

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік розрахунків із заробітної плати та аналіз витрат на оплату
праці на ТОВ «Лівайн-торг»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0718-1-з
спеціальності облік і оподаткування,
освітньої програми облік і аудит
спеціалізації облік і аудит у підприємстві

В.В. Шкода

Керівник к.н.держ.упр., доцент, Пушкарь І.В.

Рецензент: д.е.н., професор Проскуріна Н.М.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Освітня програма облік і аудит
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Шмиголь
«_____» _____ 2019 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Шкоді Вероніці Віталіївні

1. Тема роботи: Облік розрахунків із заробітної плати та аналіз витрат на оплату праці на ТОВ «Лівайн-торг»
керівник роботи Пушкар І.В., к.н.держ.упр., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 04 липня 2019 року № 1111-с.
2. Строк подання студентом роботи 2 грудня 2019 р.
3. Вихідні дані до роботи: Закон України про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 26, № 16, статистичні дані та облікові дані ТОВ «Лівайн-торг», а також наукові статті вітчизняних і зарубіжних авторів з теми дослідження.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розкрити економічну сутність поняття «заробітна плата» та класифікацію витратна оплату праці як об'єкта для цілей обліку; дослідити нормативно-правове регулювання обліку виплат працівникам; вивчити діючу систему обліку розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві та обґрунтувати напрями його удосконалення; провести аналіз оплати праці на підприємстві та обґрунтувати напрями підвищення ефективності управління витратами на оплату праці на досліджуваному підприємстві.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить: 11 рис., 24 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.н.держ.упр., доцент Пушкарь І.В.	19.08.2019	19.08.2019
2	к.н.держ.упр., доцент Пушкарь І.В.	16.09.2019	16.09.2019
3	к.н.держ.упр., доцент Пушкарь І.В.	07.10.2019	07.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2019	виконано
2.	Написання вступу	липень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студент _____ В.В. Шкода
(підпис) (ініціали та прізвище)

Керівник роботи _____ І.В. Пушкарь
(підпис) (ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ Ю.М. Уманська
(підпис) (ініціали та прізвище)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 109 с., 11 рис., 24 табл., 1 додаток, 59 джерел.

Об'єкт дослідження – процес обліку та аналізу оплати праці на ТОВ «Лівайн-торг».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних і методичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві та аналізу ефективності витрат на оплату праці в сучасних умовах господарювання.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: історичний метод, методи індукції та дедукції, теоретичного узагальнення і порівняння; методи економічного та статистичного аналізу, методи причинно-наслідкового зв'язку, факторний аналіз та абстрактно-логічний метод.

Розкрито тему облік розрахунків із заробітної плати та аналіз витрат на оплату праці на ТОВ «Лівайн-торг». Надано характеристику основним показникам фінансово-господарської діяльності підприємства. Вивчено організаційно-методичні аспекти обліку виплат працівникам та проведено комплексний аналіз інтенсивності використання персоналу і ефективності витрат на оплату праці на досліджуваному підприємстві.

Основні результати дослідження полягають в тому, що набуло подальшого розвитку: трактування сутності поняття «заробітна плата», яке на відміну від існуючих комплексно характеризує його з позиції підприємців і працівників за участі держави і більш детально розкриває сутність відносин та відповідає системному підходу до визначень економічних категорій; для підвищення дієвості документального забезпечення розрахунків по оплаті праці запропоновано удосконалити таблиць обліку робочого часу що надасть необхідну інформацію бухгалтеру щодо нарахування заробітної плати за дні

відсутності працівника; з метою підвищення аналітичності облікової інформації щодо витрат на оплату праці запропоновано розширити аналітичні рахунки до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», що сприятиме можливості отримання управлінським персоналом оперативної інформації конкретних ситуацій, тобто це дозволить оперативно отримувати облікову інформацію щодо суми та складу витрат на оплату праці.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності облікової інформації для забезпечення дієвості контролю та підвищення ефективності управління витратами на оплату праці товариства, можуть впроваджуватися в практику роботи вітчизняних підприємств. Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення в обліку розрахунків по оплаті праці сучасним умовам господарювання; своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом.

ЗАРОБІТНА ПЛАТА, ОБЛІК, РОЗРАХУНКИ, ЛІКАРНЯНІ,
ВІДПУСТКА, ОПОДАТКУВАННЯ, АНАЛІЗ, ПРОДУКТИВНІСТЬ ПРАЦІ,
ТРУДОМІСТКІСТЬ, МІНІМАЛЬНА ЗАРОБІТНА ПЛАТА, ВИРОБІТОК

SUMMARY

Qualifying work: 109 pp., 11 fig., 24 tab., 1 applications, 59 references.

The object of the research is the process of accounting and analysis of pay at LLC «Livain Torg».

The purpose of the qualification work is to substantiate theoretical and methodological provisions and to develop practical recommendations for improving the accounting of payroll at the enterprise and to analyze the efficiency of payroll costs in modern economic conditions.

Methods of research: a systematic approach to the study of economic phenomena and processes. During the research the general scientific methods of cognition were used: historical method, methods of induction and deduction, theoretical generalization and comparison; methods of economic and statistical analysis, methods of causation, factor analysis and abstract-logical method.

The topic of accounting of payroll calculations and analysis of wage costs at LLC «Livain Torg» is covered. Characterization of the main indicators of financial and economic activity of the enterprise is given. Organizational and methodical aspects of employee benefits accounting were studied and a comprehensive analysis of staff utilization intensity and cost effectiveness of the surveyed enterprise was conducted.

The main results of the study are that it has been further developed: the interpretation of the essence of the concept of "wages", which, unlike the existing ones, characterizes it complexly from the position of entrepreneurs and workers with the participation of the state and in more detail reveals the essence of relations and corresponds to a systematic approach to the definitions of economic categories ; in order to increase the efficiency of documentary support of payroll calculations, it is proposed to improve the working time sheet, which will provide necessary information to the accountant on the calculation of wages in the absence of an employee; In order to increase the analyticity of accounting information on the cost

of pay, it is proposed to expand the analytical accounts to the account 66 «Payments to employees», which will facilitate the possibility for management personnel to receive operational information of specific situations, it will allow to receive promptly accounting information on the amount and composition of expenses labor.

The results of the study are aimed at improving the reliability, efficiency and analyticity of accounting information to ensure the effectiveness of control and increase the efficiency of management of costs for the company, can be implemented in the practice of domestic enterprises. The application of the recommendations proposed by the author in practice will allow to ensure an adequate reflection in the accounting of payroll calculations to the modern economic conditions; timely receipt and analysis of necessary information by management.

WAGES, ACCOUNTING, CALCULATIONS, HOSPITALS, VACATION,
TAXATION, ANALYSIS, LABOR PRODUCTIVITY, WORKING
PERFORMANCE, MINIMUM EARNINGS

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Вступ	8
1.Теоретико-методичні основи обліку та аналізу розрахунків з оплати праці на підприємства	
1.1 Сутність заробітної плати, форми та системи оплати праці.....	12
1.2 Нормативно-правова база обліку розрахунків з оплати праці.....	25
1.3 Напрями та методика аналізу витрат на оплату праці	34
2 Організаційно-методичні аспекти обліку розрахунків з оплати праці на ТОВ «Лівайн-торг»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	49
2.2 Документальне забезпечення та облік розрахунків з оплати праці.....	56
2.3 Напрями удосконалення обліку розрахунків з оплати праці.....	75
3 Аналіз витрат на оплату праці на ТОВ «Лівайн-торг»	
3.1 Аналіз інтенсивності використання персоналу підприємства.....	79
3.2 Аналіз фонду оплати праці.....	89
3.3 Напрями підвищення ефективності витрат на оплату праці.....	95
Висновки	100
Перелік посилань	103
Додаток А Витяг з облікової політики ТОВ «Лівайн-торг» в частині обліку розрахунків з оплати праці.....	109

ВСТУП

Розвиток соціально-трудових відносин багато в чому залежить від рівня виплат працівникам. В умовах сьогодення проблеми, що існують у національній економіці, спричинили високий рівень безробіття, поширення нелегальної трудової діяльності та значний розподіл населення за рівнями доходів. Тому, політика грошових доходів населення повинна будуватись на реальній вартості праці, щоб позбавитися існуючих на сьогодні диспропорцій на споживчому ринку і в мотиваціях до праці. На всіх етапах розвитку економіки, оплата праці була одним із головних інструментів стимулювання ринку, матеріального мотивування працівників, елементом системи оподаткування і підвищення трудової активності країни в усіх галузях національної економіки. З одного боку, оплата праці є основним джерелом доходів працівників, тому її величина значною мірою характеризує рівень добробуту всіх членів суспільства. З іншого боку, її правильна організація зацікавлює працівників підвищувати ефективність виробництва та безпосередньо впливає на темпи соціально-економічного розвитку країни.

При цьому слід зауважити, що рівень забезпеченості підприємства трудовими ресурсами, раціональність їх використання, продуктивність праці, правильність організації системи обліку заробітної плати є визначальними чинниками, які стимулюють не лише до збільшення обсягів виробництва, але й до підвищення рівня його ефективності та отримання позитивного ефекту від діяльності та формує перспективи майбутнього розвитку підприємства. Відповідно, цілком закономірною є потреба у своєчасній і достовірній інформації щодо розрахунків з оплати праці з погляду кожної із сторін соціально-трудових відносин – держави, роботодавця, найманого працівника.

Отже особливої актуальності набуває дослідження теоретичних і прикладних аспектів бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці та аналізу витрат на оплату праці, як одного з ключових елементів впливу на

фінансовий результат, та одним з факторів прямого впливу на ціноутворення.

Фундаментальним питанням методології й організації обліку та аудиту присвятили свої праці багато вітчизняних вчених-економістів, зокрема: Бутинець Ф.Ф., Білуха М.Т., Гальчинський А.С., Дорош Н.І., Дрозд І.К., Купалова Г.І., Кужельний М.В., Кузьмінський Ю.А., Овсюк Н.В., Швець В.Г., Щирба М.Т. Проблеми удосконалення обліку, аналізу праці та її оплати досліджували такі науковці, як: Загородній А.Г., Івахненко С.В., Калина А.А., Карлін М.І., Крупка Я.Д., Колот А.М., Микитенко Т.В., Мних Є.В., Писаревська Т.А., Сук Л.К., Шквір В.Д. та інші. Однак, незважаючи на багатоаспектність наукових досліджень, залежно від зміни соціальних умов змінюються і зміст оплати праці загалом і відповідно недостатньо вивченими є питання удосконалення організації оплати праці в сучасних реаліях. А також зміни чинного законодавства потребують постійного удосконалення та оперативного контролю розрахунків з оплати праці. Отже, актуальність, теоретичне й практичне значення розв'язання вказаних проблем та необхідність пошуку шляхів удосконалення обліку й аналізу розрахунків праці та її оплати визначили вибір теми кваліфікаційної роботи.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних і методичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві та аналізу ефективності витрат на оплату праці в сучасних умовах господарювання.

Для досягнення визначеної мети вирішувалися такі завдання:

- розкрити сутність поняття «заробітна плата» як об'єкта обліку та аналізу;
- дослідити нормативно-правову базу з питань обліку розрахунків з оплати праці;
- порівняти вимоги національних та міжнародних стандартів щодо обліку виплат працівникам;
- вивчити діючу систему обліку розрахунків з оплати праці на досліджуваному підприємстві та запропонувати напрями його

удосконалення;

– проаналізувати використання трудових ресурсів і рівень оплати праці та обґрунтувати напрями підвищення ефективності витрат на оплату праці на досліджуваному підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес обліку та аналізу оплати праці на ТОВ «Лівайн-торг».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методичних та практичних підходів щодо обліку та аналізу оплати праці на підприємстві.

Методичною основою кваліфікаційної роботи є системний підхід до вивчення і розкриття сучасного стану обліку й аналізу оплати праці на підприємстві. У роботі використано сукупність загальнонаукових і спеціальних методів пізнання соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при уточненні сутності поняття «заробітна плата» та «фонд оплати праці»); методи індукції та дедукції (при дослідженні теоретичних питань бухгалтерського обліку оплати праці); методи класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу (при розробці пропозицій щодо удосконалення обліку розрахунків з оплати праці); методи економічного та статистичного аналізу (під час проведення аналізу витрат на оплату праці: з використанням методів факторного аналізу та коефіцієнтного аналізу) та інші.

Теоретичною та методичною основою дослідження є наукові розробки вітчизняних і зарубіжних науковців з питань обліку й аналізу оплати праці, національні та міжнародні законодавчо-нормативні акти, інструктивні та статистичні матеріали, а також дані бухгалтерського обліку підприємства.

Основні результати дослідження полягають в тому, що набуло подальшого розвитку: трактування сутності поняття «заробітна плата», яке на відміну від існуючих комплексно характеризує його з позиції підприємців і працівників за участі держави і більш детально розкриває сутнісні характеристики цих відносин; для підвищення дієвості документального забезпечення розрахунків по оплаті праці запропоновано удосконалити

табелю обліку робочого часу що надасть необхідну інформацію бухгалтеру щодо нарахування заробітної плати за дні відсутності працівника; з метою підвищення аналітичності облікової інформації щодо витрат на оплату праці запропоновано розширити аналітичні рахунки до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», що сприятиме можливості отримання управлінським персоналом оперативної інформації конкретних ситуацій, тобто це дозволить оперативно отримувати облікову інформацію щодо суми та складу витрат на оплату праці.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення в обліку розрахунків з оплати праці сучасним умовам господарювання; своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності облікової інформації для забезпечення дієвості контролю та підвищення ефективності управління витратами на оплату праці товариства, можуть впроваджуватися в практику роботи вітчизняних підприємств.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію: шляхом обговорення на XIV Міжнародній науково-практичній конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (Запоріжжя, 2019); публікації двох наукових статей у збірниках «Актуальні питання обліку та аналізу: теорія та практика», «Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства» (Запоріжжя: ЗНУ, 2019).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 109 сторінках друкованого тексту.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІПРИЄМСТВІ

1.1 Сутність заробітної плати, форми та системи оплати праці

В умовах ринкової економіки зростає роль оплати праці, як однієї з найважливіших соціально-економічних категорій, що характеризує рівень та якість суспільного розвитку. Економічна природа заробітної плати полягає в тому, що за рахунок цього доходу задовольняються матеріальні і духовні потреби, щоб забезпечити процес відтворення робочої сили.

Заробітна плата є найбільш дійовим інструментом активізації людського фактора і використання трудового потенціалу. При цьому використання існуючого кваліфікаційного і творчого потенціалу працівників має повністю залежати від наукової обґрунтованості і вибору методів ув'язки заробітної плати з кваліфікацією, змістом виконуваної роботи, результатами праці й умовами, в яких вона здійснюється. Як свідчить зарубіжний досвід, кардинальні зрушення у структурі праці та функціях працівників, упровадження нових форм організації праці привели до того, що головною метою економічної стратегії і системи матеріального стимулювання сучасних компаній стало досягнення не кількісних показників випуску продукції, а якісних параметрів виробництва, таких як поліпшення використання устаткування, робочого часу, складу робочої сили, кваліфікаційного рівня робітників, спрямованих на підвищення ефективності виробництва [50, с. 56].

В економічній теорії існує кілька підходів до визначення заробітної плати. Класична школа політичної економії (А.Смітт, Д.Рікардо, К.Маркс) виходила з того, що в основі заробітної плати лежить вартість предметів споживання і послуг, що необхідні для існування працівників. Представники класичної школи орієнтувалися на відшукування деякої об'єктивної величини,

що визначає заробітну плату. У той же час вони вважали, що величина заробітної плати визначається не тільки вартістю предметів споживання і послуг, необхідних для існування працівника, але і співвідношенням попиту та пропозиції праці [45, с.45].

Інший напрямок у трактуванні заробітної плати представлено англійським економістом А. Маршаллом. Він висунув два фактори, що визначають заробітну плату - гранична продуктивність праці (продуктивність праці додаткового працівника) і витрати відтворення, навчання і утримання працівників. Необхідність уведення граничної продуктивності праці диктувалася тим, що працівники трудяться неоднаково, тому створюють граничні продукти різної величини внаслідок чого одержують різну заробітну плату [20, с.89-95]. Обидва названих фактора знаходяться в єдності. Гранична продуктивність праці визначає попит на нього, а витрати відтворення, навчання і утримання працівників лежать в основі пропозиції праці. Взаємодія попиту та пропозиції праці на ринку і визначає рівень заробітної плати [12, с.90].

Одним з напрямків трактування зарплати як ціни ресурсу є теорія людського капіталу. Під ним розуміються інвестиції в розвиток знань, навичок і здібностей людини, що підвищують ефективність його праці. Інвестиції в людський капітал згодом компенсуються збільшенням доходів. Теорія людського капіталу підкреслює більш якісні розходження в робочій силі, ніж кількісні. Вона визнає, що тільки мала частина заробітної плати виплачується за простій, некваліфіковану працю. Основна ж частина заробітної плати залежить від освіти, досвіду і тренування, одержуваних на робочому місці [51, с.55].

Заробітна плата є не тільки джерелом, за рахунок якого забезпечується життєдіяльність працівників. Її зростання впливає на підвищення продуктивності праці та прибутків підприємства, а також допомагає здійснювати державі соціальну та регулюючу функції. Багато вітчизняних вчених досліджували проблемні питання оптимізації використання робочої

сили, підвищення продуктивності праці та умов праці. Підходи щодо визначення поняття «заробітна плата» неоднозначні (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення сутності заробітної плати у літературних джерелах

Автор	Визначення
Бутинець Ф.Ф. [3]	Заробітна плата – оплата праці найманих працівників, яка виражає перетворену форму вартості і ціни робочої сили.
Васильчик С.В. [4]	Заробітна плата – це будь-який заробіток, обчислений у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник, або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги.
Дубовська О.В. [10]	Заробітна плата – це грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці.
Калина А.В. [16]	Заробітна плата – це частина доданої вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці.
Колот А.М. [18]	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.
Мочерний С.В. [11]	Заробітна плата - це грошове вираження вартості і ціни товару робоча сила та частково результативності функціонування
Петрова І.Л. [29]	Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
Усач В. Б. [48]	Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
Швець Л.П. [53]	Заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.

За результатами логіко-теоретичного аналізу робіт сучасних українських учених можна зробити висновок, що переважна частина ключових теоретичних положень сформульована досить ґрунтовно, що дає чітке розуміння дефініції «заробітна плата», але спостерігаються обмеження в розумінні з боку тих самих зацікавлених сторін. Наразі лише визначення яке надає Колот А.М. є більш різноплановим, адже автор пропонує

розглядати процес оплати праці одночасно як з боку підприємства, так і працівника. Визначення які надають Васильчик С.В., Петрова І.Л., Мочерний С.В. є дещо схожими і відображають заробітну плату більше з правового погляду як обов'язок роботодавця сплатити за роботу працівникові. Тим часом як визначення Калини А.В., Швець Л.П. є такими, що зорієнтовані на інтереси працівника.

Тому, доцільно дослідити визначення поняття заробітної плати, яке надається в нормативно-правових актах (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Визначення сутності заробітної плати в нормативно-правових актах

Джерело	Визначення
Про оплату праці: Закон України від 24.03.95 р. № 108/95-ВР [44]	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
Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII [17].	Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку власник або вповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу.
Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [32]	Заробітна плата – основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом
Трудовий кодекс України від 10.12.1971 № 322-VIII [17]	Заробітна плата – це обчислена у грошовому виразі оплата, здійснювана роботодавцем працівникові за роботу, яка відповідно до трудового договору виконується або має бути виконаною працівником.

На нашу думку, визначення заробітної плати, яке наведено в ст. 1 Закону України «Про оплату праці», більш коректне і повне, ніж те, що запропоноване в ст. 94. КЗпП [17].

Також цілком правове визначення надає стаття 14 Податкового кодексу України: «Заробітна плата – це основна і додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом» [32]. У цьому формулюванні мовиться виключно про факт отримання працівником винагороди за виконану роботу згідно з умовами

його працевлаштування.

У сучасних ринкових умовах заробітна плата трактується з двох боків – вона одночасно виступає як дохід і як витрати виробництва. З одного боку, заробітна плата є доходом найманого працівника, а з другого – одним із елементів витрат виробництва. При цьому, найманий працівник зацікавлений у високій заробітній платі, а роботодавець – у можливості її зниження.

Тому, доцільно розглядати заробітну плату як комплексну економічну категорію з декількох позицій (Додаток А). А саме:

- з позиції підприємця, організації чи будь-якої установи – для яких заробітна плата є суттєвим чинником мотивування працівників, а також двома статтями витрат, що знижують прибуток: виплати самої заробітної плати і відрахування чималих сум єдиного соціального внеску (ЄСВ) на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- з позиції працівника – для якого заробітна плата є основним джерелом доходу, ключовим показником рівня життя, основою поточних заощаджень і базою соціального страхування щодо всіх випадків і на пенсійне забезпечення;

- з позиції держави – для якої як прибуток підприємств будь-якого сектору національної економіки, так і заробітна плата працівників є базою оподаткування податком на прибуток і податком на доходи фізичних осіб, а також базою нарахування сум єдиного соціального внеску в розмірі відповідно до закону [18].

У національній економіці держава виконує роль законодавця, захисника прав, регулювальника і роботодавця. Сутність реалізації кожної з цих рольових функцій держави, характер їх поєднання в кожен конкретний момент часу визначається наявними політичними та економічними умовами.

Через те її роль у соціально-трудовах відносинах може змінюватися. Держава виступає не тільки як арбітр у регулюванні соціально-трудовах відносин, не тільки встановлює правила гри на ринку праці між різними соціальними верствами населення, а й регламентує діяльність підприємств,

тому що держава є водночас і власником засобів виробництва. І як власник засобів виробництва (через апарат управління і профспілки) вона повинна регулювати соціально-трудові відносини [19].

Відповідно, соціально-трудові відносини умовно будуть складатися за трьома рівнями попарно: працівник – роботодавець, працівник – держава і роботодавець – працівник, роботодавець – держава. Також слід узяти до уваги, що заробітна плата є невід’ємним елементом ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозицію з боку населення, і що виражає ринкову вартість використання найманої праці; а також заробітна плата є базовою економічною категорією, що відображає стосунки роботодавця і найманого працівника (рис. 1.1).

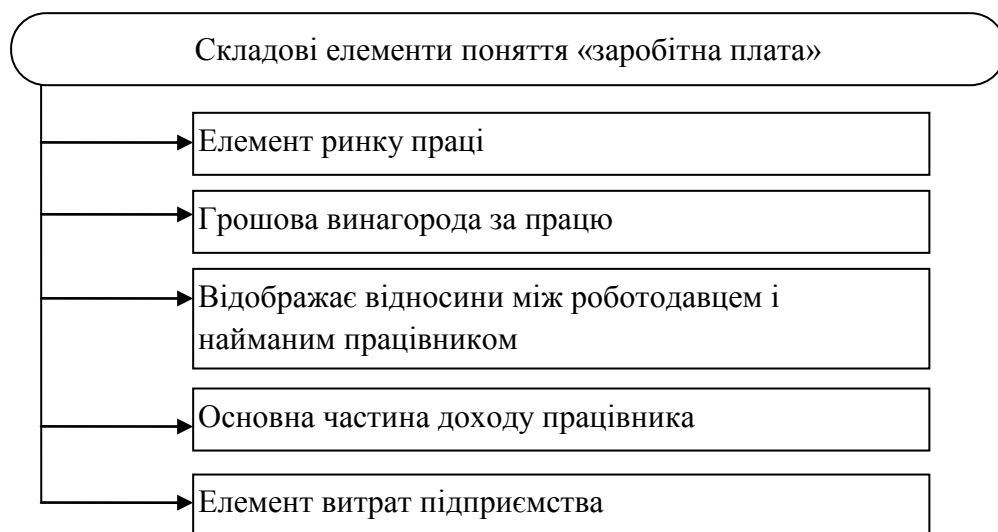


Рис. 1.1 Сутнісні характеристики поняття «заробітна плата»

Виходячи з вищевикладеного, можливо запропонувати більш ширше трактування дефініції «заробітна плата», що буде відображати інтереси не тільки двох зацікавлених сторін – працівника і роботодавця, а загалом трьох суб’єктів соціально-трудоких відносин національної економіки: населення в особі працівників, підприємців та установи в особі виробників національного продукту і, власне, держави в особі уповноважених органів. Отже, заробітна

плата – це економічна категорія, що:

- характеризує відносини між роботодавцем і найманим робітником із приводу розподілу новоствореної вартості, мотивування і виплати винагороди за виконану роботу згідно з умовами трудового контракту, а також виплати сум загальнообов'язкового державного соціального страхування відповідно до законів країни;

- відображає ринкову вартість використання найманої праці та основну оподатковувану частину трудового доходу працівника, що отриманий у результаті реалізації здатності до праці та що має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили, гідний рівень життя і соціального захисту як у теперішній час, так і в майбутньому.

Таке трактування поняття «заробітна плата» з боку підприємців і працівників за участі держави більш детально розкриває сутність відносин та відповідає системному підходу до визначень економічних категорій.

Значення будь-якого поняття проявляється в функціях, які воно виконує. Слово функція походить від латині і означає призначення, сферу діяльності, роль. Отже, функція оплати праці – це її призначення, роль, складова сфери практичної діяльності в узгодженні і реалізації інтересів головних суб'єктів соціально-трудова відносин .

Як важлива соціально-економічна категорія заробітна плата в ринковій економіці має виконувати такі функції:

- відтворювальну – як джерела відтворення робочої сили і засобу залучення людей до праці;

- стимулюючу – установлення залежності рівня заробітної плати від кількості, якості і результатів праці;

- регулюючу – як засіб розподілу і перерозподілу кадрів по регіонах країни, галузях економіки з урахуванням ринкової кон'юнктури;

- соціальну – забезпечення соціальної справедливості, однакової винагороди за однакову працю.

Кожна функція оплати праці має своїх суб'єктів, які передусім

зацікавлені в її реалізації. Так, у реалізації відтворювальної функції оплати праці найбільш зацікавлені наймані працівники. До регулюючої функції заробітної плати найбільш «причетні» державні органи, що заінтересовані в повноцінному функціонуванні ринку праці. У реалізації соціальної функції заробітної плати заінтересовані переважно наймані працівники, а також держава, як гарант прав, свобод трудящих і соціальної справедливості в суспільстві. Проте це не означає, що роботодавець байдуже ставиться до реалізації цієї функції, адже порушення принципу соціальної справедливості на практиці стає суттєвим демотивуючим чинником і зачіпає інтереси роботодавця. У реалізації стимулюючої функції оплати праці найбільш зацікавлений роботодавець, оскільки він повинен отримати певний виробничий результат від використання найманої праці, що дозволяє йому зрештою мати очікуваний дохід і водночас власний зиск – прибуток [4].

Важливим елементом механізму визначення індивідуальної заробітної плати є форми й системи оплати праці. Останні виступають, з одного боку, з'єднувальною ланкою між нормуванням праці і тарифною системою, а з другого – засобом досягнення певних якісних показників. Ці елементи організації оплати праці є способом установаження залежності величини заробітної плати від кількості, якості праці та її результатів. Згідно зі статтею 96 Кодексу законів про працю України основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка складається з тарифних сіток, тарифних ставок, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційних характеристик.

Тарифна система оплати праці – це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, значення галузі та інших факторів, що характеризують якісну сторону праці.

Як зазначалося вище тарифна система оплати праці включає: тарифну сітку – коефіцієнти, які присвоюються робочим в залежності від кваліфікації; тарифні ставки – суми, які нараховуються за певний проміжок часу (година, день) працівникам відповідної кваліфікації (розряду). Тарифна система

оплати праці використовується для розподілу робіт в залежності від їх складності, а робітників – в залежності від їх кваліфікації та відповідальності по розрядах тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати. Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на основі: тарифної ставки робітника першого розряду, яка встановлюється в розмірі, перевищеним законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати; міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок. Система оплати праці включає два напрямки: організацію праці та нарахування заробітної плати. Перше пов'язане з обліком відпрацьованого часу, а друге – з кількістю виконаної роботи. Тому системами оплати праці є тарифна та окладна, а формами – погодинна та відрядна, а вони в свою чергу мають різновидності (рис. 1.1).

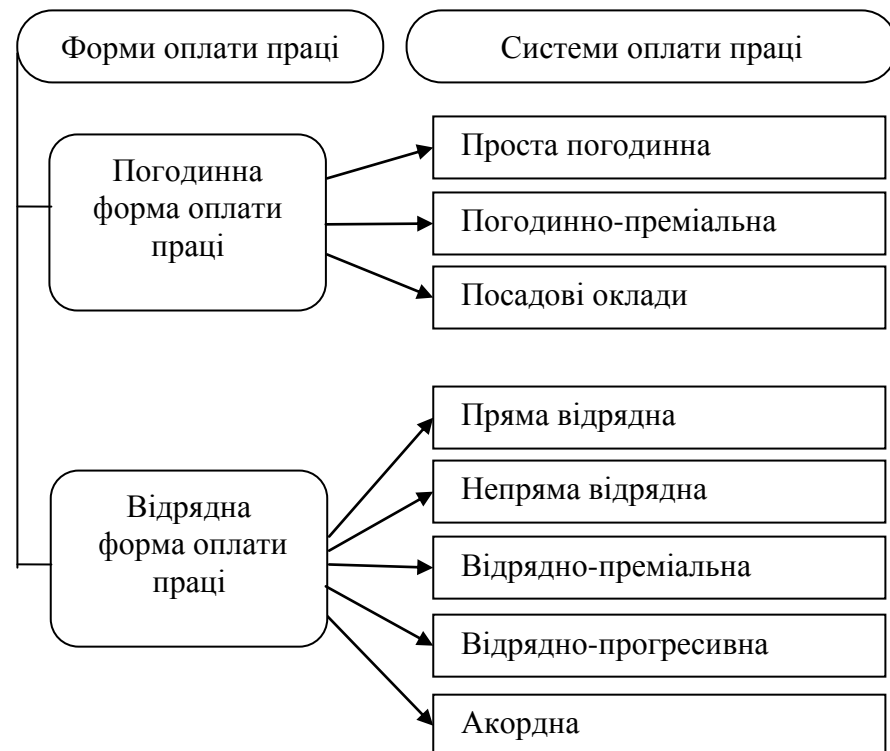


Рис. 1.2 Форми та системи оплати праці

При погодинній оплаті праці нарахування заробітної плати залежить

від фактично відпрацьованого часу і встановленої норми оплати за одиницю часу. Погодинна оплата праці одна з форм оплати праці, що передбачає проведення нарахування заробітної плати працівникам виходячи з погодинної тарифної ставки, яка встановлюється за домовленістю сторін або в колективному договорі, і фактичної кількості відпрацьованих ними годин за розрахунковий період. При відрядній оплаті праці нарахування заробітної плати проводиться за вироблену продукцію по встановлених розцінках за оплату одиниці продукції, відповідно заробітна плата залежить від обсягів виконаної роботи і дотримання вимог до якості роботи. Найбільш ефективно застосування відрядної форми оплати праці можливе за певних умов: наявності кількісних показників виробітку, за допомогою яких встановлюють норми й розцінки та визначають заробіток відповідно до результатів праці; забезпечення обґрунтованого нормування праці і правильного обліку виконаної роботи, чіткого контролю за якістю продукції.

Дедалі більшого поширення набуває контрактна система оплати праці, яка може застосовуватися разом з наявною на підприємстві системою оплати праці. Контракт – це особлива форма трудового договору між найманим працівником і власником підприємства або уповноваженим органом. За контрактом працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою і правилами внутрішнього розпорядку. А власник підприємства або уповноважений ним орган зобов'язується сплачувати працівникові заробітну плату й забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін. Контракт укладається в письмовій формі, оплата встановлюється з урахуванням складності і відповідальності праці, кваліфікованого рівня і ділових якостей працівника. За угодою сторін контракт може бути розірваний у будь-який час за ініціативою як працівника, так і підприємства.

Розподіл заробітної плати на форми та системи має важливе значення для бухгалтерії, оскільки в залежності від цього визначається синтетичний облік, на який відносяться витрати по нарахуванню заробітної плати.

Безпосередньо робота по організації оплати праці плати полягає у виборі моделі формування заробітної плати (тарифної чи безтарифної), виборі форм і систем заробітної плати, розробці умов і правил преміювання. При цьому критерієм економічної ефективності організації заробітної плати повинно бути випереджаюче зростання доходу підприємства порівняно зі зростанням фонду заробітної плати [8, с. 153].

Підставою для встановлення тарифних ставок чи окладу, що відповідають кваліфікації працівників, є нормативні акти та колективний договір, складений між власником або уповноваженим ним органом та трудовим колективом. У відповідності до колективного договору визначаються і конкретні розміри доплат за умови, напруженість і інтенсивність праці, а також інші можливі виплати. Стаття 2 Закону про оплату праці визначає такі складові фонду оплати праці (рис. 1.3):

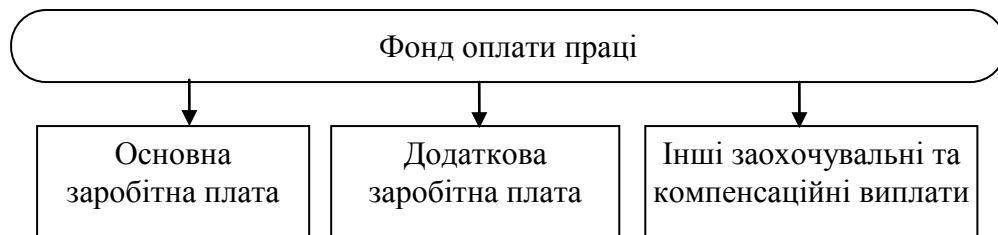


Рис. 1.3 Складові фонду оплати праці

Відповідно до Закону України «Про оплату праці»: основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов’язків); додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми за трудові успіхи та винахідливість, за особливі умови праці; інші заохочувальні та компенсаційні виплати – виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які проводяться понад установлені

зазначеними актами норми [7].

Основна заробітна плата встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців, а також суми процентних або комісійних нарахувань в залежності від обсягу доходів (прибутку), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг). Додаткова заробітна плата включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань та функцій. До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать: оплата простоїв не з вини працівника; суми, що виплачуються працівникам, які перебувають у відпустці з ініціативи адміністрації з частковим збереженням заробітної плати; надбавки і доплати, не передбачені законодавством і понад розміри, встановлені чинним законодавством; винагороди за підсумками роботи за рік; винагороди (процентні надбавки) за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи за спеціальністю на даному підприємстві), не передбачені законодавством і понад розміри, встановлені чинним законодавством; матеріальна допомога (оздоровчі, екологічні та інші виплати); сума наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам: оплата додатково наданих за рішенням трудового колективу (понад передбачених законодавством) відпусток, в тому числі жінкам, які виховують дітей; одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію; доплати і надбавки до державних пенсій пенсіонерам, що працюють; оплата за навчання в навчальних закладах дітей працівників підприємства; вартість путівок на лікування та відпочинок або суми компенсацій, видані замість путівок; екскурсії та мандрівки; здешевлення вартості харчування працівників як готівкою, так і за безготівковими розрахунками в їдальнях, буфетах, профілакторіях; витрати у розмірі страхових внесків підприємств, пов'язаних з добровільним страхуванням працівників (від нещасних випадків, безробіття тощо), якщо договір страхування передбачає виплату обумовленої суми застрахованій фізичній особі незалежно від виникнення

страхового випадку по закінченні терміну страхового договору.

Основну заробітну плату працівники повинні отримувати постійно. Розмір її обумовлено нормами плати за одиницю виробленої продукції (виконаної роботи) або відпрацьованого часу, місячним окладом, рівнем кваліфікації, зайнятою посадою. Додаткова заробітна плата та інші виплати залежать від індивідуальних результатів праці та загальних результатів діяльності виробничого колективу. Слід урахувувати, що не всі виплати, здійснювані на користь працівника, належать до фонду оплати праці.

Конкретний перелік усіх виплат, які належать до основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат, встановлено Інструкцією зі статистики заробітної плати : наказ Кабінету Міністрів України від 13.01.2004 року №5 [38].

Отже, стосовно систем оплати праці, можна виділити основні їх недоліки, які полягають в тому, що:

- зростання оплати праці не пов'язане із зростанням ефективності;
- чинна система не орієнтована на співпрацю;
- система оплати не є досить гнучкою.

Тому, правильно підібрана система оплати праці, яка враховує особливості трудового процесу, завдання, що стоять перед конкретним робочим місцем, професією і кваліфікацією робітника, його особисті інтереси, є ефективним організаційним засобом і мотивуючим фактором.

1.2 Нормативно-правова база обліку розрахунків з оплати праці

Нормативно-правове регулювання розрахунків з оплати праці забезпечується значною кількістю нормативно-правових документів, які мають різну юридичну силу, відповідно до якої їх можна розглядати: на макрорівні, на мезорівні та макрорівні. Макрорівень включає: Конституцію

України, Закон України «Про оплату праці», Кодекс законів про працю та інші Закони України. Мезорівень складається з Генеральної та Галузевої угод. Мікрорівень містить в собі Колективний договір, Положення про оплату праці, Трудовий договір та Штатний розклад (рис. 1.4).

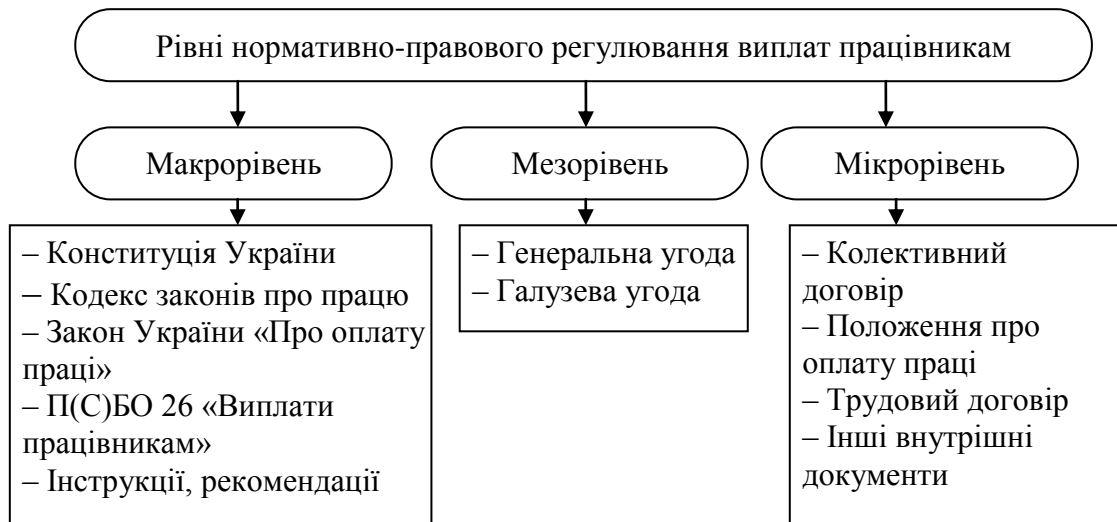


Рис. 1.4 Нормативно-правове забезпечення розрахунків з оплати праці

Конституція України визначає основні принципи організації трудових відносин в Україні. Відповідно до ст. 43 громадяни України мають право на належні, безпечні та здорові умови праці, відповідно до ст. 45 кожен, хто працює, має право на відпочинок, що забезпечується правом на чергові щорічні відпустки, а також відпочинок у святкові та неробочі дні [17]. Питанням праці та соціальному захисту працівників у Конституції присвячені також статті 44-46, які гарантують працівникам права для захисту своїх економічних та соціальних інтересів, право на відпочинок та соціальний захист [17].

Загальні положення та принципи оплати праці регулюються Законом України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р., №108/95-ВР. Даним законом та Кодексом законів про працю, вводиться поняття мінімальної заробітної плати. За визначенням ст. 95 Кодексу законів про працю «мінімальна

заробітна плата – це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці» [44].

Постанова від 8 лютого 1995 року № 100 «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» зі змінами, внесеними згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 348 від 16.05.95. Обчислення середньої заробітної плати для оплати часу щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або для виплати компенсації за невикористані відпустки провадиться виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористані відпустки [40].

Закон України «Про відпустки» від 15 листопада 1996 року № 504- VIII (із змінами і доповненнями від 17.05.2016) встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає тривалість, порядок і умови надання їх робітникам для віднови працездатності, покращення здоров'я, також для виховання дітей, задоволення власних потреб та інтересів, всебічного розвитку людини [34]. Відповідно до цього закону право на відпустку мають громадяни, які знаходяться у трудових відносинах з підприємством незалежно від виду діяльності та галузевої приналежності, а також громадяни, що працюють за трудовим договором у фізособи (ч. 1 ст. 2 Закону № 504). Ст. 4 Закону № 504 встановлені такі види щорічних відпусток:

- основна відпустка;
- додаткова відпустка: додаткова відпустка за роботу із шкідливими та важкими умовами праці; додаткова відпустка за особливий характер праці; інші додаткові відпустки, передбачені законодавством.

Тривалість відпусток розраховується в календарних днях (ч. 1 ст. 5 Закону № 504). При визначенні тривалості відпустки не враховуються:

- святкові та неробочі дні, що припадають на відпускний період;
- дні додаткової відпустки працівникам, які мають дітей або повнолітню дитину – інваліда з дитинства підгрупи А І групи.

Тривалість щорічної основної відпустки становить не менше двадцяти чотирьох календарних днів за відпрацьований робочий рік, який рахують від дня укладення трудового договору працівника з підприємством (ст. 75 КЗпП і ст. 6 Закону № 504).

З метою задоволення життєво важливих потреб і зацікавлень робітників статтею 25 Закону № 504 врегульовано питання надання їм двох видів відпусток без збереження заробітної плати:

– відпустки, які надаються в обов'язковому порядку робітникам за їх бажанням на основі суб'єктивного права, визначеного чинним законодавством;

– відпустки, за згодою сторін, тобто відпустки, які надаються за сімейними обставинами або з інших причин.

Державні гарантії та відносини, пов'язані з відпусткою, регулюються Конституцією України, цим Законом, Кодексом законів про працю України, іншими законами та нормативно-правовими актами України [34].

Закон України «Про збір на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 26 червня 1997р. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування сплачується одночасно з одержанням коштів в установах банків на оплату праці [37].

Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755 – VI (із змінами і доповненнями від № 2245-VIII від 07.12.2017) регулює відносини, що постають у сфері справляння податків і зборів, наприклад, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, права і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за недотримання податкового законодавства [32].

Інструкція зі статистики заробітної плати №5, затверджена наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. Інструкція містить основні методологічні положення щодо визначення показників оплати праці

у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації про розміри та структуру заробітної плати найманих працівників [38].

Закон України «Про колективні договори і угоди» від 1 липня 1993 року № 3357 – XII (із змінами і доповненнями від 28.12.2014) визначає правові засади розроблення, укладання та виконання колективних договорів і угод з метою підтримки регулювання трудових відносин та соціально-економічних інтересів робітників і власників [43].

Закон України «Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати» від 12 жовтня 2009 року № 1646-17 встановлює розмір прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати, що забезпечує належний соціальний захист кожного громадянина України [35]. Основою для встановлення прожиткового мінімуму на 2019 рік є Закон України «Про Державний бюджет України на 2019 рік».

Мінімальна заробітна плата є соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності, та встановлюється Законом України «Про державний бюджет» (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Розмір мінімальної заробітної плати за 2015-2019 рр.

Дата	Розмір мінімальної заробітної плати
2015 рік	
01.01.2015	1218
01.12.2015	1378
2016 рік	
01.01.2016	1378
01.05.2016	1450
01.12.2016	1600
2017 рік	
01.01.17-31.12.2017	3200
2018 рік	
01.01.17-31.12.2018	3723
На 2019 рік	
01.01.17-31.12.2019	4173

Як зазначено в Кодексі законів про працю України та Законі України

«Про оплату праці», мінімальна заробітна плата – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, годинну норму праці (обсяг робіт). До неї не входять доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати. Мінімальна заробітна плата є основою для визначення державних тарифів у сфері оплати праці, пенсій, стипендій, допомоги та інших соціальних виплат.

Розмір мінімальної заробітної плати визначається на основі прожиткового мінімуму, який розраховується за нормативами задоволення мінімальних потреб у товарах і послугах з урахуванням рівня цін, і повинна відповідати йому (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Розмір прожиткового мінімуму 2018-2019 рр.

Период дії	2018 рік			2019 рік		
	з 01.01 по 30.04	з 01.05 по 30.11	з 01.12 2018	з 01.01 по 30.04	з 01.07 по 30.11	з 01.12 2019
для працездатних осіб	1762	1841	1921	1921	2007	2102
для непрацездатних осіб	1373	1435	1497	1497	1564	1638
для дітей віком до 6 років	1492	1559	1626	1626	1699	1779
для дітей від 6 до 18 років	1860	1944	2027	2027	2118	2218

Те, що сьогодні мінімальна заробітна плата є «одиницею відліку» всієї структури заробітної плати, має негативний вплив на гнучкість останньої. Це викликає потребу перегляду значення, яке має мінімальна заробітна плата у встановленні загального рівня оплати праці в Україні. Цей перегляд має нормалізувати співвідношення розмірів середньої заробітної плати за різними професіями, а також дати змогу зменшити надмірну диференціацію доходів, яка провокує соціальну нестабільність.

Під час розрахунків мінімальної заробітної плати практично не враховується прогнозний рівень зростання макропоказників економіки. Офіційні ставки мінімальної зарплати і прожиткового мінімуму не завжди переглядаються у зв'язку з підвищенням індексу споживчих цін, а також під

час її розрахунків не враховується рівень інфляції. Отже, мінімальна заробітна плата, всупереч законодавству, встановлюється без урахування прожиткового мінімуму для працездатних осіб, у меншому розмірі.

Підвищення мінімальної заробітної плати має позитивно впливати на розвиток економічної системи і бути обґрунтований.

Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2464-17 (із змінами і доповненнями) встановлює правові та організаційні основи забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, порядок та умови його нарахування і сплати [42]. Застосовується для правильного розрахунку розміру єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Згідно із цим Законом, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [42].

З 1 січня 2016 року ставка ЄСВ складає 22% у частині нарахувань застосовується і до заробітної плати і до лікарняних і до декретних. Утримань з ЄСВ немає, але виняток встановлено для працівників-інвалідів – в розмірі 8,41% бази оподаткування.

Зміни у нарахуванні ЄСВ, запропоновані з 1 січня 2019 р., мають на меті впровадження «справедливого механізму нарахування ЄСВ», тому їх можна сформулювати за декількома напрямками:

- збільшення порогу застосування базової ставки 22% щодо ЄСВ;
 - упровадження ще декількох ставок ЄСВ у порядку убунання;
 - збільшення мінімальної суми ЄСВ для керівників підприємств;
- обмеження доходу по працівниках-інвалідах, до якого може застосовуватися

пільгова ставка ЄСВ у 8,41%;

– уведення збільшеної ставки ЄСВ «22%+» для підприємств зі шкідливими умовами праці (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Ставки ЄСВ на 2019 рік у порівнянні з 2018 роком

Розмір доходу, 2018 р.	Ставка ЄСВ	Розмір доходу, 2019 р	Ставка ЄСВ
15 мінімальних зарплат – 55 845 грн на місяць (3723×15), на місячну суму доходу, що перевищує 55 845 грн., ЄСВ не нараховується	22%	до 25 мінімальних зарплат (104325 грн.) = 4173×25	22%
		від 25 до 70 мінімальних зарплат (104325 – 292110 грн) = 4 173×30	20%
		від 70 до 150 мінімальних зарплат (292110 – 625950 грн.) = 4173×70	17%
		від 150 до 200 мінімальних зарплат (625950 – 834600 грн) = 4173×135	15%
		від 200 до 270 мінімальних зарплат (834600 – 1126710 грн) = 4173×270	10%
		від 270 мінімальних зарплат (1126710 грн.) = 4173×270	5%

Отже, ЄСВ сплачуватиметься з усього доходу, але кожна його частина буде оподатковуватися різною ставкою.

Закон України «Про охорону праці» від 14 жовтня 1992 року № 2694-ХІІ (із змінами і доповненнями від 23.03.2017) визначає головні положення щодо виконання конституційного права громадян на охорону їх життя і здоров'я в ході трудової діяльності, встановлює участь відповідних державних органів зв'язки між власником підприємства або уповноваженим ним органом та працівником з питань безпеки, гігієни виробничого середовища та праці, затверджує єдиний порядок організації охорони праці в Україні [44].

Крім наведених законодавчих актів, визначає методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій та не грошовій формах) за роботи та послуги виконані працівниками, та розкриття у фінансовій звітності Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», який розроблено на основі міжнародного

стандарту бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам».

Проведемо порівняльну характеристику П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам», використовуючи основні критерії (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Порівняльна характеристика П(С)БО 26 та МСБО 19

Критерії	П(С)БО 26 [6]	МСБО 19 [5]
Мета	визначає методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій та не грошовій формах) за роботи та послуги виконані працівниками, та розкриття у фінансовій звітності	Визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам
Відмінності. МСБО 19 не дає повного розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності		
Сфера застосування	Застосовується роботодавцями-підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ)	Застосовується роботодавцем для обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується ПСБО 2 «Платіж на основі акцій»
У зв'язку з прийняттям в Україні П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій», доцільно внести поправки в П(С)БО 26 щодо його дії на основі часток у капіталі.		
Склад виплат працівникам	Поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченню трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати працівникам	Короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченню трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні.
У П(С)БО виділені зобов'язання по виплатам інструментами власного капіталу, які визначаються П(С)БО 13 «Фінансові інструменти».		

Отже, ці положення мають хоч і не суттєві але певні відмінності. Відповідно до національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку необхідним є використання терміну «виплати працівникам». В П(С)БО 26 наведено класифікацію виплат працівникам на категорії але недостатньо прописано порядок визнання, оцінки та відображення їх в обліковій системі підприємства. Відповідно до ПСБО 19, виплати працівникам – це всі форми компенсації, які роботодавець дає в обмін на послуги підприємству на основі повного або не повного робочого дня,

постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі.

Роботодавець має право приймати нормативні акти у сфері праці також шляхом видання наказів, розпоряджень. При цьому, нормативні акти роботодавця не можуть суперечити актам трудового законодавства, колективним угодам, колективному договору та установчим документам.

Взаємовідносини працівників підприємств із профспілковою організацією та із роботодавцем регулюються шляхом укладання колективних та трудових договорів. Зокрема, з метою регулювання виробничих, трудових, соціально-економічних відносин та узгодження інтересів працівників на підприємствах укладають колективні договори.

Колективний договір – це письмова угода щодо умов праці та найму, яка укладається, з одного боку, між роботодавцем, групою роботодавців або однією чи кількома організаціями роботодавців, а з другого – однією чи кількома представницькими організаціями працівників або, за відсутності таких організацій, представниками самих працівників, належним чином обраними і уповноваженими згідно із законодавством країни.

Виконанню положень колективних договорів сприяють заходи з організації бухгалтерського обліку, які полягають в налагодженні таких елементів, як документообіг, робочий план рахунків, реєстри обліку та внутрішня звітність з питань оплати праці, надання матеріальної допомоги та забезпечення працівників соціальним пакетом.

У колективних договорах підприємств встановлено надання працівникам додаткової заохочувальної відпустки з частковою або повною оплатою за високі досягнення у праці, за безперервний стаж роботи на даному підприємстві, за виконання громадських обов'язків та визначатися тривалість і умови надання такої відпустки. Також встановлюються додаткові і соціальні відпустки, оплачувані за рахунок власних коштів (прибутку) підприємства. Щодо відпусток без збереження заробітної плати, то вони можуть надаватися у випадках та на умовах, встановлених чинним законодавством і колективним договором.

Вказана нормативна база, яка регулює розрахунки та їх відображення у обліку та звітності має забезпечувати бухгалтера, відповідального за певну ділянку обліку розрахунків. Нормативна база на робочому місці може бути представлена як у документальному, так і в електронному вигляді.

Отже, головною метою нормативно-правового регулювання оплати праці є створення необхідних умов для виконання заробітною платою усіх притаманних їй основних функцій (відтворювальної, мотивуючої, стимулюючої, регулюючої та соціальної), а також усунення необґрунтованих диспропорцій у рівнях оплати праці працівників однакової кваліфікації, які виконують однакоvu за складністю та функціональними ознаками роботу.

1.3 Напрями та методика аналізу витрат на оплату праці

Персонал є важливою складовою ресурсів підприємства, що складається з окремих працівників, які об'єднані певним чином та діють цілеспрямовано для досягнення цілей підприємства й особистих цілей. Персонал підприємства – це сукупність працівників, які одержали необхідну професійну підготовку та (або) мають практичний досвід і навички роботи й забезпечують господарську діяльність підприємства.

Аналіз використання трудових ресурсів і витрат на оплату праці передбачає застосування механізму забезпеченості підприємств робочою силою та використання її в окремих галузях протягом року і в окремі періоди; складу трудового колективу за освітою, стажем і кваліфікацією; динаміки продуктивності й оплати праці та резервів її підвищення; рівня виконання плану оплати праці; відповідності оплати праці обсягові виконаних робіт, виробленої продукції та рівню продуктивності праці; економії чи перевитрати у використанні фонду зарплати (оплати праці), джерел досягнутої економії та причин перевитрат.

Результати аналізу дозволяють підприємству вирішувати ряд проблем, які пов'язані з плануванням роботи на перспективу та розробкою заходів щодо усунення виявлених в ході аналізу недоліків та невідповідностей раніше складеним планам роботи підприємства в цілому та окремого структурного підрозділу зокрема. Тому, насамперед необхідно визначити основні завдання, об'єкти та напрями аналізу використання персоналу та витрат на оплату праці (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Завдання, об'єкти та напрями аналізу використання персоналу та витрат на оплату праці

Аналіз ефективності використання персоналу				
Завдання аналізу				
з'ясування забезпеченості робочих місць, підрозділів підприємства трудовими ресурсами	вивчення показників руху трудових ресурсів	оцінка використання трудових ресурсів (робочого часу) у процесі виробництва	вивчення ефективності використання коштів на оплату праці	виявлення резервів більш повного та ефективного використання трудових ресурсів
Об'єкти аналізу				
чисельність персоналу, його кваліфікація і освітній рівень	рух робочої сили	втрати робочого часу	кількість виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг)	
Напрями аналізу				
оцінювання забезпеченості підприємства трудовими ресурсами та руху робочої сили	аналіз використання робочого часу	вивчення продуктивності праці та трудомісткості продукції	оцінювання витрат на заробітну плату	

Від рівня забезпечення та ефективності використання персоналу у процесі господарської діяльності суттєво залежить інтенсивність виробництва продукції, її собівартість та в цілому конкурентоспроможність підприємства. Відповідно, основні завдання аналізу трудових ресурсів:

– виявлення і оцінка забезпечення підприємства та його структурних підрозділів персоналом, в тому числі за категоріями і професіями;

- визначення і оцінка показників руху персоналу;
- аналіз використання робочого часу;
- оцінка рівня продуктивності праці та факторів її зростання;
- аналіз ефективності використання коштів на оплату праці;
- оцінка співвідношення між темпом зростання продуктивності праці і темпом зростання середньої заробітної плати;
- оцінка впливу трудових чинників на обсяг реалізації продукції.
- пошук резервів підвищення ефективності управління персоналом [23]

У процесі аналізу визначаються причини негативного впливу на рівень організації праці на підприємстві, зокрема забезпечення кадрами, використання робочого часу, що негативно вплинули на продуктивність праці і виявляються резерви зростання продуктивності праці та збільшення обсягу випуску продукції за рахунок трудових факторів.

Об'єкти аналізу: чисельність персоналу, його кваліфікація і освітній рівень; рух робочої сили; втрати робочого часу; кількість випущеної продукції.

Для аналізу трудових ресурсів використовують планову, обліково-звітну, необлікову інформацію. Планова: стратегічні плани, бізнес-плани тощо. Обліково-звітна та кадрова інформація: накази про прийняття на роботу чи припинення трудових відносин; трудові договори (контракти); таблиця обліку використання робочого часу та накази про надання відпусток; розрахунково-платіжні відомості та виписки банку тощо. Статистична звітність: ф. № 1П-НПП (річна) «Звіт про виробництво та реалізацію промислової продукції»; ф. № 1-П (місячна) «Звіт про виробництво промислової продукції за видами»; ф. № 1-ПЕ (місячна) «Звіт про економічні показники короткострокової статистики промисловості». Держстат України наказом від 31.07.2019 р. №259 затвердив нову форму державного статистичного спостереження №1-ПВ (квартальна) «Звіт із праці». В оновлену форму звіту, зокрема, додали Розділ VII «Витрати на утримання робочої сили, що не входять до складу фонду оплати праці за 2019 р.». Крім

того, у звіті прописано нові вимоги до заповнення показників розділу IV «Розподіл штатних працівників за розмірами заробітної плати». А також форми: № 3-ПН «Інформація про попит на робочу силу (вакансії)»; ф. 1-АП (річна) «Звіт про розгляд справ про адміністративні правопорушення та осіб, які притягнуті до адміністративної відповідальності»; ф. № 1-ПВ (умови праці) (один раз на два роки) «Звіт про стан умов праці, пільги та компенсації за роботу зі шкідливими умовами праці»; ф. № 1-РС (один раз на чотири роки) «Звіт про витрати на утримання робочої сили». Форми фінансової звітності: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). А також необлікові джерела: Закон України «Про оплату праці»; штатний розклад; положення про оплату праці підприємства.

Щоб дослідити стан розрахунків підприємства з персоналом, а саме виявити резерви збільшення обсягу виробництва та підвищення рентабельності варто проаналізувати показники, які пов'язані з рухом робочої сили, її якістю та продуктивністю. Використання живої праці є основним важелем результату господарської діяльності, найбільш активного і, власне, вирішального фактора виробництва.

Забезпеченість підприємства необхідними трудовими ресурсами, їх раціональне використання, високий рівень продуктивності праці сприяють збільшенню обсягів виробництва продукції, ефективному використанню обладнання, машин, механізмів, зниженню собівартості та зростанню прибутку. Одним з найважливіших завдань економічного аналізу є контроль за правильним та ефективним використанням трудових ресурсів.

Оцінка забезпеченості трудовими ресурсами визначається співставленням фактичної чисельності працюючих та планової потреби в них. Аналіз динаміки чисельності персоналу передбачає визначення абсолютного і відносного відхилення фактичної чисельності від попередніх періодів в цілому по підприємству, за окремими групами і категоріями за показниками облікового складу і середньоспискової чисельності працівників.

Облікова чисельність – це показник кількості працівників на певну дату

звітнього періоду з урахуванням прийнятих та звільнених на цю дату.

Середньооблікова чисельність визначається як відношення працівників облікового складу за кожен календарний день досліджуваного періоду до кількості календарних днів цього періоду. Тобто, як сума показників: середньооблікова кількість штатних працівників; середня кількість зовнішніх сумісників; середня кількість працюючих за договорами (контрактами).

Під час проведення аналізу виявляється надлишок або нестача персоналу та причини цих відхилень. При цьому, з урахуванням залежності чисельності робітників від обсягу виробництва, визначають не тільки абсолютне, а й відносне відхилення чисельності від плану або попереднього періоду, пов'язане зі зміною обсягів виробництва. З цією метою:

- розраховують коефіцієнт зміни обсягу виробництва у порівнянні з планом або попереднім періодом;
- планову (за попередній період) чисельність персоналу корегують на розрахований коефіцієнт зміни обсягу виробництва;
- знаходять різницю між фактичною чисельністю персоналу та плановою або чисельністю за попередній період, скорегованою на коефіцієнт зміни випуску продукції [46].

Узагальнюючим показником забезпечення підприємства трудовими ресурсами є співвідношення темпів росту чисельності працівників і обсягів виробництва. Позитивною вважається тенденція більш швидкого зростання обсягів виробництва у порівнянні з чисельністю працівників.

Аналіз структури персоналу передбачає розрахунок співвідношення між групами і категоріями працівників та аналізують структурні зрушення.

З цією метою персонал підприємства класифікують з різними ознаками. За характером участі у господарській діяльності виділяють працівників основної діяльності, тобто тих, хто безпосередньо зайнятий у виробництві та персонал неосновної діяльності, тобто зайнятий в обслуговуючих та інших господарствах. Залежно від виконуваних функцій персонал поділяють на керівників, службовців, спеціалістів, робітників.

Зростання частки робітників у складі персоналу основної діяльності є передумовою зростання продуктивності праці. У складі функціональних груп персонал підприємства поділяють за професіями, спеціальностями, кваліфікацією. Для деталізації аналізу структури персоналу, визначають частку та співвідношення між основними і допоміжними робітниками, встановлюють тенденцію такої зміни.

У процесі аналізу важливо оцінити відповідність кваліфікації виробничого персоналу складності виконуваних робіт. Для цього розраховують та порівнюють середні тарифні розряди робіт та робітників. Як результат такої оцінки можливі наступні висновки: якщо фактичний середній тарифний розряд робітників нижчий за середній тарифний розряд робіт, то це може призвести до випуску менш якісної продукції та зростання собівартості; якщо навпаки – до неефективного використання робітників у зв'язку з тим, що потрібно здійснювати доплату за використання їх на менш кваліфікованих роботах.

Крім того, для аналізу якісного складу працівників, використовують групування за рівнем освіти, статтю, віком, стажем роботи тощо.

Зміна в складі працюючих за освітою, стажем роботи та віком відбувається внаслідок руху робочої сили. Тому, для характеристики руху робочої сили розраховують і аналізують абсолютні та відносні показники. До абсолютних показників руху працівників відносяться внутрішній і зовнішній оборот. Зовнішній оборот складається із обороту з прийняття і обороту зі звільнення. А також визначають необхідний і зайвий оборот.

Інтенсивність руху персоналу оцінюють на основі відносних показників, тобто коефіцієнтів руху персоналу.

Коефіцієнт обороту з прийому – характеризує питому вагу прийнятих працівників на роботу. Визначають як відношення кількості прийнятих за період працівників до середньооблікової чисельності за цей же період. Іноді цей коефіцієнт визначають відношенням чисельності працівників, прийнятих на роботу за період, до чисельності працівників на початок періоду.

Коефіцієнт обороту з вибуття – характеризує питому вагу звільнених працівників незалежно від причин. Визначають як відношення кількості працівників, які вибули за звітний період до середньооблікової чисельності за цей же період. Цей показник також можна обчислити по відношенню до чисельності працівників на підприємстві на початок досліджуваного періоду.

Коефіцієнт загального обороту – характеризує частку прийнятих та звільнених працівників за період у загальній кількості штатних працівників. Визначають як відношення кількості прийнятих працівників і тих, що вибули до середньооблікової кількості штатних працівників за період.

Коефіцієнт плинності – характеризує надлишковий оборот робочої сили. Визначають як відношення кількості працівників, які вибули за звітний період з причин, що характеризують надлишковий оборот до середньооблікової кількості працівників за цей же період.

Надлишковий оборот – кількості працівників, яких звільнено за період за порушення трудової дисципліни, невідповідність займаній посаді а також за власним бажанням (крім звільнених з поважних причин).

Коефіцієнт постійності кадрів – характеризує стабільність складу персоналу підприємства. Визначають як відношення кількості працівників, які перебували в обліковому складі весь період до середньооблікової кількості працівників за цей же період.

Найважливішим оціночним показником ефективності кадрової політики є коефіцієнт постійності кадрів. Тому, під час аналізу слід вивчити конкретні причини звільнення за власним бажанням (низькі заробітки, тяжкі умови праці, відсутність перспектив професійного зростання, незадовільний психологічний клімат тощо). При високій плинності кадрів визначають негативні наслідки її впливу на показники діяльності підприємства і розглядають заходи щодо закріплення персоналу підприємства [52].

Важливою складовою оцінки раціонального використання персоналу є аналіз фонду робочого часу. Такий аналіз проводять для кожної категорії працівників, по кожному підрозділу і в цілому по підприємству.

Насамперед, проводять аналіз динаміки і структури фонду робочого часу, який вимірюють у людино-днях і людино-годинах. З визначенням показників календарного, номінального та максимально можливого фонду робочого часу у розрахунку на облікову чисельність працівників.

Календарний фонд робочого часу включає всі календарні дні періоду, враховуючи вихідні і святкові. Номінальний (табельний) фонд робочого часу – календарний фонд робочого часу без урахування святкових та вихідних днів. Тобто, це робочі дні періоду, які визначають по всіх працівниках підприємства. Реальний (корисний) фонд робочого часу – різниця між номінальним фондом робочого часу та тарифними відпустками. Щоб визначити максимально можливий фонд робочого часу, від календарного фонду віднімають неробочі дні (вихідні, святкові) та тривалість чергових відпусток. Ефективний фонд робочого часу визначають як різницю між реальним фондом і внутрішньо змінними втратами робочого часу. На основі абсолютних показників використання робочого часу розраховують відносні, тобто коефіцієнти використання календарного, номінального і реального фондів робочого часу.

Узагальнюючі абсолютні показники використання робочого часу:

- середня кількість днів, відпрацьованих одним працівником за період;
- середня тривалість одного робочого дня;
- коефіцієнт змінності (характеризує рівномірність заповнення змін);
- коефіцієнт використання робочого часу одним працівником (характеризує використання робочого часу та його невиробничі втрати);
- коефіцієнт використання робочого дня (характеризує використання робочого дня та внутрішньозмінні втрати);
- інтегральний коефіцієнт використання робочого часу (характеризує відносне використання як трудових ресурсів у звітному періоді, так і внутрішньозмінного робочого часу) [54].

Після загальної оцінки повноти використання робочого часу, необхідно провести факторний аналіз, результати якого є основою розробки заходів

щодо зменшення втрат робочого часу на підприємстві.

Наступним важливим напрямом аналітичного дослідження використання трудових ресурсів підприємства є аналіз продуктивності праці.

Продуктивність праці – це узагальнюючий показник ефективності використання робочої сили, яка характеризує співвідношення результатів праці та затрат праці. Продуктивність праці характеризується кількістю продукції в грошовому або натуральному виразі, яка вироблена одним робітником (працівником) за одиницю робочого часу. Оберненим показником продуктивності праці є трудомісткість – кількість робочого часу, витраченого на виробництво одиниці продукції. Розрізняють нормативну, планову, фактичну трудомісткість.

Методика аналізу продуктивності праці передбачає:

- оцінку рівня та динаміки продуктивності праці;
- визначення впливу факторів на зміну продуктивності праці;
- виявлення резервів підвищення рівня продуктивності праці.

У процесі аналізу рівня динаміки продуктивності праці, використовують показник середньогодинного виробітку одного працівника. Всі інші показники (денний, місячний, річний) – інтегральні, які враховують рівень годинної продуктивності праці і використання робочого часу.

Порівняння фактичного показника продуктивності праці з плановим показником дає змогу визначити рівень досягнення планового завдання. Динаміка продуктивності праці дозволяє визначити її зміну у порівнянні з базовим періодом. Позитивною тенденцією є зростання продуктивності праці, що свідчить про інтенсивний напрям зростання підприємства.

Аналіз трудових ресурсів завершується аналізом оплати праці, який передбачає дослідження динаміки, складу і структури фонду оплати праці та середнього рівня оплати праці а також співвідношення між середньою оплатою праці та продуктивністю праці.

Фонд оплати праці – суму коштів, яка потрібна для оплати праці. Він включає в себе основну та додаткову заробітну плату персоналу

підприємства, інші заохочувальні та компенсаційні виплати (крім тих, які у законодавчо встановленому порядку до фонду оплати праці не входять: допомоги та виплати, які здійснюються за рахунок спеціальних фондів та фондів соцстрахування, матеріальна допомога разового характеру та інші).

У процесі аналізу розраховують абсолютне та відносне відхилення фактичної суми фонду оплати праці від запланованої в цілому та по структурних підрозділах, категоріях працівників. Проте, слід мати на увазі, що абсолютне відхилення (абсолютна економія або перевитрати) визначають без урахування змін обсягу виробництва. Тому, для оцінки ефективності використання коштів на оплату праці визначають відносне відхилення.

Відносне відхилення фонду оплати праці – визначається як різниця між фактично нарахованою сумою оплати праці та плановим фондом, скоригованим у змінній його частині на коефіцієнт виконання плану виробництва продукції.

Відносну перевитрату можуть зумовити: утримання позаштатних працюючих; необґрунтоване підвищення розцінок і ставок; приписування до обсягів виконаних робіт; порушення положень про преміювання.

Аналізуючи склад фонду оплати праці, вивчають види оплат різних категорій персоналу, структурні зміни, порівнюють фактично нараховані суми за видами оплат з плановими та з плановими, які перераховані на фактичний обсяг виробництва та на фактичну кількість персоналу.

Крім абсолютного розміру фонду оплати праці, його розмір може бути охарактеризовано відносними показниками, а саме:

- часткою витрат на оплату праці в поточних витратах підприємства;
- питомою вагою фонду оплати праці в доході підприємства;
- рівнем витрат на оплату праці у відсотках до товарообігу.

Аналіз значення та зміни перелічених показників порівняно з попередніми періодами дозволяє встановити важливість (пріоритетність) управління матеріальним стимулюванням персоналу стосовно інших завдань управління господарською діяльністю підприємства.

Що стосується аналізу складу виплат із стимулювання персоналу (структури заробітної плати). На цьому етапі аналізу визначають обсяги та питому вагу у складі загального обсягу фонду оплати праці — основної заробітної плати, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат; оцінюють зміни, що відбулися протягом періоду; аналізують співвідношення між окремими напрямками стимулювання [46].

Проведення цієї роботи дозволяє визначити та оцінити доцільність орієнтації системи матеріального стимулювання підприємства. Високий рівень та зростання питомої ваги основної заробітної плати свідчить про пріоритетність для підприємства таких принципів стимулювання, як гарантованість та стабільність рівня оплати праці. Зростання рівня додаткової заробітної плати відносно основної, є результатом підвищення уваги до зростання ефективності витрат на оплату праці. Зростання розміру інших заохочувальних та компенсаційних виплат визначає орієнтування системи матеріального стимулювання на результати діяльності підприємства, перш за все, отримання прибутку та участь у ньому найманих працівників.

Так, аналіз складу основної заробітної плати дозволяє встановити обсяги застосування (ступінь розповсюдження) окремих систем оплати праці (відрядної, погодинної, контрактної та інше). Аналіз складу додаткової заробітної плати дозволяє визначити активність підприємства у використанні окремих інструментів стимулювання продуктивності праці – преміювання, надбавок та доплат, одноразових заохочень тощо; визначити обсяги компенсаційних виплат, що застосовуються для компенсації працівникам особливих умов праці на даному підприємстві; оцінити розміри та визначити можливі причини зростання інших виплат, що включаються до складу додаткової оплати праці (оплата щорічних та додаткових відпусток, збереження заробітної плати в передбачених законодавством випадках, здійснення витрат та придбання спеціального одягу та взуття тощо). Аналіз складу інших заохочувальних та компенсаційних виплат дозволяє встановити, яку форму заохочення за рахунок прибутку вважати найбільш

дієвою – виплату премій та інших грошових виплат, оплати акцій підприємства або участь в його викупі, надання соціальних та трудових пільг в негрошовій формі тощо. Оцінюючи доцільність вибору підприємства, слід враховувати такі фактори, як: склад персоналу підприємства, рівень основної та додаткової оплати праці, фінансове положення підприємства тощо.

Аналіз рівня та динаміки середньої заробітної плати. На цьому етапі роботи обчислюється рівень середньої заробітної плати в цілому по підприємству та по окремих категоріях персоналу, визначаються зміни, які відбуваються в значенні цих показників порівняно з попередніми періодами.

Для обґрунтування висновку щодо виконання заробітною платою відтворювальних функцій середня заробітна плата визначається не тільки в грошовому вимірі, а й системою відносних показників: у коефіцієнті перевищення встановленого державою рівня мінімальної заробітної платні, прожиткового мінімуму, неоподаткованого мінімуму заробітної плати.

В процесі аналізу також визначається реальна заробітна плата (шляхом коригування фактичної середньої плати на індекс зміни цін на товари та послуги) та аналізується динаміка її зміни.

Такі методичні підходи дозволяють дати більш об'єктивний висновок щодо рівня та динаміки середньої заробітної плати.

Доцільно також провести порівняння рівня середньої заробітної плати, на досліджуваному підприємстві з середньогалузевим рівнем заробітної плати. Таке порівняння дозволяє визначити достатність витрат на стимулювання персоналу для забезпечення стабільності трудового колективу та реалізації його економічних інтересів.

На завершальному етапі здійснюється аналіз факторів, що обумовили зміну обсягу фонду оплати праці. Для цього систематизуємо основні чинники впливу на фонд оплати праці (рис. 1.5).

Основними чинниками, вплив яких оцінюється кількісно, є зміни:

- середньооблікової чисельності працівників підприємства;
- продуктивності праці;

- рівня середньої заробітної плати;
- середньої кількості днів, відпрацьованих одним працівником;
- тривалості робочої зміни;
- складу трудових ресурсів підприємства [23].

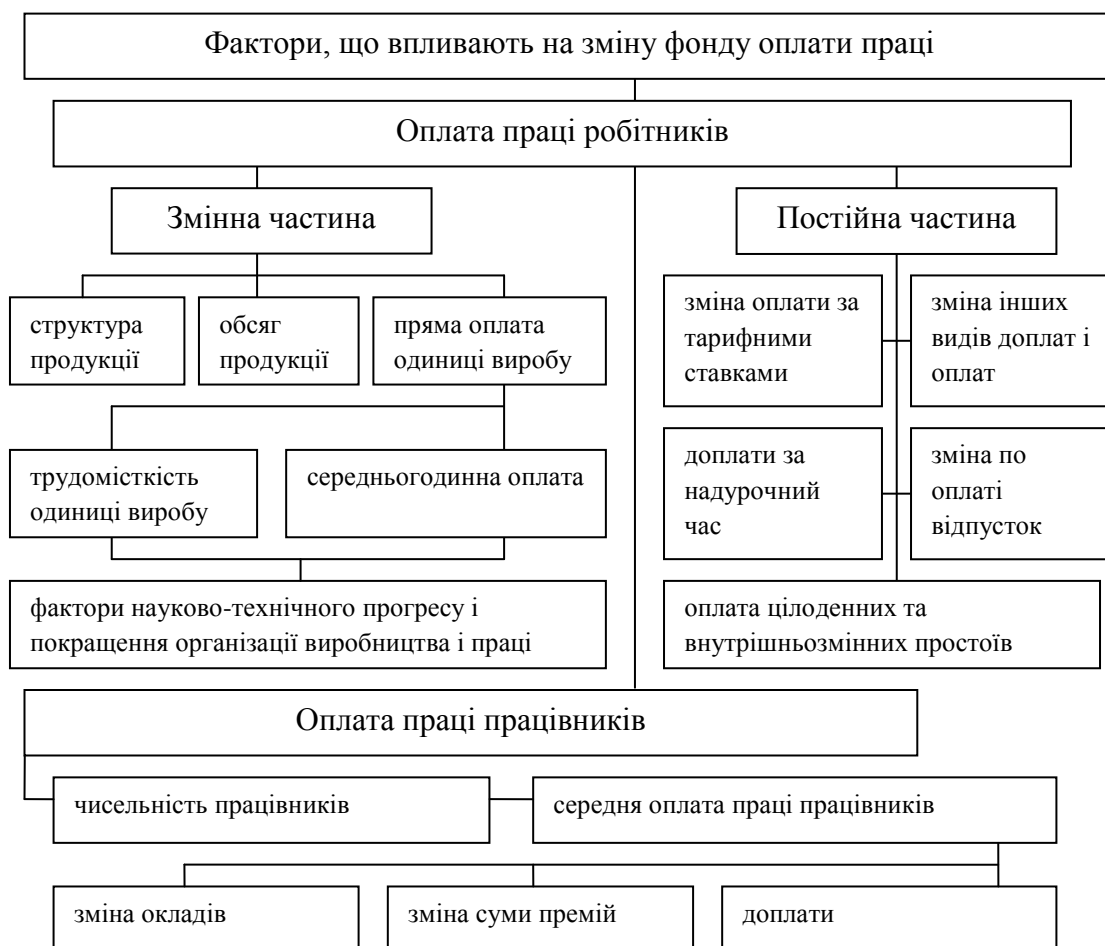


Рис. 1.5 Фактори впливу на оплату праці

Змінна частина витрат на оплату праці, передусім, залежить від обсягу випущеної продукції. Чим він більший, тим більша нараховується заробітна плата робітникам. Фактор обсягу продукції діє спільно зі структурним фактором, тобто зі зміною частки окремих виробів, що мають більшу або меншу трудомісткість і відповідно оплату за одиницю продукції. Іншим фактором впливу є пряма оплата праці за одиницю виробу, яка залежить від

трудомісткості одиниці виробу та годинної оплати праці (розцінок за виробу), що змінюються під впливом науково-технічного прогресу та покращання організації виробництва та праці. [23, с. 254]

Фонд оплати праці при погодинній формі оплати можна представити у вигляді факторної моделі за формулою 1.1:

$$\text{ФОП} = Ч \cdot \overline{\text{ЗП}} \quad (1.1)$$

де Ч – чисельність персоналу;

ЗП – середня заробітна плата;

Фонд оплати праці при відрядній формі оплати можна представити у вигляді факторної моделі за формулою 1.2:

$$\text{ФОП} = Q_{\text{вп}} \cdot \text{ВОП} \quad (1.2)$$

де $Q_{\text{вп}}$ – обсяг валової продукції;

ВОП – витрати на оплату праці на одну гривню валової продукції.

Наведені моделі можна деталізувати за рахунок таких факторів, як середньої кількості відпрацьованих днів, середньої тривалості одного робочого дня та середнього годинної оплати праці.

Важливо в процесі аналізу визначити вплив на зміну фонду оплати праці такого фактора, як продуктивність праці (ПП) за формулою 1.3:

$$\text{ФОП} = \frac{Q_{\text{вп}} \cdot \overline{\text{ЗП}}}{\text{ПП}} \quad (1.3)$$

Запропонована залежність засвідчує, що сума фонду оплати праці і продуктивність праці знаходяться в оберненій залежності. Тобто, за умови

підвищення продуктивності праці фонд оплати праці має зменшуватися; у протилежному випадку будуть непродуктивні витрати фонду оплати праці.

Безпосередньо факторний аналіз можна проводити з використанням способу ланцюгових підстановок, так як факторна модель відноситься до змішаного типу, а саме мультиплікативно-кратна.

Доцільним також є порівняння зростання середньорічної заробітної плати з темпами зростання продуктивності праці. Якщо: темп росту продуктивності праці випереджає темп росту середньої заробітної плати – то спостерігається інтенсивний напрям використання витрат на оплату праці, що призводить до зниження собівартості продукції, не говорячи вже про зростання обсягів виробництва продукції, а також збільшення прибутку; за умови перевищення темпів росту середньої заробітної плати темпів росту продуктивності праці – спостерігається не раціональне використання коштів на оплату праці.

За результатами аналізу розробляють конкретні заходи щодо кращого використання трудових ресурсів, робочого часу, підвищення продуктивності праці. До трудових ресурсів, відповідно, відноситься та частина населення, що має володіння необхідними фізичними даними, знаннями, навичками праці у відповідній галузі. Достатня забезпеченість підприємств потрібними трудовими ресурсами, їхнє раціональне використання, високий рівень продуктивності праці мають велике значення для збільшення обсягів продукції і підвищення ефективності виробництва. Зокрема, від забезпеченості підприємства трудовими ресурсами й ефективності їхнього використання залежать обсяг і своєчасність виконання всіх робіт, ефективність використання устаткування, машин, механізмів як результат обсяг виробництва продукції, її собівартість, прибуток і ряд інших економічних показників.

2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ТОВ «ЛІВАЙН-ТОРГ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Інформаційною базою дослідження обрано товариство з обмеженою відповідальністю «Лівайн-торг». Дата реєстрації підприємства 10.07.2017 року. Юридична адреса підприємства: м. Дніпро, Соборний район, вулиця Мандриківська, буд. 47, офіс 503. Директором підприємства є Заєць Сергій Олександрович. Діяльність підприємства регулюється Господарським Кодексом України, Кодексом законів про працю України, та іншим чинним законодавством. Підприємство є самостійним суб'єктом а також юридичною особою, керується у своїй діяльності законодавством України. Підприємство має самостійний баланс, свій фірмовий бланк, печатку з повним найменуванням державною мовою, необхідні штампи, діє на принципах господарського розрахунку. Воно є самостійним господарським об'єктом з правами і обов'язками юридичної особи, має право займатися господарською діяльністю, виходячи з цілей і завдань, складати договори, нести відповідальність згідно своєї обов'язків. Фінансово-господарська діяльність підприємства здійснюється згідно Статуту.

Головна мета, з якою було створено товариство – отримання прибутку шляхом найбільш повного задоволення потреб громадян, підприємств у товарах та послугах, які надає підприємство.

Підприємство діє на принципах повного господарського розрахунку, забезпечує соціальний розвиток і стимулювання працівників за рахунок накопичених засобів, несе повну відповідальність за результати власної господарської діяльності і виконання покладених на себе зобов'язань перед постачальниками і споживачами, бюджетом, банками, а також перед

трудохим колективом згідно чинному законодавству.

Основні види діяльності ТОВ «Лівайн-торг»:

– роздрібна і оптова торгівля скретч-картами, паливними картами, які реалізуються юридичним та фізичним особам;

– виготовлення корпусних меблів, стандартні та індивідуальні вироби з ламінованого ДСП, вологостійкої фанери, масиву (рис. 2.1).

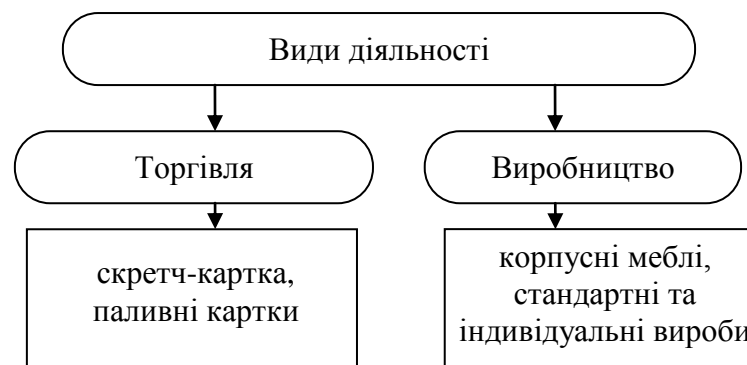


Рис. 2.1 Види діяльності ТОВ «Лівайн-торг»

Скретч картка. Паливна скретч-картка компанії «Авіас» – довірчий документ, що підтверджує право його власника на отримання на АЗС «Авіас» та партнерів певного виду палива в кількості номіналу карти. Різні номінали паливних скретч-карток (від 5 до 100 літрів) дозволяють максимально врахувати переваги клієнтів. Відсутність будь-яких додаткових вимог і документів для отримання палива на АЗС робить скретч-картку самим зручним і вигідним паливним інструментом. Це картка одноразового використання. Розрізняються види скетч-карток.

1. По виду палива: А-98, А-95 Energy, А-95, Е-95 Super, А-92 Energy, ДП Energy або газ.

2. По регіону дії:

– міжрегіональні (напис на карті «Україна»), які можна придбати в будь-якій торговельній точці компанії «Авіас» і отримати ПММ на будь-який з АЗС України, які обслуговують паливні картки «Авіас»;

– регіональні (напис на карті – назва обласного центру), які дійсні (продаж і відпуск палива) на території певної області, позначеної на карті.

3. За номіналом: від 5, 10,15,20,30,40, 100л.

Паливна картка. Паливна картка «Авіас» – це сучасна система безготівкових розрахунків на АЗС, що працює в режимі «on-line» та забезпечує оперативність та зручність її користувачам. Принцип роботи системи «Паливна картка «Авіас» аналогічний принципу роботи, звичних для всіх, банківських карток типу Visa або Master Card, з однією істотною відмінністю – в ролі грошової одиниці в ній виступають «літри».

Паливні картки розрізняються по виду ПММ А-92 Energy, А-95, А-95 Energy, Е-95 Super, ДП Energy або газ. У свою чергу паливні картки певного виду ПММ різні по регіону дії: межрегіональні та регіональні.

Основними контрагентами (покупцями) поливних стріч-карток ТОВ «Лівайн-торг» в Запорізької області є:

– в м. Мелітополі: ТОВ «Агросервіс», ТОВ «Агроінвести», ТОВ «Альтер-Віта», ТОВ «Завод імені 23 жовтня», ТОВ «Вантаж-експрес», ТОВ ТД «Агропартнер», ТОВ «Фірма Мета», ТОВ «Мелтехсервіс» та інші.

– в м. Веселе: ФГ «Лідер», ТДВ «Веселівський елеватор», ФГ «Зелена нива», КП «Іріда», сільське фермерське господарство «Яковлева», СТОВ «Батьківщина», Веселівська селищна рада, ФГ «Володар» та інші.

– в м. Якімівка: ТОВ «Вантаж-експрес», ТОВ «АФ Україна», АФ «Степове», ТОВ «Металбудресурс», ТОВ «Агроуспіх-77», ТОВ «Сакура М», ТОВ «Запоріж-дизель», АФ «Мир», ДП «Гідромашзавод» та інші.

Що стосується виробництва корпусних меблів, стандартних та індивідуальні вироби з ламінованого ДСП, вологостійкої фанери, масиву – то їх виготовляють та реалізують переважно по індивідуальному замовленню.

Підприємство «Лівайн-торг» функціонує на ринку трохи більше двох років, але за цей час його економічні показники діяльності характеризують зростання доходів та стабільне отримання прибутку. Тому, для надання економічної характеристики, проаналізуємо основні показники діяльності

підприємства за 2017-2018 роки (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Основні показники результатів діяльності ТОВ «Лівайн-торг»

Показники	2017 р.	2018 р.	Абсолютне відхилення + -	Темп росту, %
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	8243	8362	119	101,4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	5556	5694	138	102,5
Валовий прибуток, тис. грн.	2687	2668	-19	99,3
Адміністративні витрати, тис. грн.	2346	2531	185	107,9
Витрати на збут, тис. грн.	89	32	-57	36,0
Інші операційні витрати, тис. грн.	155	41	-114	26,5
Фінансовий результат від операційної діяльності, тис. грн.	97	64	-33	66,0

В цілому, по підприємству за 2017-2018 роки спостерігається позитивна динаміка. Так, дохід від реалізації продукції за звітний період отримано в сумі 8362 тис. грн., що більше показника минулого року на 119 тис. грн., або на 1,4%. Зросла і собівартість реалізації з 5556 тис. грн., до 5694 тис. грн. При цьому, темп росту собівартості 102,5%, що свідчить про випереджаючі темпи зростання собівартості реалізованої продукції у порівнянні з темпами зростання доходу від реалізації продукції на 1,1%, що є негативною тенденцією. Відповідно зменшився і валовий прибуток на 19 тис. грн., або на 0,7%. Що стосується операційних витрат, то зросли в динаміці тільки адміністративні витрати. Так, в минулому році їх сума 2346 тис. грн., а в звітному їх сума зросла до 2531 тис. грн., що більше на 185 тис. грн., або на 7,9%. А витрати на збут та інші операційні витрати суттєво зменшилися, зокрема: адміністративні витрати зменшилися на 57 тис. грн., або на 64%; інші операційні витрати зменшилися на 114 тис. грн., або на 73,5%. Це мало позитивний вплив на загальну суму витрат підприємства та операційний прибуток. Якщо в минулому році отримано операційного прибутку в сумі 97 тис. грн., то за звітний рік отримано 64 тис. грн. операційного прибутку,

тобто менше на 33 тис. грн. Тому, доцільно проаналізувати структуру витрат підприємства, як чинників впливу на прибуток (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Структура витрат ТОВ «Лівайн-торг» за 2017-2018 роки

Показники	2017 рік		2018 рік		Відхилення	
	тис. грн.	п. в., %	тис. грн.	п. в., %	абс. +/-	п. в., %
Собівартість реалізованої продукції	5556	68,2	5694	68,6	138	0,4
Адміністративні витрати	2346	28,8	2531	30,5	185	1,7
Витрати на збут	89	1,1	32	0,4	-57	-0,7
Інші операційні витрати	155	1,9	41	0,5	-114	-1,4
Всього	8146	100,0	8298	100,0	152	-

Результати аналізу витрат підприємства дозволяють зробити висновок, що загальна сума витрат зросла на 152 тис. грн. При цьому, найбільша частка собівартості та адміністративних витрат, відповідно 68,6% та 30,5%.

Отже, доцільно порівняти динаміку доходу, сукупних витрат та операційного прибутку за 2018 рік (рис. 2.2).

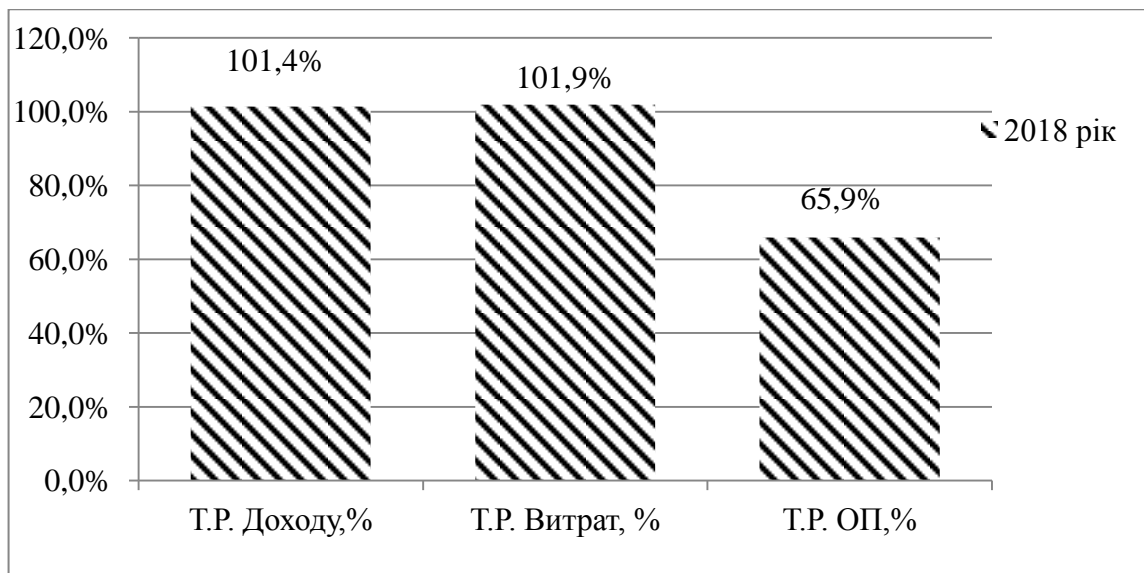


Рис.2.2 Темпи росту доходу від реалізації продукції, сукупних витрат, операційного прибутку ТОВ «Лівайн-торг»

Співставивши темпи росту доходу та сукупних витрат підприємства за звітний період, можна зробити висновок, що темп росту витрат 101,9% перевищує темп росту доходу 101,4% на 0,5%. Це перевищення не таке значне, але це мало негативний вплив на операційний прибуток, темп росту якого 65,9%, тобто менше показника минулого року на 34,1%.

Отже, при зростанні доходу, сума операційного прибутку зменшилася. Це пояснюється тим, що в структурі витрат підприємства відбулося збільшення собівартості реалізованої продукції та суттєве зростання адміністративних витрат. Що стосується собівартості реалізованої продукції, то її частка в сукупних витратах майже не змінилася в динаміці та складає відповідно 68,2% та 68,6%. Частка ж адміністративних витрат зросла з 28,8% до 30,5%, тобто на 1,7%. Це мало негативний вплив на зменшення прибутку.

Безперечно, важливим для економічної характеристики підприємства є діагностика фінансового стану. Тому, проведена оцінка ключових фінансових показників діяльності підприємства у динаміці. Результати аналізу наведені у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Динаміка фінансових коефіцієнтів ТОВ «Лівайн-торг» за 2017-201 роки

№ з/п	Фінансові показники	2017 р.	2018 р.	відхилення
1.	Коефіцієнт автономії	0,526	0,472	-0,054
2.	Коефіцієнт фінансової залежності	1,9	2,1	0,21
3.	Коефіцієнт фінансового ризику	0,9	1,1	0,2
4.	Коефіцієнт зносу основних засобів	0,364	0,409	0,045
5.	Власний оборотний капітал	1477,4	1392,0	-85,4
6.	Коефіцієнт забезпечення власними оборотними коштами	0,573	0,383	-0,190
7	Коефіцієнт маневреності власних коштів	0,726	0,538	-0,188

Коефіцієнт автономії характеризує концентрацію власного капіталу, значення якого як за 2017 р., так і за 2018 р. знаходиться в межах рекомендованої норми. Проте спостерігається його незначне зменшення з 52,6% до 47,2%, тобто на 5,4%. Коефіцієнт фінансової залежності, обернений

до коефіцієнта автономії, свідчить, що в 2018 році його значення 2,1 – несуттєво перевищує нормативне рекомендоване значення на 0,1.

Коефіцієнт фінансового ризику показує, що на підприємстві не суттєво також зросла доля зовнішніх джерел фінансування, а саме – з 0,9 до 1,1. При цьому його значення на кінець досліджуваного періоду – 1,1, що перевищує нормативне значення (менше 0,7 – 1,0). Отже динаміка показників фінансової стійкості свідчать про не суттєве, але все таки погіршення фінансової стійкості підприємства.

Розмір власного оборотного капіталу, наявність і величина якого свідчать про здатність підприємства оплачувати свої поточні зобов'язання і розширювати подальшу діяльність, у 2018 р., порівняно із 2017 р. зменшився і склав, відповідно, 1392,0 тис. грн. проти 1477,4 тис. грн. Негативною є тенденція до зменшення власного оборотного капіталу на 85,4 тис. грн., або на 5,8%. Тенденцію до зниження фінансової стійкості підтверджують і коефіцієнт забезпечення власними оборотними коштами, значення якого зменшилося з 0,573 до 0,383, тобто на 19% та зменшення коефіцієнта маневреності власних коштів на 18,8%.

Отже, на підприємстві ТОВ «Лівайн-торг» спостерігається позитивна тенденція до зростання доходу від реалізації продукції. Але, знижується ефективності управління витратами на формування собівартості продукції та адміністративними витратами. При цьому, не суттєво, але зменшився операційний прибуток. Динаміка показників фінансового стану свідчить, що на підприємстві відбулося незначне зниження рівня фінансової стійкості та зменшилася ефективність управління оборотними коштами. Тому, для ТОВ «Лівайн-торг» актуальним є дослідження ефективності витрат на оплату праці які складають значну частку в сумі витрат підприємства та впливають на зміну собівартості продукції. Так як витрати на оплату праці є головним напрямом пошуку шляхів підвищення раціональності управління витратами, необхідно провести комплексний аналіз трудових ресурсів та витрат на оплату праці. Основою для аналізу є облікова інформації щодо розрахунків з

оплати праці, що підкреслює актуальність для ТОВ «Лівайн-торг» проведення дослідження діючої системи обліку витрат працівникам.

2.2 Документальне забезпечення та облік розрахунків з оплати праці

Облік на підприємстві здійснюється відповідно до норм чинного законодавства згідно із принципами облікової політики підприємства. Основним внутрішнім документом, що визначає складові елементи облікової політики ТОВ «Лівайн-торг» є Наказ про облікову політику підприємства.

Облік розрахунків з найманими працівниками щодо оплати праці здійснюється бухгалтером з обліку розрахункових операцій за умови виконання систематичного контролю даних операцій головним бухгалтером. До посадових обов'язків бухгалтера з обліку розрахунків належить розрахунок заробітної плати та інших виплат найманим працівникам та формування розрахункової відомості. Бухгалтер з обліку розрахунків забезпечує виконання технічної роботи щодо виплати заробітної плати, що здійснюється два рази на місяць як аванс і заробітна плата за другу половину місяця шляхом перерахування коштів на карткові рахунки працівників ТОВ «Лівайн-торг». Бухгалтер з обліку розрахунків здійснює також формування статистичної звітності, пов'язаної із кадрами, відпрацьованим часом і оплатою праці. Що стосується формування звітності з єдиного соціального внеску та податку на доходи фізичних осіб, то це належить до посадових обов'язків головного бухгалтера підприємства.

Для управління діяльністю, зокрема операціями, пов'язаними з оплатою праці на підприємстві, необхідний постійний бухгалтерський облік цих операцій на підставі достовірних даних первинної документації. Документальне супроводження всього процесу обліку дає змогу прослідкувати за організацією діяльності всього підприємства в цілому та

кожного його структурного підрозділу зокрема. Організація бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві базується на :

- положеннях Колективного договору та Статуту підприємства;
- затверджених формах і системах оплати праці та Штатному розписі;
- первинний облік виконаних робіт і нарахування заробітної плати ;
- зведені документи з нарахування заробітної плати та утримань;
- реєстри бухгалтерського обліку;
- Головна книга, Баланс.

Документальне оформлення процесу обліку розрахунків з оплати праці має велике значення для керівництва підприємства, адже дає змогу прослідкувати за роботою практичного кожного працівника підприємства та мати поле інформації для прийняття будь-якого управлінського рішення. Документація господарських операцій має, насамперед, велике економічне та юридичне значення. Економічне значення полягає в тому, що за допомогою документів ведеться облік, здійснюється контроль за виробничою діяльністю та її аналіз. З юридичної точки зору, первинний документ – це письмове свідчення здійснення операції, підтвердження її законності.

Основною ознакою за якою бухгалтерські первинні документи різняться між собою є їх суть або зміст. Зміст документа визначається фактом господарської операції, яка в ньому фіксується, а зміст господарської операції – це результат цілеспрямованої діяльності особи, яка складає первинний документ. Отже, первинний документ та господарська операція – це нерозривно пов'язані між собою економічні категорії.

Для зарахування на роботу подається заява, на підставі якої укладається трудовий договір. При прийнятті на роботу, працівник зобов'язаний надати трудову книжку, яка зберігається за основним місцем роботи. Записи до трудових книжок працівників про прийняття та звільнення з роботи проводиться відповідно до укладених з працівниками письмових трудових договорів. На основі заяви, оформлюється наказ про прийняття на роботу, в якому зазначається: прізвище, ім'я, по-батькові працівника; посаду;

місце роботи; початок роботи; умови оплати праці. З наказом після його підписання керівником, ознайомлюють працівника, роблять відповідний запис у його трудовій книжці. Особова картка відкривається на кожного працівника, заповнюється на підставі опитування працівника та відповідних документів: паспорта, трудової книжки, документів про освіту.

Рух персоналу на підприємстві оформлюється наказами керівника. Також обов'язково ведеться табель обліку використання робочого часу, який передається в бухгалтерію як основа для нарахування заробітної плати працівникам за фактично відпрацьований час.

Тобто, облік розрахунків з працівниками на підприємстві базується на обліку особового складу, основні форми якого наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Форми первинних облікових документів відносно розрахунків з
працівниками

код	Назва
П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
П-2	Особова картка
П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору
П-5	Табель обліку використання часу
П-6	Розрахунковий аркуш працівника
П-7	Розрахунково-платіжна відомість (зведена)

Основним документом щодо обліку відпрацьованого часу є Табель обліку робочого часу (форма П-5). Він складається в одному примірнику протягом місяця окремо по виробничих підрозділах і категоріях працюючих. Для кожного працівника в таблиці відводять окремий рядок, у якому записують кількість відпрацьованих годин, умовними літерами зазначають причини невиходу на роботу (вихідні або святкові дні, дні хвороби, відрядження, відпустка) тощо. У таблиці також зазначають посаду працівника, його оклад, вид оплати, суму заробітної плати, табельний номер, код синтетичного і аналітичного обліку. В кінці місяця таблиць передають у

бухгалтерію для нарахування заробітної плати

Для обліку обсягу виконаних робіт, робочого часу і заробітної плати застосовують наряд на відрядну роботу. У ньому на лицьовій стороні прописують завдання, розряд роботи, норму часу і розцінку за одиницю робіт. У наряді для бригади крім того, після виконання робіт записують кількість виготовлених виробів або обсяг виконаних робіт, відпрацьований час та суму нарахованої заробітної плати. На зворотній стороні заповнюють таблиць, в якому обліковується час, відпрацьований кожним працівником. Для нарахування заробітної плати працівнику, який здійснював виправлення браку продукції, виписують окремий наряд. Заробіток кожного працівника бригади визначається в таблиці відповідно до виконаних робіт, відпрацьованого часу, розряду робіт і встановлених розцінок. Розрахунок заробітної плати, обчислюється шляхом визначення середнього заробітку за місяць і день, показуються усі види виплат та утримань, а також визначається сума, що належить до виплати працівнику.

Аналітичний облік розрахунків із заробітної плати здійснюють окремо по кожному працівнику. Для цього використовують Розрахунково-платіжну відомість(форма П-6) чи Книгу обліку розрахунків з оплати праці. На ТОВ «Лівайн-торг» використовують її електронний варіант, який містить реквізити даної форми. Розрахунково-платіжна відомість складається раз на місяць, і лише для тих працівників, які звільняються протягом місяця, допускається окреме складання цієї відомості для нарахування остаточного розрахунку із ними, який провадиться в день їхнього звільнення, згідно із вимогами Кодексу законів про працю України. Розрахункові відомості підшиваються у вигляді книги та передається до архіву для зберігання.

Для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці на ТОВ «Лівайн-торг» використовують балансовий рахунок 66 «Розрахунки по оплаті праці», який має 3 субрахунки:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»
- 662 «Розрахунки з депонентами»

– 663 «Розрахунки за іншими виплатами» [15].

Суми нарахованої основної і додаткової зарплати, премії, відпусток, суми допомоги з тимчасової непрацездатності відображаються за кредитом рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою», а за дебетом рахунку – виплату заробітної плати, суми утриманих податків, зборів та інших утримань.

При нарахування заробітної плати кредит рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» кореспондує з рахунками відповідних витрат. На підприємстві ТОВ «Лівайн-торг», використовуються в обліку рахунки класу 9 «Витрати діяльності». До адміністративних витрат належать витрати на оплату праці апарату управління підприємства і витрати на його утримання. До витрат на збут включають оплату праці та комісійну винагороду продавцям, торговельним агентам і працівникам, які забезпечують збут продукції (робіт, послуг). До інших операційних витрат відносять виплати матеріальної допомоги робітникам і службовцям, заробітну плату працівникам за утримання об'єктів соціальної сфери.

У відповідності до робочого плану рахунків підприємства, нарахування витрат на оплату праці і обов'язкових зборів: працівникам безпосередньо зайнятих у виробництві, відноситься в дебет рахунку 231 «Основне виробництво»; оплата праці обслуговуючих підрозділів, відноситься в дебет рахунку 232 «Допоміжне виробництво». Заробітна плата загальновиробничого персоналу відноситься до загальновиробничих витрат і відображається за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а заробітна плата адміністративного персоналу визнається адміністративними витратами і відображається за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати». Також передбачені рахунки 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності». В кінці звітної періоду, витрати у повній сумі списуються на рахунок фінансових результатів, а саме у дебет рахунку 791 «результати основної діяльності».

Аналітичний облік розрахунків з оплати праці на підприємстві ведеться

окремо по кожному працівнику і щомісяця відображається в розрахунково-платіжній відомості. Загальна сума нарахованої заробітної плати по працівникам, дорівнює обороту за кредитом рахунку 66 «Розрахунки по оплаті праці» за звітний період. Сума всіх утримань із заробітної плати і сума виплаченої заробітної плати, дорівнює обороту за дебетом рахунку 66. Сума до видачі – це кредитове сальдо рахунку.

Виплата заробітної плати, оформлюється відомістю на перерахування коштів, платіжним дорученням так, як заробітна плата на ТОВ «Лівайн-торг» виплачується безготівково на картки працівників.

Облік нарахованої суми заробітної плати за дебетом відповідного рахунку залежить від виду виконаних робіт або причини нарахування виплат працівникам. Тому, розглянемо типову кореспонденцію рахунків із нарахування виплат працівникам (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків із нарахування виплат працівникам

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нарахована заробітна плата робітникам за виготовлення конкретних видів продукції	23	661
Нарахована заробітна плата працівникам апарату управління цехів та іншому загальновиробничому персоналу	91	661
Нарахована заробітна плата за виправлення браку	24	661
Нарахована заробітна плата за капітальний ремонт, модернізацію, реконструкцію основних засобів	152	661
Нарахована заробітна плата апарату управління підприємства та загальногосподарському персоналу	92	661
Нарахована заробітна плата працівникам торгівлі - продавцям, реалізаторам	93	661
Нарахована заробітна плата за період відпустки за рахунок сформованого забезпечення на оплату відпусток	471	661
Нарахована допомога з тимчасової непрацездатності за рахунок коштів фонду соціального страхування	378	661

Оплата праці працівників на ТОВ «Лівайн-торг» здійснюється на основі затверджених штатним розписом окладів і погодинних тарифних ставок залежно від кваліфікації працівників. До фонду оплати праці на

підприємстві відносять: фонд основної заробітної плати; фонд додаткової заробітної плати; інші заохочувальні та компенсаційні виплати. На ТОВ «Лівайн-торг» до фонду основної заробітної плати відносять:

- винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами);
- оплата при переведенні працівників на нижче оплачувану роботу;
- оплата праці за час перебування у відрядженні, яка не включає відшкодування витрат у зв'язку з відрядженням: добових, вартості проїзду, витрат на наймання житлового приміщення;
- оплата праці працівників, які не перебувають у штаті підприємства у відповідності з договорами цивільно-правового характеру та при розрахунках підприємства безпосередньо з працівниками.

В складі фонду додаткової заробітної плати на підприємстві передбачено: надбавки та доплати до тарифних ставок (за суміщення професій, розширення зони обслуговування, виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника, за виконання особливо важливої роботи); оплата за невідпрацьований час (оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, оплата працівникам-донорам днів обстеження і здавання крові та відпочинку); оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні; суми виплат, пов'язані з індексацією заробітної плати працівників.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають винагороди та премії які мають одноразовий характер та інші виплати, не передбачені чинним законодавством або понад встановлені зазначеними актами норми.

Слід ураховувати, що не всі виплати, здійснювані на користь працівника підприємства, належать до фонду оплати праці. Так, не включаються до фонду оплати праці, зокрема:

- допомоги та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування;
- оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства;

- внески підприємств згідно з договорами добровільного медичного і пенсійного страхування працівників і членів їх сімей;
- одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію, згідно з чинним законодавством та колективними договорами;
- суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору;
- суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні;
- витрати на платне навчання працівників і членів їх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю, згідно з договором між підприємством та навчальним закладом;
- витрати на відрядження: добові, вартість проїзду, витрати на найм житлового приміщення;
- надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених чинним законодавством;
- вартість виданого згідно з чинними нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту в разі невидачі їх адміністрацією;
- вартість придбаних підприємством проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у міру потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи);
- витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом;
- компенсація працівникам за використання для потреб виробництва власного інструменту та особистого транспорту;

- вартість подарунків до свят і квіток на видовищні заходи для дітей працівників;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- позики, видані працівникам підприємств для поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво, заведення домашнього господарства;
- вартість житла, переданого у власність працівникам;
- витрати підприємств на оплату послуг з лікування працівників, які були надані установами охорони здоров'я;
- матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання.

Розрахунки по заробітній платі ведуться на підприємстві із застосуванням спеціального комп'ютерного програмного продукту, що автоматизує облік розрахунків із заробітної плати.

Заробітна плата спеціалістам за відпрацьований повний робочий місяць нараховують відповідно до окладу за штатним розписом, а за неповний відпрацьований місяць визначають годинну тарифну ставку і множать її на фактичну кількість відпрацьованих годин за табелем обліку робочого часу.

Відповідно до Кодексу законів про працю та Закону України про відпустки, на підприємстві передбачено надання відпусток працівникам: щорічної основної оплачуваної відпустки тривалістю не менше ніж 24 календарних днів; додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та соціальних відпусток для працівників у зв'язку з вагітністю та пологами і по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку.

Оплата часу щорічної основної та додаткової відпустки нараховується виходячи з середньої заробітної плати за останні дванадцять місяців, що передували відпустці. Тобто, розраховується шляхом ділення сумарного заробітку за останні дванадцять місяців перед наданням відпустки на кількість календарних днів цього періоду за мінусом святкових і неробочих днів та множенням отриманого результату (середнього заробітку) на

кількість календарних днів наданої оплачуваної відпустки. При цьому, при розрахунку середньої заробітної плати не враховуються:

- матеріальна допомога;
- премії до ювілейних дат;
- компенсації за відпустку;
- допомога у зв'язку з виходом на пенсію;
- соціальні виплати.

Розглянемо приклад нарахування щорічної відпустки. На ТОВ «Лівайн-торг», бухгалтеру який працює з 2017 року надана щорічна відпустка з 3 01.04. 2018 р. тривалістю 24 календарних днів. Для виконання розрахунку суми оплати відпустки необхідно використати дані про нараховану заробітну плату бухгалтеру за останні дванадцять повних місяців, яка складає 94800 грн. Визначимо середньоденну заробітну плату:

$$94800 : (365 - 12 \text{ святкові дні}) = 268,56 \text{ грн.}$$

Сума оплати щорічної відпустки бухгалтеру складе:

$$268,56 \times 24 \text{ дні} = 6445,44 \text{ грн.}$$

Якщо працівник не відпрацював повний календарний рік, то для розрахунку відпускних беруться дані за фактично відпрацьовані повні місяці.

Розглянемо на прикладі. Співробітник підприємства працює з 07.11.2017 року з посадовим окладом 6000 грн. з 10.05.2018 року співробітнику надано відпустку на 14 календарних днів. За розрахунковий період сума заробітної плати 28140 грн. У період травень-листопад 148 календарних днів за мінусом святкових днів (7). Розрахуємо середню заробітну плату:

$$28140 : (148 - 7) = 199,57 \text{ грн.}$$

Сума оплати відпустки складе:

$$199,57 \times 14 \text{ днів} = 2793,98 \text{ грн.}$$

Розрахунок суми компенсації за невикористану відпустку за необхідності виплати працівнику, що звільняється, здійснюється аналогічно оплаті часу відпустки.

У разі тимчасової непрацездатності працівника, йому надається допомога з тимчасової непрацездатності:

- допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання чи травми не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві;
- допомога у зв'язку з вагітністю і пологами;
- допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання чи травми пов'язаної з нещасним випадком на виробництві.

На ТОВ «Лівайн-торг» здійснюються такі виплати на підставі листка тимчасової непрацездатності, що видається лікувальним закладом. Табельннк записує на зворотній стороні період відсутності працівника, неробочі дні за період непрацездатності. Відділ кадрів визначає загальний страховий стаж і записує його в листок непрацездатності. Уповноважений по соціальному страхуванню на ТОВ «Лівайн-торг» відмічає в протоколі та на листку непрацездатності робить помітку в якому розмірі робиться допомога з тимчасової непрацездатності та за який період.

Оплата здійснюється за всі календарні дні у період тимчасової непрацездатності. Оплата перших п'яти календарних днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми працівника, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві – здійснюється за рахунок роботодавця. За весь наступний період тимчасової непрацездатності допомога виплачується за рахунок коштів фонду соціального страхування. А також за рахунок коштів фонду соціального страхування допомога за всі дні тимчасової непрацездатності виплачується в разі необхідності догляду за хворою дитиною чи хворим членом родини та у випадку нарахування допомоги з вагітності та пологів.

Сума допомоги з тимчасової непрацездатності визначається Постановою №1266 про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням.

Розрахунок оплати періоду тимчасової непрацездатності здійснюється

на основі середньої заробітної плати за останні дванадцять календарних місяців (з першого до першого числа) за останнім основним місцем роботи перед настанням страхового випадку. При цьому, розмір допомоги з тимчасової непрацездатності залежить від страхового стажу працівника:

– працівники із страховим стажем до 3-х років, мають право на розмір допомоги у розмірі 50% від середньої заробітної плати;

– працівники із страховим стажем від 3 до 5 років, мають право на розмір допомоги у розмірі 60% від середньої заробітної плати;

– працівники із страховим стажем від 5 до 8 років, мають право на розмір допомоги у розмірі 70% від середньої заробітної плати;

– працівники із страховим стажем понад 8 років, мають право на розмір допомоги у розмірі 100% від середньої заробітної плати;

А також передбачено допомогу по вагітності та пологах у розмірі 100% незалежно від страхового стажу.

Середня заробітна плата обчислюється виходячи з нарахованої заробітної плати, що включає основні і додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати та підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб. У разі, якщо застрахована особа працювала та сплачувала страхові внески менше ніж календарний місяць, середня заробітна плата обчислюється за фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку. При цьому, не враховується сума відпускних, сума лікарняних, так як протягом цього періоду працівник не працював.

Нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності відбувається за рахунок коштів соціального страхування та за рахунок коштів підприємства.

Нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності за рахунок коштів соціального страхування відображається в обліку проводкою:

Дт 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»

Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Допомога з тимчасової непрацездатності, нарахована за рахунок підприємства:

– відображається в обліку як витрати підприємства за дебетом того ж рахунку, за яким обліковується заробітна плата працівника

– якщо ж це прямі витрати на заробітну плату, то допомога з тимчасової непрацездатності відображається за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Розглянемо на прикладі. Співробітник підприємства надав листок з тимчасової непрацездатності з 12. 03. 2018 р. по 19.03.2018 р. Загальний страховий стаж 11 років. Допомога буде нарахована за вісім календарних днів, у тому числі за п'ять днів за рахунок фонду соціального страхування а за три дні за рахунок підприємства. Заробітна плата за дванадцять місяців що передують лікарняному з першого по перше число 74880 грн.

Сума допомоги з тимчасової непрацездатності бухгалтеру складе:

$$(74880 : 365) \times 8 = 1641,20 \text{ грн.}$$

Страховий стаж працівника 11 років, відповідно допомога виплачується у розмірі 100%. При цьому, за рахунок коштів соціального страхування має бути нарахована 1025,75 грн., а за рахунок коштів підприємства 615,45 грн.

В бухгалтерському обліку сума нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності буде відображатися наступними проводками:

– на суму допомоги за рахунок коштів соціального страхування

Дт 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»

Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою»

– на суму допомоги за рахунок коштів підприємства

Дт 92 «Адміністративні витрати»

Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою»

На основі розглянутих прикладів, наведемо бухгалтерські проведення в обліку з нарахування заробітної плати та лікарнях (табл. 2.6).

Для одержання коштів на виплату допомоги за рахунок коштів соціального страхування ТОВ «Лівайн-торг» надає до фонду соціального страхування заяву-розрахунок відповідної форми.

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків з обліку оплати праці на ТОВ «Лівїн-торг»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
Нарахована заробітна плата бухгалтеру	92	661	7900,00
Нараховані відпускні	92	661	6445,44
Нараховані лікарняні за рахунок коштів підприємства	92	661	615,45
Нараховані лікарняні за рахунок коштів ФСС	378	661	1025,75

Кошти надходять на спеціальний рахунок підприємства і можуть бути використанні тільки на виплату допомоги і сплату утриманих з них обов'язкових платежів. Надходження коштів на спеціальний рахунок відображається в бухгалтерському обліку підприємства проводкою:

Дт 313 «Інші рахунки в національній валюті»

Кт «Розрахунки з державними цільовими фондами».

Нарахована заробітна плата є об'єктом оподаткування. Із сум нарахованої заробітної плати штатних працівників підприємства та осіб, що працюють за трудовими угодами, за сумісництвом – здійснюються обов'язкові та добровільні утримання. Обов'язкові утримання:

- єдиний соціальний внесок;
- податок на доходи фізичних осіб;
- військовий збір;
- утримання за виконавчими листами і приписами нотаріальних контор на користь юридичних і фізичних осіб.

Нарахування на заробітну плату – це податок, який сплачує роботодавець. Цим податком обкладаються практично всі виплати найманим працівникам. Заробітна плата не є винятком. У нашій країні цей податок називається єдиний соціальний внесок (далі ЄСВ). Він включає в себе повний соціальний пакет, законодавчо передбачений нашою державою. Цей пакет складається з пенсійного страхування (виплата пенсії), страхування на випадок тимчасової втрати працездатності (оплата лікарняних, догляд за дитиною тощо), страхування, пов'язане з виникненням нещасних випадків на

виробництві (компенсація повної або часткової втрати працездатності).

Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2464-17 від 8 липня 2010 року (із змінами і доповненнями) встановлюються правові та організаційні основи забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, порядок та умови його нарахування і сплати [42].

Згідно із цим Законом, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [42].

З 1 січня 2016 року платниками єдиного соціального внеску є лише роботодавці як юридичні особи так і фізичні особи підприємці а також особи, що забезпечують себе роботою самостійно. Цим законом скасовано утримання ЄСВ із заробітної плати найманих працівників.

З 1 січня 2016 року єдиний соціальний внесок нараховується на заробітну плату працівників за єдиною ставкою 22% в незалежності від виду діяльності роботодавця. Виключенням є пільгова ставка для 8,41% для нарахування єдиного соціального внеску на заробітну плату працівників з інвалідністю. Підтвердженням встановлення працівникові інвалідності є завірена копія довідки з акта огляду медико-соціальної експертної комісії про встановлення групи інвалідності за ф. 157-1. Засвідчення копії довідки здійснюється безпосередньо підприємством на якому працює інвалід.

На ТОВ «Лівайн-торг» немає працівників-інвалідів, тому застосовується ставка ЄСВ 22% до суми виплат на оплату праці, в тому числі премії, доплати, оплата відпусток, допомоги з тимчасової непрацездатності. Але необхідно зазначити, що такий вид виплат працівникам, як вихідна

допомога при звільненні – не оподатковується єдиним соціальним внеском.

Необхідно враховувати, що відповідно до норм Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» ЄСВ стягується в межах максимального розміру заробітної плати (доходу). З 1 січня 2018 р. максимальний розмір заробітної плати дорівнює 15 мінімальних зарплат, тобто 55 845 грн. на місяць (3723 грн.×15). На місячну суму доходу, що перевищує 55 845 грн., ЄСВ не нараховується.

На ТОВ «Лівайн-торг» немає випадків нарахування заробітної плати в сумі, яка б перевищувала встановлену максимальну суму.

При нарахуванні ЄСВ на суму лікарняних, відпускних, період яких перевищує один місяць, застосовують максимальну величину окремо за кожний місяць. У разі якщо у звітному місяці працівникові нарахована заробітна плата, лікарняні та винагорода за цивільно-правовим договором, то відповідно до Інструкції №21-5 при визначенні максимальної величини бази нарахування єдиного соціального внеску, ці виплати враховуються в певній послідовності: сума нарахованої заробітної плати; сума винагород за договорами цивільно-правового характеру; сума допомоги з тимчасової непрацездатності. При цьому ставка єдиного соціального внеску застосовується окремо до кожного виду виплат.

На ТОВ «Лівайн-торг» нарахування єдиного соціального внеску відображається за кредитом рахунку 651 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного страхування». А витрати в синтетичному обліку відносяться по дебету тих же рахунків, що й витрати на оплату праці, що зумовили необхідність нарахування ЄСВ. Тобто, нарахований єдиний соціальний внесок включається до витрат: виробничих Дт 23 «Виробництво»; загальновиробничих Дт 91 «Загальновиробничі»; на збут Дт 93 «Витрати на збут»; до адміністративних витрат Дт 92 «Адміністративні витрати».

Сплата єдиного соціального внеску здійснюється роботодавцем щомісячно не пізніше за день отримання авансу та заробітної плати але не пізніше 20 числа наступного місяця після нарахування заробітної плати.

У разі несвоєчасної або не в повному обсязі сплати ЄСВ до платника застосовуються фінансові санкції, передбачені Законом України «Про ЄСВ», а посадові особи, винні в порушенні законодавства про збір та ведення обліку соціального внеску, несуть дисциплінарну, адміністративну, цивільно-правову або кримінальну відповідальність [42].

За невчасну сплату внеску, крім суми боргу, доведеться сплатити:

- штраф у розмірі 20% від несплачених або невчасно сплачених сум єдиного соціального внеску;
- пеню у розмірі 0,1% від суми недоплати ЄСВ за кожен день прострочення платежу.

Звітність з єдиного соціального внеску формує на підприємстві головний бухгалтер та подає до органів Державної фіскальної служби щомісяця, не пізніше 20 числа наступного місяця після звітного.

Оподаткуванню підлягає заробітна плата і інші доходи найманих працівників податком на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військового збору. Це обов'язкові платежі, що мають форму утримань та сплачуються за рахунок працівників. Але на роботодавця покладено обов'язок і відповідальність за розрахунок, утримання і своєчасну сплату до бюджету. Порядок розрахунку, утримання і сплату ПДФО і військового збору передбачено Податковим кодексом України. Відповідно до якого, при нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати база оподаткування податком на доходи фізичних осіб визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податкової соціальної пільги при її наявності.

Оподаткування заробітної плати та інших виплат у зв'язку з трудовими відносинами і за цивільно-правовими договорами, з 1 січня 2016 року здійснюється податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18%. Розрахунок податку на доходи фізичних осіб з доходів передбачає, що наймані працівники за дотримання певних умов, мають право на соціальну пільгу, сума якої віднімається про розрахунок податку на доходи фізичних осіб.

Розміри податкової соціальної пільги встановлені Податковим кодексом України і залежить від розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного року (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Розміри податкової соціальної пільги

Вид податкової соціальної пільги (ПКУ)	Граничний розмір заробітної плати	Розмір податкової соціальної пільги
Звичайна	2470,0 грн.	881,0 грн.
Звичайна «на дітей»	Для одного з батьків (2470 грн. x кількість дітей віком до 18 років)	881 грн. x кількість дітей віком до 18 років
Підвищена «на дітей» ²	Для іншого 2470,0 грн.	1321,5 грн. x кількість дітей віком до 18 років
Підвищена	2470,0 грн.	1321,5 грн.
Максимальна	2470,0 грн.	1762,0 грн.

Податкова соціальна пільга надається тільки за одним місцем отримання доходу у вигляді заробітної плати за вибором платника податку. Для цього необхідно подати заяву щодо застосування податкової пільги.

Правом на звичайну податкову соціальну пільгу може скористатися будь-який платник податку, заробітна плата якого не перевищує граничний розмір доходу, який дає право на застосування податкової соціальної пільги

Правом на податкову соціальну пільгу в розмірі 150% має право платник податку, який:

- є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
- утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
- є особою, віднесеною законом до першої або другої категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи;
- є інвалідом 1 або 2 групи, в тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким призначена пунктом б підпункту 169.1.3 ПКУ;
- є учасником бойових дій на території інших країн у період після

Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», крім осіб, визначених у пункті б підпункту 169.1.4 ПКУ

На ТОВ «Лівайн-торг» податкова соціальна пільга застосовується до співробітниці яка є одинокою матір'ю яка утримує двох дітей віком до 18 років. А до інших працівників податкова соціальна пільга не застосовується.

Суми утриманого податку на доходи фізичних осіб відображається в розрахункові відомості та на рахунках бухгалтерського обліку:

Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою»

Кт 641 «Розрахунки за податками»

Також із доходів найманих працівників у вигляді заробітної плати утримується військовий збір за ставкою 1,5%. Об'єктом оподаткування військовим збором такі види доходів у вигляді заробітної плати:

– оплата праці включаючи всі премії і надбавки, в тому числі оплата відпусток, допомога з тимчасової непрацездатності як за рахунок роботодавця так і за рахунок коштів соціального страхування за винятком допомоги з вагітності та пологів;

– виплати фізичним особам за цивільно-правовими договорами за виконані роботи, на дані послуги.

Розглянемо бухгалтерські операції з обліку утримань (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Кореспонденція рахунків з обліку утримань із заробітної плати на ТОВ

«Лівайн-торг»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
Нарахована заробітна плата продавцю	93	661	6800
Нараховано ЄСВ на зарплату (22%)	93	651	1496
Утримано ПДФО із зарплати (18%)	661	641	1224
Утримано військовий збір із зарплати (1,5%)	661	642	102
Перераховано ЄСВ до бюджету	651	311	1496
Перераховано ПДФО до бюджету	641	311	1224
Перераховано військовий збір до бюджету	642	311	102
Видано зарплату продавцю	661	301	5474

Що стосується інших утримань, таких як стягнення аліментів, відшкодування збитків, то на ТОВ «Лівайн-торг» вони відсутні.

На ТОВ «Лівайн-торг» виплата заробітної плати працівникам здійснюється безготівковою формою на зарплатні картки. Згідно з укладеним договором кожному працівникові установи в банку-емітенті відкривається картковий рахунок і видається банківська картка, за допомогою якої можна отримувати заробітну плату та інші виплати в будь-який час за місцезнаходженням банкомату, а також розплачуватися за товари й послуги в торговельно-сервісній мережі. Сума заробітної плати, що належить до виплати працівникам, перераховується платіжним дорученням на транзитний рахунок банку з одночасним поданням реєстру зарахування на спеціальні карткові рахунки співробітників підприємства.

Також необхідно додати, що розрахунок заробітної плати є дуже відповідальною роботою, яку треба виконати за короткий термін між наданням інформації та виплатою працівнику. А також на підприємстві дані про розрахунки за виплатами працівникам відображаються у фінансовій, статистичній та податковій звітності.

2.3 Напрями удосконалення обліку розрахунків з оплати праці

На основі проведеного дослідження діючої на ТОВ «Лівайн-торг» системи обліку розрахунків з оплати праці, виокремлено окремі проблемні аспекти які потребують вирішення.

Відносно документального забезпечення розрахунків по оплаті праці . На підприємстві є найманий працівник, який є членом громадської організації «Запорізька обласна організація інвалідів війни, Збройних Сил та учасників бойових дій». Тому, за дні відсутності на робочому місця у зв'язку з участю у громадській організації пропонуємо в таблиць обліку робочого часу

додати відмітку «ГД». Це надасть інформацію бухгалтеру щодо нарахування заробітної плати за дні відсутності не за посадовим окладом а за середньою заробітної платою.

На підприємстві відсутній графік документообігу. Тому, для своєчасної обробки бухгалтерських документів з обліку праці запропоновано впровадити графік документообігу з обліку заробітної плати (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Індивідуальний графік роботи бухгалтера з обліку заробітної плати

Вид робіт	День, дата	Час	Кому передається
Приймання табелів обліку відпрацьованого часу	1 та 15 числа щомісячно	13-14	Бухгалтеру
Приймання первинної документації по нарахуванню відрядної заробітної плати	Понеділок, Середа щомісячно	9-12	Бухгалтеру
Приймання листків тимчасової непрацездатності	Вівторок, Четвер щомісячно	9-12	Бухгалтеру
Приймання оформлених документів по наданню відпусток	Вівторок, Четвер щомісячно	9-12	Бухгалтеру

Також з'ясовано, що на ТОВ ««Лівайн-торг» не розроблено Положення про оплату праці. При цьому, виявлені випадки виплати додаткової заробітної плати працівникам підприємства, а саме – премій за результатами діяльності при наявності заборгованості виплат основної заробітної плати.

Тому, пропонуємо розробити Положення про оплату праці яке повинно відповідати умовам Колективного договору та бути погоджене з профспілкою. При цьому, обов'язково в розділ «Додатковий фонд оплати праці» та в розділ «Інші заохочувальні та компенсаційні виплати» додати текст: «Виплати здійснювати при наявності коштів на підприємстві та за умови відсутності заборгованості по виплатам основної заробітної плати». Вважаємо, що це підвищить контроль за витратами на оплату праці та відповідатиме вимогам Закону «Про оплату праці».

Відповідно до попередньо зазначеної проблеми, та з метою підвищення аналітичності облікової інформації щодо витрат на оплату праці.

Тому, вважаємо за доцільне розширити аналітичні рахунки до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Пропоновані аналітичні рахунки для обліку розрахунків за виплатами працівникам

Рахунок	Субрахунок аналітичного рахунку
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	661/1 Розрахунки за окладами і тарифами
	661/2 Інші нарахування
	661/3 Виплати за невідпрацьований час працівників
	661/4 Премії
	661/5 Інші заохочувальні виплати працівникам
	661/6 Комісійні винагороди
	661/7 Оплата при звільненні
	661/8 Розрахунки за відпустками
	661/9 Оплата по закінченню трудової діяльності працівника

Наведена класифікація аналітичних рахунків сприятиме можливості отримання управлінським персоналом оперативної інформації конкретних ситуацій. Тобто, це дозволить оперативно отримувати облікову інформацію щодо суми та складу витрат на оплату праці. А з урахуванням того, що облік на підприємстві комп'ютеризовано, це не вплине на трудомісткість роботи бухгалтера та дозволить оперативно отримувати необхідну інформації з потрібним рівнем деталізації.

Наступним важливим питанням є те, що керівництво спрямоване на формування професійного складу персоналу. Вважаємо, що актуальним є підвищення кваліфікації спеціалістів як мотиваційної складової. Формами підготовки кваліфікованих спеціалістів є : вищі навчальні заклади; навчальні заклади з підготовки молодших спеціалістів; індивідуальне та бригадне навчання безпосередньо в колективі; курси оволодіння другою та сумісними спеціальностями. Підготовка кадрів здійснюється на основі укладеного договору між підприємством та навчальним закладом.

Платник податків має право віднести на витрати в податковому обліку затрати, пов'язані із професійною підготовкою, за виконання низки

УМОВ:

– для включення витрат на освіту в склад валових витрат фізична особа, навчання якої сплачує підприємство, не повинна бути зв'язаною особою щодо підприємства;

– фізична особа повинна бути в трудових правовідносинах із підприємством;

– навчання повинно здійснюватися у вітчизняних навчальних закладах як державної, так недержавної (комерційної) форми власності;

– між навчальним закладом та підприємством повинен бути договір;

– здійснювана професійна підготовка або перепідготовка повинна збігатися із профілем господарської діяльності фірми.

Обов'язки з доказу витрат на підготовку кадрів покладені на керівника та бухгалтера, що передбачає грамотне складання документів та освітлення цього питання в обліковій політиці.

Тому окремо потрібно розглянути витрати на інформаційне забезпечення та дослідити основні джерела отримання інформації для підвищення кадрового потенціалу. Підприємство має бути зацікавлена в професійному рості своїх кадрів, у кваліфікованих спеціалістах, працівниках, здатних забезпечити реалізацію завдань її розвитку, адже якщо головний бухгалтер кваліфікований в своїй сфері спеціаліст, то й облік буде в належному стані, і з податками все буде добре.

Враховуючи наявні проблеми та пропозиції удосконалення обліку, доцільно у наказі про облікову політику вказати на методи ведення обліку розрахунків із працівниками, зокрема: обґрунтувати вибір форм оплати праці, виокремити чинники підвищення продуктивності праці; відкоригувати графік документообігу щодо первинного відображення відпрацьованого часу та виконаних робіт працівниками підприємства, де вказати виконавців та строки складання документів, які пов'язані з обліком оплати праці, що сприятиме розподілу функцій між адміністративним персоналом вищої та середньої ланок.

3 АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ НА ТОВ «ЛІВАЙН-ТОРГ»

3.1 Аналіз інтенсивності використання персоналу підприємства

Від забезпечення підприємства кваліфікованими кадрами та ефективного їх використання залежать організаційно-технічний рівень виробництва, імідж підприємства, його фінансова стабільність, усі економічні показники діяльності підприємства. Тому аналіз трудових ресурсів набуває особливої актуальності, оскільки робоча сила має вартісну оцінку, а отже, є конкурентною на ринку праці.

Аналіз забезпеченості підприємства трудовими ресурсами та ефективного їх використання знаходиться у взаємозв'язку з аналізом виробленої продукції та її реалізації, трудомісткістю, використанням робочого часу. Крім того, аналіз праці та заробітної плати дає можливість детально вивчити використання робочої сили під час виробництва продукції, повніше висвітлити втрати робочого часу та визначити резерви підвищення продуктивності праці.

Виходячи з цього, під час проведення аналізу повинні бути вирішені такі основні завдання:

- оцінка забезпеченості підприємства та його підрозділів робочою силою, її склад, стан, рух, професійний рівень;
- аналіз використання робочого часу;
- оцінка рівня продуктивності праці, чинники її зростання;
- аналіз складу і структури фонду оплати праці;
- аналіз впливу чинників на відхилення витрат по оплаті праці;
- оцінка співвідношення між темпом зростання продуктивності праці і темпом зростання середньої заробітної плати;
- оцінка впливу трудових чинників на обсяг реалізації продукції;

– аналіз рентабельності персоналу [54].

У процесі аналізу визначаються причини негативного впливу на рівень організації праці, зокрема забезпеченості кадрами, використання робочого часу, що негативно вплинули на зростання продуктивності праці і виявляється резерв збільшення продуктивності праці, а також резерв зростання випуску продукції.

На першому етапі проаналізуємо динаміку та надамо оцінку забезпечення персоналом. Під час проведення аналізу виявляється надлишок або нестача кадрів та причини цих відхилень. Однак при такому простому співставленні не враховується вплив зміни чисельності на виконання завдання з продуктивності праці. Зменшення чисельності по категорії «робітники» може бути або економією, або недобором робітників. Якщо економія є позитивним моментом, то недобір викликає негативний вплив на виконання завдання з виробництва продукції. Тому при аналізі забезпеченості підприємства персоналом по категорії «робітники» розраховують відносне відхилення, яке обчислюється як різниця між фактичними даними та скорегованими даними (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Динаміка показників забезпечення персоналом ТОВ «Лівайн-торг»

Категорії персоналу	Середньооблікова чисельність			Відхилення
	за 2017 р.	за 2018 р., в оцінці минулого року	за 2018 р., фактично	
Керівники і фахівці	8	-	9	1
Службовці	4	-	4	-
Робітники	24	24	25	1
Всього	36	-	38	2

За результатами аналізу забезпечення персоналом можна зробити висновок, що абсолютне відхилення середньооблікової чисельності в цілому по підприємству 2 особи за рахунок зростання чисельності керівників і фахівців на 1 особу а також робітників на 1 особу. Однак, при перерахунку показника чисельності робітників на індекс обсягу виявили відносний

надлишок робітників на 1 особу. Для більш детального аналізу доцільно проаналізувати структуру персоналу (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Динаміка структури персоналу ТОВ «Лівайн-торг»

Категорії персоналу	2017 рік		2018 рік		Відхилення за пунктами структури, %
	кількість	п. в., %	кількість	п. в., %	
Керівники і фахівці	8	22,2	9	23,7	1,5
Службовці	4	11,1	4	10,5	-0,6
Робітники	24	66,7	25	65,8	-0,9
Всього	36	100	38	100	-

Динаміка структури свідчить, що за 2018 рік зросла частка керівників і фахівців на 1,5%. Що стосується інших категорій персоналу, то їх частка зменшилася. При цьому питома вага робітників в загальній середньообліковій чисельності зменшилася на 0,9% а. Але, як за минулий рік так і за звітний рік частка робітників залишається домінуючою, відповідно 66,7% та 65,8% у загальній чисельності персоналу (рис. 3.1).

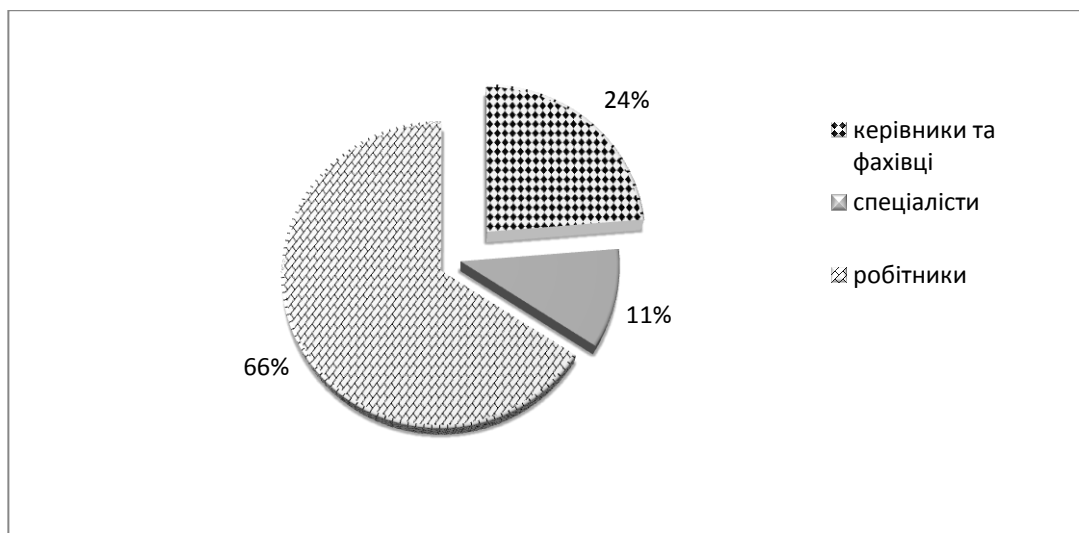


Рис. 3.1 Структура персоналу ТОВ «Лівайн-торг» за 2018 рік

Отже, за аналізований період структура працівників майже не зазнала

змін, проте спостерігається не суттєве зменшення частки робітників та зростання частки керівників. Це може мати негативний вплив на зниження продуктивності праці і відповідно зростання витрат на оплату праці.

Далі доцільно проаналізувати використання робочого часу.

Ефективне використання робочої сили насамперед залежить від економного і раціонального використання робочого часу. Зменшення втрат робочого часу сприяє кращому використанню трудових ресурсів і як наслідок сприяє зростанню продуктивності праці, тому метою аналізу використання робочої сили є не тільки виявлення втрат робочого часу, а й розробка заходів щодо скорочення таких втрат, організація більш ритмічної роботи підприємства, забезпечення техніки безпеки й охорони праці та покращення трудової дисципліни.

Тому, проаналізуємо рівень використання робочого часу за узагальнюючими показниками (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Динаміка узагальнювальних показників використання робочого часу

ТОВ «Лівайн-торг»

Показник	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			абс. +/-	відносне, %
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	36	38	+2	5,6
Відпрацьовано всіма працівниками людино-годин	51840	56908,8	5068,8	9,8
Середня кількість днів, відпрацьованих одним працівником	180	192	12	6,7
Середня кількість годин, відпрацьованих одним працівником	1440	1497,6	57,6	4,0
Середня тривалість робочого дня, годин	8	7,8	-0,2	-2,5

Аналіз узагальнювальних показників використання робочого часу ТОВ «Лівайн-торг» свідчить, що середня тривалість робочого дня зменшилася на 0,2 годин, або на 2,5%. Ця зміна зумовлена випередженням темпів зростання

середньої кількості відпрацьованих одним працівником днів над темпами зростання відпрацьованих одним працівником годин. Так, за аналізований період, час відпрацьований одним працівником у середньому за рік зріс на 57,6 годин, або на 4%. Водночас середня кількість відпрацьованих одним працівником днів збільшилася на 12 днів, або на 6,7%. Отже, Зменшення спостерігається тільки по тривалості робочого дня, що є негативним критерієм використання фонду робочого часу.

Тому, проведемо факторний аналіз фонду робочого часу за трьох факторною мультиплікативною моделлю за формулою 3.1:

$$\text{ФРЧ} = Ч_{\text{п}} \cdot Д_{\text{п}} \cdot Т_{\text{рд}} \quad (3.1)$$

де ФРЧ – фонд робочого часу;

Ч_п – середньооблікова чисельність працівників;

Д_п – середня кількість днів, відпрацьованих одним працівником;

Т_{рд} – середня тривалість робочого дня.

Зміну фонду робочого часу під впливом перелічених факторів розрахуємо методом ланцюгових підстановок.

Загальне відхилення фонду робочого часу становить:

$$\Delta \text{ФРЧ} = 56908,8 - 51840 = 5068,8$$

Розрахуємо умовні величини під впливом факторів:

$$\text{ФРЧ}_0 = 36 \cdot 180 \cdot 8 = 51840$$

$$\text{ФРЧ}_ч = 38 \cdot 180 \cdot 8 = 54720$$

$$\text{ФРЧ}_д = 38 \cdot 192 \cdot 8 = 58368$$

$$\text{ФРЧ}_т = 38 \cdot 192 \cdot 7,8 = 56908,8$$

Визначимо відхилення під впливом зміни середньооблікової чисельності персонал:

$$\Delta\text{ФРЧ}_ч = 54720 - 51840 = 2880$$

Визначимо відхилення під впливом зміни кількості відпрацьованих днів одним працівником:

$$\Delta\text{ФРЧ}_д = 58368 - 54720 = 3648$$

Визначимо відхилення під впливом зміни середньої тривалості робочого дня:

$$\Delta\text{ФРЧ}_т = 56908,8 - 58368 = -1459,2$$

Балансова перевірка результатів факторного аналізу матиме наступний вигляд:

$$\Delta\text{ФРЧ} = 2880 + 3648 - 1459,2 = 5068,8$$

Отже, можна зробити висновок, що фонд робочого часу у звітному році збільшився на 5068,8 людино-годин, або на 9,8% порівняно з попереднім періодом. Це зростання зумовила зміна факторів, які впливають на фонд робочого часу, Зокрема за рахунок збільшення середньооблікової кількості працівників на 2 особи, фонд робочого часу збільшився на 2880 годин. Збільшення середньої кількості днів, відпрацьованих одним працівником за рік на 12 днів спричинило зростання фонду робочого часу на 3648 годин. В свою чергу, зменшення середньої тривалості робочого дня на 0,2 години, призвело до скорочення фонду робочого часу на 1459,2 годин. Загалом фонд робочого часу зростав внаслідок зменшення неявок і витрат робочого часу

протягом аналізованого періоду, хоча негативним фактором є втрати тривалості робочого дня працівника.

Так як одним із найважливіших якісних показників, що відображають ефективність використання персоналу, є показник продуктивності праці, тому, завершимо аналіз інтенсивності використання персоналу аналізом та оцінкою продуктивності праці (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Динаміка показників продуктивності праці ТОВ «Лівайн-торг»

Показник	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			абс. +/-	відносне, %
Обсяг продукції, тис. грн.	8243	8362	119,0	1,4
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	36	38	2	5,6
Середньооблікова чисельність робітників, осіб	24	25	1	4,2
Частка робітників у кількості працівників, %	66,7	65,8	-0,9	-1,3
Середня кількість днів, відпрацьованих одним робітником	180	192	12	6,7
Середня тривалість робочого дня, годин	8	7,8	-0,2	-2,5
Продуктивність праці загальна, тис. грн.	229,0	220,1	-8,9	-3,9
Продуктивність праці робітників, тис. грн.	343,5	334,5	-9,0	-2,6
Середнього динна продуктивність праці робітників, тис. грн.	42,9	42,9	-	-

За результатами аналізу можна зробити висновок, що збільшення обсягу реалізації продукції на 119 тис. грн., або 1,4% відбулося за рахунок зростання чисельності персоналу до 38 осіб за звітний рік проти 36 осіб за минулий рік та кількості відпрацьованих днів одним робітником на 12 днів. При цьому негативним є зменшення як загальної продуктивності праці з 229 тис. грн., до 220,1 тис. грн., або на 3,9% так і продуктивності праці робітників з 343,5 тис. грн., до 334,5 тис. грн., або на 2,6% (рис. 3.2).

Це свідчить про зниження інтенсивності використання персоналу як в

цілому по підприємству так і інтенсивності використання робітників.

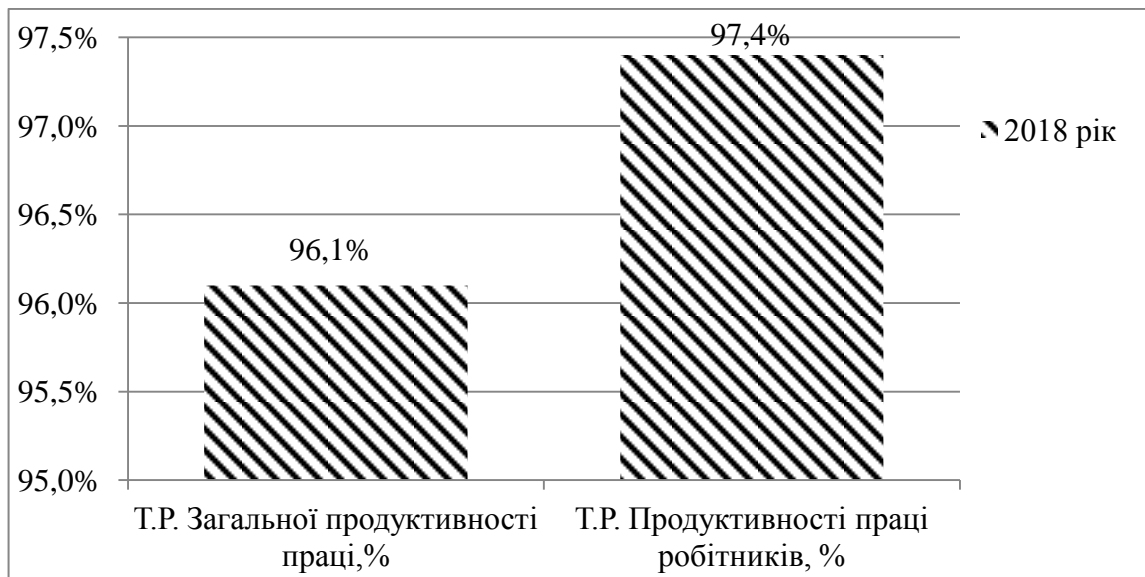


Рис. 3.2 Темпи росту продуктивності праці ТОВ «Лівайн-торг»

Тому, проведемо факторний аналіз загальної продуктивності праці по підприємству та визначимо вплив таких факторів як частка робітників у загальній кількості працівників та продуктивність праці робітників, з використанням факторної моделі за формулою 3.2:

$$ПП = Ч_p \cdot ПП_p \quad (3.2)$$

де ПП – продуктивність праці загальна;

Ч_р – частка робітників у загальній кількості працівників;

ПП_р – продуктивність праці робітників.

Для розрахунку впливу факторів на загальну продуктивність праці застосуємо метод абсолютних різниць.

Визначимо відхилення загальної продуктивності праці під впливом зміни частки робітників у загальній кількості працівників:

$$\Delta \text{ПП}_{\text{ч}_p} = (-0,009) \cdot 343,5 = -3,0$$

Визначимо відхилення загальної продуктивності праці під впливом зміни продуктивності праці робітників:

$$\Delta \text{ПП}_{\text{пп}_p} = 0,658 \cdot (-9) = -5,9$$

Балансова перевірка результатів факторного аналізу загальної продуктивності праці матиме наступний вигляд:

$$\Delta \text{ПП} = (-3) + (-5,9) = -8,9$$

Таким чином, можна зробити висновок, що загальна продуктивність праці по підприємству зменшилася на 8,9 тис. грн. Це відбулося за рахунок зменшення частки робітників з 66,7% до 65,8%, що в свою чергу призвело до зниження загальної продуктивності праці на 3 тис. грн. А за рахунок зменшення продуктивності праці робітників на 9 тис. грн. – загальна продуктивність праці знизилася на 5,9 тис. грн. Отже, ефективність використання персоналу має тенденцію до погіршення в динаміці.

Продуктивність праці безпосередньо впливає на зміну обсягів діяльності. Тому, проведемо факторний аналіз впливу трудових факторів на зміну обсягу реалізації за чотирьох-факторною мультиплікативною моделлю за формулою 3.3:

$$Q = \text{Ч}_п \cdot \text{Д}_п \cdot \text{T}_{рд} \cdot \text{ГПП} \quad (3.3)$$

де ГПП – годинна продуктивність праці працівників.

Зміну обсягу під впливом перелічених факторів розрахуємо методом

ланцюгових підстановок.

Загальне відхилення обсягу продукції становить:

$$\Delta Q = 8362 - 8243 = 119 \text{ тис. грн.}$$

Розрахуємо умовні величини під впливом факторів:

$$Q_0 = 36 \cdot 180 \cdot 8 \cdot 0,159 = 8243$$

$$Q_{\text{ч}} = 38 \cdot 180 \cdot 8 \cdot 0,159 = 8700,5$$

$$Q_{\text{д}} = 38 \cdot 192 \cdot 8 \cdot 0,159 = 9280,5$$

$$Q_{\text{т}} = 38 \cdot 192 \cdot 7,8 \cdot 0,159 = 9048,5$$

$$Q_{\text{гпп}} = 38 \cdot 192 \cdot 7,8 \cdot 0,147 = 8362$$

Визначимо відхилення під впливом зміни середньооблікової чисельності працівників:

$$\Delta Q_{\text{ч}} = 8700,5 - 8243 = 457,5 \text{ тис. грн.}$$

Визначимо відхилення під впливом зміни кількості відпрацьованих днів одним працівником:

$$\Delta Q_{\text{д}} = 9280,5 - 8700,5 = 580,0 \text{ тис. грн.}$$

Визначимо відхилення під впливом зміни середньої тривалості робочого дня:

$$\Delta Q_{\text{т}} = 9048,5 - 9280,5 = -232,0 \text{ тис. грн.}$$

Визначимо відхилення під впливом зміни середнього динної

продуктивності праці працівників:

$$\Delta Q_{\text{гпп}} = 8362 - 9048,5 = -686,5 \text{ тис. грн.}$$

Балансова перевірка результатів факторного аналізу матиме наступний вигляд:

$$\Delta Q = 457,5 + 580,0 - 232,0 - 686,5 = 119 \text{ тис. грн.}$$

Отже, можна зробити висновок, що обсяг реалізації збільшився на 119 тис. грн. Відбулося це за рахунок зростання чисельності працівників на 2 особи що забезпечило зростання обсягу продукції 457,5 тис. грн. Зросла і середня кількість відпрацьованих за рік днів одним працівником порівняно з попереднім роком на 12 днів, що зумовило збільшення обсягу реалізації продукції на 580 тис. грн. Незначне зниження середньої тривалості робочого дня на 0,2 призвело до зменшення обсягу реалізації на 232 тис. грн. Суттєве зниження середнього динної продуктивності праці на 1,2 тис. грн. призвело до зменшення обсягу реалізації на 686,5 тис. грн. Вважаємо, що резервами підвищення обсягу реалізації за рахунок трудових факторів є 918,5 тис. грн.

3.2 Аналіз фонду оплати праці

Аналіз ефективного використання персоналу на підприємстві та рівня продуктивності праці необхідно розглядати в тісному зв'язку з оплатою праці. Адже зі зростанням продуктивності праці утворюються реальні передумови для підвищення рівня її оплати. При цьому кошти на оплату праці потрібно використовувати так, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи зростання її оплати. Тільки за таких умов

утворюються можливості для нарощування темпів розширеного відтворення.

Тому наступним етапом аналізу є аналіз використання фонду оплати праці. Загальна оцінка фонду оплати праці та її використання починається з оцінки зміни його обсягу. Для цього передовсім необхідно розрахувати абсолютне відхилення фактично використаної заробітної плати з її розміром за базовий період загалом і за групами персоналу на підприємстві (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Динаміка оплати праці ТОВ «Лівайн-торг»

Показник	2017 рік	2018 рік	Динаміка	
			абс. +;-	Т.Р., %
Обсяг продукції, тис. грн.	8243	8362	119,0	101,4
Фонд оплати праці загальний по підприємству, тис. грн.	2332,8	3602,4	1269,6	154,4
Фонд оплати праці робітників, тис. грн.	1468,8	1890,0	421,2	128,7
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	36	38	2	105,6
Середньооблікова чисельність робітників, осіб	24	25	1	104,2
Частка робітників у кількості працівників, %	66,7	65,8	-0,9	98,6
Продуктивність праці загальна, тис. грн.	229,0	220,1	-8,9	96,1
Продуктивність праці робітників, тис. грн.	343,5	334,5	-9,0	97,4
Середня заробітна плата загальна по підприємству, тис. грн.	64,8	94,8	30,0	146,3
Середня заробітна плата робітників, тис. грн.	61,2	75,6	14,4	123,5

Аналіз оплати праці показав, що у звітному році фонд оплати праці збільшився з 2332,8 тис. грн., до 3602,4 тис. грн., тобто на 421,2 тис. грн., або на 28,7% порівняно з попереднім роком. Це відбулося за рахунок незначного збільшення чисельності працівників та середньої заробітної плати. При цьому, необхідно зазначити, що середня заробітна плата по підприємству зросла на 30 тис. грн., або на 46,3%, а середня заробітна плата робітників лише на 14,4 тис. грн., або на 23,5%. Тобто, темп зростання середньої заробітної плати по підприємству перевищує темп зростання середньої

заробітної плати робітників майже в половину, а саме на 22,8%.

Тому, необхідно провести факторний аналіз та визначити вплив чисельності працівників та їх середньої заробітної плати на зміну фонду оплати праці з використанням факторної моделі за формулою 1.1.

Для розрахунку впливу факторів на зміну фонду оплати праці застосуємо метод абсолютних різниць.

Визначимо відхилення фонду оплати праці під впливом зміни середньооблікової чисельності працівників:

$$\Delta \text{ФОП}_ч = 2 \cdot 64,8 = 129,6 \text{ тис. грн.}$$

Визначимо відхилення фонду оплати праці під впливом зміни середньої заробітної плати працівників:

$$\Delta \text{ФОП}_{зп} = 38 \cdot 30 = 1140 \text{ тис. грн.}$$

Балансова перевірка результатів факторного аналізу фонду оплати праці матиме наступний вигляд:

$$\Delta \text{ФОП} = 129,6 + 1140 = 1269,6 \text{ тис. грн.}$$

Таким чином, можна зробити висновок, що фонд оплати праці збільшився на 1269,6 тис. грн., або на 54,4%. За рахунок зростання середньооблікової чисельності персоналу на 2 особи, фонд оплати праці збільшився на 129,6 тис. грн. А зростання середньої заробітної плати на 30 тис. грн., або на 46,3% призвело до збільшення фонду оплати праці на 1140 тис. грн. Тобто в цілому по підприємству збільшення фонду оплати праці відбулося переважно за рахунок зростання середньої заробітної плати.

Після надання загальної оцінки використання фонду оплати праці та виявлення впливу чинників на зміну фонду оплати праці, необхідно також

визначити вплив чинника зміни продуктивності праці який відносять у резерв зниження витрат по оплаті праці у тому випадку, якщо цей вплив позитивний. Оскільки це свідчить про те, що продуктивність праці знизилась або необгрунтовано збільшилася чисельність працівників.

Вплив продуктивності праці та обсягу реалізації і середньої заробітної плати працівників на зміну фонду оплати праці визначимо з використанням факторної моделі за формулою 3.4:

$$\text{ФОП} = \frac{Q \cdot \text{ЗП}}{\text{ПП}} \quad (3.4)$$

де ПП – продуктивність праці працівників;

ЗП – середня заробітна плата працівників;

Для розрахунку впливу факторів на фонд оплати праці застосуємо метод ланцюгових підстановок

Загальне відхилення фонду оплати праці становить:

$$\Delta \text{ФОП} = 3602,4 - 2332,8 = 1269,6 \text{ тис. грн.}$$

Розрахуємо умовні величини під впливом факторів:

$$\text{ФОП}_Q = \frac{8362 \cdot 64,8}{229} = 2366,2 \text{ тис. грн.}$$

$$\text{ФОП}_{\text{ЗП}} = \frac{8362 \cdot 94,8}{229} = 3461,6 \text{ тис. грн.}$$

$$\text{ФОП}_{\text{ПП}} = \frac{8362 \cdot 94,8}{220,1} = 3602,4 \text{ тис. грн.}$$

Визначимо відхилення фонду оплати праці під впливом зміни обсягу реалізації продукції:

$$\Delta\text{ФОП}_Q = 2366,2 - 2332,8 = 33,4 \text{ тис. грн.}$$

Визначимо відхилення фонду оплати праці під впливом зміни середньої заробітної плати працівників:

$$\Delta\text{ФОП}_{ЗП} = 3461,6 - 2366,2 = 1095,4 \text{ тис. грн.}$$

Визначимо відхилення фонду оплати праці під впливом продуктивності праці працівників:

$$\Delta\text{ФОП}_{ПП} = 3602,4 - 3461,6 = 140,8 \text{ тис. грн.}$$

Балансова перевірка результатів факторного аналізу фонду оплати праці матиме наступний вигляд:

$$\Delta\text{ФОП} = 33,4 + 1095,4 + 140,8 = 1269,6 \text{ тис. грн.}$$

Таким чином, можна зробити висновок, що фонд оплати праці збільшився на 421,2 тис. грн., або на 28,7% порівняно з попереднім роком. Зростання обсягу реалізації на 119 тис. грн., або на 1,4% призвело до збільшення фонду оплати праці на 33,4 тис. грн. Зростання середньої заробітної плати на 30 тис. грн., або на 46,3% призвело до збільшення фонду оплати праці на 1095,4 тис. грн. Зменшення продуктивності праці працівників на 8,9 тис. грн., або на 3,9% призвело до збільшення фонду оплати праці на 140,8 тис. грн. При цьому, необхідно зазначити, що саме зменшення продуктивності праці має особливо негативний вплив на фонд оплати праці підприємства, так як це свідчить про перевирати фонду оплати праці або не раціональне використання коштів на оплату праці.

Для підтвердження такого висновку щодо не раціонального використання коштів на оплату праці за критерієм продуктивності праці,

доцільно проаналізувати співвідношення темпів зростання рівня оплати праці та продуктивності праці (табл.3.6).

Таблиця 3.6

Співвідношення зростання продуктивності праці та середньорічної заробітної плати ТОВ «Лівайн-торг»

Показник	2017 рік	2018 рік	Т.Р., %
Середньорічна продуктивність праці працівників, тис. грн.	229,0	220,1	96,1
Середньорічна продуктивність праці робітників, тис. грн.	343,5	334,5	97,4
Середня заробітна плата працівників, тис. грн.	64,8	94,8	146,3
Коефіцієнт випередження	-	-	0,657
Середня заробітна плата робітників, тис. грн.	61,2	75,6	123,5
Коефіцієнт випередження	-	-	0,789

Аналіз співвідношення між темпами зростання середньорічної заробітної плати одного працівника і продуктивності праці ТОВ «Лівайн-торг» за аналізований період свідчить, що коефіцієнт випередження 0,657. Тобто, зростання середньої заробітної плати випереджає зростання продуктивності праці. Така ж тенденція і щодо співвідношення по робітника, а саме – коефіцієнт випередження 0,789. Тобто, темпи зростання середньої заробітної плати робітників випереджають темпи зростання їх продуктивності праці. Хоча по категорії робітників це випередження менше ніж в цілому по працівникам підприємства. Таким чином, ми можемо зробити висновок, що у звітному році порівняно з попереднім роком відбулися перевитрати по фонду оплати праці за рахунок випередження темпів зростання оплати праці над темпами зростання продуктивності праці, що підтверджує висновок щодо не раціонального використання коштів на оплату праці на досліджуваному підприємстві.

З огляду на вищенаведене, слід звернути увагу на те, що постійне випередження темпів зростання продуктивності праці над темпами зростання

середньої заробітної плати є проблемою в управлінні витратами на оплату праці і може бути тільки за певних виробничих умов.

3.3 Напрями підвищення ефективності витрат на оплату праці

За останні роки серйозну проблему становить підвищення заробітної плати в ряді сфер економіки на фоні зниження динаміки інших показників. Заробітна плата має залежати в першу чергу від результатів праці і в той же час впливати на його показники, стимулювати розвиток виробництва, ефективність праці, підвищення кількісних та якісних результатів праці.

З огляду на результатами проведеного аналізу інтенсивності використання персоналу та фонду оплати праці на ТОВ «Лівайн-торг» виявлено проблемні аспекти щодо раціонального використання коштів на оплату праці на досліджуваному підприємстві.

На сьогоднішній день на підприємстві виявлено наявність внутрішніх резервів підвищення ефективності використання витрат на оплату праці. Основними з яких є підвищення контролю:

- за наявними втратами робочого часу для забезпечення їх ліквідації на підприємстві;
- за продуктивністю праці, яка має фактичну тенденцію до суттєвого зниження як в цілому по підприємству так і по категорії робітників;
- за співвідношенням зростання продуктивності праці і середньої заробітної плати, яка фактично має диспропорцію і є ознакою не раціонального використання коштів на оплату праці та класифікується на сьогоднішній день як політика «проїдання коштів» на підприємстві (рис. 3.3).

Але при цьому, необхідно зазначити, що увага керівництва ТОВ «Лівайн-торг» повинна бути зосереджена на проблемі підвищення продуктивності праці працівників а не на зниженні їхньої заробітної плати.

Це пов'язано з тим, що рівень заробітної плати є мотиваційним чинником підвищення продуктивності праці.

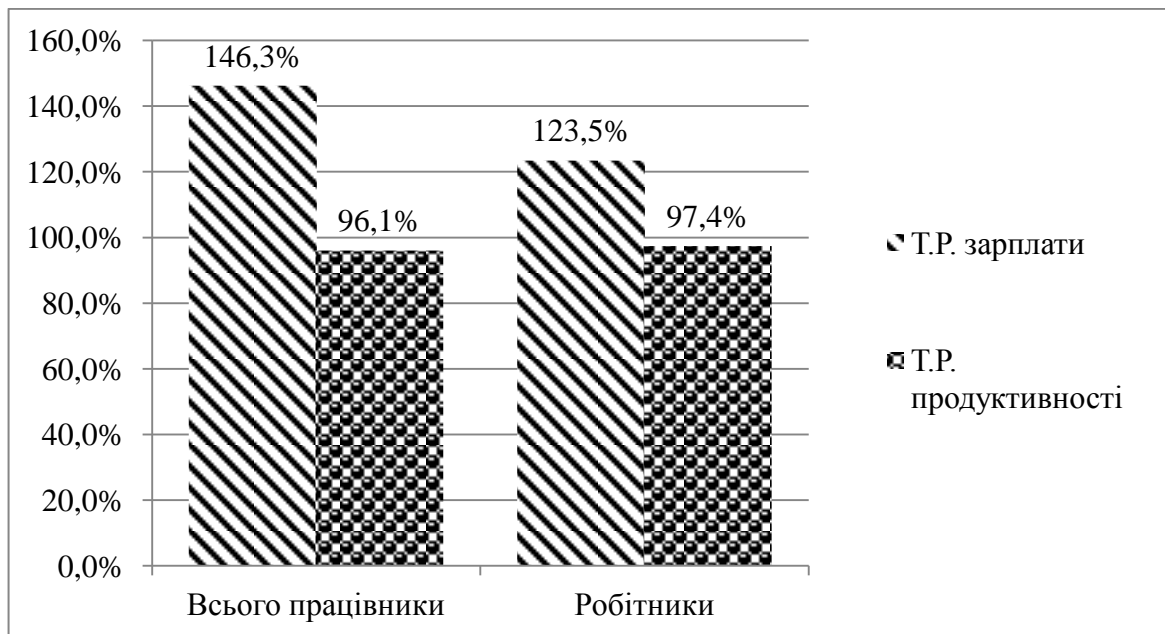


Рис. 3.3 Співвідношення темпів росту продуктивності праці і темпів росту середньої заробітної плати ТОВ «Лівайн-торг»

Для вирішення зазначених проблем на основі проведеного факторного аналізу, розраховано наявні внутрішні резерви (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Внутрішні резерви ТОВ «Лівайн-торг»

№ з/п	Напрямок	Резерви (тис. грн.)
1	ФОП	
	скорочення чисельності персоналу на 2 особи	129,6 тис. грн.
	підвищення продуктивності праці до рівня минулого року	140,8 тис. грн.
	Всього резерви ФОП	270,4 тис. грн.
2	Обсяг реалізації	
	ліквідація втрат робочого часу в сер.0,2 год. за день)	232,0 тис. грн.
	підвищення продуктивності праці до рівня минулого року	686,5 тис. грн.
	Всього резерви обсягу реалізації	918,5 тис. грн.

Також проведено опитування працівників підприємства за допомогою

анкетування та з'ясовано, що із запропонованих десяти критеріїв, вибрано працівниками тільки три, які можуть сприяти підвищенню мотивації до зростання продуктивності праці (рис. 3.4).

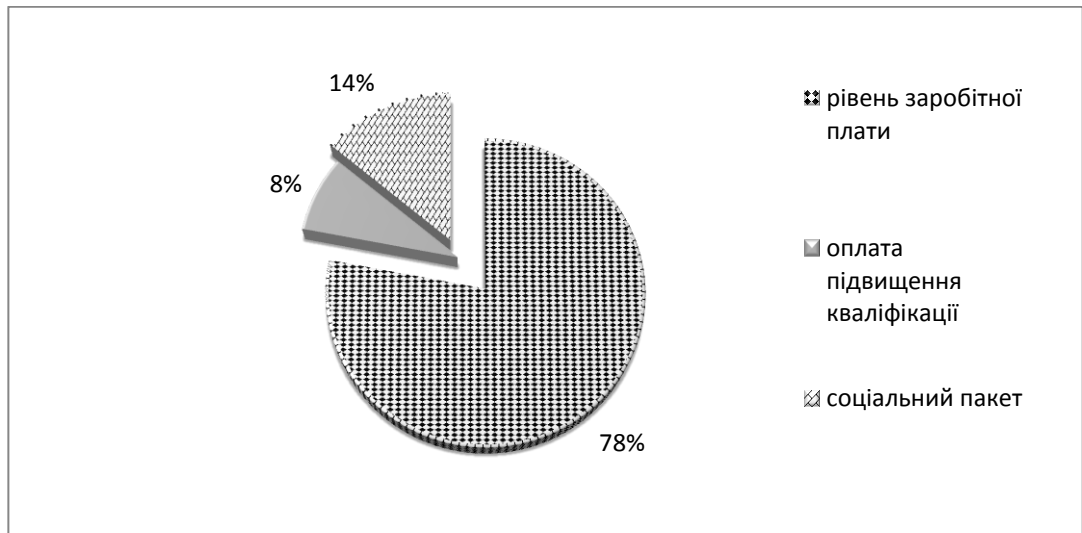


Рис. 3.4 Структура мотиваційних чинників працівників ТОВ «Лівайн-торг»

Виходячи з цього, важливим для підприємства є така організація роботи бухгалтерської служби, щоб бухгалтерський облік з оплати праці на підприємстві охоплював точний розрахунок заробітної плати кожного робітника відповідно до кількості та якості витраченої ним праці, використання робочого часу та виконання норм виробітку, своєчасне виявлення резервів подальшого росту продуктивності праці та витрачання фонду оплати праці.

Для забезпечення наведених напрямків поліпшення організаційно-методичного процесу обліку необхідно забезпечити на підприємстві:

- вибір оптимальних систем та форм оплати праці;
- визначення витрат на оплату праці в структурі майбутніх контрактів;
- облік витрат на оплату праці у розрізі матеріально відповідальних осіб із складанням внутрішньої звітності.

Система оплати праці відіграє важливу роль в управлінні персоналом. Але важко знайти такий універсальний метод оплати праці, який враховував би інтереси і роботодавця і працівника. Тому, для поліпшення використання фонду оплати праці вважаємо можливим впровадження системи грейдів.

Грейдинг – це система процедур з проведення оцінки і ранжирування посад, в результаті яких посади розділяються на групи, або, грейди, відповідно до їх цінності для підприємства. Побудова системи грейдів дозволяє встановити справедливі оклади співробітникам відповідно до їх посадових обов'язків, а також довести рівень заробітної плати підприємства до середнього на ринку подібних послуг. Таким чином, грейд – це група посад що володіють приблизно однаковою цінністю для підприємства. Кількість грейдів може варіювати від п'яти до двадцяти. Кожному грейду відповідає певний розмір окладу, або «вилка окладів», яка може періодично передивлятися, але сама система грейдів залишається незмінною [53].

При цьому, слід зауважити, що існує багато способів оцінки робіт, але майже всі вони є похідними від шести основних методів, які з метою впровадження даної системи на підприємстві можна розділити на дві групи: кількісні і не кількісні. Грейдирування переслідує наступні цілі:

- систематизація найменувань всіх посад підприємства;
- встановлення чітких меж («вилки») вартості всіх посад компанії;
- створення простого, зрозумілого, прозорого і справедливого інструменту для нарахування зарплати;
- розробка системи оцінки праці персоналу підприємства;
- створення основи планування розвитку працівників підприємства;
- впровадження єдиного підходу до циклу прийому, ротації і звільнення персоналу підприємства.

В основі грейдирування посад лежать такі принципи: економічна обґрунтованість; зв'язок з результатами підприємства; ясність і прозорість та об'єктивність системи, її зрозумілість для всіх категорій персоналу; справедливість – при суттєвому впливі на результат роботи підприємства

співробітник отримує більшу винагороду; однорідність – відповідність винагород співробітників, що здійснюють однаковий вплив на результат; ринкова конкурентоспроможність – створення конкурентних переваг підприємства для залучення висококваліфікованих фахівців [53].

Процедура грейдирування достатньо затратна. Для її впровадження буде потрібно залучити наступні ресурси: інформація (стратегія, цілі і плани підприємства); організаційна структура підприємства; каталог посад і посадові інструкції; аналіз заробітної плати сектора; люди (експертна комісія у складі 10-15 осіб: топ-менеджмент, керівники середньої ланки, співробітник відділу управління персоналом); можливе залучення зовнішнього консультанта; фінанси (заробітна плата членів експертної комісії та витрати на навчання і консалтингові послуги). Тому, пропонуємо таку систему оплати праці до розгляду, так як вона потребує розрахунків та обґрунтування економічної доцільності та окупності для підприємства.

Для удосконалення системи мотивації на підприємстві пропонується:

- удосконалити методи формування кадрового резерву, зокрема: створити системи пошуку кандидатів на вакантну посаду серед працівників підприємства або за його межами; перепідготовка працівників; підвищення кваліфікації; стимулювання просування по службі.

- удосконалення матеріального стимулювання, зокрема: удосконалення системи організації заробітної плати з метою підвищення її залежності від кінцевих результатів; удосконалення системи преміювання шляхом створення гнучкого преміального положення; запровадити участь в прибутках персоналу підприємства.

- удосконалення нематеріальних чинників мотивації, зокрема: поширення участі робітників в управлінні; покращення умов праці і відпочинку; удосконалити оцінку ділових якостей і трудового вкладу кожного робітника.

- впровадити на підприємстві систему мотиваційного моніторингу.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі здійснено теоретичні узагальнення та запропоновано вирішення наукових завдань, які полягають в обґрунтуванні напрямів підвищення дієвості обліку розрахунків з оплати праці та аналізу витрат на оплату праці в сучасних умовах господарювання.

Виконане кваліфікаційне дослідження дало змогу зробити висновки теоретичного, методичного та практичного спрямування.

1. Розкрито економічну сутність поняття «заробітна плата» та з'ясовано, що його трактування необхідно розглядати з позиції не тільки двох зацікавлених сторін – працівника і роботодавця, а й держави в особі уповноважених органів. Тому, запропоновано під поняттям заробітної плати розуміти економічну категорію, що: характеризує відносини між роботодавцем і найманим робітником із приводу розподілу новоствореної вартості, мотивування і виплати винагороди за виконану роботу згідно з умовами трудового контракту, а також виплати сум загальнообов'язкового державного соціального страхування відповідно до законів країни; відображає ринкову вартість використання найманої праці та основну оподатковувану частину трудового доходу працівника, що отриманий у результаті реалізації здатності до праці та що має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили, гідний рівень життя і соціального захисту як у теперішній час, так і в майбутньому. Таке трактування поняття «заробітна плата» з боку підприємців і працівників за участі держави більш детально розкриває сутність відносин та відповідає системному підходу до визначень економічних категорій.

2. Вивчення нормативно-законодавчої бази з питань обліку розрахунків з оплати праці, дозволило визначити основні нормативно-правові акти, якими необхідно керуватися в процесі практичної діяльності та згрупувати їх за трьома рівнями регулювання бухгалтерського обліку оплати праці:

макрорівень який включає закони і кодекси загальнодержавного рівня та національні і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і інструкції; мезорівень який складається з генеральної та галузевої угод; мікрорівень містить в собі колективний договір, положення про оплату праці, трудовий договір, штатний розклад та облікову політику підприємства.

3. Порівнявши вимоги П(С)БО 26 та МСБО 19, з'ясовано що ці положення мають хоч і не суттєві але певні відмінності. Відповідно до національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку необхідним є використання терміну «виплати працівникам». В П(С)БО 26 наведено класифікацію виплат працівникам на категорії але недостатньо прописано порядок визнання, оцінки та відображення їх в обліковій системі підприємства. Відповідно до ПСБО 19, виплати працівникам – це всі форми компенсації, які роботодавець дає в обмін на послуги підприємству на основі повного або не повного робочого дня, постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі.

4. Проведене дослідження діючої системи обліку розрахунків з оплати праці на ТОВ «Лівайн-торг» дозволяє стверджувати, що на підприємстві належним чином, відповідно до нормативної бази, ведеться аналітичний та синтетичний облік. Але враховуючи, що від облікової інформації щодо оплати праці залежить своєчасність й ефективність прийняття відповідних управлінських рішень, нами визначено ряд особливостей та неоднозначних аспектів, що потребують удосконалення.

Для підвищення дієвості документального забезпечення розрахунків по оплаті праці. Запропоновано удосконалити таблиць обліку робочого часу за рахунок додаткової позначки «ГД» – відсутність на робочому місці з причини участі в громадській організації, що надасть необхідну інформацію бухгалтеру щодо нарахування заробітної плати за дні відсутності.

Для підвищення дієвості організації обліку. У зв'язку з тим, що на підприємстві відсутній графік документообігу, запропоновано для своєчасної обробки бухгалтерських документів з обліку праці впровадити графік

документообігу з обліку заробітної плати. Також запропоновано удосконалити Положення про оплату праці за рахунок конкретизації умов виплати додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат з метою підвищення контролю за витратами на оплату праці працівникам підприємства.

З метою підвищення аналітичності облікової інформації щодо витрат на оплату праці запропоновано розширити аналітичні рахунки до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» з деталізацією: 661.1 «Розрахунки за окладами і тарифами»; 661.2 «Інші нарахування»; 661.3 «Виплати за невідпрацьований час працівників»; 661.4 «Премії»; 661.5 «Інші заохочувальні виплати працівникам»; 661.6 «Комісійні винагороди»; 661.7 «Оплата при звільненні»; 661.8 «Розрахунки за відпустками»; 661.9 «Оплата по закінченню трудової діяльності працівника». Така аналітика сприятиме можливості отримання управлінським персоналом оперативної інформації конкретних ситуацій. Тобто, це дозволить оперативно отримувати облікову інформацію щодо суми та складу витрат на оплату праці. А з урахуванням того, що облік на підприємстві комп'ютеризовано, це не вплине на трудомісткість роботи бухгалтера та дозволить оперативно отримувати необхідну інформацію з потрібним рівнем деталізації.

5. Проаналізувавши оплату праці на ТОВ «Лівайн-торг»

за визначеними напрямками, надано оцінку: динаміки наявності і складу та забезпечення персоналом підприємства; ефективності використання фонду робочого часу з визначенням трудових чинників впливу на його зміну; інтенсивності використання персоналу за показником продуктивності праці як в цілому по підприємству так і за категорією робітників; фонду оплати праці з визначенням чинників впливу на його зміну. Визначено вплив трудових факторів на зміну обсягу реалізації. Систематизовано внутрішні резерви та обґрунтовано напрями підвищення управління витратами на оплату праці на ТОВ «Лівайн-торг».

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Безверхий К.В. Особливості бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами : порівняльний аспект. *Облік і фінанси*. 2014. № 2. С. 8-13.
2. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герпсимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. для студентів спец. 7050106 «Облік і аудит». Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.
3. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир : Рута, 2001. 224 с.
4. Васильчик С.В., Жидяк О.Р., Поляннич Т.М. Теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві. *Науковий вісник НЛТУ України : збірник наукових праць*. Львів : РВВ НЛТУ України. 2011. Вип. 21.12. С. 152-157.
5. Виплати працівникам : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19. URL : www.minfin.gov.ua/document/92431/МСБО_19.pdf (дата звернення: 28.08.2019).
6. Виплати працівникам : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 від 28.10.2003 р. № 601. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03> (дата звернення: 28.08.2019).
7. Вороная Н.С., Белова Н.В., Чернышова Н.Г. Оплата труда: правовое регулирование, налоги и учет : посібник. Харьков : ИД «Фактор», 2016. 128 с.
8. Гадзевич О.І. Оплата праці в умовах ринку : теорія, практика : навч. посіб. Київ : Кондор, 2008. 400 с.
9. Глухова С.В. Підходи до сутності заробітної плати. URL : <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/12.1/164.pdf>.
10. Дубовська О.В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії. URL : <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/10.pdf>.
11. Економічна енциклопедія в 3-х томах / ред. С.В. Мочерний. Київ :

видавництво «Академія», 2008. Т.1. 864 с.

12. Житна У.П., Нескреба А.М. Економічний аналіз господарської діяльності підприємств : навч. посібн. Київ : Віща школа, 2005. 277с.

13. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні з використанням національних стандартів. Київ : А.С.К., 2003. 847с.

14. Зобов'язання : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 від 31.01.2000 р. № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> (дата звернення: 28.08.2019).

14. Івахненко В.В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Харків : ИД «ИНЖЕК», 2003. 176 с.

15. Інструкція про застосування плану рахунків, активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 08.09.2019).

16. Калина А. В. Економіка праці. Київ : МАУП, 2009. 272 с.

17. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10 грудня 1971 р. № 322-VIII. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/322-08> (дата звернення 07.09.2019).

18. Колот А.М., Гришньова О.А., Герасименко О.О. Економіка праці та соціально-трудова відносини : підручник / за ред. проф. А.М. Колота. Київ : КНЕУ, 2009. 711 с.

19. Колот А.М. Оплата праці на підприємстві : організація та удосконалення : монографія. Київ : Праця, 2005. 192 с.

20. Корнійчук Л.Я., Титаренко Т.В. Історія економічних учень : монографія. Київ : КНЕУ, 2003. 482с.

21. Крутова А.С, Нестеренко О.Н. Облік праці та її оплати в інформаційній системі підприємства торгівлі. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз.* 2015. Вип. 2. С. 174–187. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2015_2_16.

22. Миронова Ю.Ю., Панасенко В.А. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві. *Економіка і регіон*. 2016. № 1(56). С. 121-126.
23. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : підручник. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. 514 с.
24. Мошенський, С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз : підручник для студентів екон. спец. вищих навч. закладів / за ред. Ф.Ф. Бутинця. 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир : Рута, 2007. 704 с.
25. Нападовська Л.В., Алексєєва А.В., О.А. Бакурова О.А. Фінансовий облік : підручник / за заг. ред. Л.В. Нападовської. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. 700 с.
26. Овсюк Н.В. Бухгалтерський облік, аналіз і контроль виплат працівникам: проблеми обліково-аналітичного забезпечення: монографія. МОН України. Житомир : ЖДТУ, 2015. 595 с.
27. Овсюк Н.В., Радченко О.Ю. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19 : порівняльний аспект. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 3(24). С. 360-368.
28. Оляднічук Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2017. Вип. 84. С. 149-155.
29. Петрова І.Л. Сегментація ринку праці : теорія і практика регулювання. Київ : Таксон, 1997. 246 с.
30. Плахтій Т.Ф. Удосконалення моделі аналітичного обліку розрахунків за виплатами працівникам. *Науковий вісник ТДАУ*. 2015. № 4. С. 28-33.
31. Покатаєва О., Кошулинська Г. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві. *Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво*. 2010. № 3. С. 139–141.
32. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi->

bin/laws/main.cgi?nreg =2755-17 (дата звернення 08.09.2019)

33. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення: 08.09.2019).

34. Про відпустки : Закон України від 15.11.1996 № 504-96 із змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-вр> (дата звернення: 08.09.2019).

35. Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати : Закон України від 12.10.2009 р. № 1646-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1646-17>(дата звернення 12.09.2019).

36. Про держаний бюджет на 2019 рік : Закон України від 23 листопада 2018 р. № 2629-VIII. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-viii> (дата звернення 12.19.2019).

37. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 23.09.1999 № 1105-XIV із змінами і доповненнями. URL : <https://ips.ligazakon.net/document/view/T991105> (дата звернення: 28.08.2019).

38. Про затвердження інструкції зі статистики заробітної плати : наказ Держкомстату від 13.01.2004 №5 із змінами і доповненнями. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/TM020663.html (дата звернення: 28.08.2019).

39. Про затвердження Інструкції зі статистики кількості працівників : наказ Держкомітету статистики від 28 вересня 2005 року № 286 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1442-05> (дата звернення: 28.08.2019).

40. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати : постанова Кабінету міністрів України, від 08.02.1995 р. № 100/ Кабінету міністрів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF>. (дата звернення: 28.08.2019).

41. Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення : постанова Кабінету Міністрів України №1078 від 17 липня 2003 року (із змінами, внесеними згідно з Постановами КМУ від

24.10.2017). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-п> (дата звернення: 28.08.2019).

42. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08 липня 2010 р. № 2464-VI. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> (дата звернення: 09.10.2019).

43. Про колективні договори і угоди : Закон України від 01.07.1993 р. № 3356-XII із змінами і доповненнями. URL : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 08.09.2019).

44. Про оплату праці : Закон України від 23.01.1997р. № 20/97-ВР. URL : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 08.09.2019).

45. Прокопенко И. И. Управление производительностью : навч. посібн. Київ : Техніка, 2008. 158с.

46. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. : навч. посіб. Київ : «Знання», 2005. 662 с.

47. Старченко Н.М. Удосконалення методики обліку виплат працівникам. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. Випуск 9(33). Ч. 3. 2012. С. 71–76.

48. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія : підручник Київ : Знання, 2007. 263 с.

49. Федевич О. Вплив мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму на оплату праці в Україні : матеріали 66-та студентської науково-технічної конференції. Секція *«Економіка і менеджмент»*: збірка тез доповідей. Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2009. 564 с. С. 222–224.

50. Філіпенко А.С., Рогач О.І. Світова економіка : посібник. Київ : Либідь, 2008. 582 с.

51. Філіпченко А.С. Економічний розвиток сучасної цивілізації : посібник. Київ : Знання, 2002. 316с.

52. Череп А.В. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : Кондор, 2006. 160 с.

53. Швець Л.П., Доберчак Н.І. Дослідження шляхів удосконалення

використання фонду оплати праці та системи преміювання на підприємствах зв'язку. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2009. Т.1. №4. С 40-45.

54. Шевчук В.О., Коновалова О.В., Пантелєєв В.П. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2011. 399 с.