формувати оптимальні умови для мотивації праці та підвищення ефективності виробничого процесу.

Основні елементи тарифної системи:

1. *Тарифні ставки.* Ставка заробітної плати, яка визначається для певної кваліфікації працівника або для конкретного виду робіт. Тарифні ставки можуть бути щоденними, погодинними, або помісячними залежно від специфіки роботи.

2. *Тарифні розряди.* Система класифікації робіт за складністю та кваліфікацією. Кожен розряд відповідає певному рівню складності роботи та кваліфікації працівника. Чим вищий розряд, тим більше відповідальності та складності у роботі.

3. *Тарифні коефіцієнти.* Використовуються для визначення розміру тарифної ставки на основі розряду працівника. Коефіцієнти допомагають

диференціювати оплату залежно від складності роботи, кваліфікації працівника і виконаних завдань.

4. *Тарифні сітки.* Сітки включають всі розряди, ставки та коефіцієнти для певних категорій працівників. Вони дозволяють порівняти ставки для різних посад або категорій робіт, визначаючи рівень зарплат.

5. *Доплати і надбавки.* Можуть бути введені для працівників, які працюють у складних або несприятливих умовах, вночі, у святкові дні, за перевищення норм виробітку. Доплати можуть бути у вигляді стабільної надбавки або змінної премії.

6. *Кваліфікаційні характеристики.* Це опис вимог до працівників певного розряду, який включає професійні знання, навички та досвід, що дозволяють виконувати роботу належним чином.

Переваги тарифної системи є те, що вона забезпечує чітке розмежування по рівнях кваліфікації і складності робіт, стимулює працівників підвищувати кваліфікацію для отримання вищого розряду і, відповідно, вищої заробітної плати, створює чітке уявлення про рівень заробітку на різних посадах або категоріях робіт.

До недоліків тарифної системи відноситься те, що вона може бути недостатньо гнучкою для деяких сфер діяльності, де важлива швидка адаптація до змін. Характеризується також відсутністю індивідуальних підходів для оцінки ефективності роботи, оскільки система більше орієнтована на стандартизовані показники.

Особливою формою є акордна система оплати праці.

Акордна система оплати праці - це система, за якої працівникам встановлюється загальна сума винагороди (акорд) за виконання певного обсягу робіт у заздалегідь визначені строки, незалежно від фактичного часу, витраченого на виконання.

При цій системі оплата праці здійснюється за кінцевий результат (весь обсяг робіт або завершений етап). Розмір оплати встановлюється заздалегідь на

всю роботу або на групу робіт. Час виконання не є головним критерієм, але може впливати на преміювання.

Різновидами є індивідуально-акордна - оплата одному працівнику, а також бригадно-акордна - оплата на всю бригаду з подальшим розподілом.

Особливістю є те, що заздалегідь складається акордне завдання: обсяг робіт, строк, сума оплати. При цьому можливе додаткове преміювання за скорочення строків або перевиконання.

Переваги системи є зацікавленість у високій продуктивності, мотивація до економії часу і ресурсів. Вона є зручною для разових або проектних робіт.

До недоліків відноситься те, що може постраждати якість при гонитві за швидкістю, вимагає точного планування та обліку. Її важко застосовувати при нестандартних або творчих завданнях.

«Для відображення операцій із нарахування заробітної плати та утримань з неї призначено рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». На цьому рахунку ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці за всіма, а також розрахунки за не отриману персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами)» [7].

Нарахування заробітної плати працівникам відображається так як показано у табл. 2.5.

Таблиця 2.5.

Відображення в обліку нарахування заробітної плати

Групи робітників	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Працівникам основного виробництва	23	661
Працівникам допоміжних виробництв	23	661
Робітникам-наладчикам	91	661
Працівникам, що обслуговують основне виробництво	91	661
Працівникам заводууправління	92	661
Працівникам відділу збуту	93	661
Невиробничому персоналу	94	661

Отже, для визначення кореспонденції рахунків із нарахування заробітної

плати необхідна деталізація складу працівників за місяцями роботи та конкретними функціями у загальному циклі виробництва.

Це ж стосується інших категорій - керівників та спеціалістів, коли треба не тільки визначити рахунки, а й субрахунки і статті загально виробничих , адміністративних та збутових витрат.

2.2. Облік виплат працівникам за невідпрацьований час

Одним із важливих елементів системи виплат працівникам є оплата щорічної відпустки.

Згідно НП(С)БО 26 «Виплати працівникам», «відпускні - це поточні виплати працівникам за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню. Працівник має право отримати їх у майбутніх періодах, а зобов'язанням вони визнаються шляхом створення забезпечення у звітному періоді» [45].

Відповідно до НП(С)БО 11 «Зобов'язання» «забезпечення на оплату відпусток обов'язковим для всіх підприємств. Головна його перевага - рівномірний розподіл витрат на оплату відпусток протягом звітного періоду. Через це, виплата відпускних не призводить до різкого зростання виробничої собівартості продукції у місяці виплати відпускних» [44].

Згідно з чинним законодавством кожен працівник має право на оплачувані відпустки. Надання відпусток регулюється законом України «Про відпустки», згідно з яким право на відпустки мають громадяни України, що перебувають у трудових відносинах з підприємствами, а також працюють за трудовою угодою у фізичної особи, іноземні громадяни та особи без громадянства, які працюють в Україні.

Оформлення надання відпусток здійснюється у певному порядку , який схематично представлено на рисунку 2.2.

Підставою для надання щорічної відпустки працівнику є його письмова заява, а також графік відпусток, який формується, погоджується з відповідними

структурними підрозділами і затверджується керівником підприємства відповідно до статті 10 Закону України «Про відпустки».

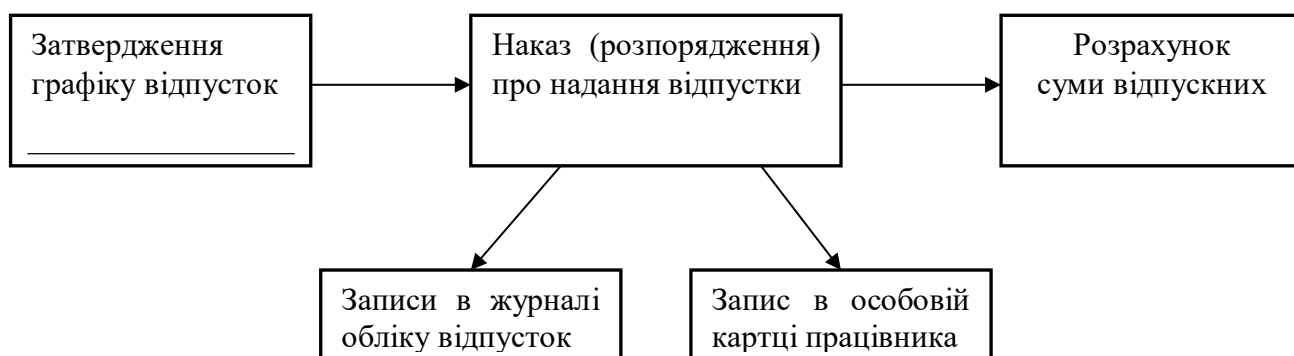


Рис. 2.2. Порядок оформлення відпусток [13, С. 214]

На підставі затвердженого графіка відпусток і поданої заяви керівництво підприємства видає наказ (розпорядження) про надання відпустки. Наказ оформлюється у двох примірниках: один зберігається у відділі кадрів, інший передається до бухгалтерії підприємства як підстава для нарахування та виплати відпускних.

Розрахунок відпускних здійснюється згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р. № 100. Середньоденна заробітна плата визначається шляхом ділення суми заробітку за останні 12 повних календарних місяців (або за фактично відпрацьований період) на кількість календарних днів у цьому періоді, за винятком святкових і неробочих днів, установлених законодавством.

Сума відпускних обчислюється шляхом множення середньоденної заробітної плати на кількість календарних днів відпустки.

Внаслідок нерівномірного розподілу відпусток працівників упродовж календарного року, а також з огляду на їх значну тривалість (здебільшого відпустки надаються у літній період), виникає об'єктивна необхідність у формуванні резерву на оплату відпусток. Такий резерв спрямований на мінімізацію негативного впливу сезонних витрат на оплату праці та забезпечення

рівномірного включення відповідних витрат до собівартості продукції (робіт, послуг).

Формування резерву відбувається шляхом систематичного нарахування витрат на оплату відпусток у складі собівартості продукції протягом звітного періоду. Розмір резерву визначається на підставі нормативного показника, який обчислюється у відсотках до фонду оплати праці. Для обґрунтованого розрахунку нормативного відсотка відрахувань здійснюється класифікація всіх працівників підприємства за категоріями з урахуванням тривалості щорічної відпустки у днях. Після цього визначається кількість людино-днів відпустки для кожної категорії, а також загалом по підприємству.

Відсоток відрахувань до резерву визначається як відношення загальної кількості людино-днів відпустки до планового фонду робочого часу персоналу підприємства. Зазначений відсоток застосовується до фактичного фонду оплати праці за відповідний місяць. Множенням фонду оплати праці на розрахований відсоток визначається фактична сума резерву, сформованого за звітний місяць.

Приклад створення резерву на оплату відпусток

Підприємство має середньооблікову чисельність працівників - 100 осіб. Згідно з колективним договором та законодавством, середня тривалість щорічної основної відпустки становить 24 календарні дні. Плановий фонд робочого часу в році - 250 робочих днів.

1. Розрахунок кількості людино-днів відпусток:

$$100 \text{ працівників} \times 24 \text{ дні} = 2400 \text{ людино-днів відпустки}$$

2. Розрахунок відношення людино-днів відпустки до загального фонду робочого часу:

$$2400 \text{ людино-днів} : (100 \text{ працівників} \times 250 \text{ днів}) = 2400 : 25000 = 0,096 = 9,6\%$$

Отже, норматив відрахувань на створення резерву становить 9,6% до фонду оплати праці.

3. Розрахунок резерву за місяць.

Припустимо, що фактичний фонд оплати праці за місяць дорівнює 1000 000 грн.

$$1\,000\,000 \text{ грн} \times 9,6\% = 96\,000 \text{ грн}$$

Таким чином, сума щомісячного резерву на оплату відпусток становить 96 000 грн.

4. *Додаткові нарахування на резерв (ЄСВ, страхування):*

Єдиний соціальний внесок становить 22%:

$$96\,000 \times 22\% = 21\,120 \text{ грн}$$

Повна сума резерву з урахуванням відрахувань:

$$96\,000 + 21\,120 = 117\,120 \text{ грн}$$

Такий розрахунок дозволяє підприємству заздалегідь акумулювати необхідні кошти для покриття витрат на відпускні та забезпечити їх рівномірне включення у собівартість продукції.

Окремі категорії працівників мають право на додаткову оплачувану відпустку.

В таблиці 2.6 показані категорії працівників, які мають право на додаткову оплачувану відпустку, з вказанням підстав, тривалості та нормативних документів.

Під час військового стану роботодавець має право відмовити у наданні будь-якої відпустки (крім декретної та відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами), якщо:

- працівник залучений до виконання робіт, важливих для обороноздатності або функціонування критичної інфраструктури;
- або відсутність працівника загрожує нормальному функціонуванню підприємства.

Ще одним елементом виплат працівникам за невідпрацьований час є виплата з тимчасової непрацездатності.

Допомога з тимчасової непрацездатності - це **матеріальне забезпечення**, яке надається застрахованим особам у разі втрати працездатності через хворобу,

травму або інші обставини, передбачені законодавством. Фінансування здійснюється за рахунок коштів **Фонду соціального страхування України** (з 2023 року — Пенсійного фонду України, який адмініструє виплати).

Право на допомогу мають застраховані особи, тобто ті, за кого сплачено єдиний соціальний внесок (ЄСВ): працівники за трудовими договорами; ФОПи (якщо сплачують ЄСВ добровільно); службовці, держслужбовці, інші категорії.

Допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується застрахованим особам залежно від страхового стажу в таких розмірах:

- 50% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж до 3 років;

Таблиця 2.6.

Право на додаткову оплачувану відпустку в Україні

№	Категорія працівників	Підстава	Тривалість	Нормативний акт
1	2	3	4	5
1	Працівники зі шкідливими та важкими умовами праці	Робота за списками №1 і №2, атестація робочих місць	До 35 к. днів	Ст. 7 Закону України «Про відпустки»
2	Працівники з особливим характером праці	Ненормований робочий день, підвищене навантаження	До 7 к. днів	Ст. 8 Закону України «Про відпустки»
3	Одинокі матері, батьки, які виховують дитину без матері	Виховання дітей до 15 років, дітей з інвалідністю	10 к. днів (може бути більше)	Ст. 19 Закону України "Про відпустки"
4	Учасники бойових дій	Статус УБД	14 к. днів (мінімум)	Ст. 16-2 Закону України «Про статус ветеранів війни...»
5	Особи, постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	Категорії 1 та 2 постраждалих	14–30 к. днів	Закон України «Про статус і соцзахист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи»
6	Працівники, які навчаються у ВНЗ	Заочна, вечірня форма, сесії, захист диплома	10–35 к. днів	Ст. 13–15 Закону України «Про відпустки»
7	Працівники з дітьми з інвалідністю	Догляд за дитиною з інвалідністю	10 к. днів	Ст. 19 Закону України «Про відпустки»

- 60% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж від 3 до 5 років;
- 70% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж від 5 до 8 років;
- 100% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж понад 8 років.

Нарахування виплат з тимчасової непрацездатності здійснюється, виходячи з розміру середньої заробітної плати з останні 12 календарних місяці, що передують місяцю, в якому настав страховий випадок. Якщо працівник відпрацював менше 12 календарних місяців, то середня заробітна плата обчислюється за фактично відпрацьовані календарні місяці, а, якщо менше місяця, – то розрахунок роблять за фактично відпрацьований період.

Виплати, які враховують при обчисленні середнього заробітку визначаються Постановою Кабінету Міністрів України від 26.09.2001р. №1266 “Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов’язковим державним соціальним страхуванням”

Порядок виплати наступний : Працівник надає електронний лікарняний (формується в Реєстрі е-лікарняних), бухгалтерія проводить розрахунок і формує повідомлення до ПФУ.

Після перевірки ПФУ перераховує кошти на рахунок роботодавця — для виплати працівнику.

Якщо працівник **не має страхового стажу** (або він менше 6 місяців), розмір допомоги не може перевищувати **розмір мінімальної зарплати/прожиткового мінімуму**.

Право на отримання допомоги по вагітності та пологах (декретні) мають: офіційно працюючі жінки; жінки, які сплачують ЄСВ самостійно (ФОП, самозайняті особи); жінки, які перебувають у трудових відносинах на момент настання страхового випадку.

$$\text{Допомога по вагітності та пологах} = \text{Середньоденна зарплата} \times \text{кількість днів декретної відпустки} \quad (2.7)$$

Розмір допомоги становить 100% компенсація незалежно від страхового стажу. Фінансується повністю Пенсійним фондом України (раніше — Фонд соціального страхування).

Порядок отримання наступний. Жінка отримує листок непрацездатності у жіночій консультації на 30-му тижні вагітності. Роботодавець формує заяву-розрахунок до Пенсійного фонду. Протягом 10 днів кошти надходять на рахунок роботодавця, а він їх перераховує жінці.

Синтетичний облік виплат у зв'язку з непрацездатністю і вагітністю та пологами відображено в табл.2.7.

Таблиця 2.7

Типові проводки за розрахунками по лікарняних виплатах

№ п/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано лікарняні за перші 5 днів непрацездатності	949	663
2	Нараховано лікарняні за наступні після 5 днів непрацездатності, допомога у зв'язку з вагітністю та пологами	378	663
3	Надійшли кошти на спецрахунок	313	378
4	Виплачено допомогу з непрацездатності на картку працівника	663	313

Умови отримання лікарняних у країнах ЄС дещо відрізняється від України. Зокрема, необхідне офіційне працевлаштування та сплата внесків до національної системи соціального страхування; необхідна наявність страхового

стажу, встановленого законом. Крім того, обов'язковим є Оформлення медичного сертифіката непрацездатності відповідно до норм країни.

У різних країнах ЄС порядок виплат різниться. У Польщі (ZUS) працівник має право на лікарняні з 1-го дня непрацездатності; тривалість — до 182 днів; оплачується ZUS або роботодавцем. У Німеччині перші 6 тижнів — роботодавець; з 7-го тижня — державна страхова каса (Krankenkasse); потрібно бути застрахованим у системі GKV. У Чехії виплати з 15-го дня (перші 14 днів — за рахунок роботодавця); потрібно бути застрахованим у Sickness Insurance.

Україна має двосторонні угоди про соціальне забезпечення з багатьма країнами, які дозволяють: зараховувати страховий стаж, набутий в іншій державі; отримувати соціальні виплати, у т.ч. лікарняні, за взаємними домовленостями.

До таких країн з двосторонніми угодами з Україною відносяться Німеччина, Польща, Чехія, Болгарія, Угорщина, Іспанія, Португалія, Латвія, Литва, Естонія, Словаччина тощо.

2.3. Облік нарахувань і утримань з виплат працівникам

Процес нарахування та виплати заробітної плати передбачає необхідність здійснення підприємством як нарахувань на фонд оплати праці, так і утримань із заробітної плати працівників. Нарахування представляють собою суму зобов'язань роботодавця щодо сплати обов'язкових внесків (податків та зборів), які обчислюються на основі загального обсягу нарахованої заробітної плати відповідних категорій працівників. Утримання, своєю чергою, є сумами, які вираховуються безпосередньо із заробітної плати кожного працівника і спрямовуються на сплату податків, зборів або інших платежів, передбачених чинним законодавством.

Єдиний соціальний внесок (ЄСВ) - це обов'язковий платіж, який сплачується до Пенсійного фонду України та фондів соціального страхування.

Він застосовується для забезпечення соціального захисту громадян — пенсій, лікарняних, допомоги по безробіттю тощо.

Ставка ЄСВ становить 22% від нарахованої заробітної плати, доходу чи винагороди (для більшості випадків). Мінімальний ЄСВ розраховується з мінімальної зарплати. Наприклад, якщо мінімальна зарплата - 8000 грн, то мінімальний внесок $= 8000 \times 22\% = 1760$ грн/міс.

Сплата для роботодавців — щомісячно при виплаті зарплати, для ФОП — щокварталу (або щомісяця, за бажанням). ЄСВ не є частиною податків. Його кошти використовуються винятково для виплат соціального забезпечення.

У 2025 році в Україні максимальна сума єдиного соціального внеску (ЄСВ) становить 35 200 грн на місяць. ЄСВ у 2025 році нараховується на зарплату, яка становить 20 мінімальних заробітних плат. Тобто на зарплату у розмірі

$20 \times 8000 = 160000$ грн. нараховується 22% відсотки ЄСВ. Все, що вище 160000 ЄСВ не нараховується.

У 2024 році максимальна база нарахування ЄСВ дорівнювала 15 МЗП, тобто 120 000 грн, а максимальний внесок становив 26 400 грн на місяць.

Сплата ЄСВ є обов'язковою незалежно від наявності доходу, за винятком випадків, передбачених законодавством (наприклад, для ФОП, які перебувають у трудових відносинах і за яких роботодавець сплачує ЄСВ).

Під час виплати заробітної плати із загальної нарахованої суми спочатку здійснюються обов'язкові утримання, встановлені державою, такі як податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військовий збір. Також можуть проводитися індивідуальні утримання, наприклад, за виконавчими документами чи за письмовою згодою працівника — у межах правового поля.

Різниця між загальним розміром нарахованої заробітної плати та сумою всіх утримань становить чисту заробітну плату, яка підлягає виплаті працівникові.

Утримання із заробітної плати застосовуються до всіх осіб, які перебувають у трудових правовідносинах із підприємством, зокрема до працівників, що працюють за трудовими договорами, договорами цивільно-

правового характеру, за сумісництвом або виконують разові роботи. Усі утримання класифікуються на:

- обов'язкові - передбачені законодавством і є обов'язковими до сплати;
- добровільні - здійснюються лише у випадках, прямо передбачених нормативно-правовими актами або за згодою працівника.

Порядок утримання податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) визначається Податковим кодексом України, зокрема розділом IV «Податок на доходи фізичних осіб».

Відповідно до норм Податкового кодексу, «об'єктом оподаткування є загальний річний оподатковуваний дохід платника податку, до складу якого включаються усі місячні оподатковувані доходи, отримані у звітному податковому році (заробітна плата, премії, інші виплати), а також іноземні доходи, одержані фізичною особою протягом цього самого періоду» [46].

Законодавчо визначено, що дохід оподатковується за ставкою 18%.

Окрім доходів, що виплачуються працівнику в рамках трудових відносин (заробітна плата, премії, компенсаційні виплати тощо), об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб (ПДФО) також виступають інші види доходів, незалежно від джерела їх походження. Відповідно до статей розділу IV Податкового кодексу України, до оподатковуваних доходів фізичної особи включаються:

1. Дивіденди - доходи, нараховані у зв'язку з правом власності на корпоративні права або акції. Ставка ПДФО на дивіденди, залежно від джерела, може становити 5% або 9%, відповідно до ст. 167 ПКУ.
2. Доходи від надання майна в оренду (лізинг, суборенда) - у тому числі нерухомості, транспортних засобів тощо.
3. Страхові виплати (внески) - у частині, що перевищує граничний розмір, встановлений Податковим кодексом (наприклад, у договорах страхування життя чи недержавного пенсійного забезпечення).

4. Доходи від операцій з продажу (відчуження) об'єктів майнових прав, включно з об'єктами інтелектуальної власності — патентами, авторськими правами, ліцензіями тощо.

5. Іноземні доходи - доходи, отримані за межами України. Вони також включаються до загального річного оподатковуваного доходу і підлягають декларуванню та оподаткуванню за загальною ставкою.

6. Інвестиційний прибуток - дохід від продажу цінних паперів, корпоративних прав, валютних активів. Він оподатковується за ставкою 18% ПДФО, за вирахуванням понесених витрат.

7. Доходи у вигляді спадщини або подарунків, які можуть оподатковуватися за ставкою від 0% до 18%, залежно від ступеня споріднення і країни резидентства дарувальника або спадкодавця.

8. Інші доходи - будь-які інші види доходів, не звільнені від оподаткування відповідно до статей 165–170 ПКУ (наприклад, виграші, благодійна допомога понад неоподатковуваний мінімум, інші виплати нерегулярного характеру).

«При нарахуванні доходів у будь-яких негрошових формах об'єкт оподаткування визначається як вартість такого нарахування, визначена за звичайними цінами, помножена на коефіцієнт, який розраховується за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - Sp), \text{ де}$$

K - коефіцієнт;

Sp - ставка податку, встановлена для таких доходів на момент такого нарахування.

Вартість такого нарахування визначається виходячи із звичайної ціни, збільшеної на суму: податку на додану вартість, якщо особа, яка здійснює таке нарахування, є платником податку на додану вартість; акцизного податку, якщо продається підакцизний товар» [13, С. 170].

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, що отримується з джерел на території України у

вигляді заробітної плати від одного роботодавця, на суму податкової соціальної пільги (ПСП), відповідно до положень статті 169 Податкового кодексу України. Застосування ПСП можливе за умови, що місячний дохід платника не перевищує встановленого граничного розміру, який щорічно індексується державою (наприклад, у 2024 році — 4240 грн для базової пільги).

Розміри податкової соціальної пільги:

1. Звичайна (базова) ПСП — 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня відповідного року (наприклад, для 2024 року — 1514 грн).

2. Підвищена ПСП (100% базової) — надається:

- а) одному з батьків (усиновлювачів, опікунів), який утримує двох або більше дітей віком до 18 років;
- б) особам, які мають статус одинокого батька (матері), у разі виховання дитини без другого з батьків.

3. Підвищена ПСП (150% базової) — передбачена для окремих категорій платників, зокрема:

- а) для осіб, які мають статус учасників бойових дій;
- б) для осіб з інвалідністю I або II груп;
- в) для «чорнобильців» певних категорій тощо.

ПСП застосовується лише за одним місцем роботи. Працівник повинен подати заяву про застосування ПСП і документи, що підтверджують право на пільгу. ПСП не може перевищувати суму нарахованої ПДФО — тобто зменшує податкове зобов'язання, але не створює переплату.

Військовий збір є обов'язковим загальнодержавним збором, що справляється з доходів фізичних осіб відповідно до положень підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України.

Платники військового збору:

Фізичні особи — резиденти, які отримують:

- доходи з джерел їх походження в Україні;
- іноземні доходи, отримані з джерел за межами території України.

Фізичні особи — нерезиденти, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні.

Податкові агенти — юридичні або фізичні особи, що здійснюють нарахування (виплату) доходів платникам та зобов'язані утримати та перерахувати суму військового збору до бюджету. Ставка військового збору з 01.12.2024 року становить 5%.

Окрім обов'язкових податкових та соціальних відрахувань, із заробітної плати працівників також можуть здійснюватися індивідуальні (персоніфіковані) утримання, що ґрунтуються на законодавчо визначених підставах. Такі утримання, як правило, мають примусовий характер та виконуються на підставі виконавчих документів (судових рішень, виконавчих листів, нотаріальних написів тощо) або відповідних заяв працівників.

Утримання на підставі виконавчих документів.

До цієї категорії належать, зокрема:

а) *аліменти* — кошти, що утримуються на утримання неповнолітніх дітей з одного з батьків на підставі рішення суду. Згідно зі статтею 183 Сімейного кодексу України, розмір утримань становить:

- $\frac{1}{4}$ заробітку на одну дитину;
- $\frac{1}{3}$ — на двох дітей;
- $\frac{1}{2}$ — на трьох і більше дітей.

При цьому утримання не може бути нижчим ніж 50% прожиткового мінімуму на дитину відповідного віку, а для осіб, що працюють за контрактом за кордоном, — не менше 25 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян на кожну дитину (відповідно до законодавства України);

б) *інші примусові стягнення* — накладені судом зобов'язання (штрафи, компенсації, повернення заборгованості), які також виконуються шляхом утримання із заробітної плати.

Відповідно до статті 128 Кодексу законів про працю України (КЗпП), загальна сума всіх утримань із заробітної плати працівника:

- не повинна перевищувати 20% суми заробітної плати, що підлягає виплаті;

- у випадках, передбачених законодавством (наприклад, стягнення аліментів або відшкодування матеріальної шкоди), може досягати до 50%.

З ініціативи працівника можуть здійснюватися інші види утримань, зокрема:

- перерахування коштів у банк (для погашення кредитів, оплати товарів);
- оплата комунальних послуг;
- відшкодування шкоди, спричиненої підприємству (несвоєчасне повернення підзвітних сум, втрата або псування майна).

У таких випадках обов'язковою умовою для здійснення утримання є наявність належним чином оформленого документу — заяви працівника, наказу керівництва, протоколу, розпорядження тощо, що слугує юридичною підставою для бухгалтерії.

Кореспонденція рахунків при здійсненні цих операцій представлена в табл.2.8.

Таблиця 2.8.

Типова кореспонденція при утриманні із виплат працівникам

№ п/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Утримано з виплат працівникам ПДФО	661	641 (ПДФО)
2.	Утримано з виплат працівникам військовий збір	661	642 (ВЗ)
3.	Утримано ПДФО за договорами цивільно-правового характеру	631	641 (ПДФО)
4.	Утримано військовий збір за договорами цивільно-правового характеру	631	642 (ВЗ)
5.	Вирахувані із зарплати профспілкові внески	661	685
6.	Утримані із заробітної плати суми допущеного браку	661	24
7.	Утримані із заробітної плати суми неповернутих вчасно підзвітних сум	661	372
8.	Утримані із заробітної плати суми	661	375

	завданого підприємству збитку		
9.	Утримані із заробітної плати суми, які належать до інших операцій (розрахунки з квартиронаймачами, іншими кредиторами)	661	684, 685

Ставки податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) за кордоном у 2025 році значно варіюються залежно від країни та структури оподаткування. У більшості держав діє прогресивна шкала оподаткування, де вищі доходи оподатковуються за вищими ставками.

Згідно з даними Tax Foundation, «найвищі граничні ставки ПДФО в Європі у 2025 році становлять: Данія 55,9%, Франція 55,4%, Австрія 55%, Бельгія 53,5%, Фінляндія 51,8%, Ірландія 48%, Німеччина: 47,5%, Італія 47,2%» [50].

Ці ставки застосовуються до найвищих рівнів доходу та можуть включати додаткові збори або надбавки.

Країни з найнижчими ставками ПДФО: Болгарія 10%, Румунія 10%, Молдова 12%, Угорщина 15%, Грузія 20%.

Ці країни часто застосовують плоску шкалу оподаткування, де одна ставка діє для всіх рівнів доходу.

У США середня комбінована ставка федерального та штатного податку на доходи фізичних осіб становить 42,14%, з найвищими ставками до 50,3% у Каліфорнії.

У США ставки податку на доходи фізичних осіб (Personal Income Tax) є прогресивними, тобто зростають із підвищенням доходу. Податки справляються як на федеральному рівні, так і на рівні штатів, а іноді — і на рівні муніципалітетів.

Федеральні ставки ПДФО у США (2025 рік) [50]

Для одиноких осіб (Single filers)

Дохід	Ставка
до \$11,600	10%
\$11,601 – \$47,150	12%
\$47,151 – \$100,525	22%

Дохід	Ставка
\$100,526 – \$191,950	24%
\$191,951 – \$243,725	32%
\$243,726 – \$609,350	35%
понад \$609,350	37%

Для подружніх пар, які подають декларацію спільно (Married filing jointly):

Дохід	Ставка
до \$23,200	10%
\$23,201 – \$94,300	12%
\$94,301 – \$201,050	22%
\$201,051 – \$383,900	24%
\$383,901 – \$487,450	32%
\$487,451 – \$731,200	35%
понад \$731,200	37%

Податки на рівні штатів

Каліфорнія: до 13.3%

Нью-Йорк (штат): до 10.9% + податок Нью-Йорк-Сіті — до 3.876%

Техас, Флорида, Невада, Вашингтон — 0% (немає податку на доходи фізосіб)

Штати мають свої власні шкали і правила щодо податкових відрахувань.

Соціальне страхування (Social Security Tax): 6.2% (до \$168,600 доходу в 2025). Медичне страхування (Medicare Tax): 1.45% + 0.9% додатково для високих доходів.

2.4. Особливості організації виплат працівникам у зарубіжних країнах

Системи оплати праці в розвинених країнах світу базуються на принципах ефективності, гнучкості та мотивації працівників, і значною мірою залежать від

національних традицій, економічної моделі та правового поля. Серед найбільш поширених сучасних підходів виділяють Грейдингову (тарифно-кваліфікаційна) система. Застосовується, зокрема, у Великій Британії, Німеччині, Франції. Така система передбачає: класифікацію посад за рівнем відповідальності, складності та кваліфікації; визначення рівня оплати згідно з грейдом; можливість перегляду заробітної плати на основі атестації чи підвищення кваліфікації.

«Термін «грейд» уперше був уведений в науковий і практичний обіг американським експертом у сфері управлінського консалтингу Едуардом Н. Хеєм, який у 1962 році розробив універсальну модель тарифної сітки, призначену для оцінювання внеску кожного співробітника в загальні результати діяльності компанії. Зазначена модель стала основою для створення сучасної системи грейдингу, яка нині широко використовується у міжнародній практиці управління персоналом» [27].

Суть грейдингу полягає в побудові вертикальної ієрархічної структури посад (грейдів), у межах якої кожна позиція відповідає певному рівню відповідальності, складності виконуваних завдань і кваліфікаційним вимогам. Кожному працівникові надається відповідний грейд, на підставі якого визначається базовий рівень його винагороди. Таким чином, грейдинг фактично виконує функцію корпоративного «табеля про ранги», сприяючи встановленню прозорості, об'єктивності та гнучкої системи оплати праці.

Варто зазначити, що грейдингова система не є універсально стандартизованою: кожна організація самостійно формує структуру посад з урахуванням власної організаційної специфіки, корпоративної культури, стратегічних цілей і визначення цінності тих чи інших функцій. Завдяки цьому система грейдів забезпечує як внутрішню справедливість в оплаті праці, так і можливість стратегічного управління людським капіталом.

Принципи роботи системи грейдів

Система грейдів базується на кількох ключових принципах, які визначають її ефективність та вплив на управління персоналом в організації.

1. Оцінка складності роботи.

Кожна позиція в організації оцінюється за рівнем складності завдань, які вона передбачає. Це включає не лише технічні аспекти роботи, але й вимоги до прийняття рішень, відповідальності, креативності та комунікаційних навичок. Чим складніша та відповідальніша роль, тим вищий її грейд.

2. Визначення кваліфікаційних вимог.

Грейд системи залежить від кваліфікації, досвіду та спеціалізації працівника. Вищі грейди присвоюються тим посадам, які вимагають високого рівня освіти, досвіду або унікальних знань у певній сфері. Це дозволяє організаціям заохочувати розвиток професійних навичок серед працівників.

3. Вертикальна структура.

Система грейдів побудована за принципом вертикальної ієрархії, де посади групуються за рівнями складності та відповідальності. Працівники на кожному рівні мають визначені обов'язки та досягнуті результати. Така структура дає змогу чітко зрозуміти, що потрібно для підвищення на наступний рівень.

4. Прозорість і справедливість.

Одна з основних переваг системи грейдів полягає в тому, що вона забезпечує прозорість у визначенні заробітної плати. Кожен працівник знає, за що саме він отримує певний рівень компенсації, а також які критерії повинні бути виконані для підвищення. Це сприяє підвищенню мотивації, адже працівники можуть чітко побачити свій шлях розвитку в межах організації.

5. Індивідуалізація винагороди.

Грейдинг дозволяє враховувати індивідуальний внесок працівника в успіх компанії. На основі оцінки результатів роботи працівник може отримати додаткові бонуси або премії, що забезпечує більш персоналізований підхід до оплати праці. Така система також сприяє розвитку ініціативи, оскільки працівники розуміють, що їхній особистий результат має прямий вплив на розмір винагороди.

6. Гнучкість і адаптивність.

Система грейдів є досить гнучкою і може бути адаптована до змін у зовнішньому середовищі або внутрішній структурі компанії. Наприклад, при

зміні стратегічних цілей або бізнес-потреб компанія може коригувати критерії оцінки або структуру грейдів для кращого узгодження з новими вимогами.

7. Залучення працівників до процесу оцінки.

Багато компаній, що використовують грейдингову систему, залучають працівників до процесу оцінки, зокрема через самооцінку або зворотний зв'язок від колег. Це дозволяє організації точніше визначити рівень професіоналізму та кваліфікації своїх працівників.

Переваги системи грейдів:

1. Прозорість - працівники чітко розуміють, чому отримують певний рівень зарплати.
2. Мотивація - чітке розуміння можливості кар'єрного зростання сприяє підвищенню ініціативності.
3. Справедливість - кожен працівник оцінюється за визначеними критеріями, що знижує рівень суб'єктивності.
4. Управління талантами - система дозволяє зосереджувати увагу на найбільш цінних працівниках та забезпечує ефективне використання їх потенціалу.

Ці принципи дозволяють створити систему, яка не тільки справедливо оцінює працівників, але й стимулює їх до постійного професійного розвитку, тим самим сприяючи досягненню стратегічних цілей компанії.

Розглянемо застосування цієї системи в різних компаніях.

1. General Electric (GE)

General Electric є однією з перших компаній, яка впровадила систему грейдів як частину своєї стратегії управління персоналом. У GE застосовували модель оцінки співробітників за допомогою грейдової сітки, що допомагала визначати не лише рівень відповідальності кожної посади, але й персональні досягнення працівників. У межах цієї системи працівники, що досягли високих результатів, мали можливість підвищити свої грейди та, відповідно, заробітну плату.

В GE система грейдів дозволяла не лише оцінювати поточну продуктивність, але й прогнозувати кар'єрний ріст, допомагаючи компанії знаходити таланти для ключових управлінських посад.

2. IBM

IBM активно використовує грейдингову систему в межах своєї стратегії управління персоналом. Оцінка посад і відповідних їм грейдів є основою для визначення компенсації та розвитку кар'єри в компанії. Система грейдів в IBM дозволяє працівникам зрозуміти, який рівень роботи та кваліфікації їм необхідно досягти для того, щоб перейти на наступний рівень у своїй кар'єрі.

В IBM застосовують адаптивну модель грейдів, що дозволяє швидко реагувати на зміни в ринку праці та потребах компанії, забезпечуючи тим самим конкурентоспроможність та залучення висококваліфікованих спеціалістів.

3. Nestlé

Nestlé використовує систему грейдів для організації вертикальної структури посад та визначення рівнів заробітної плати своїх співробітників. В основі цієї системи — чітке розмежування посад за рівнями відповідальності та складності виконуваних завдань. Завдяки такому підходу компанія гарантує рівномірне просування працівників на основі об'єктивних показників їхньої роботи.

Nestlé включає до системи грейдів додаткові бонуси та компенсації, що залежать від досягнутих результатів та індивідуального внеску працівника в успіх компанії, зокрема за допомогою системи Performance-Based Pay (оплата, що базується на результатах роботи).

4. Microsoft

Microsoft активно застосовує грейдингову систему у своїй компанії, особливо в відділах, пов'язаних із дослідженнями та розробками. Співробітники оцінюються за допомогою системи грейдів, яка визначає їхній рівень у компанії, враховуючи не лише виконану роботу, а й інноваційні досягнення. Відповідно до цієї системи, працівники отримують премії, бонуси та підвищення заробітної плати на основі своїх професійних результатів.

Microsoft використовує систему «постійного розвитку», де працівники отримують чіткі орієнтири для зростання та розвитку кар'єри в межах грейдової структури.

Ці компанії є яскравими прикладами того, як грейдинг може бути використаний для створення структурованої, об'єктивної та прозорої системи оцінки та оплати праці. Це дозволяє зберігати високий рівень мотивації серед співробітників, а також оптимізувати процес управління людським капіталом.

Крім грейдингової системи популярною також є система «базовий оклад + змінна частина». Найбільш поширена в США, Канаді, Японії, Швеції.

Передбачає фіксовану частину і змінну частину, яка залежить від результатів роботи (індивідуальних або командних). Часто доповнюється бонусами, преміями, участю у прибутках.

Гнучка оплата з елементами індивідуальних контрактів застосовується у висококваліфікованих сферах (ІТ, консалтинг, фінанси). Тут широко використовуються індивідуальні системи оплати, що враховують ринкову вартість спеціаліста, зростає частка оплати за проект або фріланс-моделей (наприклад, у США, Нідерландах, Австралії).

Основним принципом цієї моделі є урахування індивідуальних здібностей, професійних заслуг та фактичних результатів діяльності працівника. Оцінка виконується за допомогою спеціальних шкал, аналітичних методик і комплексу якісних та кількісних критеріїв.

Фактично, йдеться про перехід від колективної до персоніфікованої системи винагороди, що викликало критику з боку профспілок через ризик зниження рівня соціальної справедливості. Водночас дана модель знайшла підтримку серед висококваліфікованих працівників та спеціалістів, які вбачають у ній реальний інструмент для визнання особистого внеску та професійного зростання.

Характерною рисою сучасного виробництва на підприємствах зарубіжних країн є активне впровадження колективних (групових) форм організації праці. Цей підхід передбачає спільне виконання працівниками низки функціональних

завдань, зокрема таких, як контроль якості, технічне обслуговування виробничих процесів, а також професійне навчання.

Серед різноманітних форм групової діяльності, орієнтованих на підвищення продуктивності праці та удосконалення системи трудових відносин, особливе місце займають так звані гуртки якості. Вони становлять собою неформальні структури в межах підприємства, що функціонують паралельно з традиційною ієрархічною системою управління. Основним завданням гуртків якості є виявлення та ініціювання шляхів оптимізації виробничих процесів, що забезпечує більш гнучке реагування на виробничі потреби та сприяє залученню працівників до процесів прийняття управлінських рішень.

У практиці німецьких підприємств гуртки якості стали важливою складовою системи участі працівників у процесі управління. Вони тісно інтегруються з моделлю соціального партнерства та виробничої демократії, що характерна для німецької економіки. Зокрема, у рамках системи «Mitbestimmung» (співуправління) працівники беруть участь у роботі виробничих рад (Betriebsräte), що створює сприятливі умови для функціонування гуртків якості як ефективного інструмента взаємодії між персоналом і адміністрацією. Таке поєднання формальних і неформальних механізмів управління сприяє підвищенню якості продукції, ефективності виробництва та задоволеності працею.

У Японії концепція гуртків якості (QC Circles) була вперше впроваджена в 1962 році за ініціативи професора Каору Ішікави та Японського союзу вчених і інженерів (JUSE). Ці гуртки склалися з невеликих груп працівників, які регулярно збиралися для виявлення, аналізу та вирішення проблем, пов'язаних з роботою. До 1978 року в Японії налічувалося понад один мільйон таких гуртків, що охоплювали близько 10 мільйонів працівників. Гуртки якості стали невід'ємною частиною японської системи управління якістю, сприяючи підвищенню продуктивності, якості продукції та задоволеності працівників своєю роботою.

Концепція таких гуртків передбачає впровадження системи участі в прибутках (Profit Sharing).

Поширена в США, Японії, Німеччині: частина прибутку компанії розподіляється між працівниками; посилює відчуття залученості та відповідальності за результати фірми.

Однією з найпоширеніших форм оплати праці в США є комбінація елементів відрядної та погодинної системи, яка застосовується як до основних, так і до допоміжних робітників. У рамках цієї моделі денний заробіток працівника визначається як добуток годинної тарифної ставки на кількість відпрацьованих годин. У разі невиконання працівником денної норми в натуральному вираженні робота продовжується до її повного виконання. Ця система не передбачає виплату премій, оскільки, за твердженням американських економістів, суми премій вже включені в високу тарифну ставку робітників і оклади службовців.

Основною перевагою даної системи є її простота, що дозволяє легко нараховувати заробітну плату та планувати витрати на оплату праці. Проте більшість компаній, як у США, так і в інших країнах, прагнуть до використання систем, які поєднують основну оплату з преміюванням. Це дозволяє врахувати індивідуальні досягнення працівників, а також підвищити їх мотивацію.

В США широко застосовуються колективні системи преміювання, що дозволяють збільшити ефективність роботи групи в цілому. Гнучкість системи оплати праці формується на основі оцінки результатів роботи співробітників, зокрема, через показники атестації. Ці показники використовуються для визначення рівня оплати праці на наступний період. Зазвичай зарплата переглядається після перших трьох місяців роботи, а в подальшому — щонайменше раз на півроку або рік.

Застосування колективних форм оплати праці стало відповіддю на збільшення усупільнення виробництва, зниження якості товарів, пов'язане з використанням індивідуальних систем оплати праці, а також вимогами з боку працівників щодо більш справедливої компенсації за спільні результати. Однією

з відомих колективних систем є система Скенлона (Scanlon Plan), яка ґрунтується на співвідношенні між загальними витратами і продуктивністю праці, при цьому частина економії від покращення ефективності виробництва спрямовується на преміювання працівників.

«Система Скенлона (Scanlon Plan) є однією з найвідоміших моделей колективного преміювання, що застосовується для стимулювання групової продуктивності та ефективності на підприємствах. Вона була розроблена американським економістом Джозефом Скенлоном у 1930-х роках і швидко набула популярності в багатьох країнах, зокрема в США .

Система Скенлона базується на ідеї, що ефективність виробництва можна значно покращити, коли співробітники беруть на себе частину відповідальності за зниження витрат та підвищення продуктивності. В основі цієї моделі лежить принцип розподілу економії на основі зменшення витрат, досягнутого завдяки зростанню ефективності колективної праці.

Ключові елементи системи Скенлона.

1. Продуктивність і витрати. Система Скенлона фокусується на співвідношенні між витратами на виробництво та продуктивністю праці. Якщо компанія зменшує витрати, не знижуючи при цьому рівень якості чи обсягу продукції, економія від цієї ефективності розподіляється між компанією та її працівниками.

2. Визначення базового рівня витрат. Встановлюється базовий рівень витрат, який служить відправною точкою для порівняння. Це може бути певний рівень витрат на одиницю продукції або виробничу одиницю. Якщо фактичні витрати знижуються порівняно з базовим рівнем, різниця виявляється у вигляді економії.

3. Розподіл економії. Відповідно до цієї системи, працівники отримують премії, пропорційні частці економії, яка була досягнута завдяки їхнім зусиллям з покращення ефективності виробництва. Зазвичай економія розподіляється в співвідношенні 75% для працівників і 25% для роботодавця (цей процент може змінюватися залежно від умов компанії).

4. Груповий підхід. Система Скенлона має колективний характер, оскільки в основному орієнтована на групову продуктивність. Участь усіх працівників у зниженні витрат створює мотивацію до співпраці та ініціативності. Колективний підхід також стимулює взаємну відповідальність і залучення всіх співробітників до покращення результатів роботи.

5. Регулярні оцінки та коригування. Результати роботи за системою Скенлона зазвичай оцінюються через визначений період (наприклад, щоквартально або щорічно). Оцінка економії та ефективності виробництва дає можливість коригувати умови преміювання та визначати нові цілі на наступний період.

Переваги системи Скенлона:

1. Мотивація та залучення працівників. Співробітники зацікавлені в зниженні витрат та покращенні продуктивності, оскільки безпосередньо виграють від економії.

2. Покращення ефективності. Система заохочує працівників до більш ефективного використання ресурсів і підвищення якості роботи.

3. Колективна відповідальність. Колективний характер системи сприяє покращенню командної роботи та взаємної підтримки серед працівників.

4. Простота та зрозумілість. Система є досить прозорою та легкою для розуміння як для працівників, так і для роботодавців, оскільки базується на конкретних результатах.

Недоліки системи Скенлона.

1. Залежність від умов виробництва. Система може бути неефективною у випадках, коли зниження витрат стає неможливим через специфіку виробництва або ринку.

2. Підвищений тиск на працівників. Постійний тиск щодо підвищення продуктивності може призвести до вигорання або зниження морального стану працівників.

3. Неоднозначність у визначенні економії. Визначення базових витрат та точного рівня економії може бути складним завданням, що створює можливість для маніпуляцій чи спотворень.

Один із прикладів застосування системи Скенлона можна знайти у виробничих компаніях, таких як Hewlett-Packard та Procter & Gamble, де ефективність виробництва та скорочення витрат без шкоди для якості продукції є ключовими факторами успіху. Ці компанії активно впроваджують систему преміювання на основі колективної ефективності, що стимулює інноваційні рішення та співпрацю між працівниками.

Таким чином система Скенлона є ефективним механізмом для досягнення високих результатів за рахунок зменшення витрат і одночасного підвищення задоволеності працівників, що є важливим для стабільності і розвитку організації.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ Й АУДИТ ВИТРАТ НА ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ

3.1 Аналіз чисельності працівників та використання робочого часу

Рівень забезпеченості підприємства трудовими ресурсами та ефективність їх використання безпосередньо впливають на обсяги і своєчасність виконання виробничих завдань, раціональність експлуатації обладнання, машин і механізмів. Як наслідок, це визначає ключові показники діяльності підприємства - обсяг випуску продукції, її собівартість, прибутковість, а також інші економічні результати.

Економічний аналіз сприяє виявленню та мобілізації внутрішніх резервів трудового потенціалу шляхом вивчення таких аспектів, як:

- рівень забезпеченості підприємства та його структурних підрозділів трудовими ресурсами загалом, а також за категоріями персоналу, професіями та рівнем кваліфікації;
- інтенсивність плинності кадрів;
- рівень та динаміка продуктивності праці;
- повнота й ефективність використання робочого часу;
- обґрунтованість формування і раціональність використання фонду оплати праці.

Головною метою такого аналізу є оцінка якісного складу трудових ресурсів підприємства, ефективності діючої системи мотивації праці та результативності управління персоналом. Для забезпечення повноцінного аналізу трудового потенціалу необхідно використовувати інформацію про спискову, явочну та середньосписову чисельність персоналу, яка забезпечує кількісну характеристику кадрового складу підприємства.

«Для визначення чисельності за певний період використовується показник середньосписової чисельності. За місяць вона обчислюється шляхом підсумовування облікової чисельності працівників за кожний календарний день

місяця, включаючи святкові (неробочі) і вихідні дні, і ділення одержаної суми на число календарних днів у місяці. При проведенні аналізу трудових ресурсів слід враховувати, що всі працівники поділяються на персонал основної діяльності (промислово-виробничий) і персонал організацій, які перебувають на балансі підприємства (непромисловий, неосновний). Промислово-виробничий персонал - це особи, зайняті трудовими операціями, пов'язаними з основною діяльністю підприємства (виготовлення продукції і виконання робіт промислового характеру, організація виробництва та управління підприємством і т. н.)» [23, С.140].

У структурі персоналу підприємства виокремлюють дві основні категорії: робітників і службовців. До категорії службовців належать керівники, фахівці та інші працівники, зайняті управлінськими, організаційними й адміністративними функціями. Робітники - це особи, безпосередньо залучені до процесу створення матеріальних цінностей або до виконання виробничих операцій, що забезпечують надання виробничих послуг.

З огляду на технологічну однорідність трудових функцій, робітники поділяються на основних і допоміжних. Основними вважаються працівники, які беруть безпосередню участь у виробництві товарної (валової) продукції, тобто ті, хто реалізує технологічні процеси шляхом зміни форми, розмірів, стану, структури або фізико-хімічних властивостей об'єктів праці.

Допоміжні робітники виконують функції, пов'язані з обслуговуванням виробничого процесу, обладнання та робочих місць у межах основного виробництва, а також працюють у допоміжних цехах і підсобних господарствах підприємства. Залежно від функціонального призначення, допоміжні працівники можуть поділятися на транспортно-вантажну, контрольно-вимірювальну, ремонтну, інструментальну, господарську та складську групи.

«Загальна оцінка забезпеченості підприємства трудовими ресурсами характеризується відповідністю фактичної їх середньоспискової чисельності потребі підприємства. Шляхом їх зіставлення визначають абсолютне відхилення

в чисельності, зміну чисельності працюючих як у цілому, так і по групах та категоріях працюючих, виявляють причини цих змін» [23, С.141].

Для аналізу використаємо дані табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Динаміка робочої сили на ТзОВ ВКП «ЩЕДРА НИВА»

Показники	За попередній 2023 рік	За звітний 2024 рік	Абсолютне відхилення чисельності (+,-)	Відносне відхилення %
Середньоспискова чисельність персоналу, чол.	185	208	23	+12,4
У тому числі: персонал основної діяльності	163	184	21	12,9
Питома вага робітників у чисельності персоналу	88,1	88,5	0,4	X

З наведених у табл. 3.1 даних видно, що на ТОВ ВКП «ЩЕДРА НИВА» в 2024 році працювало на 23 працівники більше в т.ч. збільшилась кількість робітників на 21 людину. Позитивним є збільшення питомої ваги робітників в загальній кількості працівників. Порівняно з 2023 роком питома вага збільшилась на 0,4%.

На наступному етапі аналізу здійснюється оцінка рівня забезпеченості підприємства трудовими ресурсами з урахуванням розподілу працівників за окремими категоріями персоналу, а також за професіями в межах кожної з них. Для цього використовуються дані одноразового статистичного обліку, які відображають структуру персоналу за статтю, віковими групами, трудовим стажем, професійною належністю, тарифними розрядами та застосовуваними системами оплати праці. Особливу увагу при цьому приділяють дослідженню якісного складу найчисленнішої та найбільш значущої категорії трудових ресурсів - робітників.

Важливим напрямом аналізу виступає перевірка стану реалізації планів з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації персоналу. У процесі дослідження встановлюється відповідність зазначених планів стратегічним потребам підприємства щодо оновлення та поповнення кадрового складу. Аналіз охоплює оцінку обґрунтованості формування контингентів осіб, залучених до професійного навчання, організацію процесу набору працівників, наявність і зміст заявок до освітніх установ на підготовку необхідних фахівців, а також факт укладення договорів з відповідними навчальними закладами щодо цільової підготовки кадрів.

Якісна потреба підприємства в трудових ресурсах - тобто потреба у працівниках за категоріями, професіями та спеціальностями - визначається на основі комплексного аналізу, що враховує кілька ключових джерел. Насамперед це професійно-кваліфікаційний поділ трудових функцій, зафіксований у виробничо-технологічній документації, що регламентує робочі процеси. Крім того, використовуються посадові інструкції та описи робочих місць, у яких конкретизовано вимоги до виконання певних функцій. Важливим джерелом виступає штатний розпис підприємства та його структурних підрозділів, де зазначається склад посад і кваліфікаційні вимоги до них. Додаткову аналітичну цінність має документація, що регламентує організаційно-управлінські процеси та містить вимоги до професійно-кваліфікаційного складу виконавців.

Аналіз якісного складу персоналу є важливим інструментом для формування прогнозу як кількісної, так і якісної потреби в кадрах. Він дає змогу визначити напрями кадрової політики та конкретні заходи, необхідні для приведення фактичного складу працівників у відповідність до виробничих потреб. До таких заходів належать відбір і найм персоналу, професійна підготовка, адаптація, підвищення кваліфікації, горизонтальне та вертикальне переміщення кадрів тощо. На основі результатів аналізу також розробляються програми професійної підготовки та підвищення кваліфікації персоналу з урахуванням стратегічних цілей підприємства.

Наступним етапом аналізу трудових ресурсів є оцінювання динаміки руху робочої сили на підприємстві. Для проведення такого аналізу використовуються дані кадрової служби, які дають змогу здійснити кількісну оцінку змін у складі персоналу. На основі цієї інформації розраховуються основні показники, зокрема коефіцієнти обороту з прийому та вибуття працівників, а також коефіцієнт плинності кадрів. Зазначені коефіцієнти слугують важливими індикаторами стабільності трудового колективу, ефективності кадрової політики та рівня задоволеності персоналу умовами праці.

«Коефіцієнт прийому кадрів ($K_{прий}$) визначається відношенням працівників, прийнятих на роботу за даний період $Ч_{прий}$ до середньооблікової чисельності працівників за той же період $Ч_n$.» [51, С.233]

$$K_{прий} = Ч_{прий} / Ч_n, (3.1.)$$

«Коефіцієнт вибуття кадрів ($K_{виб}$) визначається відношенням кількості звільнених з усіх причин за даний період $Ч_{зв}$ до середньооблікової чисельності працівників за той же період $Ч_n$.» [51, С.233]

$$K_{виб} = Ч_{зв} / Ч_n (3.2)$$

«Коефіцієнт плинності кадрів ($K_{плин}$) визначається діленням числа працівників, які вибули за власним бажанням, за порушення трудової дисципліни і ін., тобто через причини, які не викликані виробничою чи загальнодержавною потребою $Ч_{виб1}$ на середньооблікову чисельність працівників за той же період $Ч_n$.» [51, С.234]

$$K_{плин} = Ч_{виб1} / Ч_n (3.3)$$

Коефіцієнт змінності кадрів ($K_{зм}$) розраховується за формулою:

$$K_{зм} = Ч_{виб2} / Ч_n (3.4)$$

де Чвиб2 - чисельність працівників, які вибули через вихід на пенсію, в армію, скорочення штатів та інші об'єктивні причини;

Чп - середньооблікова чисельність працівників на даному підприємстві, чол.

Для аналізу обороту працюючих можна використати аналітичну табл. 3.2.

Таблиця 3.2.

Оборот робочої сили на підприємстві ТЗОВ ВКП «ЩЕДРА НИВА»

№ п/п.	Показники	За попе- редній 2023 рік	За звіт- ний 2024 рік	Абсо- лютне	Відносне відхилення %
1	2	3	4		5
1	Середньоспискова чисельність персоналу	185	208	+ 23	+ 12,4
2	Прийнято — разом	30	15	-15	-50
3	Вибуло — разом	18	10	-8	-44,4
3.1	з них: за власним бажанням	12	8	-4	-33,3
3.2	з причин скорочення штатів	6	2	-4	-66,7
4.	Коефіцієнт обороту -щодо прийому (п.2:п.1)	0,162	0,072	-0,09	-55,6
5	Коефіцієнт обороту щодо вибуття (п.3:п.1)	0,097	0,048	-0,049	-50,5
6	Коефіцієнт плинності (п.3.1 : п.1)	0,065	0,038	-0,027	-41,5
7	Коефіцієнт змінності (3.2 : п.1)	0,032	0,01	-0,022	-68,8

Дані табл. 3.2 свідчать: у звітному періоді на ТОВ ВКП «ЩЕДРА НИВА» знизились всі коефіцієнти щодо обороту робочої сили. Але якщо зниження коефіцієнту щодо вибуття, плинності, змінності кадрів можна вважати позитивним явищем, то зниження коефіцієнту оборотності щодо прийому є негативним явищем. У процесі поглибленого аналізу кадрового складу здійснюється дослідження причин плинності персоналу. До основних чинників, що зумовлюють відтік працівників, відносять незадоволеність умовами праці,

організацією трудового процесу та системою оплати праці, багатозмінним режимом роботи, а також соціально-побутовими умовами — зокрема відсутністю житла або недостатнім забезпеченням місцями в дошкільних закладах. Серед інших вагомих причин — вимушена неповна зайнятість, що обмежує трудову активність працівників та знижує їх мотивацію до довгострокової зайнятості на підприємстві.

Рівень виконання підприємством виробничих завдань, зокрема щодо обсягів випуску продукції, значною мірою обумовлюється рівнем забезпеченості його трудовими ресурсами. Водночас не менш важливим чинником є повнота й ефективність використання робочого часу персоналу, насамперед працівників, безпосередньо залучених до виробничого процесу. Рациональне використання робочого часу є ключовим елементом підвищення продуктивності праці, зменшення простоїв і втрат у виробництві, а також оптимізації витрат на одиницю продукції. Відсутність належного рівня кадрового забезпечення або неефективне використання наявного трудового потенціалу призводить до порушення виробничих графіків, зниження обсягів продукції, зростання собівартості та зменшення прибутковості підприємства. Таким чином, ефективне управління трудовими ресурсами та часом їхнього використання є визначальними передумовами досягнення стратегічних і оперативних цілей підприємства.

Одиницями виміру робочого часу є людино-день і людино-година. Показником використання трудових ресурсів за певний період (рік, квартал, місяць) є фонд робочого часу.

«Найповніше уявлення про використання трудових ресурсів підприємства дає фонд робочого часу в людино-годинах. Його величина залежить від чисельності робітників (ЧР), кількості робочих днів, відпрацьованих одним робітником (КДР) за звітний період, і тривалості робочого дня (ТРД). Розрахунок проводиться за формулою:

$$\Phi\text{Ч} = \text{ЧР} \times \text{КДР} \times \text{ТРД} \dots\dots\dots (3.5.)$$

Порівняння фактичного рівня названих показників з плановим дає змогу

виявити і розрахувати розмір втрат робочого часу в абсолютних одиницях та процентах» [8, С.88].

Показники, що характеризують рівень використання робочого часу підприємства за звітний рік, наведені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Показники використання робочого часу на ТзОВ ВКП «ЩЕДРА
НИВА»**

Показники	За 2023 рік	За 2024 рік	Відхилення	
			+, -	%
1	2	3	4	5
1.Обсяг відпрацьованих люд-днів всіма працівниками	39446	46184	+6738	+17,1
2.Обсяг відпрацьованих люд-год. всіма робітниками	299790	364854	+65064	+21,7
3.Середньооблікова кількість робітників	163	184	+21	+12,9
4.Показники використання робочого часу: а) середня кількість днів роботи одного робітника (п.1:п.3) днів	242	251	+9	+3,7
б) середня тривалість робочого дня (п.2 : п.1), год	7,6	7,9	+0,3	+3,9
в) середня кількість год. роботи одного робітника (п.2 : п.3), год.	1839	1983	+144	+7,8

Аналіз, наведений в таблиці 3.3, свідчить, що у цілому робочий час у 2024 році використовувався краще, ніж в 2023 році. Спостерігаємо збільшення не тільки кількості відпрацьованих робочих днів, але і збільшення робочого дня з 7,6 год. до 7,9 год. Середня кількість годин роботи одного робітника збільшилась на 7,8%.

Проаналізуємо вплив кожного з факторів на загальний фонд робочого часу, в табл. 3.4 (Дані таблиці 3.3).

Дані табл.3.4. показують, що фонд робочого часу у звітному році порівняно із минулим збільшився на 65064 люд-год.

За рахунок збільшення чисельності робітників фонд робочого часу збільшився на 38623 люд-год. Збільшення кількості відпрацьованих днів призвело до збільшення фонду на 12586 люд.-год. та збільшення середньої тривалості робочого дня порівняно з минулим роком призвело до збільшення

величини робочого часу на 13855 люд.-год.

Підвищення ефективності використання робочого часу є важливим аспектом управління трудовими ресурсами на підприємстві.

Таблиця 3.4.

**Розрахунок впливу чинників на фонд робочого часу робітників
ТЗОВ ВКП «ЩЕДРА НИВА» у 2024 році**

Показники	Порядок розрахунку	Результати
1	2	3
Зміна фонду робочого часу робітників порівняно з минулим, людино-годин	364834 - 299790	+65064
В тому числі за рахунок: зміни числа, робітників чол.	+21 x 242 x 7,6	+ 38623
зміни середньої кількості днів відпрацьованих одним робітником днів	9 x 184 x 7,6	+12586
зміни середньої тривалості робочого дня, год.	0,3 x 184 x 251	+13855

Серед рекомендацій, які допоможуть зростити продуктивність праці та ефективність робочого часу можна виділити такі:

1. Оптимізація робочих процесів. Регулярно проводити аудит робочих процесів, щоб виявити непотрібні або дублюючі операції. Це дозволить зменшити час, витрачений на виконання завдань, і покращити загальну ефективність. Впроваджувати автоматизовані системи обліку, планування і контролю роботи, що дозволить знизити кількість рутинних операцій і скоротити час на виконання задач.

2. Розподіл навантаження та делегування завдань. Важливо коректно розподіляти завдання між працівниками, враховуючи їхні навички та рівень досвіду. Невиправдано велике навантаження на одного працівника може призвести до стресу та зниження продуктивності.

3. Оптимізація робочого часу та графіків. Впровадження гнучкого робочого графіка дозволяє працівникам ефективніше розподіляти свій час, підвищуючи рівень задоволеності та мотивації.

4. Аналіз і контроль за використанням робочого часу. Використання спеціальних інструментів для моніторингу використання робочого часу (наприклад, програми для обліку робочого часу) дає можливість виявити неефективне використання часу і внести корективи. Регулярний аналіз результатів праці дозволяє встановити «вузькі місця», де можна покращити ефективність роботи та підвищити продуктивність.

3.2. Аналіз взаємозв'язку показників виплат працівникам та продуктивності праці

Зростання продуктивності праці, за інших рівних умов, сприяє поліпшенню всіх ключових техніко-економічних та фінансових показників функціонування підприємства. Показники продуктивності праці є індикатором ефективності використання трудових ресурсів і характеризуються різними методами вимірювання:

- у натуральних вимірниках – застосовуються на підприємствах з однорідною продукцією, де виробляється один вид продукції або декілька видів із подібними споживчими властивостями;
- у трудових вимірниках – використовуються для визначення трудомісткості виготовлення окремих видів продукції;
- у вартісних вимірниках – найбільш поширені, універсальні для оцінювання продуктивності праці в межах будь-якого підприємства, незалежно від номенклатури продукції.

Фактори зростання продуктивності праці становлять сукупність об'єктивних і суб'єктивних причин, що безпосередньо впливають на її рівень. Дослідження цих факторів, а також виявлення внутрішніх резервів для підвищення продуктивності праці є одним із пріоритетних завдань сучасного менеджменту та організації виробництва. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває системна класифікація чинників продуктивності праці відповідно до сучасних умов функціонування підприємств (рис. 3.1).

Класифікація факторів, що впливають на зміну продуктивності праці на підприємствах, визначається відповідно до цілей дослідження та розглядається як невід’ємний елемент економічного механізму підвищення ефективності праці. У цьому контексті особливе значення надається зростаючій ролі матеріально-технічних, організаційно-економічних та соціально-психологічних чинників, які дедалі більше визначають динаміку продуктивності праці в сучасних умовах господарювання.

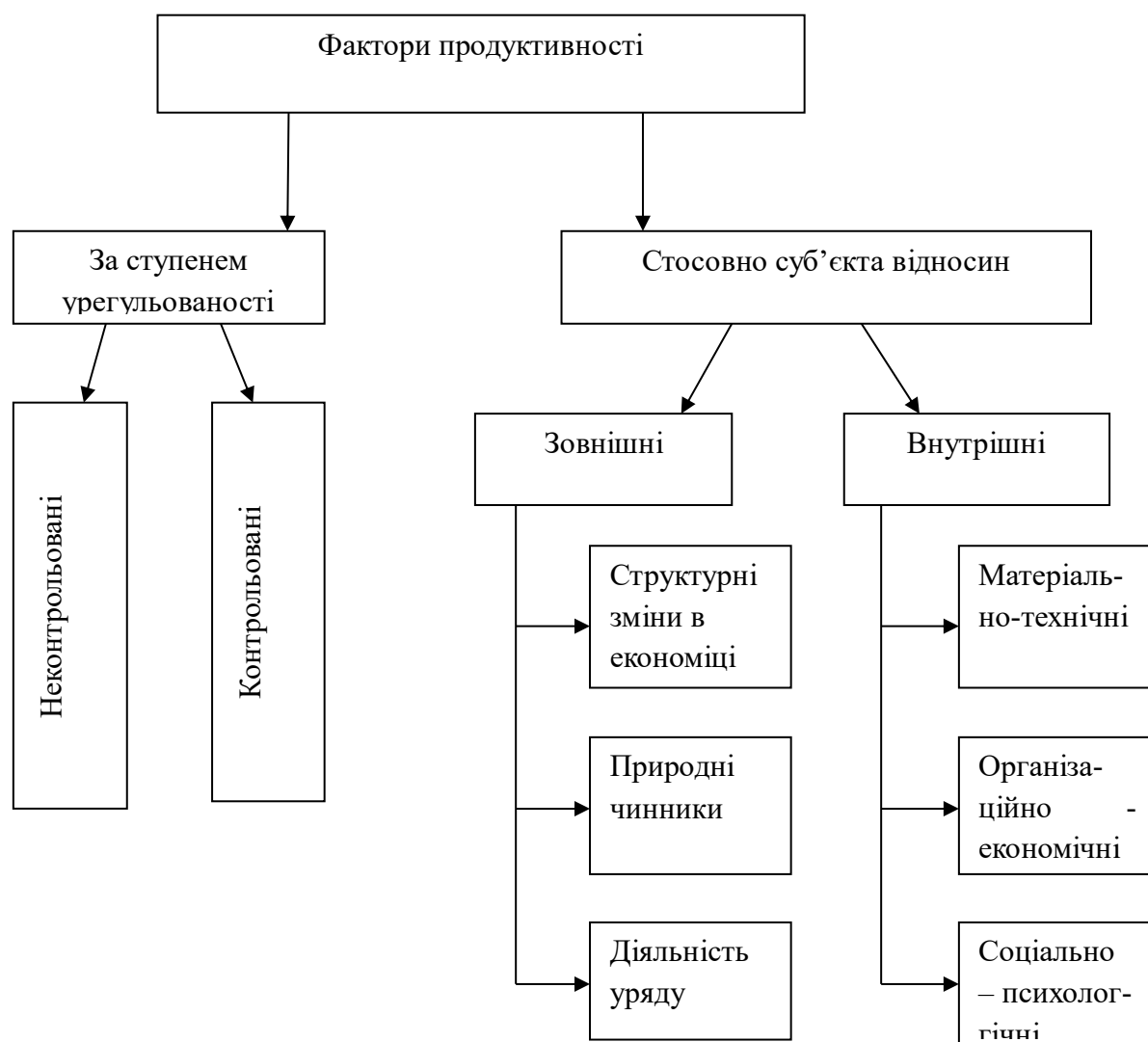


Рис. 3.1. Класифікація факторів продуктивності праці [8]

Матеріально-технічні чинники продуктивності праці охоплюють вплив науково-технічного прогресу, модернізацію обладнання, удосконалення

виробничих технологій, а також раціоналізацію використання засобів праці. Сукупний ефект зазначених чинників визначається за допомогою таких індикаторів, як рівень фондоозброєності, фондovіддачі, електроозброєності та енергоозброєності праці, а також ступінь автоматизації й механізації виробничих процесів.

Організаційно-економічні чинники відображають рівень розвитку організаційних структур і систем управління виробництвом. До них належать: удосконалення організації праці шляхом поглиблення поділу та кооперації, підвищення рівня професійної підготовки та кваліфікації персоналу, поліпшення умов праці, а також оптимізація економічних важелів – зокрема, механізмів ціноутворення, фінансово-кредитної політики тощо.

Соціально-психологічні чинники пов'язані з людським чинником у виробничому процесі та характеризують особистісні якості працівників, їхню трудову поведінку та взаємодію в колективі. До цієї групи належать: рівень мотивації до праці, ставлення до трудової діяльності, процес трудової адаптації, характер міжособистісних відносин, соціально-психологічний клімат у колективі, а також ефективність професійної орієнтації та добору персоналу.

Перед тим, як аналізувати продуктивність праці, проаналізуємо використання фонду виплати працівникам .

Таблиця 3.5

Вихідні дані для аналізу фонду заробплати на ТЗОВ ВКП «ЩЕДРА НИВА»

№ з/п	Показники	2023 рік	2024 рік	Відх.
1	2	3	4	5
1.	Середньоспискова чисельність робітників (ЧР)	163	184	+21
2.	Кількість відпрацьованих днів одним робітником в середньому за рік	242	251	+9
3.	Середня тривалість робочої зміни, год.	7,6	7,9	+0,3
4	Фонд виплат всім працівникам в т.ч.	46588	54467	+7879
4.1	Фонд виплат робітникам, тис. грн. (ФЗП)	39134	46208	+7074

Продовження табл. 3.5

1	2	3	4	5
5.	Заробітна плата одного робітника, грн.	х	х	х
5.1.	Середньорічна виплата 1 робітнику (РЗП) тис.грн.	240,1	251,1	+11
5.2.	Середньоденна виплата 1 робітнику, грн.	992,1	1000,5	+8,4
5.3.	Середньогодинна виплата 1 робітнику, грн.	130,5	126,6	-3,9

Незначні відхилення при перевірці пов'язані із заокругленнями обчислень.

Таким чином за рахунок збільшення чисельності працівників рівень зарплати збільшився на 5042,1 тис. грн. Підвищення розміру виплати працівникам призвело до її перевитрачання на 2024 тис.грн. В цілому величина виплат робітникам збільшилась на 7074 тис.грн.

«Використання вартісних вимірників продуктивності праці передбачає оцінку обсягу продукції за різні періоди у порівнянних цінах.

Виробіток як показник продуктивності праці визначається за формулою:

$$W = Q / T, \quad (3.6)$$

де W — продуктивність праці (середній виробіток);

Q — обсяг виготовленої продукції;

T — витрати часу на виробництво продукції.

Зворотною характеристикою середнього виробітку є трудомісткість:

$$t = T / Q, \quad (3.7)$$

де t — трудомісткість продукції — витрати робочого часу на виготовлення одиниці продукції» .

Залежно від обраної одиниці виміру робочого часу розраховують такі показники продуктивності праці, як середньогодинний, середньоденний,

середньомісячний, середньоквартальний і середньорічний виробіток. Середньогодинний та середньоденний виробіток застосовуються виключно щодо робітників і обчислюються шляхом ділення обсягу виготовленої продукції на кількість відпрацьованих людино-годин або людино-днів відповідно. Середньомісячний, середньоквартальний і середньорічний виробіток визначаються як відношення обсягу продукції до середньооблікової чисельності працівників, зайнятих у основній діяльності, за відповідний календарний період.

Між розглянутими вище середніми показниками існує взаємозв'язок:

$$W_{o.d.} = T_{p.p.} \times T_{p.d.} \times \Phi \times d, \quad (3.8)$$

де $W_{o.d.}$ — виробіток продукції на одного працівника основної діяльності;

$T_{p.p.}$ — тривалість робочого періоду;

$T_{p.d.}$ — тривалість робочого дня;

Φ — середньогодинний виробіток;

d — частка робітників в загальній чисельності основного персоналу.

Аналіз продуктивності праці охоплює такі ключові напрями:

- оцінювання ступеня виконання планових показників та динаміки продуктивності праці у часовому вимірі;
- дослідження впливу різноманітних факторів на рівень продуктивності праці;
- аналіз взаємозв'язку між продуктивністю праці та іншими техніко-економічними показниками діяльності підприємства;
- виявлення внутрішніх резервів та потенціалу для підвищення рівня продуктивності праці.

В табл. 3.6 наведена методика визначення рівня і аналізу продуктивності праці.

Таблиця 3.6.

**Динаміка показників продуктивності праці на ТзОВ ВКП «ЩЕДРА
НИВА»**

Показник	Попередній період 2023 р.	Звітний період 2024 р		Відхилення абсолютне		Відхилення %	
		За планом	Фактичне	Плану (гр.4-гр.3)	Попереднього періоду (гр.4-гр.2)	До плану	До попереднього періоду
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Чистий дохід тис.грн.	312002	440000	450444	10444	138442	23,7	44,4
2. Середньо-облікова чисельн.:	x	x	x	x	x	x	x
2.1. персоналу, чол.	185	200	208	8	23	4	12,4
2.2. робітників, чол.	163	180	184	4	21	2,2	12,9
3. Кількість відпрацьованих:	x	x	x	x	x	x	x
3.1. людино-годин, тис.	299790	330000	364854	34854	65064	10,6	21,7
3.2. людино-днів, тис.	39446	44100	46184	2084	6738	4,7	17,1
4. Тривалість робочого періоду, дні(3.2 / 2.2)	242	245	251	6	9	2,4	3,7
5. Тривалість робочого дня, год. (3.1 / 3.2)	7,6	7,5	7,9	0,4	0,3	5,3	3,9
6. Середній виробіток:	x	x	x	x	x	x	x
6.1. одного працівника (1/2.1), грн.	1686,5	2200	2165,6	-34,4	479,1	-1,6	28,4
6.2. одного робітника (1/ 2.2), грн.	1914,1	2444,4	2448,1	3,7	534,0	0,2	27,9
7. Середнього-динний виробіток робітника (1 / 3.1)	1,04	1,33	1,23	-0,1	0,19	-7,5	18,3
8. Середньоденний виробіток робітника (1 / 3.2)	7,91	9,98	9,75	-0,23	1,84	-2,3	23,3

За даними табл. 3.6 план продуктивності праці за всіма показниками успішно виконаний. Значно виросли показники продуктивності праці у порівнянні з попереднім періодом.

Середній виробіток на працівника зріс на 28,4 %, на одного робітника – 27,9 % . Відповідно середньогодинний виробіток на одного робітника зріс на 18,3%.

Звідси, збільшення обсягу продукції обумовлено інтенсивними факторами — зростанням продуктивності праці.

Розглянемо вплив трудових факторів на зміну обсягу продукції.

Оскільки виробіток на одного працюючого (W) визначається як відношення обсягу продукції (Q) до середньооблікової чисельності працівників (N), то

$$Q = N \times W \quad (3.9)$$

За наведеною факторною системою і даними табл. 3.1 нижче проведено факторний аналіз зміни обсягу продукції під впливом змін чисельності працюючих і продуктивності праці за методом абсолютних різниць.

Загальна зміна обсягу продукції у порівнянні з планом становить:

$$450444 - 440000 = 10444 \text{ тис.грн.}$$

в тому числі під впливом змін:

а) чисельності працюючих

$$(208 - 200) \times 2200 = 17600,0 \text{ тис.грн.}$$

б) продуктивності праці

$$(2165,6 - 2200) \times 208 = -7155,2 \text{ тис.грн.}$$

Балансова перевірка:

$$-7155,2 + 17600,0 = 10444,8 \text{ тис.грн.}$$

тобто збігається з загальною зміною обсягу продукції.

Таким чином за рахунок збільшення чисельності працюючих обсяг випуску продукції збільшився на 17600,0 тис.грн., але за рахунок зменшення продуктивності праці він зменшився на 7155,2 тис.грн.

Факторний аналіз зміни обсягу продукції можна провести за більш розширеною факторною системою, зокрема:

$$Q = N_p \times T_{p.p.} \times T_{p.d.} \times W \quad (3.10)$$

де N_p — середньооблікова чисельність робітників.

Решта елементів формули розшифровані для рівняння.

Проведемо розрахунки впливу факторів на зміну обсягів продукції.

Загальна зміна обсягу продукції у порівнянні з плановим завданням становить:

$$450444 - 440000 = 10444 \text{ тис.грн.}$$

в тому числі під впливом змін:

— *середньооблікової чисельності робітників*

$$(184-180) \times 245 \times 7,48 \times 1,333 = 9771,4 \text{ тис.грн.}$$

— *тривалості робочого періоду*

$$184 \times (251-245) \times 7,48 \times 1,333 = 11007,8 \text{ тис.грн.}$$

— *тривалості робочого дня*

$$184 \times 251 \times (7,9 - 7,48) \times 1,333 = 25856,6 \text{ тис.грн.}$$

— *середньогодинного виробітку*

$$184 \times 251 \times 7,9 \times (1,235 - 1,333) = - 35755,6 \text{ тис.грн.}$$

Таким чином, результати розрахунків свідчать, що зростання обсягів продукції обумовлено збільшенням середньооблікової чисельності робітників, тривалості періоду, тривалості робочого дня. Проте зменшення середньогодинного виробітку на одного робітника спричинило зменшення випуску продукції на 35755, 6 тис.грн., що підтверджує попередні висновки. «Зростання рівня продуктивності праці забезпечується головним чином підвищенням озброєності праці (фондо- і енергоозброєність, електрооснащеність, технічна озброєність), а також вдосконаленням організації виробництва і праці» [51, С. 402].

Розрахуємо вплив факторів на середньорічний виробіток одного працюючого. Розрахунок наведено у табл. 3.7. і 3.8.

Таблиця 3.7.

**Використання робочого часу працюючих на ТзОВ ВКП «ЩЕДРА
НИВА»**

Показники	2023 рік	2024 рік	Відхилення
1	2	3	4
Середньорічний виробіток продукції на 1 працюючого, грн	1686,5	2165,6	479,1
Питома вага робітників в загальній чисельності працюючих, %	88,1	88,5	0,4
Середня кількість днів, відпрацьованих одним робітником	242	251	9
Середня тривалість робочого дня, год.	7,6	7,9	0,3
Середньогодинний виробіток 1 робітника, грн..	1914,1	2448,1	534

Таблиця 3.8.

Розрахунок впливу факторів на продуктивність одного працюючого на ТОВ ВКП «ЩЕДРА НИВА»

Показники	Методика розрахунку	Результати, тис.грн.
1	2	3
Зміна виробітку 1 працюючого, тис. грн. База порівняння – попередній рік	$2165,6 - 1685,1$ $0,881 \times 242 \times 7,6 \times 1,04$	+480,5

	= 1685,1	
Перша підстановка – визначення впливу зміни питомої ваги робітників у чисельності працюючих	$0,885 \times 242 \times 7,6 \times 1,04$ $= 1692,8$ $1692,8 - 1685,1$	+ 7,7
Друга підстановка – визначення впливу зміни кількості днів роботи працівника	$0,885 \times 251 \times 7,6 \times 1,04 =$ $1755,8$ $1755,8 - 1692,8$	+ 63
Третя підстановка – визначення впливу зміни тривалості робочого дня	$0,885 \times 251 \times 7,9 \times 1,04$ $= 1825,1$ $1825,1 - 1755,8$	+69,3
Четверта підстановка – визначення впливу зміни середньогодинного виробітку робітника	$0,885 \times 251 \times 7,9 \times$ $1,235 = 2167,3$ $2167,3 - 1825,1$	+342,2

Таким чином можна констатувати, що на зміну виробітку працівника позитивно вплинуло всі чинники, а саме зміна питомої ваги робітників в сторону збільшення дозволило збільшити виробіток на 7,7 збільшення кількості робочих днів дозволило збільшити виробіток на 63 тис. грн., збільшення тривалості робочого дня збільшило виробіток на 69, 3 тис.грн. і збільшення середньогодинного виробітку принесло максимальну користь- збільшило середньорічний виробіток на 342,2 тис.грн.

3.3. Методика проведення аудиту витрат на виплати працівникам

Аудиторський контроль за ефективністю використання трудових ресурсів і фінансових витрат на оплату праці є важливим чинником підвищення продуктивності праці, забезпечення дотримання трудової дисципліни та оптимального функціонування чинної системи оплати праці.

Заробітна плата, як правило, становить найбільшу частку у структурі виробничих витрат, що зумовлює необхідність приділення особливої уваги питанням раціонального та цільового використання коштів, спрямованих на оплату праці.

Ключовими завданнями аудиту у сфері виплат працівникам є:

- перевірка дотримання вимог чинного законодавства та нормативно-правових актів при нарахуванні заробітної плати, здійсненні утримань із неї, а також контроль за правильністю ведення бухгалтерського обліку розрахунків із заробітної плати;
- оцінка своєчасності та коректності нарахування і виплати заробітної плати відповідно до затвердженої системи оплати праці;
- перевірка правильності здійснення розрахунків з органами соціального страхування.

У процесі аудиторської перевірки доцільно не лише виявляти порушення, недоліки та зловживання, а й ідентифікувати внутрішні резерви для підвищення ефективності використання фонду оплати праці.

Предметом аудиту розрахунків з оплати праці виступають господарські процеси та фінансово-господарські операції, пов'язані з нарахуванням, виплатою та обліком заробітної плати, а також взаємовідносини з бюджетом і позабюджетними фондами. Основним об'єктом аудиторської перевірки у даному контексті є розрахунки з персоналом підприємства.

Об'єкти аудиту за виплатами працівникам наведені на рис. 3.2 .

«Основними джерелами аудиту розрахунків з оплати праці є :

- штатні розклади, посадові оклади, тарифні сітки, розцінки, норми виробітку ;
- основні форми первинної облікової документації для визначення кількісного складу працівників (накази чи розпорядження про прийняття на роботу ,особиста картка, наказ чи розпорядження про надання відпустки, табель обліку використання робочого часу) ;
- генеральні та галузеві угоди ; трудові угоди, колективні договори, облікові листки, довідки й розрахунки для нарахування зарплати ;
- реєстри синтетичного та аналітичного обліку (Журнал 5 або 5А, Головна книга) ;
- фінансова, оперативна й статистична звітність» [4, С. 241].



Рис. 3.2. Об'єкти аудиту розрахунків за виплатами працівникам [4]

Як правило, аудит з оплати праці здійснюють вибіркоким способом.

Під час аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці аудитор необхідно з'ясувати низку важливих аспектів, що характеризують організацію оплати праці на підприємстві. Зокрема, слід встановити, які саме форми та системи оплати праці впроваджено та застосовуються у практичній діяльності суб'єкта господарювання, а також наявність внутрішнього нормативного документа – положення про оплату праці, що регламентує порядок нарахування заробітної плати та її виплати працівникам.

Крім того, аудитор повинен отримати інформацію про облікову та середньооблікову чисельність працівників, які були прийняті на роботу, із зазначенням дати їх зарахування, що дозволяє встановити обґрунтованість і повноту нарахувань заробітної плати.

Особливу увагу слід приділити вивченню кадрового складу осіб, відповідальних за ведення обліку розрахунків з оплати праці. Зокрема, необхідно з'ясувати посаду, рівень професійної освіти та наявність відповідного бухгалтерського стажу працівника, що виконує ці функції.

Також важливо визначити, якими нормативно-правовими актами та інструктивними матеріалами користується бухгалтер під час виконання своїх обов'язків, кому він підпорядковується у структурі підприємства, а також хто здійснює перевірку якості та достовірності виконаної ним роботи.

Перед початком аудиту аудитор доцільно перевірити на стан внутрішнього контролю по розрахунках з оплати праці. Для цього складається анкета, приклад якої наведено в додатку А (умовний приклад).

В таблиці 3.9. відображено перелік аудиторських процедур при перевірці виплат працівникам.

Важливим етапом аудиторської перевірки є аналіз правильності застосування чинних норм виробітку та розцінок оплати праці. У процесі цього етапу аудитор повинен встановити, чи використовуються на підприємстві затверджені типовими нормативними актами норми виробітку та розцінки, а також чи не мають місця факти завищення заробітної плати внаслідок приписок обсягів виконаних робіт або необґрунтованого підвищення розцінок.

У разі виявлення випадків використання норм і розцінок, що відрізняються від типових, необхідно визначити законність таких відхилень, зокрема їх економічну обґрунтованість та наявність затвердження у встановленому порядку керівництвом підприємства чи уповноваженими органами.

Таблиця 3.9

Аудиторські процедури при перевірці виплат працівникам

№	Етап аудиторської перевірки	Аудиторські процедури	Мета процедури
1	2	3	4
1	Вивчення нормативно-правової бази	Ознайомлення з положенням про оплату праці, колективним договором, трудовими угодами	Перевірка відповідності локальних документів чинному законодавству
2	Аналіз організації кадрового обліку	Встановлення порядку прийняття працівників, аналіз особових справ, наказів про прийняття	Перевірка законності прийняття працівників на роботу
3	Перевірка обліку робочого часу	Аналіз табелів обліку робочого часу, графіків змінності	Встановлення достовірності даних, що є підставою для нарахування заробітної плати
4	Оцінка системи оплати праці	Вивчення форм і систем оплати праці, застосованих на підприємстві	Перевірка відповідності обраної системи чинному законодавству та внутрішнім документам
5	Перевірка відповідності умов колективного договору	Аналіз передбачених виплат та гарантій у колективному договорі	Виявлення невідповідностей між договірними умовами та фактичною практикою
6	Перевірка використання фонду оплати праці	Порівняння даних розрахунково-платіжних відомостей з показниками бюджету фонду оплати праці	Виявлення необґрунтованих витрат та перевитрат фонду
7	Оцінка обліку праці адміністративно-управлінського персоналу	Перевірка табелів, графіків роботи, звітності по відпрацьованому часу	Запобігання випадкам фіктивного обліку робочого часу
8	Аналіз якості бухгалтерського обліку	Оцінка професійного рівня відповідального бухгалтера (посада, освіта, досвід), перевірка відповідності дій нормативним документам	Встановлення достовірності даних обліку та відповідальності за їх формування

Подальшим напрямом перевірки є аналіз правильності оформлення первинної облікової документації, що підтверджує фактично виконані обсяги робіт, та відповідності нарахованої заробітної плати зазначеним у документах даним. Особливу увагу приділяють повноті, достовірності та своєчасності оформлення первинних документів, які слугують підставою для нарахування оплати праці.

У процесі аналізу первинної документації, що підтверджує нарахування заробітної плати, аудитор повинен встановити обґрунтованість здійснених нарахувань працівникам підприємства.

Зокрема, при перевірці табелів обліку використання робочого часу, нарядів та інших документів, що є підставою для нарахування та виплати заробітної плати, доцільно звернути особливу увагу на можливі факти нарахування оплати праці на вигаданих (підставних) осіб. Для цього здійснюється звірка персональних даних, зазначених у первинних документах, із обліковими даними спискового складу працівників підприємства.

Окрему увагу необхідно приділити звірці нарядів за датами їх видачі, а також співставленню прізвищ осіб, зазначених у нарядах і табелях-розрахунках, із даними відділу кадрів щодо фактичного складу працівників.

Поглиблений аналіз також слід провести щодо нарядів, виписаних: на осіб, які відсутні у списковому складі підприємства; на працівників, які перебували на роботі нетривалий період; на виконання робіт з виправлення браку або переробки неякісно виконаних робіт.

Крім того, аудитору необхідно перевірити арифметичну точність обчислень у відповідних документах, зокрема в розрахунково-платіжних відомостях, з метою виявлення можливих зловживань або помилок у нарахуванні заробітної плати.

Важливим елементом аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці є аналіз правильності утримання із заробітної плати податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та єдиного соціального внеску (ЄСВ). З цією метою аудитор повинен дослідити відповідні розрахунково-платіжні документи, встановити правильність визначення об'єкта оподаткування, застосування ставок податків і внесків, а також відповідність строків їх перерахування до бюджету та позабюджетних фондів.

Окрему увагу слід приділити аналізу депонентської заборгованості, яка виникає внаслідок невиплати працівникам належної заробітної плати у визначені строки. У ході перевірки необхідно встановити дату виникнення депонованих

сум, загальний обсяг заборгованості, кількість працівників-депонентів, а також здійснити звірку залишків за рахунком розрахунків з депонентами з відповідними первинними документами.

Аналіз зазначених аспектів дозволяє виявити можливі порушення податкового законодавства та забезпечити достовірність облікових даних щодо зобов'язань перед бюджетом і працівниками підприємства.

Наступним етапом аудиторської перевірки є оцінка обґрунтованості та правильності нарахування додаткових виплат, зокрема премій, доплат (у зв'язку з відхиленням від нормальних умов праці, за роботу у понаднормовий час), компенсацій за тимчасову непрацездатність, а також оплати щорічних відпусток.

У процесі аналізу розрахунків з оплати часу щорічних відпусток аудитор необхідно перевірити:

- повноту включення усіх передбачених чинним законодавством виплат при визначенні середньої заробітної плати;
- правильність розрахунку середньомісячної та середньоденної заробітної плати;
- обґрунтованість та точність суми, нарахованої за період відпустки.

Аудитор також проводить перевірку розрахунково-платіжних відомостей та особових рахунків працівників з метою встановлення:

- правильності арифметичних підрахунків загальної суми нарахувань, утримань і суми до видачі;
- відповідності зазначених сум даним бухгалтерського обліку в розрізі кореспондуючих рахунків.

При аналізі платіжних операцій особливу увагу слід звернути на правильність оформлення розрахунково-платіжних відомостей: наявність підписів відповідальних осіб (керівника підприємства, головного бухгалтера), відсутність виправлень, дописок та інших ознак можливого порушення внутрішнього контролю.

У процесі аудиторської перевірки організації обліку виробітку та нарахування заробітної плати працівникам, які працюють за відрядною формою

оплати праці, значна увага приділяється аналізу правильності оформлення первинних документів, зокрема нарядів, маршрутних листів тощо. Аудитор повинен перевірити коректність заповнення усіх обов'язкових реквізитів зазначених документів, наявність підписів відповідальних посадових осіб, відсутність виправлень та відповідність зазначених обсягів робіт установленим нормам і розцінкам.

Особливу увагу слід звертати на можливі випадки розкрадання грошових коштів під виглядом оплати праці, що можуть бути реалізовані за різними схемами. Зокрема у ряді випадків може оформлюватися фіктивний наряд на роботи, які фактично не виконувались. Такі документи включаються до зведених відомостей і слугують підставою для складання платіжних відомостей та нарахування заробітної плати. В інших випадках, у нарядах на фактично виконані роботи навмисно завищуються обсяги виробітку або використовуються неправомірно збільшені розцінки, що також призводить до необґрунтованих нарахувань заробітної плати.

Усі подібні ситуації потребують ретельної перевірки первинних документів на відповідність фактичному стану виконаних робіт та встановленим нормам і тарифам.

Особливу увагу під час аудиторської перевірки слід приділити встановленню зв'язку між виданою заробітною платою, обсягом виконаних робіт і їх якістю. Така перевірка проводиться вибіркоким методом з використанням документів на оприбуткування запасів, зведених відомостей, а також первинних та зведених бухгалтерських документів. При виявленні розбіжностей, наприклад, коли робота за нарядами виконана, але запасні частини не списано, необхідно з'ясувати причини таких розбіжностей, шляхом опитування осіб, які підписали відповідні наряди.

Оскільки на підприємстві з окремими працівниками укладені трудові договори, аудитор повинен перевірити правильність виплат грошових коштів за умовами цих договорів. Перевірка проводиться на основі аналізу трудових договорів, актів приймання виконаних робіт, відомостей на оплату праці

найманих осіб, а також видаткових касових ордерів, що підтверджують здійснення виплат.

Особливу увагу під час аудиторської перевірки слід приділяти правильності розрахунків з оплати праці для працівників, які були прийняті на роботу за договорами підряду або трудовими договорами. У ряді випадків такі договори оформлюються заднім числом і мають фіктивний характер, що вимагає детального аналізу. Аудитор повинен встановити, за які саме роботи та який обсяг виконаних робіт було нараховано заробітну плату, а також визначити, якими документами підтверджується фактичний обсяг виконаних робіт та суми нарахованої заробітної плати.

У разі виявлення порушень, пов'язаних з укладенням трудових угод, аудитор зобов'язаний перевірити законність їх укладення (дати і особи, що затвердили угоду), фактичне виконання робіт, зазначених у цих угодах (коли і ким виконано роботу), а також встановити, чи був завищений обсяг виконаних робіт, в якому розмірі і яка вартість таких завищених робіт. Важливо також ідентифікувати посадових осіб, які несуть відповідальність за завищення обсягу виконаних робіт.

Якщо при перевірці виникають сумніви щодо виконання робіт, залучення спеціалістів для огляду відповідних об'єктів дозволяє встановити, чи роботи були виконані в повному обсязі, чи взагалі не виконувались. Можливо також, що ці роботи виконувались за іншими трудовими угодами або іншими виконавцями. У таких випадках необхідно детально перевірити, коли і ким були виконані роботи, зазначені в трудових угодах.

Важливим етапом аудиторської перевірки є перевірка правильності організації та ведення аналітичного та синтетичного обліку, а також заповнення форм бухгалтерської звітності щодо фонду оплати праці. Практика аудиторських перевірок свідчить, що часто дані аналітичного обліку розрахунків з персоналом по оплаті праці не збігаються з записами на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

З метою виявлення таких розбіжностей необхідно провести звірку нарахувань і утримань по оплаті праці з даними записів на рахунку 66 у Головній книзі, а також зі звітними даними Журналу № 5А. При цьому аудитор повинен встановити причини відхилень і надати рекомендації щодо їх усунення. Крім того, доцільно рекомендувати підприємству оптимізацію штатної чисельності працівників.

Особливу увагу варто приділити аналізу темпів росту продуктивності праці та відповідного зростання її оплати. Такий аналіз дозволяє визначити економічну обґрунтованість збільшення середньої заробітної плати на підприємстві, що сприятиме підвищенню ефективності управління трудовими ресурсами та обґрунтованому розподілу фонду оплати праці.

Узагальнивши викладений матеріал, можна сформулювати найбільш типові порушення, які можуть бути виявлені під час аудиту виплат працівникам.

1. *Нарахування заробітної плати без документального підтвердження.* Виплата заробітної плати на підставі неофіційних або неправильно оформлених документів. Виплати, що не відповідають обсягу виконаної роботи або фактичному робочому часу.

2. *Переплата заробітної плати.* Завищення обсягів виконаних робіт чи відпрацьованих годин у первинних документах (нарядах, табелях). Невірні або завищені розцінки на виконані роботи.

3. *Фіктивні або підставні особи.* Нарахування заробітної плати особам, які фактично не працюють на підприємстві (фальшиві працівники). Виплати на підставі неіснуючих або підставних трудових договорів.

4. *Невірне нарахування або утримання податків та зборів.* Недотримання вимог щодо нарахування податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та єдиного соціального внеску (ЄСВ). Невірне або неповне утримання податків та інших зборів з заробітної плати.

5. *Необґрунтовані премії та доплати.* Нарахування премій або доплат без належних підстав або документального підтвердження. Завищення сум

премій чи доплат, а також нарахування на неіснуючі досягнення або результати роботи.

6. *Помилки в обліку робочого часу.* Невірне ведення обліку робочого часу (відсутність або невірне заповнення табелів, нарядів). Врахування понаднормових годин без належних підстав або в результаті помилок в обліку.

7. *Невідповідність записів на рахунках бухгалтерії.* Розбіжності між даними аналітичного та синтетичного обліку щодо заробітної плати (наприклад, неправильні записи на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»). Невідповідність даних між бухгалтерськими записами та фактичними виплатами працівникам.

8. *Недотримання вимог трудового законодавства.* Невірне оформлення трудових договорів (наприклад, укладання договорів з порушенням встановлених термінів або без належного погодження). Порушення строків виплат заробітної плати та інших компенсацій (наприклад, затримка з виплатами відпускних або лікарняних).

9. *Недосконала система нарахування та обліку відпусток та лікарняних.* Помилки в розрахунку середнього заробітку для визначення розміру відпускних чи лікарняних виплат. Невірне оформлення документів для нарахування компенсацій за невикористану відпустку або оплати лікарняних.

10. *Невідповідність між фактичним виконанням роботи та трудовим договором.* Виплати заробітної плати за роботи, які не були виконані або виконані частково. Невиконання умов трудового договору щодо обсягу чи характеру виконуваних робіт.

Ці порушення можуть бути пов'язані з неуважністю або недбалістю ставленням до процесу бухгалтерського обліку, а також з можливими зловживаннями або махінаціями з боку окремих осіб. У разі виявлення таких порушень, аудитори повинні надати відповідні рекомендації для виправлення ситуації та забезпечення відповідності чинному законодавству.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження щодо обліку, аналізу й аудиту виплат працівникам були отримані такі результати:

1. Аналіз наукових підходів до дослідження сутності заробітної плати засвідчує, що переважна більшість дослідників трактує її як еквівалент вартості праці, тобто своєрідну ціну робочої сили на ринку праці. У цьому контексті заробітна плата розглядається як плата за використання праці працівника, яка формується під впливом сукупності економічних і соціальних чинників.

Зміст заробітної плати доцільно інтерпретувати як розмір винагороди, зафіксований у трудовому договорі між роботодавцем і найманим працівником, що визначається умовами функціонування ринку праці, попитом і пропозицією на робочу силу, рівнем професійної підготовки працівника, умовами праці, рівнем конкуренції, а також внутрішньою політикою підприємства щодо стимулювання трудової активності.

Узагальнюючи підходи вітчизняних та зарубіжних науковців, заробітну плату можна визначити як економічну категорію, що виражає грошовий еквівалент вартості життєвих засобів, необхідних для відтворення робочої сили, і водночас виступає основною формою участі працівника в розподілі результатів виробництва. Її розмір корелює з рівнем розвитку продуктивних сил та ефективністю використання трудового потенціалу в межах конкретної економічної системи.

2. У ринкових умовах функціонування економіки заробітна плата виконує низку ключових соціально-економічних функцій, кожна з яких має суттєве значення як для працівника, так і для роботодавця, а також для суспільства в цілому:

1. *Відтворювальна функція* полягає в забезпеченні працівників та членів їхніх домогосподарств необхідними матеріальними благами для повноцінного відновлення їхньої працездатності, а також для відтворення трудових ресурсів у міжгенераційному аспекті.

2. *Стимулююча функція* реалізується через встановлення прямого зв'язку між рівнем заробітної плати та кількісними й якісними характеристиками праці конкретного працівника. Вона спрямована на підвищення продуктивності праці, ефективності та інноваційної активності персоналу.

3. *Регулююча (ресурсно-розміщувальна) функція* відображає роль заробітної плати як механізму перерозподілу трудових ресурсів між галузями, регіонами та суб'єктами господарювання з урахуванням ринкових умов і економічної доцільності. Вона сприяє мобільності робочої сили та її ефективному використанню.

4. *Соціальна функція заробітної плати* полягає у забезпеченні соціальної справедливості у процесі розподілу національного доходу. З одного боку, вона визначає частку живої праці у фонді споживання між працівниками та власниками засобів виробництва, з іншого — забезпечує диференціацію доходів серед працівників відповідно до їхнього трудового внеску.

3. Система оплати праці в Україні в умовах воєнного стану зазнала істотних змін, спрямованих на збереження функціонування економіки, гнучке регулювання трудових відносин та мінімізацію соціальних втрат. Однак, подальше реформування цієї сфери потребує балансу між інтересами роботодавця та працівника, а також чітких гарантій відновлення трудових прав у післявоєнний період.

Ураховуючи зростання неформальної зайнятості в умовах війни, важливо посилити заходи державного контролю, зокрема:

- підвищення ефективності надання соціальних гарантій, включаючи державну підтримку для працівників неформального сектора;
- створення стимулів для роботодавців щодо офіційного працевлаштування працівників та забезпечення належних умов для їхнього соціального захисту;
- розширення можливостей для дистанційного контролю за умовами праці та застосування нових цифрових інструментів для моніторингу трудових відносин.

4.Реформування системи оплати праці повинно носити комплексний і системний характер, охоплюючи як ринковий, так і неринковий сектори національної економіки. Такий підхід має забезпечити підвищення ефективності трудових відносин, соціальну справедливість та економічну мотивацію праці. Основними стратегічними напрямками реалізації реформи системи оплати праці доцільно вважати:

- установа економiчно обґрунтованих та соціально справедливих пропорцій між заробітною платою, прибутком від підприємницької діяльності та доходами від власності, що сприятиме зменшенню диференціації доходів та зміцненню соціальної стабільності;
- забезпечення паритетного рівня оплати праці між працівниками бюджетної та небюджетної сфер з урахуванням специфіки функцій, кваліфікаційних вимог та рівня відповідальності працівників;
- стимулювання платоспроможного попиту на внутрішньому ринку шляхом підвищення реального рівня заробітної плати, що є важливим фактором економічного зростання і внутрішньої кон'юнктури;
- оптимізацію структури валового внутрішнього продукту через підвищення частки заробітної плати у його формуванні, що забезпечить зростання ролі трудових доходів у забезпеченні добробуту населення та підвищить зацікавленість працівників у продуктивній праці.

5.Системи оплати праці в економічно розвинених країнах світу формуються на основі принципів ефективності, гнучкості та стимулювання працівників до підвищення продуктивності праці. Вони враховують національні особливості, економічну модель та правове регулювання трудових відносин, що обумовлює варіативність підходів до організації оплати праці в різних країнах.

Одним із найбільш поширених сучасних підходів є грейдингова система оплати праці (тарифно-кваліфікаційна), яка активно застосовується у Великій Британії, Німеччині, Франції та ряді інших країн. Ця система передбачає:

- класифікацію посад відповідно до рівня відповідальності, складності виконуваних функцій та вимог до кваліфікації;

- визначення рівня оплати праці згідно з відповідним грейдом (розрядом), що забезпечує внутрішню справедливість і прозорість системи винагороди;

- можливість перегляду заробітної плати на основі результатів атестації, підвищення кваліфікації чи зміни посадових обов'язків, що стимулює працівників до професійного розвитку.

Таким чином, грейдингова система забезпечує баланс між інтересами роботодавця і працівника, сприяючи підвищенню продуктивності праці, конкурентоспроможності підприємств та соціальній стабільності на ринку праці.

6. Головною метою аналізу є комплексна оцінка якісного складу трудових ресурсів, ефективності функціонування системи мотивації праці, а також результативності управління персоналом у контексті досягнення стратегічних і операційних цілей організації.

Аналіз засвідчив, що на ТОВ ВКП «ЩЕДРА НИВА» в 2024 році працювало на 23 працівники більше в т.ч. збільшилась кількість робітників на 21 людину. Позитивним є збільшення питомої ваги робітників в загальній кількості працівників. Порівняно з 2023 року питома вага збільшилась на 0,4%.

У звітному періоді на ТОВ ВКП «ЩЕДРА НИВА» знизились всі коефіцієнти щодо обороту робочої сили. Але якщо зниження коефіцієнту щодо вибуття, плинності, змінності кадрів можна вважати позитивним явищем, то зниження коефіцієнту оборотності щодо прийому є негативним явищем. У процесі поглибленого аналізу кадрового складу здійснюється дослідження причин плинності персоналу.

Аналіз свідчить, що у цілому робочий час у 2024 році використовувався краще, ніж в 2023 році. Спостерігаємо збільшення не тільки кількості відпрацьованих робочих днів, але і збільшення робочого дня з 7,6 год. до 7,9 год. Середня кількість годин роботи одного робітника збільшилась на 7,8%.

За рахунок збільшення чисельності робітників фонд робочого часу збільшився на 38623 люд.-год. Збільшення кількості відпрацьованих днів призвело до збільшення фонду на 12586 люд.-год. та збільшення середньої

тривалості робочого дня порівняно з минулим роком призвело до збільшення величини робочого часу на 13855 люд.-год.

За рахунок збільшення чисельності працівників рівень зарплати збільшився на 5042,1 тис. грн. Підвищення розміру виплати працівникам призвело до її перевитрачання на 2024 тис.грн. В цілому величина виплат робітникам збільшилась на 7074 тис.грн.

План продуктивності праці за всіма показниками успішно виконаний. Значно виросли показники продуктивності праці у порівнянні з попереднім періодом.

Середній виробіток на працівника зріс на 28,4 %, на одного робітника – 27,9 % . Відповідно середньогодинний виробіток на одного робітника зріс на 18,3%.

За рахунок збільшення чисельності працюючих обсяг випуску продукції збільшився на 17600,0 тис.грн., але за рахунок зменшення продуктивності праці він зменшився на 7155,2 тис.грн.

7. Основні завдання аудиту розрахунків з оплати праці та виплат працівникам включають:

- оцінку стану розрахунково-платіжної дисципліни за операціями, пов'язаними з оплатою праці, з метою виявлення своєчасності, повноти та правомірності здійснених розрахунків;
- перевірку достовірності відображення зобов'язань у бухгалтерському обліку, зокрема щодо нарахувань та утримань із заробітної плати;
- аналіз наявності, правильності оформлення та дотримання умов трудових договорів, угод, а також інших правовстановлюючих документів, які регламентують трудові відносини між працівником і роботодавцем;
- оцінку ефективності діючої на підприємстві системи розрахунків з персоналом, її відповідності нормам чинного законодавства та внутрішньому регламенту;

- перевірку організації та стану аналітичного й синтетичного обліку операцій з оплати праці та розрахунків із працівниками;
- контроль за достовірністю обліку робочого часу, виробітку та виконаного обсягу робіт, що є підставою для нарахування заробітної плати;
- аналіз обґрунтованості нарахувань заробітної плати та правомірності здійснення утримань згідно з чинними нормативно-правовими актами;
- перевірку повноти та своєчасності відображення операцій з оплати праці в облікових регістрах, а також правильності формування залишків заборгованості у бухгалтерському балансі;
- контроль за дотриманням податкового законодавства щодо розрахунків з працівниками, зокрема в частині обов'язкових нарахувань до фондів соціального страхування та забезпечення;
- оцінку правомірності, економічної доцільності та обґрунтованості управлінських рішень, прийнятих посадовими особами в межах компетенції під час здійснення розрахункових операцій з персоналом;
- розробку пропозицій та рекомендацій щодо удосконалення системи контролю за оплатою праці, запобігання фінансовим зловживанням і порушенням трудового та податкового законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Амелічева Л.П. Гідна праця: теоретико-правовий погляд на проблему її регулювання. *Правничий часопис Донецького університету*. 2019. № 1. С. 3-12.
2. Базилевич В.Д. Економічна теорія: політекономія: підручник. К.: «Знання», 2008. 719 с.
3. Боденчук Л. Оплата праці в умовах воєнного стану. URL: <https://aktiv.ua/ua/materials/articles/oplata-truda-v-usloviyah-voennogo-polozheniya>
4. Брадул О.М. Аудит: підручник (у двох частинах) / О.М.Брадул, В.А.Шепелюк, С.Б. Іліна, М.О.Юнацький, А.П.Хорошенюк та інші, 4-те вид. доп. і перероб. К. : Видавництво Ліра-К, 2019. 324 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Ч1:навчальний посібник.Житомир: ЖІТІ,1999. 928 с.
6. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посібник. Житомир: ПП «Рута», 2002. 544с.
7. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : Центр навч. і практ. літ., 2019. 520 с.
8. Ващенко Л.О., Сухарев П.М. Аналіз фінансового стану підприємств: інформаційне та методичне забезпечення: монографія. Донецьк: «Вебер», 2011. 242 с.
9. Воронко Р. М. Облік у зарубіжних країнах: навчальн. посібник. Львів : Магнолія 2009. 744 с
10. Гідна праця: Концепція МОП URL: <https://www.ilo.org/global/topics/decent-work/lang--en/index.htm>
11. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. К.: Лібра, 2001. 840с.
12. Губачова О.М., Мельник С.І. Облік у зарубіжних країнах: підручник. К.: Центр навчальної літератури, 2008. 432 с.

13. Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2019. 425 с.
14. Гуренко Т.О. Облік оплати праці та трудові відносини у воєнний період. Економіка та суспільство. 2022. Вип. 36. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/1153/1111>.
15. Germany: From Collective Voice to Co-management URL: <https://www.nber.org/system/files/chapters/c11556/c11556.pdf>
16. Дем'яненко О.С., Гребенікова О.В. Заробітна плата як головний чинник матеріального стимулювання трудової діяльності на підприємствах. *Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі*. 2012. №4. С. 18–27.
17. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: монографія. Тернопіль: Екон. думка, 2006. 336 с.
18. Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
19. Закон України «Про оплату праці» № 108/95-ВР URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр#Text>
20. Закон України «Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2017-14#Text>
21. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
22. Калина А.В. Економіка праці. К.: МАУП, 2009. 272 с.
23. Кіндрацька Г.І. Аналіз господарської діяльності. Львівської політехніки. 2019. 320 с.
24. Костирко Р.О. Фінансовий аналіз. Х.: Фактор, 2007. 784 с.
25. Кодекс законів про працю України (КЗпП) – Розділ III «Оплата праці» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>
26. Колот А.М. Гідна праця: імперативи, українські реалії, механізми забезпечення : монографія / А.М. Колот та ін. ;. Київ : КНЕУ, 2017. 500 с.

27. Колот А.М. Економіка праці та соціально-трудові відносини: підручник / А.М. Колот, О.А. Грішнова, О.О. Герасименко та ін.]. К.:КНЕУ, 2009. 711 с.
28. Конституція України від 28.06.1996 р. URL:<https://zakon.rada.gov.ua>.
29. Конвенція МОП № 95 про охорону заробітної плати (1949) URL: https://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_ILO_CODE:C095
30. Конвенція МОП № 100 про рівну винагороду чоловіків і жінок за працю рівної цінності (1951) URL: https://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_ILO_CODE:C100
31. Конвенція МОП № 131 про встановлення мінімальної заробітної плати (1970) URL: https://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_ILO_CODE:C131
32. Конвенція МОП № 102 про мінімальні норми соціального забезпечення (1952) URL: https://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_ILO_CODE:C102
33. Крамаренко Г.О., Чорна О.Є. Фінансовий аналіз: підручник. Київ: ЦУЛ, 2008. 392с .
34. Кривцова Т.О. Удосконалення аудиту зобов'язань підприємств. *Бізнес Інформ*. 2019. № 6. С. 201–209.
35. Крупка Я.Д.Фінансовий облік: підручник; 4-е вид.доп. та перероб./ Я.Д.Крупка, З.В.Задорожний, П.Н.Денчук [та ін.]. Тернопіль: ЗУНУ, 2024. 490 с.
36. Кулаковська Л.Л., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навч. посіб. К. : Каравелла, 2005. 560 с.
37. Марченко Ю.І. Гідна оплата праці – необхідний атрибут соціальної держави. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2020. № 2(31). С. 56-59
38. Мултанівська Т. В., Вороніна О.О. Аудит : навч. посібник. Харків: ХНЕУ, 2010. 336 с.

39. Пантелєєва В.П. Аудит: навч. посібник. К.: Професіонал, 2008. 400 с.
40. Потриваєва Н.В., Савченко І.В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект. *Економічний форум*. 2014. № 1. С. 93–98.
41. Машевська А. А. Економічна сутність та підходи до визначення «заробітна плата». *Молодий вчений*. 2021. № 4(92). С. 308–313.
42. Мельник Я. Оплата праці: правовий аспект. *Юридичний вісник*. 2020. № 6. С. 303–308.
43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» URL: www.zakon.rada.gov.ua.
44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: наказ Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. № 237 URL: <http://www.dtkk.com.ua/debet/ukr>.
45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівниками», затверджене Наказом Мінфіну України від 28.10.2003 р. №601 URL:<https://zakon.rada.gov.ua>.
46. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. зі змінами та доповненнями Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 №108/95-ВР зі змінами та доповненнями URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
47. Постанова Кабінету Міністрів України «Про структуру заробітної плати» № 1298 від 30.08.2002 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-p#Text>
48. Постанови КМУ «Про порядок оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності в наслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства, установи, організації» від 06.05.2001р. №439 URL:<https://zakon.rada.gov.ua>.
49. The Genesis of Quality Circles | QCFI URL: <https://qcfi.in/the-genesis-of-quality-circles>.

50. [TaxFoundation](https://taxfoundation.org/&ved=2ahUKEwicnv213pCIQAQ&usg=AOvVaw3F0BCNJCSEFPgGcSdJyH_te) URL: https://taxfoundation.org/&ved=2ahUKEwicnv213pCIQAQ&usg=AOvVaw3F0BCNJCSEFPgGcSdJyH_te.
51. Тарасенко Н.В. Фінансовий аналіз. Л.: Новий світ 2000, 2009. 444 с
52. Ткаченко О. С., Величко Р. В. Економічна сутність поняття «оплата праці» та підходи до її визначення. *Наукові та прикладні аспекти удосконалення обліково-фінансового забезпечення підприємств в умовах нестійкої економіки*: колективна монографія. Дніпро: Пороги, 2021. С. 113–122.
53. Цивільний Кодекс України №435-IV від 16.01.2003 р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.