

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

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Теоретико-методичні підходи до обліку оплати праці та аналіз
використання трудових ресурсів на ТОВ «Полтавка-1»

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

А.Ф. Земелько

Керівник к.е.н., доцент Сьомченко В.В.

Рецензент к.е.н., доцент Уманська Ю.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 СТУДЕНТОВІ

Земелько Аліні Федорівні

1. Тема роботи: Теоретико-методичні підходи до обліку оплати праці та аналіз використання трудових ресурсів на ТОВ «Полтавка-1» керівник роботи Сьомченко Вікторія Вікторівна, к.е.н., доцент, затверджені наказом ЗНУ від 04 липня 2019 року № 1110-с.
2. Строк подання студентом роботи 16 грудня 2019 року
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані обліку та аналізу ефективності використання основних засобів.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні основи обліку і аналізу оплати праці та ефективності використання трудових ресурсів; вивчити організацію синтетичного та аналітичного обліку оплати праці на підприємстві; розробити напрями удосконалення обліку оплати праці на підприємстві; оцінити ефективність використання трудових ресурсів підприємства; визначити напрями ефективності використання трудових ресурсів на ТОВ «Полтавка-1».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить: 21 табл., 12 рис., 23 формули.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	02.09.2019	02.09.2019
2	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	30.09.2019	30.09.2019
3	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	21.10.2019	21.10.2019

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	серпень 2019	виконано
2.	Написання вступу	серпень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	вересень 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	грудень 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студент _____
(підпис)

А.Ф. Земелько
(ініціали та прізвище)

Керівник роботи _____
(підпис)

В.В. Сьомченко
(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____
(підпис)

В.В. Сьомченко
(ініціали та прізвище)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 117 с., 21 табл., 12 рис., 68 літературних джерел.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження особливостей відображення в обліку та проведення комплексного аналізу господарських операцій пов'язаних з обліком оплати праці та ефективності використання трудових ресурсів на ТОВ «Полтавка-1».

Об'єктом дослідження – є процес обліку оплати праці та аналізу ефективності використання трудових ресурсів ТОВ «Полтавка-1».

У процесі написання кваліфікаційної роботи застосовувалися наступні методи дослідження: порівняльно-правовий; соціологічний; системно-структурний; статистичний; елементи, методу бухгалтерського обліку (рахунки, подвійний запис, документація, балансове узагальнення і звітність).

Наукова новизна та практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні й розробленні організаційно-методичних і практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу розрахунків з оплати праці, використання яких призведе до поліпшення обліково-аналітичного забезпечення діяльності агропромислового сектору, а саме:

– уточнено дефініцію «заробітна плата», під якою слід розуміти як встановлену за трудовим договором ставку заробітної плати найманому робітнику, рівень якої визначається умовами ринку праці: вартістю робочої сили, умовами найму, попитом, пропозицією і конкуренцією; рівнем кваліфікації і спеціалізації працівника; системами стимулювання й успішністю самої праці, що на відміну від існуючих трактувань ґрунтується на принципі системності та поєднанні різних підходів до її визначення;

– запропоновано впровадити на підприємстві Графік документообігу з

обліку оплати праці який сприятиме покращенню всієї роботи на підприємстві та посилить контрольні функції обліку;

– запропоновано внесення уточнень, додавань та вилучень окремих рядків та граф у ф. 67 Б «Обліковий лист тракториста-машиніста», що дасть можливість: отримати інформацію щодо структурного підрозділу, що видав документ; здійснювати ведення аналітичного обліку витрат не тільки за структурними підрозділами, а й за центрами відповідальності, а також в розрізі аналітичних субрахунків; вести облік витрат праці та її оплати не тільки за видами культур, а й за окремими сортами; здійснювати оперативний контроль за відхиленнями від норм виробітку, та з'ясувати конкретні причини відхилень.

ВІЙСЬКОВИЙ ЗБІР, ВІДПУСТКА, ДОПЛАТА, ЄСВ, ЛІКАРНЯНИ,
МІНІМАЛЬНА ЗАРОБІТНА ПЛАТА, НАДБАВКА, ОПЛАТА ПРАЦІ, КЗпП,
ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ, ПОДАТКОВА СОЦІАЛЬНА
ПІЛЬГА, ПРОЖИТКОВИЙ МІНІМУМ, РОЗРАХУНКИ

SUMMARY

Qualifying work: 117 p., 12 fig., 21 tabl., 68 references.

The purpose of the qualification work is to study the features of accounting and comprehensive analysis of economic transactions related to payroll accounting and the efficiency of use of labor resources at LLC «Poltavka-1».

The object of the study is the process of accounting for pay and analysis of the efficiency of labor use of LLC «Poltavka-1».

The following research methods were used in the course of writing the qualification: comparative legal; sociological; system-structural; statistical; elements, methods of accounting (accounts, double entry, documentation, balance sheet and reporting).

The scientific novelty and practical significance of the results of the research is the theoretical substantiation and development of organizational, methodological and practical recommendations for improving accounting and analysis of payroll, which use will lead to improvement of accounting and analytical support of the agro-industrial sector, namely:

- the definition of «wages» is defined, which should be understood as the wage rate fixed by the labor contract, the level of which is determined by labor market conditions: labor cost, terms of hiring, demand, supply and competition; the level of qualification and specialization of the employee; incentive systems and the success of the work itself, which, unlike existing interpretations, is based on the principle of systematicity and the combination of different approaches to its definition;

- it is proposed to introduce at the company the Schedule of workflow accounting which will help to improve all work at the enterprise and strengthen the control functions of accounting;

- it is suggested to make the clarifications, additions and deletions of separate lines and graphs in f. 67 B «Tractor-driver's account», enabling: to obtain

information about the structural unit that issued the document; to conduct analytical accounting of expenses not only by structural divisions, but also by responsibility centers, and also in the context of analytical subaccounts; to keep records of labor costs and their payment not only by types of crops, but also by individual varieties; to carry out operational control over deviations from working norms, and to find out specific reasons of deviations.

MILITARY VIEW, LEVEL, EXTRA PAYMENT, ESV, HOSPITAL,
MINIMUM EARNING PAYMENT, SUPPLEMENT, PAYMENT OF WORK,
KZPP, TAX FOR INCOME OF THE PHYSICALLY

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Вступ.....	9
1 Теоретико-організаційні основи обліку оплати праці та аналізу ефективності використання трудових ресурсів	
1.1 Еволюція наукових поглядів на тлумачення поняття «заробітна плата».....	13
1.2 Форми та системи оплати праці	23
1.3 Нормативно – правове забезпечення обліку та аналізу оплати праці та трудових ресурсів.....	38
2 Організація і методика оплати праці на ТОВ «Полтавка-1»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	50
2.2 Документування господарських операцій з обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві.....	55
2.3 Синтетичний та аналітичний облік оплати праці на підприємстві....	61
2.4 Шляхи удосконалення обліку та організації розрахунків з виплат працівникам на підприємстві.....	78
3 Аналіз оплати праці та ефективності використання трудових ресурсів на ТОВ «Полтавка-1»	
3.1 Оцінка співвідношення між темпом зростання продуктивності праці і середньою заробітною платою.....	86
3.2 Аналіз формування та використання фонду оплати праці на підприємстві.....	89
3.3 Аналіз та напрями ефективного використання трудових ресурсів на підприємстві.....	103
Висновки.....	108
Перелік посилань.....	112

ВСТУП

Одним із важливих елементів ринкової системи господарювання є наймана праця. Робоча сила найманих працівників на ринку праці виступає як товар, який має вартість. Найбільш актуальним в наш час є питання оплати праці та її вдосконалення, що обумовлюється потребою реорганізації управління витратами на підприємстві.

Праця є основою існування людини, визначає її місце в суспільстві, служить однією з найважливіших форм самовираження й самоактуалізації, тому вона повинна бути організована таким чином, щоб адекватно відображати ці особливості людини, забезпечувати відповідну винагороду.

Вартість робочої сили являє собою сукупність витрат підприємця, пов'язаних з використанням робочої сили, забезпеченням необхідного її відтворення. Вона визначається обсягом життєвих благ, необхідних для забезпечення нормальної життєдіяльності людини, тобто для підтримування її працездатності, професійно-кваліфікаційної підготовки, утримання сім'ї і виховання дітей, духовного розвитку тощо.

На сьогоднішній день багато науковців досліджують питання оплати праці, проблему її організації та нормативно-правового забезпечення, документування розрахунків з оплати праці, вдосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці.

Дана проблема розглядалась в працях таких провідних вчених і практиків України, як Бутинця Ф. Ф., Кравченко М. А., Івахненко С. В., Науменко В. І., Кулішова В. В. та ін. Проте деякі питання обліку та аналізу розрахунків з працівниками з оплати праці в умовах його гармонізації з міжнародною практикою досі не вирішені і потребують подальшого дослідження.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження особливостей відображення в обліку та проведення комплексного аналізу господарських операцій пов'язаних з обліком оплати праці та ефективності використання

трудоу ресурсів на ТОВ «Полтавка-1».

Для досягнення мети в процесі дослідження були поставлені наступні завдання:

- розглянути нормативно-правові акти щодо обліку та аналізу оплати праці;
- співставити теоретичні знання щодо обліку оплати праці з практичними завданнями;
- надати характеристику організації обліку на підприємстві;
- дослідити та висловити думку щодо синтетичного та аналітичного стану організації заробітної плати на підприємстві;
- проаналізувати динаміку та структуру фонду оплати праці підприємства та ефективності використання трудових ресурсів;
- запропонувати напрями вдосконалення організації обліку, звітності та аналізу розрахунків з оплати праці на підприємстві.

Об'єктом дослідження – є процес обліку оплати праці та аналізу ефективності використання трудових ресурсів ТОВ «Полтавка-1».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку та аналізу розрахунків з оплати праці та ефективності використання трудових ресурсів.

У процесі написання кваліфікаційної роботи застосовувалися наступні методи дослідження: порівняльно-правовий – при дослідженні та аналізі нормативно-правового регламентування бухгалтерського обліку оплати праці; соціологічний (вивчення офіційних наукових та бібліографічних джерел) – у процесі збору та накопичення наукової інформації про об'єкт і предмет дослідження; системно-структурний – при аналізі організаційних та методологічних підходів до відображення витрат на оплату праці; статистичний – при зборі та аналізі даних; елементи, методу бухгалтерського обліку (рахунки, подвійний запис, документація, балансове узагальнення і звітність).

Інформаційні джерела досліджень: використовувалась інформація з

економічного паспорту, бізнес-плану, фінансових звітів, основних економічних показників та планів підприємства, а також наукові статті, монографії та підручники з тематики кваліфікаційної роботи.

Теоретичною та методологічною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних учених з питань бухгалтерського обліку та аналізу оплати праці, інша спеціальна література, статистичні дані, нормативно-правові акти України, а також матеріали, отримані внаслідок безпосереднього вивчення стану обліково-аналітичного забезпечення підприємства.

Наукова новизна та практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні й розробленні організаційно-методичних і практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу розрахунків з оплати праці, використання яких призведе до поліпшення обліково-аналітичного забезпечення діяльності агропромислового сектору, а саме:

- уточнено дефініцію «заробітна плата», під якою слід розуміти як встановлену за трудовим договором ставку заробітної плати найманому робітнику, рівень якої визначається умовами ринку праці: вартістю робочої сили, умовами найму, попитом, пропозицією і конкуренцією; рівнем кваліфікації і спеціалізації працівника; системами стимулювання й успішністю самої праці, що на відміну від існуючих трактувань ґрунтується на принципі системності та поєднанні різних підходів до її визначення;

- запропоновано впровадити на підприємстві Графік документообігу з обліку оплати праці який сприятиме покращенню всієї роботи на підприємстві та посилить контрольні функції обліку;

- запропоновано внесення уточнень, додавань та вилучень окремих рядків та граф у ф. 67 Б «Обліковий лист тракториста-машиніста», що дасть можливість: отримати інформацію щодо структурного підрозділу, що видав документ; здійснювати ведення аналітичного обліку витрат не тільки за структурними підрозділами, а й за центрами відповідальності, а також в

розрізі аналітичних субрахунків; вести облік витрат праці та її оплати не тільки за видами культур, а й за окремими сортами; здійснювати оперативний контроль за відхиленнями від норм виробітку, та з'ясувати конкретні причини відхилень.

За результатами дослідження опубліковано дві статті у збірнику наукових праць студентів кафедри обліку та оподаткування на тему «Методичні аспекти аналізу трудових ресурсів» та «Сутність оплати праці та пов'язаних з нею розрахунків в сучасних умовах господарювання» та підготовлено дві тези доповіді на тему «Трудові ресурси в сільському господарстві як об'єкт аналізу» та «Облікова політика щодо трудових ресурсів і оплати праці робітникам польового цеху на ТОВ «Полтавка-1».

Кваліфікаційної робота викладена на 118 сторінці друкованого тексту, складається із вступу, трьох розділів, висновку, переліку посилань 68, містить 21 таблицю, 12 рисунків.

1 ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ

1.1 Еволюція наукових поглядів на тлумачення поняття «заробітна плата»

В науковій економічній літературі можна знайти безліч різноманітних визначень терміну «заробітна плата» та «трудові ресурси». Кожен науковець хоче внести свої корективи та зробити визначення більш чітким та зрозумілим.

Саме слово «зарплата» (англ. Salary) має латинське походження, і спочатку означало сіль. Саме сіль була продуктом, виробництво якої жорстко контролювалось державою, а отримували її ті, хто перебував на царській службі.

У XVIII-XIX ст., у період промислової революції, з'явилася величезна кількість нових професій і робочих рук, але оплата їх праці відбувалася, як правило, щодобово або відрядно, в залежності від виконаної роботи. Сплачувати зарплату як фіксовану щомісячну ставку не було прийнято.

Індустріальна революція XIX-XX ст. сприяла створенню великих корпорацій, отже стрімкого збільшення кількості співробітників. Винахід електрики, телефону і телеграфу спричинив до зростання штатів працюючих для функціонування нових заводів. Саме у цей період стали використовувати зарплату як фіксовану щомісячну ставку. В Японії тоді навіть з'явився спеціальний вираз salaryman (соляна людина - людина, що працює за зарплату), який і досі використовується стосовно приватних і державних службовців [1, С. 75-76].

Доцільно почати розглядати сутність поняття «заробітна плата» з класиків історії економічних учень. Так, заробітну плату У. Петті розуміє як

ціну праці. Якщо меркантилісти просто схвалювали закони, що фіксували максимальний рівень заробітної плати, то Петті намагається знайти її об'єктивні фактори, визначити природну ціну праці. Її величину він визначає вартістю засобів існування. Однак цю правильну думку Петті зводить нанівець, коли пише, що рівень заробітної плати має дорівнювати мінімуму засобів існування, тобто забезпечувати лише фізіологічний прожитковий мінімум, щоб примусити робітників працювати [2, С. 156-157]. Спираючись на досвід його досліджень можна зробити висновки, що рівень заробітної плати визначається економічними, а не правовими чинниками, а працівник отримує тільки частину створеної ним вартості, а решту присвоює власник підприємства.

А. Сміт вважав, що «Заробітна плата – це продукт праці, природна винагорода за неї. Коли виробник працює власними засобами виробництва і на своїй землі, він одержує повний продукт праці. За умов капіталізму найманий робітник отримує лише частину цінності, яку праця додає до матеріалу, що обробляється, іншу частину одержує власник капіталу як прибуток. Отже, Сміт бачив не принципову, а лише кількісну різницю між доходом простого товаровиробника і найманого робітника. Також Сміт виділив низку чинників, які впливають на рівень заробітної плати: національні традиції, культурний рівень нації, норми споживання продуктів, організованість робітників у боротьбі за свої інтереси. Науковець був прихильником високої заробітної плати, вважаючи, що вона буде сприяти збільшенню продуктивності праці.

Рікардо визначав заробітну плату, як дохід робітника, оплата за виконаний об'єм праці. Праця, як і товар має ринкову та природну ціну. Природною ціною праці є та, яка необхідна, щоб робітники мали можливість задовольнити свої потреби по мінімуму і мали можливість продовжувати свій рід. Отже, природна ціна праці, у вченнях Рікардо, визначається цінністю. «Вона, – писав Рікардо, – з в різні часи в тій самій країні і суттєво різниться в різних країнах». Хоч дослідник і розумів, що сутність поняття «засоби

існування» визначається історично і залежить від традицій і рівня розвитку продуктивних сил, проте в нього теж бачимо тенденцію зводити природну ціну праці до ціни мінімуму засобів існування.

Ринковою ціною праці є та, що фактично виплачується робітникам. Рікардо ставить її в залежність від попиту і пропозиції, тобто робить взаємозалежним рух заробітної плати від руху народонаселення. За умов швидкого зростання населення попит на робочі руки відстає від пропозиції і заробітна плата знижується. Якщо ж приріст населення зменшиться, то на ринку буде бракувати робочих рук – заробітна плата зростатиме. Роблячи висновок з вище сказаного можна відмітити те, що завдяки впливу руху населення ринкова заробітна плата має тенденцію до зближення з природною [3, С. 457-465].

Представники утопічного погляду Сен-Симон і Шарль Фур'є уявляли майбутнє суспільства, у якому є приватна власність, але при цьому посилюється роль трудового колективу, діють справедливі розподільчі відносини, зростає значущість заробітної плати і трудового доходу, як ціни робочої сили на рівні її розширеного відтворення. Саме справедливий розподіл знов створеної вартості у їх вченні є основою соціально-трудова відносин у соціально орієнтованому суспільстві майбутнього [4, С. 37-376].

Теорія лімітованого фонду заробітної плати сформульована Мак-Куллохом і Дж. Ст. Миллем, а ще раніше – Т. Мальтусом, який чітко визначив, що не може розглядати заробітну плату як цінність тільки за власним розсудом роботодавця. Йому належить висловлювання: «ніхто так гаряче, як я, не бажає підвищення дійсної плати за працю, котра виражається кількістю продуктів споживання, а не вимушеним підвищенням номінальної ціни праці, тобто підвищенням грошової зарплати.

Відомі вчені XVII–XVIII століття А. Маршалл, Дж. Кларк, Й. Шумпетер при визначенні ціни товару, у тому числі робочої сили, виходили зі зміни потреби в конкретному продукті праці, коли додається його нова порція.

Теорія граничної продуктивності вперше була викладена Дж.Б. Кларком у його книзі «Розподіл багатства». Оплата праці у кожній галузі виробництва, – писав він, – тяжіє до граничного продукту суспільної праці, яка використовується відповідно до певної суми суспільного капіталу [5].

Так, А. Маршалл розглядав робітника як раціонального суб'єкта, який оцінює свою участь у виробництві крізь призму дохідності та втрат. Якщо затрати праці вважати втратами робітника, що вимірюються суб'єктивною оцінкою тягара праці, то заробітна плата є доходом, який залежить від цієї оцінки і призначений для грошової компенсації негативних емоцій робітника. При цьому він дотримувався точки зору про те, що заробітна плата дорівнює граничному продукту праці [6, С. 219-220].

У середині ХІХ ст. теорію заробітної плати, як мінімуму засобів існування, підтримував А. Тюрго, визначаючи сутність і розмір заробітної плати працівника він погоджувався з В. Петті та Ф. Кене і вважав, що заробітна плата є результатом «від продажу своєї праці іншим» і що вона «обмежена необхідним мінімумом для його існування... тим, що йому безумовно необхідно для підтримання життя» [7, С. 286-289].

А.Ф. Лассаль назвав її теорією залізного закону заробітної плати. Суть закону, за Лассалем, полягає в тому, що робітник завжди одержує лише мінімум засобів існування, а не повний продукт своєї праці. Скасувати цей закон неможливо, але його можна «обійти» нейтралізувати. Нейтралізувати дію закону Лассаль сподівався перетворенням робітників на підприємців через організацію добровільних асоціацій. У таких асоціаціях робітники одночасно були б і підприємцями. Тим самим було б ліквідовано різницю між заробітною платою і прибутком, а винагорода робітника збільшилась би до повного продукту праці. Капітал для утворення таких асоціацій має дати держава. Змусити державу це зробити можна лише за допомогою загального виборчого права, що дало б можливість включити робітників у законодавчий процес [8, С. 189-190].

К Макрс, на відміну від усіх представників класичної політичної

економії, які розуміли під заробітною платою плату за працю, трактував заробітну плату найманого робітника як результат обміну останнього з капіталістом за робочу силу, а не за працю. «Характерною особливістю капіталістичної доби, – відкреслював Маркс, – є той факт, що робоча сила для самого робітника набуває форми належного йому товару». Цей товар подібно до всіх інших, має свою вартість, яка «визначається робочим часом, необхідним для виробництва, а отже, і відтворення цього специфічного предмета торгівлі».

М. Туган-Барановський вважав абсурдним трактування К. Марксом заробітної плати як перетвореної форми вартості та ціни робочої сили. Натомість український учений виокремив два основних чинники, від яких залежить заробітна плата: 1) зростання продуктивної сили праці – економічний, або об'єктивний, фактор; 2) соціальна сила робітничого класу – соціальний, або суб'єктивний фактор [9, С. 550-552].

За радянських часів, заробітна плата розглядалася, як результат дії закону розподілу за працюю у соціалістичному товарному виробництві й у грошовій формі являла собою еквівалент тієї частки трудового внеску працівника в кінцевий спільний результат праці, яка забезпечує особисте споживання працівника (за винятком його трудового внеску на задоволення спільних потреб і в фонд утримання непрацездатних) [10, С. 177-187].

Підходи до сутності заробітної плати, розвивались поступово, змінювались в залежності від економічного розвитку. Сучасні вчені трактують заробітну плату, як грошовий вираз життєвих благ.

Для систематизації наукових підходів до економічної сутності заробітної плати нами було розроблено етапи становлення поняття «заробітна плата» (рис. 1.1) :

1 етап. «Заробітна плата – товар споживання» – період до XVI ст. Оплатою праці слугували товари першої необхідності.

2 етап. «Заробітна плата – ціна засобів існування» – період до XVIII ст. Величина заробітної плати дорівнювала мінімум прожиткового мінімуму

людини.

3 етап. «Заробітна плата – як ціна товару робоча сила» період до ХХ ст.
Оплата праці відбувалась в залежності від попиту на товар «робоча сила».

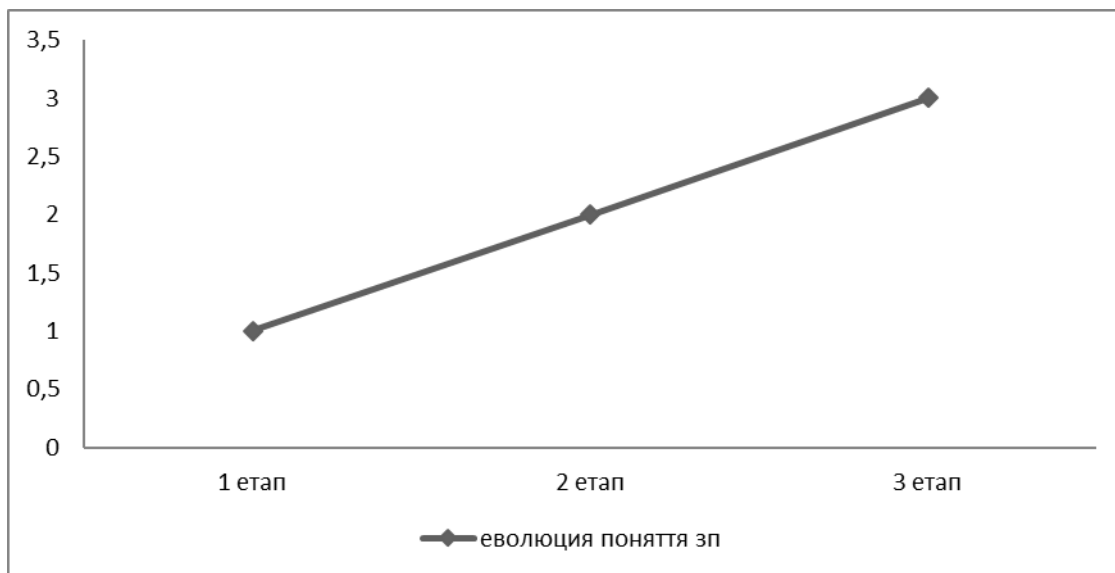


Рис. 1.1 Еволюція підходів до трактування поняття «заробітна плата»

На нашу думку, фахівцям управлінського складу, бухгалтерії доцільно спиратись на визначення заробітної плати у Законі України «Про оплату праці» [33] та ст. 14 Податкового кодексу України [35]. Відповідно до закону, заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу.

В економічній теорії (оплата праці) заробітна плата – це ціна робочої сили, яка відповідає вартості предметів споживання і послуг, що забезпечують відтворення робочої сили, задовольняючи фізичні та духовні потреби працівника і членів його сім'ї.

Отже, сутність поняття «заробітна плата» складна, багатовимірна і потребує вивчення з різних позицій (рис. 1.2).



Рис. 1.2 Сутність оплати праці на підприємстві

1.Заробітна плата – це економічна категорія, яка відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості.

2.Заробітна плата – це винагорода або заробіток, обчислений, як правило, у грошовому вираженні, який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу.

3.Заробітна плата – це елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту і пропозиції, виражає ціну використання робочої сили.

4.Для найманого працівника заробітна плата – це основна частина його доходу, який він отримує за реалізацію своєї здатності до праці.

5.Для роботодавця заробітна плата – це елемент витрат виробництва, що забезпечує матеріальну зацікавленість працівників у високо продуктивній праці [11, С. 527-528].

В економічній літературі зустрічаються підходи до заробітної плати, коли автори намагаються поєднати марксистське і сучасне тлумачення

заробітної плати. Зокрема, О. Воронін стверджує, що «вартість робочої сили (витрати на її відтворення) – це, насамперед, абстрактна, теоретична категорія.

Взаємовідношення між роботодавцем і найманим працівником на ринку праці мають схожість з орендними відносинами. Роботодавця цікавить не стільки повна вартість майна (робочої сили), скільки величина плати за її використання (оплата праці) упродовж терміну оренди, оскільки орендодавець (найманий працівник) залишається власником своєї робочої сили»[12, С. 29-37].

У ринкових умовах заробітна плата трактується дwoяко – вона одночасно виступає як дохід і як витрати виробництва. З одного боку, заробітна плата є доходом найманого працівника, а з іншого – одним із елементів витрат виробництва. Найманий працівник зацікавлений у високій заробітній платі, а роботодавець – у її зниженні. В умовах ринкових відносин ця суперечність вирішується в результаті взаємодії попиту на працю відповідної кваліфікації з боку роботодавців і її пропозицією з боку найманих працівників, оскільки в результаті цієї взаємодії формується ринкова ціна використання найманої праці.

Одночасно держава регулює ринок праці. Тому заробітна плата виступає не тільки економічною категорією, але, на наш погляд, що є суттєвим – виступає соціально-економічною категорією, оскільки, по-перше, поєднує і концентрує інтереси та потреби найманих працівників, роботодавців та держави, а по-друге – є найважливішим показником рівня життя.

Підходи науковців до визначення дефініції «заробітна плата» неоднозначні. Саме тому в літературі пропонується розглядати її з кількох позицій, а саме: з позиції підприємця (по-перше, це стаття витрат, що знижує прибуток; по-друге, є мотиваційним чинником), і з позиції працівника (є основним джерелом доходу і, як наслідок, ознакою підвищення рівня життя); як елемент ринку праці (її рівень впливає на попит та пропозицію робочої

сили); як «грошове вираження вартості та ціни товару «робоча сила» і частково результативності її функціонування»; а також – як економічну категорію, що відображає стосунки роботодавця і найманого працівника.

Однак, наразі існує велика кількість трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різними науковими поглядами дослідників. Її систематизація подана в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Дослідження поняття «заробітна плата» у літературних джерелах

Підхід	Сутність	Представники
Вартісний	Заробітна плата розглядається з позиції ціни праці, яку отримує працівник	Брезицька К.Ф, Бутинець Ф.Ф., Дубовська О.В.
Ринковий	Заробітна плата – це елемент ринку праці, що є ціною, за якою найменший працівник продає послуги робочої сили	Колот А.М., Жидовська Н.М.
Мотиваційний	Заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці	Калина А.В., Мочерний С.В., Пашута Н.І., Швець Л.П., Яременко Л.М.
Юридичний	Заробітна плата – винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу	Васильчак С.В., Золотогоров В.Г., Петрова І.Л., Усач В.Б.

Оплата праці – економічна категорія, яка повинна, забезпечити розв’язання двох важливих державних питань: відтворення робочої сили, а також стимулювання працівників до продуктивної праці.

Заробітна плата в ринковій економіці повинна здійснювати такі функції:

- відтворювальна функція – забезпечує працівнику такий обсяг споживання матеріальних благ, який буде достатнім для відтворення сил;
- стимулююча функція – повинна надавати роботодавцю такий економічний результат від здійснюваної праці, що дозволить розвивати виробництво і отримувати прибуток;

– регулююча функція – виконує роль регулюючого важеля попиту на продукцію та послуги і робочу силу на ринку праці.

– соціальна функція – надає впевненість на однакову заробітну плати при виконанні однакової праці.

На рисунку 1.3 описані основні складові функцій заробітної плати.



Рис. 1.3 Основні складові функцій заробітної плати

Відповідно до потреб працюючого населення система оплати праці, має здійснити економічні реформи, які мають містити такі положення, відповідно яким державне регулювання зарплати повинно:

– забезпечити справедливість оплати праці на основі справедливої оцінки її затрат та результатів;

– надати можливості для покращення достатку працівників до рівня

передових країн світу на основі постійного підвищення рівня економіки;

– створити умови для швидкого відтворення робочої сили [10].

Такі вимоги можуть бути реалізовані методом цілеспрямованого здійснення заходів усунення застарілих, таких, що віджили себе, положень законодавства, та впровадження досконаліших підходів, які вирішать ряд взаємозв'язаних і взаємозалежних питань.

Отже, заробітна плата – це оплата послуг праці робітника, яка відображаючи соціально-економічне становище в національній економіці та рівень життя у суспільстві, дає можливість робітникові та його сім'ї забезпечувати поточне споживання, а також заощаджувати на майбутнє споживання [13, С. 140-147].

Дослідивши еволюцію наукових поглядів до трактування поняття «заробітна плата», розібравши тлумачення сучасних науковців, нами запропоновано наступне визначення заробітної плати, яке об'єднує у собі усі позиції, які вона охоплює.

Заробітна плата – це грошова винагорода, яку роботодавець виплачує працівнику відповідно до трудового договору, яка є невід'ємною частиною витрат та головним мотиваційним важелем підприємства, яка включає в себе не лише оплату товару «робоча сила», але і витрати на соціальне забезпечення працівника, оплату його особливих можливостей та досягнень.

1.2 Форми та системи оплати праці

З розвитком українського суспільства, а також економіки країни приділяється більша увага вирішенню питання мотивації до праці. Адже, праця являється важливою частиною в житті кожного громадянина, можна сказати навіть невід'ємним аспектом.

На сьогоднішній день Україна робить спроби, аби підвищити рівень

нашої економіки і хоче приблизитись до рівня розвинених країн світу, які застосовують зовсім інші форми і системи оплати праці, які підвищують рівень результативності діяльності підприємств.

Вибір форми та системи оплати праці в сучасних ринкових умовах для ефективної мотивації та організації заробітної плати на підприємствах набуває особливого значення, а також дає змогу правильно обрати форми та системи заробітної плати, які враховують особливості трудового процесу, завдання, що стоять перед конкретним робочим місцем, професією і кваліфікацією робітника, його особисті інтереси, що є ефективним організаційним засобом і значним мотивувальним фактором.

Основними вимірниками результатів (затрат) праці є кількість виготовленої продукції (обсяг наданих послуг) належної якості або витрачений робочий час, тобто кількість днів (годин), протягом яких працівник фактично був зайнятий (працював) на підприємстві (в організації).

Розрізняють декілька видів оплати праці працівників, що базуються на тарифній системі оплати праці, яка є сукупністю елементів: тарифної ставки, тарифної сітки, посадових окладів та тарифно-кваліфікаційних характеристик.

Тарифна система є основою для зміни заробітної плати в залежності від кваліфікації, шкідливості та умов праці, містить у собі документи, які характеризують особливості конкретної праці та дозволяє зіставляти різні види праці, враховуючи їх складність, строки виконання та господарське значення і показує залежність якості праці та заробітної праці.

Трудове законодавство на сьогодні орієнтує на договірне регулювання розрахунків з персоналом. Систему, вид, розміри тарифних ставок, премій, окладів та інших виплат підприємства визначають самостійно у договорі. Тарифна система складається з системи оплати робітників та системи оплати праці керівників та службовців. При цій системі оплати праці відбувається поділ працівників за професіями, фахами та кваліфікацією, забезпечення якої є єдності міри та оплати праці [55]. Основними тарифоутворюючими

факторами є складність робіт та кваліфікація працівника.

Тарифно-кваліфікаційний довідник – це нормативний документ, в якому зазначені усі види виконуваної роботи на підприємстві, діляться в залежності від складності. На території України використовується Єдиний тарифно-кваліфікаційний довідник робіт і професій, за допомогою якого визначається складність різних видів робіт, розряд робітника, що є підставою для визначення розцінок на виконувану роботу, також містить характеристики по кожному розряду професій, які містяться у розділах: професійні знання, характеристика робіт, приклади робіт.

Тарифна сітка являє собою шкалу, яка служить для розрахунку співвідношення оплати праці при виконанні різних видів роботи, складається з відповідної кількості розрядів та тарифних коефіцієнтів. Тарифний розряд дає визначення кваліфікації робітника та складності робіт, на більшості підприємств роботи діляться на шість розрядів. Розряд кожного робітника визначається складанням ним іспиту на знання техніки і технології виробництва, показує у скільки разів оплата праці кожного розряду вище оплати праці першого розряду.

Тарифна ставка – фіксована ставка оплати праці різних груп та категорій за одиницю часу. Встановлюється на рівні держави по кожній галузі, як правило для працівників, праця яких відноситься до першого розряду. Тарифна ставка першого розряду, визначає мінімальний розмір плати за працю некваліфікованого працівника за одиницю часу. Тарифний розряд являється величиною, яка відображає умови та складність праці і рівень робітника, а розряд – величина, що відбиває рівень професійної підготовки робітника.

Тарифні ставки інших розрядів розраховуються шляхом множення ставки першого розряду на тарифний коефіцієнт відповідно до посадового окладу. Розподіл працівників здійснюється за допомогою Єдиного переліку посад та Кваліфікаційного довідника посад керівників та службовців, вказується перелік посад з помісячним посадовими окладами або

коефіцієнтом. Для обліку рівня кваліфікації працівників передбачається його мінімальний і максимальний розмір окладів.

На деяких підприємствах застосовують безтарифні системи оплати праці. При використанні таких систем зарплата кожного працівника є його часткою у фонді оплати усього колективу. Заробітна плата залежить від кваліфікаційних рівнів працівників, відпрацьованого часу і коефіцієнтів, що враховують особистий внесок працівника в загальний результат роботи підрозділу [58].

Кваліфікаційний рівень працівника визначається відношенням заробітної плати до сформованого на підприємстві мінімального розміру оплати праці. Зазвичай визначають кілька кваліфікаційних груп на підприємстві. При розподілі працівників на кваліфікаційні групи, до уваги береться не тільки кваліфікаційний рівень працівника, але і на відповідність певним професійним вимогам та посадовим обов'язкам. Виконання працівником роботи вищого розряду може слугувати причиною переходу на інший кваліфікаційний рівень.

Важливий елемент безтарифної системи оплати праці є коефіцієнт врахування особистого внеску робітника в загальний обсяг виконаної роботи, він фіксує відхилення від звичайного рівня роботи – визначається для всіх членів колективу. Кожне підприємство у своєму підрозділі визначає набір показників, що будуть впливати на коефіцієнт трудового внеску робітника. Працівник повинен знати, які його трудові досягнення або поліпшення у роботі призведуть до збільшення або зменшення цього коефіцієнта.

Найбільш ефективною системою регулювання оплати праці є договірна (контрактна) система. Договірна система дозволяє найбільш повно відобразити умови оплати праці, підтримуючи інтереси як роботодавця, так і працівника. Трудовий контракт складається між працівником та керівником у письмовій формі при наймі на роботу. Головною метою ведення договірної форми оплати праці є спрямованість працівників на досягнення високих результатів праці та підвищення їхньої відповідальності [31, С. 59-61].

За відрядної форми оплата праці проводиться за нормами й розцінками, встановленими на підставі розряду працівника. Кваліфікаційний (тарифний) розряд працівника передбачає виконання роботи відповідної складності.

Основними умовами застосування відрядної оплати праці є наявність кількісних показників роботи, що безпосередньо залежать від конкретного працівника і піддаються точному обліку, а також необхідність стимулювання зростання випуску продукції та існування реальних можливостей підвищення виробітку на конкретному робочому місці. Використання цієї форми оплати праці потребує встановлення обґрунтованих норм виробітку, чіткого обліку їхнього виконання і, що особливо важливо, воно не повинно призводити до погіршення якості продукції, порушень технологічних режимів, техніки безпеки, а також до перевитрачання сировини, матеріалів, енергії [32, С. 415-417].

За погодинної форми заробітної плати оплата праці робітників здійснюється за годинними (денними) тарифними ставками з урахуванням відпрацьованого часу та рівня кваліфікації, що визначається тарифним розрядом. Погодинна форма заробітної плати застосовується тоді, коли недоцільно нормувати роботи (наприклад, операції контролю за якістю продукції) або вони взагалі не піддаються нормуванню, оскільки зміст і послідовність виробничих операцій часто змінюються (роботи з ремонту та налагодження устаткування, обслуговування внутрішньозаводського транспорту, дослідно-експериментальні роботи тощо). Сучасна техніка висуває підвищені вимоги до точності та чистоти обробки, якості продукції. Саме погодинна, а не відрядна оплата праці значно більше сприяє дотриманню цих вимог. Погодинна оплата праці керівників, спеціалістів і службовців здійснюється, як правило, за місячними посадовими окладами (ставками).

Форми оплати праці будуть ефективними лише в тому разі, якщо вони відповідають організаційно-технічним умовам виробництва. Отже,

вибираючи форму оплати праці для певної категорії робітників, необхідно враховувати конкретні умови їхньої праці, специфіку виробництва тощо.

Основними (загальними) умовами застосування тієї чи іншої форми заробітної плати є рівень технічного оснащення виробництва, характер технологічного процесу та організації виробництва і праці, ступінь використання виробничих потужностей і устаткування, стан нормування праці тощо. Кожна з названих форм заробітної плати охоплює кілька систем оплати праці для різних організаційно-технологічних умов виробництва [26].

За прямої відрядної системи заробіток працівника розраховується множенням кількості одиниць виробленої продукції та розцінки за одиницю продукції.

Розцінка визначається діленням погодинної тарифної ставки на норму виробітку або множенням погодинної тарифної ставки на норму часу (у годинах) на виготовлення одиниці продукції.

За непрямої відрядної системи заробіток працівника залежить не від його особистого виробітку, а від результатів праці працівників, що їх він обслуговує. Вона застосовується для оплати тих категорій допоміжних робітників (наладчиків, ремонтників, кранівників), праця яких не піддається нормуванню та обліку, але значною мірою визначає рівень виробітку основних робітників.

Заробіток робітника за цієї системи розраховується за формулою 1.1 [37, С. 16]:

$$Z_{\text{нвс}} = s \cdot t \cdot k_{\text{вн}}, \quad (1.1)$$

де s – погодинна тарифна ставка;

t – фактично відпрацьована кількість годин цим робітником;

$k_{\text{вн}}$ – середній коефіцієнт виконання норм виробітку всіма робітниками, що обслуговуються.

Відрядно-прогресивна оплата праці передбачає оплату робіт, виконаних у межах встановленої норми (но) за звичайними відрядними розцінками (Р), а робіт, виконаних понаднормативний (базовий) рівень (ні) – за підвищеними розцінками (р_і) залежно від ступеня виконання завдання. Отже, заробіток у цій системі визначається за формулою 1.2 [37, С. 17]:

$$Зв-прог = Р \cdot но + р_i \cdot н_i \quad (1.2)$$

За відрядно-преміальною системою заробіток працівника складається з відрядного заробітку (ВЗ) та премії (П) за досягнення певних результатів та розраховується за формулою 1.3:

$$З_{впс} = ВЗ + П \quad (1.3)$$

Застосування цієї системи обмежується, як правило, дільницями, що стримують роботу всього підприємства, за браком у них стимулюючих факторів підвищення якості продукції або послуг [37, С. 18].

Відмінність акордної системи полягає в тому, що працівникові або групі працівників розцінки встановлюються не за окремі операції, а за весь комплекс робіт із визначенням кінцевого строку його виконання.

Погодинна оплата праці робітників здійснюється за годинними (денними) тарифними ставками із застосуванням нормованих завдань або за місячними окладами. Погодинна оплата праці керівників, спеціалістів і службовців, як уже було сказано, проводиться, як правило, за місячними посадовими окладами (ставками).

За простої погодинної оплати заробіток працівника розраховується множенням годинної тарифної ставки відповідного розряду (Тс) на кількість відпрацьованих годин (t) за формулою 1.4 [37, С. 19]:

$$З_{пп} = Тс \cdot t \quad (1.4)$$

Через недостатній позитивний вплив на кількість і якість праці робітника цю систему застосовують досить рідко.

У погодинно-преміальній системі певною мірою усунуто цей недолік. За цієї системи окрім тарифного заробітку (Зп) працівник одержує премію (П) за досягнення певних кількісних або якісних показників.

Загальний заробіток визначається за формулою 1.5 [38]:

$$Z_{\text{прем}} = T_c \cdot t + П \quad (1.5)$$

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

– погодинного заробітку, що розраховується пропорційно до відпрацьованого часу, і доплат за професійну майстерність та умови (інтенсивність) праці;

– додаткової оплати за виконання нормованих завдань, що нараховується у процентах до погодинної оплати за тарифом;

– премії за зниження трудомісткості виробів або робіт.

Різновидом погодинно-преміальної є система оплати за посадовими окладами, що застосовується на підприємствах усіх галузей економіки. За цією системою оплачуються працівники, робота яких має стабільний характер (бригадири, комірники, вагари, прибиральники та ін. [40, С. 165-167]).

Заробітна плата є важливою мотиваційною складовою продуктивності зайнятості.

Отже, система організації праці, її оплати, мотивації повинна бути спрямована на підвищення ефективності праці. При цьому повинні бути використані різні підходи, інструменти матеріального та морального стимулювання, організаційні заходи: підвищення заробітку, справедливості в оплаті праці, добра організація праці, поліпшення організації виробництва.

Для вдосконалення системи оплати праці в сучасних умовах господарювання необхідно: забезпечити підвищення рівня організації

робочого місця; забезпечити своєчасну видачу робочого завдання; поліпшення технічного стану робочого місця, проведення своєчасного профілактичного і поточного ремонту, модернізації; вдосконалення координації робіт на певному робочому місці з роботою структурного підрозділу в цілому і технологічно взаємопов'язаного робочими місцями; інтенсивно упроваджувати ефективні моделі організації праці; розробити адаптовану для підприємства гнучку єдину тарифну сітку, власну прогресивну шкалу між розрядних коефіцієнтів, що враховують складність праці, рівень кваліфікації і відповідальність; забезпечити механізм послідовного встановлення мінімальної ставки першого тарифного розряду на рівні прожиткового мінімуму; підтримувати стабільність і своєчасність виплати заробітної плати, проводити її індексацію з урахуванням інфляції; розробити гнучку систему індивідуального і колективного матеріального преміювання за наслідками роботи за місяць, квартал, півріччя і рік; підвищити якість і зміцнити систему нормування праці у всіх структурних підрозділах з використанням різноманітних видів нормування (норм виробітку, норм обслуговування, норм часу); ширше використовувати різні форми контролю за роботою виконавців, забезпечити гласність результатів оцінки і контролю; визначити чітку відповідальність за різного роду порушення, упущення, конкретизувати заходи матеріальної і дисциплінарної відповідальності, забезпечити їх порівняння з важливістю роботи і важкістю провини; гарантувати затребуваність відповідальності; створити оптимальні умови для кар'єрного зростання добре працюючим працівникам [41, С. 290].

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» заробітна плата поділяється на основну, додаткову, інші заохочувальні та компенсаційні виплати (рис. 1.4).

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів), відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців.

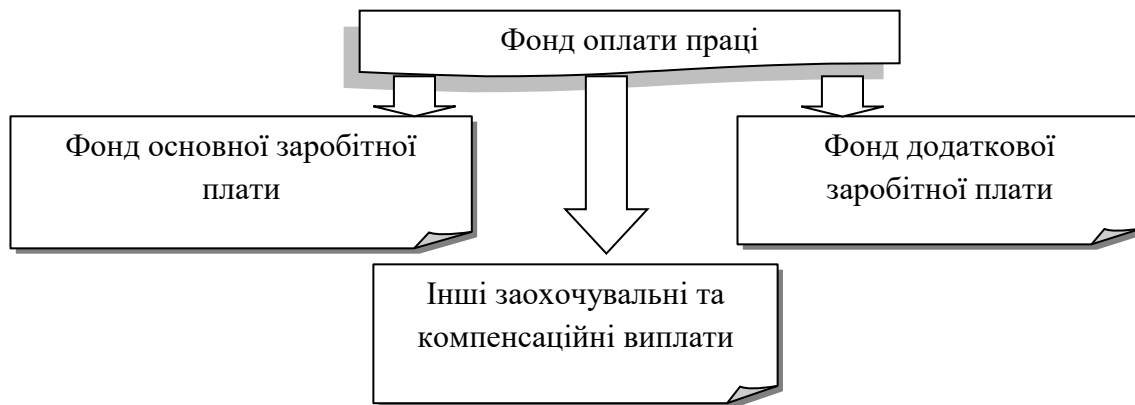


Рис. 1.4 Структура фонду оплати праці

Головним елементом основної заробітної плати працівників бюджетних установ є заробітна плата, нарахована за відпрацьований час (виконану роботу) за тарифними ставками, посадовими окладами чи за середнім заробітком незалежно від форм і систем оплати праці.

Додаткова заробітна плата являє собою винагороду за працю понад установлені норми, за трудові успіхи й винахідливість та за особливі умови праці. До неї належать надбавки й доплати до тарифних ставок посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством (за високу професійну майстерність, персональні надбавки, за високі досягнення у праці, за знання й використання іноземної мови, за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування чи збільшення обсягу виконаних робіт, за роботу у шкідливих умовах, інші надбавки й доплати); премії працівникам за виробничі показники, винагорода за вислугу років, стаж роботи; оплата праці працівників, які не перебувають у штаті установи, за виконання робіт згідно з договорами цивільного правового характеру; оплата праці у вихідні та святкові дні, понаднормовий час, оплата щорічних і додаткових відпусток відповідно до чинного законодавства, грошові компенсації за невикористану відпустку, оплата навчальних відпусток.

До інших заохочувальних і компенсаційних виплат належать виплати у формі винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними

системами й положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачено актами чинного законодавства або такі, що здійснюються понад установлені зазначеними актами норми [42, С. 167].

Конкретний перелік усіх виплат, які належать до основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат, встановлено Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою Міністерством статистики України від 11.12.95 № 323.

Основна й додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати утворюють фонд заробітної плати, який має використовуватись у суворій відповідності з його цільовим призначенням у межах сум, передбачених кошторисом доходів і видатків з урахуванням виконання плану розгортання мережі штатів і контингентів.

Надбавки та доплати міжгалузевого характеру визначаються у генеральній угоді, галузевого характеру – у галузевій угоді. Розміри доплат і надбавок, що наведені в цих угодах, є мінімальними гарантіями.

В колективних договорах підприємства мають право розширювати перелік надбавок і доплат та встановлювати свої розміри цих надбавок і доплат за рахунок прибутку, але не нижче розміру, який передбачений угодами.

Перелік доплат і надбавок, які передбачені генеральною угодою, наведені у таблиці 1.2.

Система преміювання працівників підприємства спрямована на посилення матеріальної зацікавленості робітників, керівних та інженерно-технічних працівників і службовців у підвищенні ефективності виробництва, зростання обсягу реалізації та поліпшення якості продукції, збільшення прибутку, підвищення продуктивності праці та рентабельності підприємства.

Положення про преміювання робітників, керівників, професіоналів, фахівців та технічних службовців підприємства, розробляються роботодавцем або уповноваженим ним органом, узгоджуються з профспілками та включаються до колективного договору.

Перелік доплат і надбавок до тарифних ставок робітників

Найменування доплат і надбавок	Розміри доплат і надбавок
Доплати	
1. За суміщення професій	Доплати одному працівнику максимальними розмірами не обмежуються і визначаються наявністю одержаної економії за тарифними ставками і окладами суміщуваних посад працівників
2. За розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт	Доплати одному працівнику максимальними розмірами не обмежуються і визначаються наявністю одержаної економії за тарифними ставками і окладами, які могли б виплачуватись за умови додержання нормативної чисельності працівників
3. За виконання обов'язків тимчасово відсутнього	До 100 % тарифної ставки (посадового окладу) відсутнього
4. За роботу у важких та шкідливих умовах праці	За роботу у важких і шкідливих умовах праці – від 4 до 12 %, за роботу в особливо важких і особливо шкідливих умовах праці – від 16 до 24 % тарифної ставки (посадового окладу)
5. За інтенсивність праці робітників	До 12 % тарифної ставки (посадового окладу)
6. За роботу у нічний час	До 40 % годинної тарифної ставки (посадового окладу) за кожну годину роботи
7. На період освоєння нових норм трудових завтра	Підвищення відрядних розцінок до 20 % підвищення тарифних ставок до 10 %
Надбавки	
1. За високу професійну майстерність	Диференційовані надбавки до тарифних ставок, в залежності від розряду
2. За класність водіям легкових і вантажних автомобілів, автобусів	Водіям 2-го класу – 10 %, 1-го класу – 25 % встановленої тарифної ставки за відпрацьований водієм час
3. За високі досягнення у праці	До 50 % посадового окладу
4. За виконання особливо важливої роботи на певний термін	До 50 % посадового окладу

Роботодавець може надати право (на великих підприємствах) розробляти та затверджувати положення про преміювання робітників керівникам великих внутрішньовиробничих підрозділів (цехів, відділів, служб).

Для забезпечення стимулюючого впливу систем преміювання на ефективність праці робітників треба додержуватись деяких вимог :

– визначитися з метою преміювання, яка може полягати у підвищенні технічного рівня та якості продукції, продуктивності праці та обсягів реалізації (при великому попиті на продукцію), зниженні собівартості

продукції через економію усіх видів витрат;

- встановлювати показники преміювання, які залежать від результатів праці тих або інших груп і категорій робітників;
- кількість показників не повинна перевищувати двох-трьох;
- умови та показники преміювання не повинні суперечити одне одному, щоб поліпшення одних показників (умов) не викликало погіршення інших.

Показниками преміювання робітників основного виробництва, що характеризують якісні результати їх праці, можуть бути :

- при стимулюванні поліпшення якості продукції робіт, послуг: підвищення сортності (марочності) продукції, зростання рівня здавання продукції з першого пред'явлення; скорочення випадків повернення неякісної продукції після перевірки працівниками відділу технічного контролю (ВТК) ; відсутність претензій (рекламацій до продукції, робіт, послуг) від інших підрозділів підприємства або споживачів ; зниження рівня браку у порівнянні з попереднім
- при стимулюванні зниження собівартості: економія сировини, матеріалів, паливно-енергетичних ресурсів, інструменту, запасних частин;
- при стимулюванні освоєння нової техніки та прогресивної технології: підвищення коефіцієнта завантаження устаткування ; коефіцієнта змінності роботи нових типів машин та обладнання; скорочення термінів освоєння нових технологій тощо [43, С. 112-113].

Для робітників, що зайняті обслуговуванням виробництва, доцільно встановлювати показники преміювання, які безпосередньо характеризують поліпшення якості праці : забезпечення безперебійної та ритмічної роботи устаткування основних цехів; своєчасний ремонт та збільшення міжремонтних періодів експлуатації устаткування; скорочення витрат на ремонт та обслуговування устаткування; безперебійне та ритмічне забезпечення робочих місць матеріалами, сировиною, інструментом, транспортними засобами, усіма видами енергоносіїв тощо.

Робітників-контролерів служби ВТК доцільно преміювати за виконання планових заходів щодо поліпшення якості та запобігання браку продукції (робіт, послуг), відсутність пропусків продукції з браком на наступні операції або за межі даної дільниці (цеху, підприємства), відсутність рекламаций з боку споживачів, скорочення випадків повернення продукції (вузлів, деталей) з наступних операцій, дільниць, цехів тощо [44, С. 150-155].

Наведені вище показники можуть використовуватись як самостійні показники преміювання. Наприклад, для контролерів ВТК дільниці верстатної обробки деталей масового виробництва може передбачатися їх преміювання за скорочення випадків повернення бракованих деталей із складального цеху в порівнянні з нормативом, контролерів складу готової продукції – за відсутність рекламаций від споживачів, чергових електромонтерів та чергових слюсарів-ремонтників, налагоджувальників – за відсутність простоїв устаткування з їх вини незалежно від показників праці інших робітників. На апаратних процесах та автоматизованих виробництвах, де простої устаткування створюють загрозу невиконання плану виробництва, до цих показників обов'язково встановлюються умови преміювання – виконання плану виробництва дільницею, цехом, бригадою, якщо ці робітники їх обслуговують.

При преміюванні робітників основного виробництва якісні показники їх праці встановлюються як додаткові. За рівнем їх виконання коригується премія за виконання або перевиконання норм виробітку, виробничих завдань, нормованих завдань тощо.

Застосовуються також системи, в яких замість коригуючих коефіцієнтів передбачається підвищення премії у відсотках за кожний відсоток перевиконання основного показника.

Показниками преміювання робітників за особистий внесок у кінцеві результати роботи цеху є зростання продуктивності праці, а також прибутку, виробництва продукції на експорт, зниження собівартості продукції. Премія за індивідуальні результати праці робітника за спеціальною шкалою

підвищується за кожний відсоток виконання цих показників.

Для підвищення премій, а відповідно і заробітної плати, показники зростання продуктивності праці, обсягів експортної продукції, прибутку, зниження собівартості продукції використовуються за умов зростання фонду оплати праці з урахуванням рівня їх виконання у цеху або на підприємстві в цілому [45, С. 698-699].

Серед методів матеріального стимулювання керівників, професіоналів, фахівців та технічних службовців слід застосовувати :

- преміювання як за індивідуальні, так і за колективні результати праці;
- підвищення посадових окладів;
- встановлення надбавок і доплат до посадових окладів.

Показники та умови преміювання керівника підприємства визначаються у контракті [46, С. 190].

Показники преміювання керівників, професіоналів, фахівців та технічних службовців основних та допоміжних цехів, які відповідають за результати роботи безпосередньо на своїх ділянках виробництва, повинні відображати результати роботи цих структурних підрозділів.

У системах преміювання колективів відділів апарату управління, загальнозаводських служб, центральних лабораторій та інших функціональних підрозділів також використовуються показники їх конкретної діяльності, якщо вони піддаються врахуванню.

Основні в ринкових умовах показники діяльності підприємства : збільшення обсягів реалізованої продукції та прибутку, підвищення продуктивності праці та якості продукції (робіт, послуг), зниження її собівартості – як правило, застосовуються як основні умови преміювання структурних підрозділів підприємства [47, С. 345].

Додатковими умовами преміювання працівників структурних і функціональних підрозділів підприємства є виконання функціональних обов'язків.

При преміювання цих категорій працівників також можуть застосовуватись:

- показники стимулювання доходу (виконання, перевиконання плану, зростання або приріст тощо) ;
- зниження трудомісткості продукції, запровадження проектної трудомісткості виробів, прогресивних норм праці тощо;
- показники якості (відсутність зростання або зниження втрат від браку, відсутність рекламцій від споживачів тощо).

При організації преміювання премія може нараховуватися на індивідуальну заробітну плату працівників цеху, відділу, лабораторії, іншої служби. При колективному нарахуванні премії можливе застосування КТУ при розподілі премії між працівниками (виключаючи керівників цих служб, яким премія визначається першим керівником підприємства).

Виходячи із сучасних умов функціонування виробництва, входження у ринкову економіку, можуть виникнути й інші системи організації оплати та стимулювання ефективності праці робітників, керівників, професіоналів, фахівців та технічних службовців [48].

1.3 Нормативно – правове забезпечення обліку та аналізу оплати праці та трудових ресурсів

В результаті дослідження основних законодавчих актів, які регулюють оплату праці в Україні, можна відмітити, що вони поділяються на дві групи: ті, що регулюють безпосередньо оплату праці і ті, що регулюють податкове навантаження на неї [9].

Нормативні документи та рівні регулювання заробітної плати показані на рис. 1.5.



Рис. 1.5 Нормативні документи та рівні регулювання заробітної плати

Відносини щодо виплат працівникам регулюються законодавчими та нормативними документами. Основним документом, що регулює трудові відносини є Конституція України, в якій зазначається, що кожен громадянин має право на працю, соціальний захист та безпечні умови праці. Україна

дотримується принципів централізованого впровадження норм, що регулюють відносини розрахунків з персоналом підприємства, тому акти органів державної влади визначають пріоритети в сфері організації праці. Конституція відіграє «визначальну роль» в забезпеченні прав і свобод людини, саме у ній визначаються положення людини у суспільстві та її взаємини із державою.

У ст.43-46 Конституції України сказано, що:

1. Кожен має право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується.

2. Кожен має право на належні, безпечні і здорові умови праці, на заробітну плату, не нижчу від визначеної законом.

3. Кожен, хто працює, має право на відпочинок. (Це право забезпечується наданням днів щотижневого відпочинку, а також оплачуваної щорічної відпустки, встановленням скороченого робочого дня щодо окремих професій і виробництв, скороченої тривалості роботи у нічний час. Максимальна тривалість робочого часу, мінімальна тривалість відпочинку та оплачуваної щорічної відпустки, вихідні та святкові дні, а також інші умови здійснення цього права визначаються законом.)

4. Кожен має право на соціальний захист, що включає право на забезпечення їх у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом.

5. Кожен громадянин має право на своєчасне отримання винагороди за свою працю і це його право захищається законодавством.

Система оплати праці регулюється на основі Кодексу законів про працю (КЗпП) від 10.12.1971 р. з наступними змінами та доповненнями. Він є головним законодавчим актом у сфері трудових відносин. Він регулює відносини працівників з роботодавцем, не залежно від виду діяльності та форми власності.

Відповідно до П(С)БО-16 «Витрати», витрати на оплату праці (поряд з

іншими витратами) відображаються в бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Нарахована заробітна плата збільшує суму зобов'язань, які зменшують власний капітал. Тому важливо, щоб витрати на оплату праці були достовірно оцінені, згідно із затвердженими нормами виробітку, розцінками, посадовими окладами за фактично відпрацьований час.

Розрахунки з оплати праці регулює також Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». Так, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності [13].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі 25 «Виплати працівникам». Він базується переважно на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 19 «Виплати працівникам». Стандарт визначає порядок бухгалтерського обліку та розкриття інформації суб'єктами господарювання державного сектора про виплати працівникам [14].

Однією з основних принципових відмінностей П(С)БО від МСФЗ (IFRS; IAS) є жорстка регламентація дій бухгалтера. В українському бухгалтерському обліку є єдиний план рахунків, який є обов'язковим для застосування всіма суб'єктами господарської діяльності.

П(С)БО традиційно орієнтуються на запити регулюючих органів (податкова служба, держкомстат та інші), в той час як МСФЗ (IFRS; IAS) головним чином орієнтовані на користувачів, які мають дійсний чи потенціальний фінансовий інтерес до суб'єкта звітності: акціонерів, інвесторів, контрагентів.

В табл. 1.3 наведена порівняльна характеристика П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам».

Порівняльна характеристика П(С)БО 26 і МСФЗ (IAS)19

Критерії	П(С)БО 26	МСФЗ (IAS) 19	Відмінності
Мета	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності	визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам	МСФЗ (IAS) 19 не дає повного розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності
Кількість підпунктів	34	161	у П(С)БО інформація представлена в більш стислому вигляді
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 МСФЗ (IAS) 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 виплати 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 закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	у П(С)БО виділені зобов'язання по виплатам інструментами власного капіталу, які визначаються відповідно до П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»

З табл. 1.3 видно, що за змістом МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам» та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» хоча і не суттєво, проте дещо відрізняються. Це зумовлено національними особливостями та не однократними спробами наблизити норми МСФЗ (IFRS;IAS) до вітчизняного законодавства. Відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності необхідним є використання терміну «виплати працівникам». Отже, згідно МСФЗ (IAS)19, виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання

в обмін на послуги, надані працівниками. При цьому, працівник може надавати послуги підприємству на основі повного або неповного робочого дня, постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі.

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності і господарювання шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати, інших державних норм і гарантій, умов і розмірів оплати праці працівників установ і організацій, що фінансуються з бюджету, керівників державних установ, а також шляхом оподаткування доходів працівників. Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України, як правило, один раз на рік під час затвердження Державного бюджету України [10]. Для регулювання оплати праці діє група законів, які регулюють податкове навантаження на заробітну плату. Так, завдяки введенню в дію Верховною Радою України Податкового кодексу України намітилися позитивні тенденції в зниженні рівня оподаткування доходів громадян. Платником податку на доходи є фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи [38].

Ставка податку з доходів фізичних осіб з 2016 року становить 18 % бази оподаткування щодо доходів у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються платникові у зв'язку з відносинами трудового найму та за цивільно-правовим договором. Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу на суму податкової соціальної пільги (ПСП). ПСП застосовується до нарахованого платникові податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування [44].

З 1 січня 2016 року єдина ставка ЄСВ у частині нарахувань (22 %) застосовується і до зарплати, і до лікарняних, і до декретних. Утримань ЄСВ немає. Водночас традиційно залишили виняток для працівників-інвалідів. Також збережені пільгові ставки ЄСВ для підприємств та організацій

всеукраїнських громадських організацій інвалідів, у тому числі УТОГ та УТОС. Ставка для нарахування ЄСВ за працівниками-інвалідами залишилася в розмірі 8,41 % бази оподаткування. У 2016 році все ще не скасували справляння військового збору [48]. Ставка військового збору залишається незмінною – 1,5 %. База обкладення військового збору – така сама.

Також існує ряд законів, які регулюють оплату праці. Так, Закон України «Про оплату праці» визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах на підставі трудового договору з установами всіх форм власності та господарювання і спрямований на забезпечення відтворювальної та стимулюючої функції заробітної плати [50].

В цьому законі даються визначення, а також зазначається мінімальна заробітна плата, встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якої не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці. Головною особливістю цього закону є те, що він визначає основні загальні положення щодо оплати праці, а в деталях, у більшості випадків, посилається на інші закони [50].

Закон України «Про колективні договори і угоди» визначає правові засади розробки, укладення та виконання колективних договорів і угод з метою сприяння регулюванню трудових відносин та соціально-економічних інтересів працівників і власників. Відповідно до Закону сторонами переговорів з метою укладання угод з питань, пов'язаних із трудовими відносинами, на всіх рівнях виступають, з одного боку – власники (власники майна установ) або уповноважені ними органи, а з іншого – профспілки або інші представницькі організації працюючих, що мають відповідні повноваження [49].

Закон України «Про відпустки» встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєвоважливих потреб та інтересів, всебічного

розвитку особи. Право на відпустки мають громадяни України, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи. Іноземні громадяни та особи без громадянства, які працюють в Україні, мають право на відпустки нарівні з громадянами України [43].

Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» визначає принципи, засади і механізми функціонування системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування. Застосовується для правильного розрахунку розміру єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [48].

Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовлені народженням та похованням» передбачає матеріальне забезпечення громадян у зв'язку з втратою заробітної плати (доходу) внаслідок тимчасової втрати працездатності (включаючи догляд за хворою дитиною, дитиною-інвалідом, хворим членом сім'ї), вагітності та пологів, догляду за малолітньою дитиною, часткову компенсацію витрат, пов'язаних із народженням дитини, смертю застрахованої особи або членів її сім'ї, а також надання соціальних послуг за рахунок бюджету Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності [44].

Прогресивним явищем щодо регулювання доходів та оплати праці в Україні стало законодавче регулювання інфляції. Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» забезпечує компенсацію знецінених доходів громадян завдяки їх індексації. В той же час потрібно відзначити досить складний алгоритм розрахунку індексації, що спричиняє намагання багатьох установ обійти таке обов'язкове нарахування додаткового доходу шляхом, наприклад, незначного збільшення посадового окладу працівників, що на певний термін дозволяло не робити індексацію [47].

Закон України «Про охорону праці» визначає основні положення щодо реалізації конституційного права громадян про охорону їх життя і здоров'я в процесі трудової діяльності, за участю відповідних державних органів регулює відносини між власником підприємства, установи і організації або уповноваженим ним органом і працівником з питань безпеки, гігієни праці та виробничого середовища і встановлює єдиний порядок організації охорони праці в Україні [46].

Інструкція зі статистики кількості працівників містить основні методологічні положення щодо визначення показників кількості працівників у формах державних статистичних спостережень з метою одержання об'єктивної статистичної інформації щодо зайнятості працівників та розмірів їхньої оплати праці [45].

Для оцінки розміру оплати праці використовується Інструкція зі статистики заробітної плати № 5, яка передбачає розрахунок фонду оплати праці, що складається з: фонду основної заробітної плати; фонду додаткової заробітної плати; інших заохочувальних та компенсаційних виплат [56].

Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» застосовується у випадках надання працівникам щорічної відпустки, додаткових відпусток, переведення вагітних жінок, службових відряджень, тимчасової втрати працездатності та інших випадках, коли згідно з чинним законодавством виплати провадяться виходячи із середньої заробітної плати [46].

При прийнятті на роботу, між роботодавцем і працівником укладається трудовий договір (контракт).

Трудовий договір – це угода між працівником і власником підприємства, установи, організації або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з підляганням внутрішньому трудовому розпорядкові, а власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язується виплачувати

працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін.

Трудовий договір може бути:

- безстроковим (не має строку дії);
- на певний строк, який визначається за згодою сторін;
- на час виконання певного завдання.

Якщо працівника приймають на роботу з умовою проходження випробуваного терміну, то це обов'язково повинно бути вказано при укладанні договору. Термін випробування, згідно законодавства не повинен перевищувати три місяці.

Нормативно-правове забезпечення оплати праці на підприємствах представлено також Генеральною угодою про регулювання основних принципів і норм реалізації соціально-економічної політики і трудових відносин в Україні на 2016-2018 рр. У ній обґрунтовано необхідність удосконалення національних стандартів оплати праці найманих працівників та гармонізація їх із соціальними стандартами, закріпленими Європейською соціальною хартією [28, с. 101].

Галузева угода (далі – Угода) – це акт соціального партнерства, яким встановлюються основні норми, принципи та взаємні зобов'язання сторін щодо регулювання соціально-економічних та трудових відносин, надання додаткових соціально-економічних гарантій та трудових пільг. Угода укладена відповідно до Законів України «Про колективні договори і угоди», «Про оплату праці», «Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії», «Про Державний бюджет України» на відповідний термін, на підставі Генеральної угоди про регулювання основних принципів і норм реалізації соціально-економічної політики і трудових відносин в Україні на 2010-2012 та постанови Кабінету Міністрів України від 5 квітня 1994 р. № 225 «Про порядок повідомної реєстрації галузевих і регіональних угод, колективних договорів».

Колективний договір – це нормативно-правовий акт, що укладається між власником підприємства і найманими працівниками, з метою регулювання виробничих, соціально-економічних відносин.

В статті 13 КЗпП України висвітлено зміст колективного договору.

Зміст колективного договору визначається сторонами в межах їх компетенції. У колективному договорі встановлюються взаємні зобов'язання сторін щодо регулювання виробничих, трудових, соціально-економічних відносин, зокрема:

- зміни в організації виробництва і праці;
- забезпечення продуктивної зайнятості;
- нормування і оплати праці, встановлення форм, системи, розмірів заробітної плати та інших видів трудових виплат (доплат, надбавок, премій та ін.);
- встановлення гарантій, компенсацій, пільг;
- участі трудового колективу у формуванні, розподілі і використанні прибутку підприємства, установи, організації (якщо це передбачено статутом);
- режиму роботи, тривалості робочого часу і відпочинку;
- умов і охорони праці;
- забезпечення житлово-побутового, культурного, медичного обслуговування, організації оздоровлення і відпочинку працівників;
- гарантій діяльності профспілкової чи інших представницьких організацій трудящих;
- умов регулювання фондів оплати праці та встановлення міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень в оплаті праці;
- забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків.

Колективний договір може передбачати додаткові порівняно з чинним законодавством і угодами гарантії, соціально-побутові пільги.

На підприємствах робота може виконуватися в дві, три або чотири зміни, а працівники, які об'єднані у зміни, чергуються рівномірно в порядку,

встановленому в колективному договорі. Кожна зміна виконує роботу згідно з графіком змінності, що затверджується на строк не менший за один місяць і доводиться до відома працівників не пізніше як за тиждень до початку місяця, а на строк понад один місяць – за два тижні до їх запровадження. Встановлення графіків змінності на строк менший як один місяць не допускається.

Режим роботи підприємств встановлюється правилами внутрішнього трудового розпорядку, затвердженими роботодавцем за погодженням з виборним органом первинної профспілкової організації. Основою організації оплати праці на підприємствах є тарифна система. Тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники) розробляються Міністерством праці України. Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт у залежності від їхньої складності, а працівників – у залежності від їхньої кваліфікації і по розрядах тарифної сітки [41, с. 147].

Контроль за додержанням законодавства про оплату праці на підприємстві здійснюється :

Міністерством праці України та його органами;

- фінансовими органами;
- органами Державної податкової інспекції;
- професійними спілками та іншими органами (організаціями), що – представляють інтереси найманих працівників.

Вищий нагляд за додержанням законодавства про оплату праці здійснює Генеральний прокурор України та підпорядковані йому прокурори.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ТОВ «ПОЛТАВКА-1»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Діяльність ТОВ «Полтавка-1» регулюється Кодексом України, Кодексом законів про працю України, та іншим чинним законодавством.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Полтавка-1» було зареєстроване 27 жовтня 2006 року. До 2006 року на землях, які зараз знаходяться у володінні ТОВ «Полтавка-1» належало колгоспу ім. Свердлова. А вже після розпаду, створили невелике підприємство, яке спеціалізується на сільському господарстві.

Товариство є добровільним об'єднанням громадян на основі членства для спільної виробничої та іншої, не забороненої законом, господарської діяльності (виробництво, переробка, збут сільськогосподарської продукції, виконання робіт, засноване на їх особистій трудовій або іншому участі при об'єднанні майнових пайових внесків його членів.

Засновники: Дудка Олександр Іванович та Дмитренко Андрій Володимирович, за сумісництвом займає посаду директора ТОВ «Полтавка-1».

Підприємство знаходиться за адресою: Запорізька обл., Гуляйпільський р-н., с. Полтавка, вул. Санжарівська, буд. 60.

Види діяльності за КВЕД-2010:

01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.

01.45 Розведення овець і кіз

01.46 Розведення свиней

01.61 Допоміжна діяльність у рослинництві

10.41 Виробництво олії та тваринних жирів

46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин.

Підприємство ТОВ «Полтавка-1» діє на принципах повного господарського розрахунку, самофінансування і самоокуповування, 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 трудовим колективом згідно чинному законодавству. Статутний капітал підприємства становить 37 500,00грн.

Метою підприємства є досягнення випуску необхідного обсягу зернових культур, а також вирощення свиней та вівців, аби забезпечити покупців та мати добрий прибуток, задля розвитку товариства. На допомогу приходять важливі для виробництва структурні підрозділи (рис. 2.1):



Рис. 2.1 Організаційна структура ТОВ «Полтавка-1»

Шляхом вивчення попиту на сорта соняшника та інших зернових культур, розглядається перспективність вирощення елітних сортів зернових культур. Подальше покращення транспортних засобів для обробки землі та збирання урожаю, а також придбання кращих добрив для посіву та кормів для худоби.

ТОВ «Полтавка-1» має дуже сильну залежність від сезонних змін, бо знаходиться в зоні ризикового землеробства.

До ринків збуту відноситься вся територія України. За кордон підприємство не експортує свій товар.

Основними клієнтами підприємства є: Пологівський ОЕЗ, ТОВ «Бізон Імпорт», ТОВ агрофірма «Українське насіння», Дочірнє підприємство з іноземною інвестицією «Сангрант Плюс», ПП «Бізон – Тех Добрива», ТОВ «АРТ – 09».

Основними конкурентами у регіоні є всі сільськогосподарські підприємства, а в районі їх не мала кількість.

Основними ризиками в діяльності ТОВ «Полтавка-1» залежить від неврожаю пшениці, соняшнику, рапсу, гороху, кукурудзи, ячменю та інших зернових та бобових культур. В минулому році підприємство вирощувало навіть коріандр.

Також великий удар по прибутку може нанести підвищення ціни на насіння, добрива, паливно–мастильні матеріали.

Безперервне та ефективне функціонування ТОВ «Полтавка-1» забезпечується завдяки чітко спланованій організаційній структурі, керування якою здійснюють керівники підрозділів під контролем директора Дмитренко Андрія Володимировича:

Головний бухгалтер – Ільків Любов Петрівна;

Начальник бригади (тракторної) – Дудка Іван Анатолійович;

Завідувач складу – Брова Сергій Васильович;

Керуючий фермою – Панасенко Тамара Михайлівна;

Інженер – Філатов Віктор Ігорович.

Керівник відділу кадрів – Дмитренко Світлана Григорівна.

Головному бухгалтеру підпорядковані бухгалтер та касир, начальнику бригади – всі водії транспортних засобів, керуючому фермою – охорона, ветеринар, технічний персонал. Інженеру підпорядковується персонал, який спеціалізується на ремонтних роботах.

Основні принципи ведення бухгалтерського обліку підприємства викладені в Наказі про облікову політику (Додаток А).

На підприємстві використовують програму «М.Е.Дос», ведеться журнально-ордерна форма звітності, бухгалтерія спирається на П(С)БО.

Головний бухгалтер виконує такі функціональні обов'язки:

- здійснює організацію бухгалтерського обліку;
- формує відповідно до законодавства облікову політику;
- очолює роботу з підготовки та приймання робочого плану рахунків;
- забезпечує раціональну організацію бухгалтерського обліку і звітності на підприємстві;
- організовує облік майна, зобов'язань і господарських операцій;
- забезпечує законність, своєчасність і правильність оформлення документів;
- бере участь у проведенні економічного аналізу господарсько – фінансової діяльності;
- вживає заходів з нагромадження фінансових коштів;
- здійснює взаємини з банком;
- веде роботу з дотримання штатних, фінансових і касових дисциплін;
- забезпечує складання балансу й оперативне зведення звітів про доходи і витрати коштів;
- надає метод допомоги працівникам підприємства з бухгалтерського обліку;
- додержує правила з охорони праці та пожежної безпеки;

В бухгалтерії також є ще один бухгалтер, він же і заступник головного бухгалтера так, як підприємство маленьке. Всі його обов'язки, права, та

відповідальність вказані в обліковій політиці підприємства.

Склад та структура бухгалтерської служби ТОВ «Полтавка-1» наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Склад та структура бухгалтерської служби ТОВ «Полтавка-1»

№ п/п	Обіймана посада	Ділянка обліку (коло посадових обов'язків)	Кількість штатних одиниць
1	Головний бухгалтер	Контроль за обліком активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства	1 (одна)
2	Бухгалтер	Облік виробництва, облік товарно-матеріальних цінностей	1 (одна)
3	Касир	Облік касових операцій, облік грошових коштів	1 (одна)

Реалізується продукція згідно з договорами куплі-продажу з приватними підприємцями та юридичними особами. Реалізація відбувається частіше за все восени та влітку, після покосу зернових культур.

Визнавати основними засобами матеріальні активи, очікуваний строк яких більше одного року і вартість повинна не перевищувати – 6000,00 грн.

Необоротні матеріальні активи відносити до малоцінних, вартість яких не перевищує – 6000,00 грн.

Метод нарахування амортизації – прямолінійний.

Методи оцінки вибуття – середньозважений.

Кількість працівників в середньому на підприємстві станом на 31.12.18. становить – 41 чоловік.

Фонд оплати праці на кінець 2018 року склав 2113000,00 гривень.

Для розробки стратегічної програми маркетингу, аналізу наявної діяльності підприємства оцінки ефективності діяльності підприємства необхідно зробити аналіз виробничо-господарської діяльності за основними техніко-економічними показниками: динаміка доходів від реалізації продукції, рівня собівартості продукції, валового прибутку, рентабельності підприємства та чистого прибутку його діяльності.

Динаміка показників виробничо-господарської діяльності підприємства ТОВ «Полтавка-1» за 2016–2018 р. наведена у (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка показників виробничо-господарської діяльності підприємства ТОВ «Полтавка-1» за 2016-2018 рр.

Показники	2016	2017	2018	2016 у % до 2017	2017 у % до 2018
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	13742,7	14642,1	15809,60	106,54	107,97
Податок на додану вартість, тис. грн.	2290,45	2440,35	2634,93	106,54	107,97
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	11452,25	12201,75	13174,67	106,541	107,97
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	8423,10	10789,80	11965,10	128,10	110,90
Валовий прибуток, тис. грн.	3029,15	1411,95	1209,57	46,61	85,66
Рентабельність, %	1,63	1,36	1,32	83,44	97,10
Інші витрати, тис. грн.	116,7	183,8	292,4	157,50	159,10
Фінансові результати від звичайної діяльності до податкообкладання, тис. грн.	2134,0	1137,1	1014,10	53,28	89,18
Чистий прибуток, тис. грн.	2134,0	1137,10	1014,10	53,28	89,18

Дохід від реалізації продукції ТОВ «ПОЛТАВКА – 1», у 2017 році склав 14642,1 тис. грн., що на 6,54% більше ніж у 2016р., а в 2018р. 15809,6 тис. грн., що на 7,97% більше за попередній рік. Якщо ми бачимо ріст доходу, то податок на додану вартість також виріс пропорційно доходу.

2.2 Документування господарських операцій з обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві

Організація оплати праці в Україні здійснюється згідно з чинними нормативно-правовими актами; генеральною угодою на державному рівні;

галузевими та регіональними угодами; колективними договорами; трудовими договорами; іншими внутрішніми нормативними документами підприємств (рис. 2.2) [2].

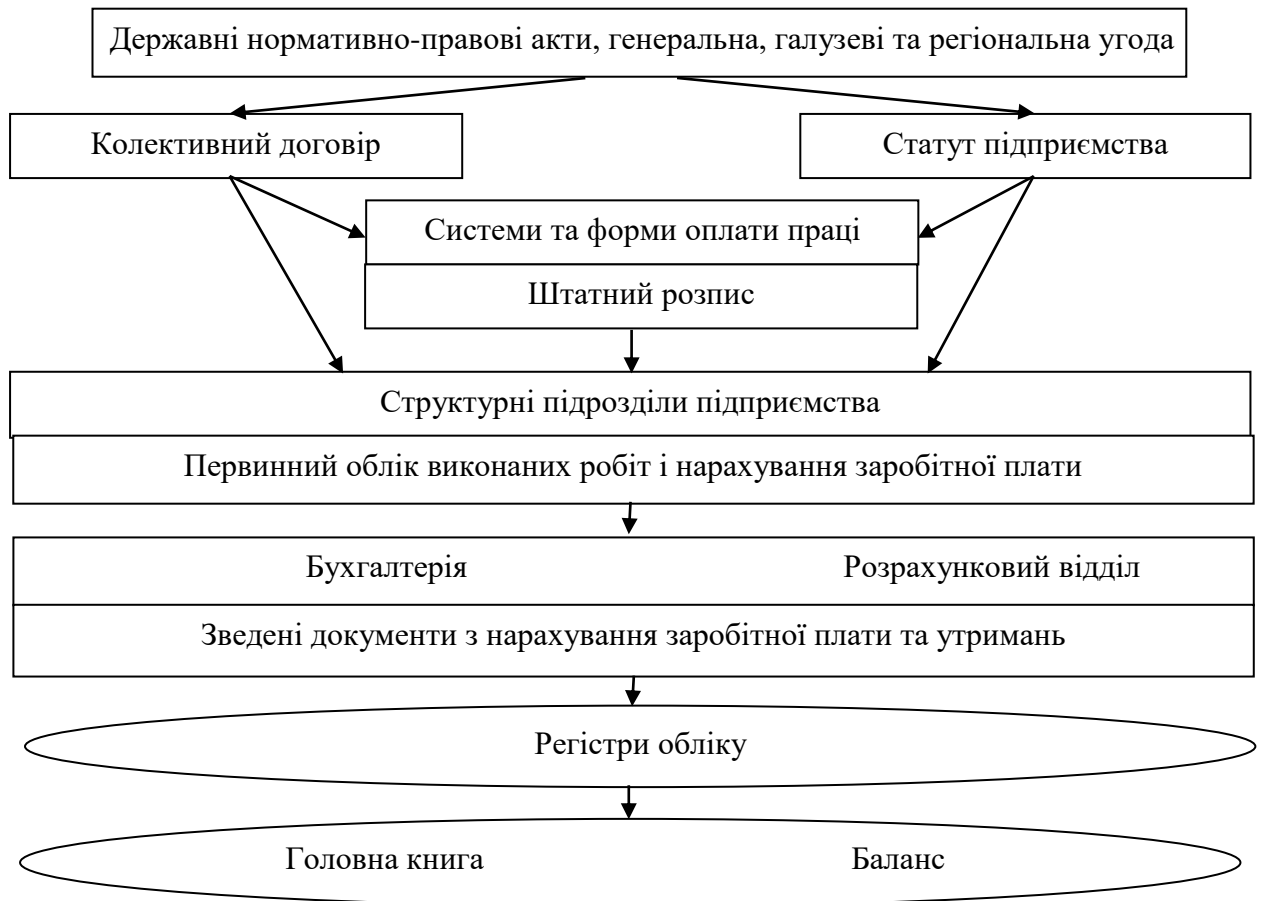


Рис. 2.2 Загальна схема організації бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці

Для управління діяльністю, зокрема операціями, пов'язаними з оплатою праці на підприємстві, необхідний постійний, абсолютно обґрунтований бухгалтерський облік цих операцій на підставі достовірних даних первинної документації.

Схема облікового процесу з нарахування заробітної плати наведені на рисунку 2.3 [20, с. 253].

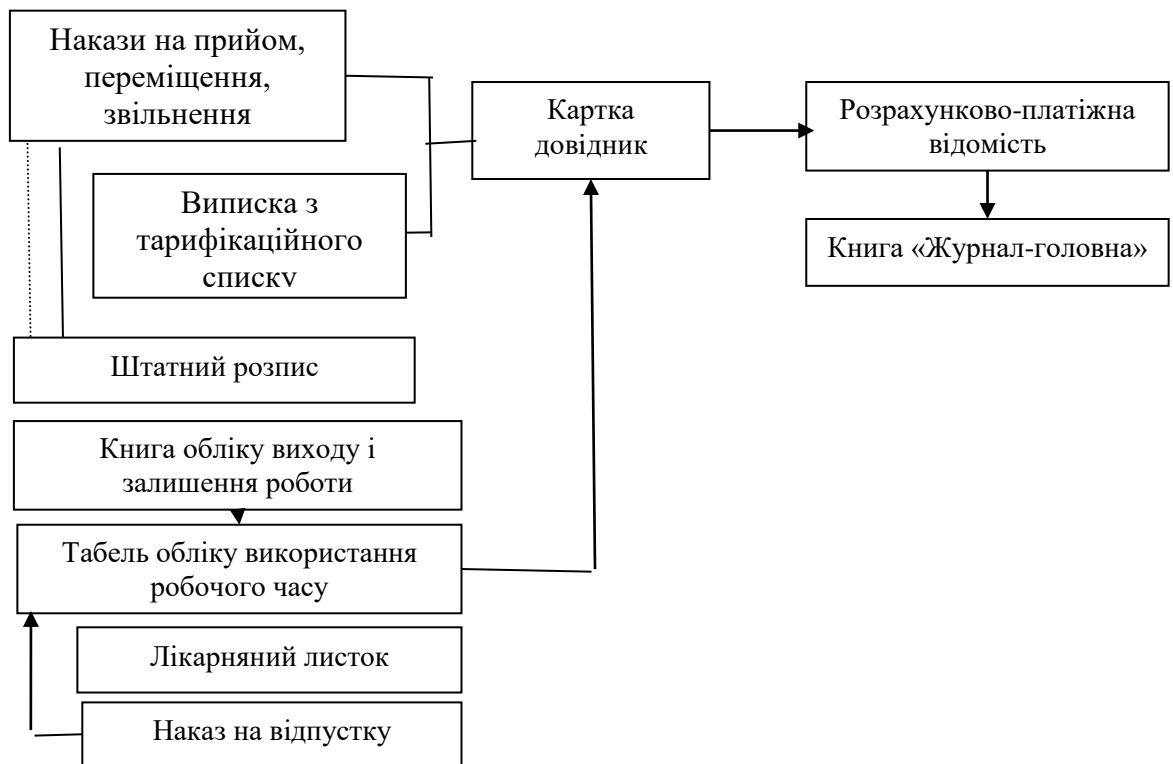


Рис. 2.3 Схема облікового процесу нарахування заробітної плати

Основним документом, який визначає порядок організації документального оформлення щодо розрахунків з оплати праці є облікова політика даного підприємства.

Питання законодавчого регулювання оплати праці визначаються Конституцією України, міжнародно-правовими актами, Законами України «Про оплату праці», «Про колективні договори й угоди» та іншими законами, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», Податковим кодексом в частині «Податок на доходи фізичних осіб», Наказом Державного комітету статистики «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці», «Про затвердження інструкції зі статистики заробітної плати».

Первинні документи ТОВ «Полтавка-1» складаються працівниками підрозділу, відповідальними за здійснення господарської операції безпосередньо в момент її здійснення, якщо це неможливо – протягом двох днів після її закінчення. Для обліку господарських операцій первинні

документи здаються в бухгалтерію не пізніше трьох днів з моменту їх оформлення. Первинні документи, форми яких не затверджені нормативно-правовими актами, мають такі реквізити:

- назву документу;
- дату та місце його складання;
- найменування підприємства, від ім'я якого складається документ;
- зміст, об'єм та одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за виконання господарських операцій та правильності їх оформлення;
- особисті підписи, прізвища та ініціали осіб, відповідальних за виконання господарських операцій та правильності їх оформлення.

На підприємстві, згідно з наказу Держкомстату України від 05.12.2008р. № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці», з 01.01.2009 р. введено в дію нові форми первинної облікової документації з питань обліку особового складу, використання робочого часу, розрахунків з заробітної плати (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Типові форми первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці

№ з/п	Номер типової форми	Назва типової форми
1	П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
2	П-2	Особова картка
3	П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
4	П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)
5	П-5	Табель обліку використання робочого часу
6	П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника
7	П-7	Розрахунково-платіжна відомість (зведена)

Керівники підрозділів та служб підприємства, які оформлюють первинні документи забезпечують дотримання порядку їх заповнення відповідно до вимог наказу про облікову політику ТОВ «Полтавка-1». У разі

несвоєчасного складання первинних документів, недостовірного відображення в них даних або оформлення з порушенням законодавства і нормативних вимог, відповідальність покладається на посадових осіб, які склали первинний документ.

Працівник рахується співробітником підприємства після виходу відповідного наказу по підприємству про прийняття на роботу. Такий процес супроводжується наступними документами:

1) від працівника:

- а) заява про прийом на роботу;
- б) ксерокопія паспорта та реєстраційного номера облікової картки платника податків;
- в) трудова книжка (якщо основне місце роботи);
- г) документи про освіту;
- д) довідка з медичного закладу, військовий квиток тощо.

2) від роботодавця:

- а) наказ або розпорядження про прийняття на роботу;
- б) трудовий договір (колективний договір);
- в) особова картка (особова справа, особовий листок з обліку кадрів тощо).

Оформлення працівника на роботу здійснюється на основі наказу про прийняття на роботу, який складається у довільній формі. В наказі зазначається назва структурного підрозділу, професія, посада, кваліфікація, табельний номер працівника, умови прийняття на роботу, умови роботи, розмір окладу.

Основним документом про трудову діяльність є трудова книжка. Ведуть її на кожного працівника, який пропрацював на підприємстві понад 5 днів, включаючи осіб, які є власниками чи співвласниками підприємства. На осіб, які працюють за сумісництвом, трудові книжки ведуться тільки за місцем основної роботи.

На ТОВ «Полтавка-1» трудові книжки заповнює інспектор кадрів. При

заповненні трудових книжок працівник спирається на інструкцію № 58.

На підприємстві організований табельний облік робочого часу.

Табель – це первинний документ з обліку відпрацьованого часу .

Він складається в одному примірнику керівником підрозділу і подається до бухгалтерії у встановлені на підприємстві терміни.

У таких табелях обов'язково вказані наступні дані: структурний підрозділ, табельні номери (чотиризначні та семизначні), прізвище, ім'я, по-батькові, посада.

Також до бухгалтерії передаються табеля понаднормово відпрацьованого часу, які складаються керівником структурного підрозділу (такі випадки виникають в літній та осінній час, коли йде збір врожаю).

Розрахунок заробітної плати працівникам товариства здійснює головний бухгалтер. Всі розрахунки вносяться в форму П-6 по кожному працівнику окремо.

Зведеним документом, який відображає розрахунки з робітниками і службовцями, є розрахунково-платіжна відомість (форма П-7). Ця відомість складається щомісяця у розрізі працівників. Відомість складається з чотирьох частин. У першій частині вказується прізвище, ім'я, по-батькові кожного працівника і його посада, у другій – суми всіх видів нарахованої заробітної плати, в третій – утримання за їх видами, а в четвертій – суми, які належать до виплати.

Видача авансу на підприємстві виконується за відомістю на виплату грошей. Дані про аванс, який виплачується, про суми утримання податків, які обчислюються по заробітній платі, та інші утримання записуються протягом місяця у відкрити на поточний місяць розрахунково-платіжну відомість.

У відомості «Розрахунок заробітної плати» вказано суму заробітної плати, яка нарахована, і суму до видачі.

Тимчасову непрацездатність робітника по причині захворювання підтверджує лікарняний лист, який видає медична установа в установленому порядку.

Для отримання відпустки працівник подає заяву, в якій вказує вид відпустки та кількість її календарних днів. Відділ кадрів після вивчення заяви, робить відмітку в особистій картці працівника, вказуючи період на який надається відпустка. Після цього заява підписується директором та передається до бухгалтерії, де на її основі нараховується додаткова зарплата.

Обов'язковість здійснення розрахунків з працівниками та їх облікового відображення бухгалтерською службою підприємства встановлюється положеннями про облікову політику та про бухгалтерську службу, посадовими інструкціями бухгалтерів, які можуть передбачати відповідальність за порушення в проведенні розрахункових операцій.

Для розрахунку заробітної плати до бухгалтера повинно надійти багато первинних документів, на основі яких робляться відповідні розрахунки. Тому важливим є не тільки правильність складання такого документу, але і своєчасність його надходження. В обліковій політиці ТОВ «Полтавка-1» відсутній графік документообігу, включаючи і документообіг розрахунків з оплати праці. Тобто працівники спираються на систему, закладену роками, але це не підтверджено головним положенням підприємства.

Для документування розрахунків з оплати праці існує велика кількість документів, кожен з яких має певні особливості у його заповненні, тому при їх фіксації бухгалтеру потрібно бути дуже уважним. Варто наголосити, у зв'язку зі змінами в законодавстві, які час від часу змінюють свої вимоги щодо тих чи інших документів потрібно постійно слідкувати, для уникнення розбіжностей.

2.3 Синтетичний та аналітичний облік оплати праці на підприємстві

Облік заробітної плати в системі рахунків – це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати, визначення належної суми

працюючим і віднесення нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання.

Для того, щоб виконувати задачі, які стоять перед обліком, в ТОВ «Полтавка-1» організовано:

- контроль за чисельністю персоналу та використанням робочого часу; правильністю документального оформлення виробітку працівників;
- своєчасне нарахування заробітної плати та допомоги, а також їх видача;
- своєчасне утримання сум податків та перерахування їх до бюджету;
- розподіл заробітної плати по об'єктах калькулювання;
- правильність документального оформлення виробітку працівників;
- планування звітів про працю.

Обліком заробітної плати на підприємстві займається головний бухгалтер. Бухгалтерський облік ведеться на основі Робочого плану рахунків. Визначено перелік осіб, що мають право підпису первинних документів, та несуть відповідальність за достовірність цих документів. Контроль за дотриманням даного наказу покладено на директора.

У плані рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом, а також про розрахунки за не отриману персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (Розрахунки з депонентами) передбачений балансовий рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці», що має два субрахунки:

- 661 «Розрахунки з оплати праці»;
- 662 «Розрахунки з депонентами».

По кредиту рахунка 66 відображаються нараховані працівникам підприємства суми основної та додаткової заробітної плати, премії, допомоги з тимчасової непрацездатності, матеріальної допомоги, індексації заробітної плати у зв'язку з інфляцією, компенсації втрати працівниками частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати та інші нарахування, що є доходом працівника (дивіденди, дохід від розподілу

прибутку, вартість оплаченого підприємством проїзду на роботу і назад тощо).

По дебету рахунка 66 відображаються суми виплаченої працівникам заробітної плати, матеріальної допомоги, дивідендів, доходів, депонованих сум, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими листами.

Синтетичні рахунки конкретизуються в аналітичних рахунках. Між синтетичними й аналітичними рахунками існує нерозривний взаємозв'язок, оскільки на них на підставі одних і тих же документів відображаються одні й ті самі операції.

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі має стільки рахунків, скільки працюючих на підприємстві по списковому складу, тобто це облік розрахунків по заробітній платі по кожному працюючому окремо. Сума всіх нарахувань заробітної плати по кожному аналітичному рахунку буде дорівнювати кредитовому обороту синтетичного рахунку 66 за звітний місяць, тобто сумі нарахованої заробітної плати по підприємству в цілому. Сума всіх утримань по всіх аналітичних рахунках дорівнює дебетовому сальдо синтетичного рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Розрахунково-платіжні відомості за заробітною платою працюючих за місяць складаються з розділів «Нарахування заробітної плати», «Відраховано, передано, внесено, виплачено», «Належить на 1 число сума до виплати».

Розрахунково-платіжні відомості виконують подвійну функцію:

- по-перше, за їх допомогою виконуються розрахунки з працюючими,
- по-друге, вони є формою аналітичного обліку рахунка «Розрахунки за заробітною платою».

Показники цього рахунку використовують також для звітності з праці.

Типові господарські операції та кореспонденцію обліку розрахунків з оплати праці на ТОВ «Полтавка-1» наведено в таблиці 2.4.

Згідно з чинним законодавством надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів в розмірах, передбачених чинним законодавством,

зокрема, за роботу в нічний час, входять до фонду додаткової заробітної плати та включаються до складу валових витрат .

Таблиця 2.4

Типові господарські операції та кореспонденції обліку розрахунків з оплати праці на ТОВ «Полтавка-1»

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату працівникам: – зайнятих вирощування довгострокових біологічних активів	15	661
	– рослинницького, тваринницького, промислового підрозділу, ремонтних робіт	23	
	– зайнятих обслуговуванням машин і устаткування, а також на загальновиробничих роботах цехів і інших підрозділів	91	
	– адміністративно-управлінського апарату	92	
2	Здійснено відрахування на соціальне страхування з фонду оплати праці працівників	15,23,91,92	65
3	Нараховано відпускні за рахунок резерву на оплату відпусток	471	661
4	Нараховано працівникам допомогу з тимчасової непрацездатності: за рахунок фонду соціального страхування	652	661
5	Утримано із заробітної плати працівників: – суму втрат від браку, допущеного з вини працівника	661	24
	– безповоротні своєчасно підзвітні суми	661	372
	– чергові платежі за розрахунками за товари придбані в кредит, суми аліментів та інших платежів за виконавчими листами	661	685

Розглянемо нарахування заробітної плати з надбавкою у нічний час працівнику Рожко В.В., посада – сторож. Нараховано зарплату у розмірі 3600,00 грн., в т.ч. 3200,00 грн. у розмірі тарифної ставки, 400,00 грн. – доплата за роботу в нічний час.

У бухгалтерському обліку підприємства дана операція відобразиться таким чином (таблиця 2.5):

На підприємстві виплачується допомога з тимчасової непрацездатності у випадку захворювання або травми не пов'язаної з нещасним випадком.

Журнал реєстрації господарських операцій за лютий 2019 р. на

ТОВ «Полтавка-1»

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Нараховано заробітну плату, у т.ч.			
	– ставка	92	661	4000,00
	– надбавка	92	661	400,00
2	Відображаємо нарахування на зарплату: – єдиний соціальний внесок	92	651	968,00
3	Відображаємо утримання із заробітної плати :	661	641	792,00
	– податок з доходів фізичних осіб – військовий збір	661	642	66,00
4	Перераховуємо кошти з поточного рахунку:			
	– працівнику – фонду соціального страхування	661 651	311 311	3542,00 968,00

Умови надання: допомога за перші 5 календарних днів надається за рахунок коштів власника підприємства, починаючи з 6-го дня – за рахунок коштів ФСС з ТВП (ст. 2 Закону № 2213).

Тривалість виплати: за весь період непрацездатності – до її відновлення або до встановлення інвалідності.

Для виплати допомоги з тимчасової непрацездатності лікарняний лист передається до розрахункового відділу головної бухгалтерії, де бухгалтери роблять розрахунки на підставі отриманих даних. Дуже важливо, щоб лікарняний був заповнений відповідно до вимог. Тому важливо перевіряти наявність наступних реквізитів : первинний чи вторинний лікарняний, штампи медичного закладу, який режим амбулаторний чи стаціонарний, страховий випадок, якщо вторинний, то наявність номеру первинного лікарняного, стаж працівника тощо.

Допомога по тимчасовій непрацездатності розраховується виходячи із середньоденної заробітної плати працівника за розрахунковий період. Розрахунковим періодом є останні 12 календарних місяців, що передують тому, в якому настав страховий випадок, або фактично відпрацьовані календарні місяці (згідно порядку № 1266).

Для розрахунку страхових виплат та оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця відповідно до порядку № 1266 застосовується показник середньоденна заробітна плата. У п. 3 даного порядку вказано, що цей показник розраховується шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період (12 календарних місяців) заробітної плати на кількість календарних днів зайнятості в розрахунковому періоді без урахування календарних днів, не відпрацьованих по поважним причинам.

Крім того, розмір допомоги по тимчасовій непрацездатності залежить від величини страхового стажу застрахованої особи. Така залежність встановлена в п.5 порядку № 440.

Таблиця 2.6

Розмір лікарняного відповідно до страхового стажу (у % до середньоденної заробітної плати)

№ п/п	Страховий стаж	Розмір лікарняного у % до середньоденної заробітної плати
1	До 3 років	50
2	Від 3 до 5 років	60
3	Від 5 до 8 років	70
4	Більше 8 років	100

Але є випадки, коли лікарняний виплачується у розмірі 100 % від середньоденної заробітної плати незалежно від страхового стажу, отож перерахуємо їх :

- особи, віднесені до 1-3 категорій «інвалідів» постраждалих унаслідок Чорнобильської катастрофи;
- один із батьків (особа, яка їх замінює), який доглядає хвору дитину віком до 14 років, потерпілу від Чорнобильської катастрофи;
- ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону про статус ветеранів;
- особи, віднесені до жертв нацистських переслідувань за Законом №

1584;

– донори, які мають право на пільгу за ст. 10 Закону про донорство.

Приклад 1. Розглянемо порядок надання лікарняного водію транспортної бригади.

У лютому 2018 року працівник підприємства Лисенко А.П. (водій вантажного автомобіля) приніс до бухгалтерії лікарняний лист, де зазначено, що він хворів з 19.02.19 по 28.02.19.

Страховий стаж працівника становить 15 років, тому лікарняний йому нараховується у розмірі 100%. На підприємстві Лисенко А.П. працює з 27.12.18 р Розрахунковий період для нарахування лікарняних становить 12 місяців – з 01.01.19 р по 31.01.19 р Заробітна плата в зазначений період – 5000,00 грн.

Середньоденна заробітна плата становить: $5000 \text{ грн.} / 31 \text{ к.д.} = 161,29 \text{ грн.}$

Розрахуємо суму допомоги:

– за перші 5 днів хвороби (за рахунок роботодавця) $161,29 \text{ грн.} \times 5 \text{ к.д.} = 806,45 \text{ грн.}$

– починаючи з 6 дня (за рахунок фонду соціального страхування) $161,29 \text{ грн.} \times 5 \text{ к.д.} = 806,45 \text{ грн.}$

Рішення про надання Лисенко А.П. допомоги по тимчасовій непрацездатності було прийнято на засіданні комісії із соціального страхування.

Адже лікарняний був заповнений відповідно до вимог. Були наявні усі реквізити: лікарняний, штампи медичного закладу, режим амбулаторний, страховий випадок первинний, стаж працівника .

Наведемо приклад заповнення другої частини лікарняного, який заповнюється на підприємстві (у цеху та бухгалтерією) на рис. 2.3.

Допомога по вагітності та пологах надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке компенсує втрату заробітної плати за період відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами відповідно до закону про соціальне страхування. Рішення про його виплату приймає комісія із

соціального страхування.

Місячна ставка		грн. Денна тарифна ставка		грн.	
Місяці	Кількість робочих днів	Сума фактичної заробітної плати, з якої нараховується страхові внески		Середньоденна (середньогодинна) заробітна плата	
Грудень					
Січень	21	5 000,00		161,29	
Всього	21	5 000,00			
При переведенні під час хвороби на іншу роботу з-_____ 20 до-_____ 20 р. Заробітна плата за-_____ днів становить _____					
Належить до виплати _____					
З якого часу і до якого	За скільки днів (годин)	Розмір допомоги в % до заробітної плати	Денна (годинна) допомога в грн. і коп.	Усього нараховано	Усього, з урахуванням заробітної плати при переведенні на іншу роботу
19.02.19 р.- 28.02.19 р.	10	100	161,29	1612,90	1612,90
Одна тисяча шістсот дванадцять грн. 90 коп. усього нараховано сума словами Включено до платіжної відомості за лютий місяць 2019 р. Печатка Прізвисьце і підпис керівника _____ Підпис головного бухгалтера _____					

Рис. 2.4 Приклад заповнення другої частини лікарняного працівниками підприємства

Дана допомога виплачується працівниці сумарно (у вигляді одноразової виплати) за весь період відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами.

Ця допомога надається застрахованій особі в розмірі 100% середньої заробітної плати і не залежить від його страхового стажу. Середня заробітна плата для нарахування цієї допомоги обчислюється у відповідності до Порядку № 1266 та виплачується за рахунок коштів ФСС з ТВП з першого дня непрацездатності.

Допомога по вагітності та пологах не входить до фонду заробітної плати підприємства і не обкладається податками і зборами (ПДФО та

військовий збір).

Нарахування допомоги відображається наступною проводкою: за перші п'ять днів за рахунок коштів установи – Дт 23,92, Кт 661; за решту днів за рахунок коштів соціального страхування – Дт 652 Кт 661.

Таблиця 2.7

Типові проведення з нарахування заробітної плати та виплати
лікарняного на ТОВ «Полтавка-1»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахована заробітна плата:		
1.1.	– працівникам цеху тваринництва	23	661
1.1.1	– нараховано по листу тимчасової непрацездатності (перші 5 робочих днів)	23	661
1.2.	– нараховано по листу тимчасової непрацездатності (наступні дні після 5 робочих днів)	652	661
1.3.	– адміністративно-управлінському персоналові	92	661
1.3.1	– нараховано індексацію заробітної плати амін. персоналу	92	661

На ТОВ «Полтавка-1» відповідно до Закону України «Про відпустки» від 15.11.1996р. № 504/96 – ВР [43] відпустки бувають:

- щорічні;
- додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;
- соціальні відпустки (у зв'язку з вагітністю і пологами, по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку).

Щорічна відпустка працівникові надається тривалістю не менше 24 календарних днів [24]. При визначенні тривалості щорічних відпусток не враховують святкові і неробочі дні (згідно з КЗпП [24] – 11 святкових і неробочих днів).

Право на щорічну основну і додаткову відпустку мають працівники, які пропрацювали на комбінаті не менше шести місяців. Щорічні відпустки надаються працівникам згідно з графіком відпусток.

Працівникам, які працюють за сумісництвом, відпустка надається у той

же час, коли й за основним місцем праці, навіть якщо працівник ще не відпрацював необхідних для надання відпустки шести місяців.

Відпустка нараховується в бухгалтерії на основі Наказу (розпорядження) про надання відпустки, який приносить працівник відділу кадрів після його опрацювання.

Сума відпускних визначається згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим Постановою КМУ від 08.02.95р. № 100 [46], зі змінами і доповненнями. Відповідно до цього Порядку суми виплат, належних працівнику за час надання йому щорічних основної та додаткової відпустки, тривалість яких визначається в календарних днях, розраховуються шляхом ділення сумарного заробітку за останні 12 місяців перед наданням відпустки на відповідну кількість календарних днів року (за винятком святкових і неробочих днів) і множення отриманого результату (середнього заробітку) на кількість календарних днів наданої оплачуваної відпустки.

Цей розрахунок можна показати у вигляді формули 2.1:

$$B = (M : (K - C)) \times N \quad (2.1)$$

де В – сума відпускних;

М – сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців;

К – кількість днів у році;

С – число святкових і неробочих днів, передбачених КЗпП;

N – тривалість відпустки у календарних днях [44].

Проте під час обчислення середньої заробітної плати не враховуються:

- витрати на відрядження, а саме компенсація оплати проїзду, витрат на проживання та добові;
- матеріальна допомога;
- премії до ювілейних та пам'ятних дат;
- компенсації за відпустку;

- допомога у зв'язку з виходом на пенсію;
- оплата за виконання окремих доручень;
- соціальні виплати, гонорари, дивіденди.

Якщо працівник ще не відпрацював повний календарний рік, то для розрахунку відпускних береться відповідно сумарний заробіток, кількість днів і число святкових та неробочих днів за відпрацьований працівником період.

Всі виплати включаються до розрахунку середньої заробітної плати в тому розмірі, в якому вони нараховані, без вирахування сум податків та інших утримань [46].

Приклад розрахунку відпускних наведено нижче.

Приклад 2. Співробітник працює на підприємстві з 2015 року, з 20.05.2018 він іде в тарифну відпустку на 14 календарних днів. Протягом розрахункового періоду з 01.05.2017 р. по 30.04.2018 р. працівнику було нараховано 72300 грн.

Визначимо середньоденну заробітну плату:

$$72300,00 \text{ грн.} : (365 \text{ кал. дн.} - 11 \text{ святк. дн.}) = 204,24 \text{ грн.}$$

Визначимо суму відпускних:

$$204,24 \text{ грн.} \times 14 \text{ кал. дн.} = 2859,36 \text{ грн.}$$

Приклад 3. Розрахунок відпускних, якщо до настання відпустки не було відпрацьовано дванадцять місяців.

Працівниця влаштувалась на роботу 02.12.2017 року з окладом 5000 грн. З 05.06.2018 року жінці надано відпустку на 10 днів. Протягом розрахункового періоду з 01.01.2018 року по 31.05.2018 працівниці було нараховано 25000 грн.

Визначимо кількість календарних днів у розрахунковому періоді. У період січень-травень 2018 року (151 календарний день) нараховується 7 святкових днів: 1 січня, 7 січня, 8 березня, 8 квітня (Великдень), 1 травня, 9 травня, 28 травня (Трійця).

Розрахуємо середньоденну заробітну плату:

25000,00 грн : (151-7) кал. дн. = 173,62 грн.

Сума відпускних становитиме:

173,62 грн × 10 дн. = 1736,20 грн.

Із сум нарахованої заробітної плати членів трудового колективу, осіб, що працюють на підприємстві за трудовими угодами, за сумісництвом, здійснюються обов'язкові та добровільні утримання. Обов'язкові утримання включають: податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, утримання за виконавчими листами і приписами нотаріальних контор на користь юридичних і фізичних осіб.

Заробітна плата як і інші доходи, що отримують фізичні особи, підлягає обкладення податком на доходи фізичних осіб. Згідно з п. 164.6 Податкового Кодексу [38] при нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати база оподаткування ПДФО визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податкової соціальної пільги при її наявності.

Ставки ПДФО для оподаткування доходів у вигляді заробітної плати визначені п. 167.1 ПК [38] та становить 18%. Ставка ПДФО залежить від розміру мінімальної заробітної плати, установленної на 1 січня звітного року.

У 2018 році граничний розмір доходу, що дає право на отримання ПСП одному з батьків у випадку та в розмірі, передбачених пп. 169.1.2 ПК і абз. «а» і «б» пп. 169.1.3 ПК, визначається як добуток 2470 грн. і відповідної кількості дітей.

При визначенні права на ПСП для порівняння з граничним розміром доходу враховуються всі виплати, які підпадають під поняття «заробітна плата» для цілей оподаткування.

Доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження згідно із законодавством, в тому числі лікарняні і відпускні, з метою порівняння з граничним розміром доходу, який дає право на застосування ПСП, відносяться до відповідних місяців, за які вони нараховані (абз. 3 п.п. 169.4.1 ПК).

ПСП може застосовуватися тільки за одним місцем роботи, яке платник податків визначає самостійно.

Правом на «звичайну» ПСП може скористатися будь-який платник податку, заробітна плата якого не перевищує граничний розмір доходу, який дає право на застосування ПСП (п.п. 169.1.1 ПК). Для цього платник податку повинен подати працедавцю заяву про застосування ПСП.

Правом на податкову соціальну пільгу у розмірі, що дорівнює 150 % суми пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 ПК на ТОВ «Полтавка-1» користуються особи які є:

а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

б) утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;

в) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

г) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена підпунктом «б» підпункту 169.1.4 цього пункту;

д) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», крім осіб, визначених у підпункті «б» підпункту 169.1.4 ПК;

Правом на податкову соціальну пільгу у розмірі, що дорівнює 200 % суми пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 ПК на ТОВ «Полтавка-1» ніхто не користується.

Відповідно до п. 2 Порядку надання документів для застосування податкової соціальної пільги, затверджений постановою КМУ від 29.12.2010 р. № 1227 [25], форма заяви про застосування ПСП повинна бути встановлена Державною фіскальною службою. Поки вона не встановлена.

Згідно з роз'ясненнями фахівців ДФС заява складається в довільній формі. При цьому в якості зразка можна використовувати форму, затверджену наказом ДФАУ від 30.09.2003 р. № 461. Повністю форму заяви, затверджену зазначеним наказом, застосовувати не можна, оскільки її окремі реквізити не відповідають нормам ПК.

Якщо працівник втратив право на застосування ПСП, то він має написати заяву про відмову від застосування ПСП.

Згідно п.п. 4.1.1 Інструкції № 21-5 ЄСВ [20] нараховують на суми, які визначені базою для нарахування цього внеску. При цьому виплати, які включаються до бази для нарахування та утримання ЄСВ, зазначені у ст. 7 Закону № 2464 [31] і розд. III Інструкції № 21-5 [48, 20]. Аналіз згаданих норм законодавства дозволяє виділити три складових бази для обчислення суми страхових внесків:

1. Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, які визначаються відповідно до Закону про оплату праці.

При визначенні видів виплат, які відносяться до основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, для цілей обчислення ЄСВ слід керуватися Інструкцією № 5 [7] (п.п. 4.3.5 Інструкції № 21-5 [48]).

2. Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця та допомога по тимчасовій непрацездатності за рахунок коштів ФСС з ТВП.

3. Сума винагороди, що виплачується фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами. При цьому, виходячи з вимог базового Закону № 2464 [48] та Інструкції № 21-5, можна зробити висновок, що виключення становлять суми винагород за цивільно-правовими договорами, укладеними з фізичними особами – підприємцями, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності,

зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію їх як підприємців. У такому випадку сума винагороди не включається до бази для нарахування та утримання ЄСВ і не обкладається зазначеним внеском.

ЄСВ нараховується на суми, які включаються до бази оподаткування згідно зі ст. 7 Закону № 2464 [48]. При цьому база не зменшується на суму податку на доходи фізичних осіб, інших обов'язкових платежів, які відповідно до закону сплачуються із зазначених сум, та на суми утримань, що здійснюються відповідно до закону або за договорами позики, придбання товарів та виплат на інші цілі за дорученням одержувача (ч. 4 ст. 7 Закону № 2464 [48]).

З 01.01.2016 року ставка ЄСВ знижена до 22% (для всіх категорій платників).

ТОВ «Полтавка-1» на доходи працівників-інвалідів сплачує ЄСВ за ставкою 8,41% з суми заробітної плати. Підтвердженням встановлення працівнику інвалідності є завірена копія довідки з акта огляду медико-соціальної експертної комісії про встановлення групи інвалідності за формою № 157-1, затвердженою наказом Міністерства охорони здоров'я від 19.05.2003 р. № 224. Засвідчення копії довідки здійснюється безпосередньо підприємством (установою, організацією), на якому працює інвалід (абзац другий п. 3.13 Інструкції № 21-5).

Як вже було сказано вище, сума винагороди, що виплачується фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами, є об'єктом для справляння ЄСВ згідно з абзацом першим п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону № 2464 [48]. Крім того, норма про необхідність обкладання ЄСВ винагород за цивільно-правовими договорами продубльована в п.п. 3.1.4 Інструкції № 21-5.

Справляння ЄСВ з суми винагород за цивільно-правовим договором обмежено максимальною величиною бази. При цьому, при застосуванні максимальної величини бази згідно п.п. 4.3.2 Інструкції № 21-5 ЄСВ з суми винагороди слід нараховувати та утримувати після нарахування (утримання)

ЄСВ із сум заробітної плати.

Якщо строк виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовим договором перевищує календарний місяць, винагорода, виплачена за результатами роботи, для нарахування ЄСВ ділять на кількість місяців, за які її нараховано. При цьому дохід, отриманий окремо за кожний місяць, порівнюється з діючою в кожному місяці максимальною величиною бази для нарахування ЄСВ.

Нарахування ЄСВ здійснюється в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску (ч. 3 ст. 7 Закону № 2464 [48], п. 3.15 Інструкції № 21-5). При нарахуванні ЄСВ на суми лікарняних, відпускних, період яких перевищує один місяць, застосування максимальної величини здійснюється окремо за кожний місяць.

У разі якщо в звітному місяці працівникові нарахована заробітна плата, лікарняні та винагорода за цивільно-правовим договором, то згідно з п.п. 4.3.2 Інструкції № 21-5 при визначенні максимальної величини бази нарахування ЄСВ ці виплати враховуються в такій послідовності:

- сума нарахованої заробітної плати;
- сума винагород за договорами цивільно-правового характеру;
- сума допомоги з тимчасової непрацездатності.

При цьому ставки ЄСВ застосовуються окремо до кожного виду виплат окремо.

Згідно Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» №1621-VII від 31.07.2014, платниками військового збору є:

- фізичні особи, резиденти, які отримують доходи, як на території України, так і за її межами.
- фізичні особи, які не резиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження в Україні.
- податкові агенти, які визначені підпунктом 14.1.180 ПКУ.

В об'єкти військового збору потрапили такі види доходів, одержувані

фізичними особами на території України:

- оплата праці найманих працівників, включаючи всі премії і надбавки, які належать до фонду основної та додаткової заробітної плати.
- виплати за цивільно-правовими договорами.
- виграші, отримані після участі в державних і недержавних лотереях, а також при проведенні азартних ігор.

Закон №1621 набув чинності з 3 серпня 2014 року, тому всі доходи, отримані після цієї дати, підлягають обкладенню військовим збором. Ставка військового збору єдина для всіх категорій оподатковуваних доходів і становить 1,5%. Потрібно врахувати, що військовим збором обкладається весь отриманий дохід цілком без вирахування єдиного соціального внеску та податку на доходи фізичних осіб.

Таблиця 2.8

Типові проведення з нарахування заробітної плати та виплати
лікарняного на ТОВ «Полтавка-1»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Утримання з заробітної плати:		
	- ПДФО 18%	661	6411
	- Військовий збір 1,5%	661	6414
2.	Нараховано ЄСВ на заробітну плату (22%)	661	651
3.	Виплачена заробітна плата	661	311/301

Відповідно до ПКУ до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються:

- доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
- суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
- доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи

у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (далі – роялті), у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;

– частина доходів від операцій з майном, розмір якої визначається згідно з положеннями ПКУ.

Але на підприємстві бувають ситуації, що працівнику не лише нараховують заробітну плату, але і утримують із заробітної плати не тільки податки. Утримання із заробітної плати може бути в наступних випадках:

- співробітники мають змогу купувати зернові культури, соняшникову олію, поросят, овець;
- підприємство надає послуги обробки земельних ділянок;
- також утримують аліменти.

2.4 Шляхи удосконалення обліку та організації розрахунків з виплат працівникам на підприємстві

Встановлений у П(С)БО 26 «Виплати працівникам» порядок визнання окремих видів зобов'язань за виплатами працівникам на дату балансу (пункти 7-8, 11-12, 15, 16 та 31), міжнародна й вітчизняна практика обліку дозволяє запропонувати нові рахунки і субрахунки до Плану рахунків і внести певні зміни до методики обліку розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам [13].

Для можливості здійснення більш детального аналізу витрат на оплату праці потрібно розширити аналітичний облік витрат на оплату праці. Одним із методів такого «розширення» є включення до робочого плану рахунків

додаткових субрахунків. Даний метод дозволяє оперативно отримати дані про стан витрат на оплату праці, їх структуру та динаміку, при цьому сучасні автоматизовані системи дозволяють отримати такі показники з потрібним ступенем деталізації.

Для деталізації витрат на оплату праці науковці пропонують створення додаткових субрахунків до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Так, одним із таких є запропонований робочий план рахунків Р.Є. Островерхою [36] (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Робочий план рахунків з обліку заробітної плати

Номер рахунка	Назва рахунка
66	«Розрахунки за виплатами працівникам»
661	«Розрахунки за заробітною платою»
6611	«Розрахунки за заробітною платою адміністративно-управлінського персоналу»
66111	«Розрахунки за основною заробітною платою»
661111	«Посадовий оклад»
661112	«Суми винагород за виконані роботи (надані послуги) за цивільно-правовими договорами»
661113	«Заробітна плата, нарахована працюючим інвалідам»
66112	«Розрахунки за додатковою заробітною платою»
661122	«Премії»
661123	«Надбавка за вислугу років»
661124	«Надбавка за знання іноземних мов»
661125	«Надбавка за роботу на комп'ютері»
66113	«Розрахунки за іншими заохочувальними і компенсаційними виплатами»
661131	«Матеріальна допомога для оздоровлення при щорічній основній відпустці»
661132	«Матеріальна допомога для вирішення соціально-побутових питань»
6612	«Розрахунки за заробітною платою робітників»
66121	«Основна заробітна плата»
661211	«Погодинна заробітна плата»
661212	«Відрядна заробітна плата»

Дана розробка спрямована на підприємства, у яких кількість працівників є досить значною, оскільки має досить значний ступінь деталізації. Підприємство в праві самостійно обирати до своїх потреб необхідні субрахунки, вводити нові, адже видів виплат працівникам є досить

багато. Головним є збереження розмежування на структурні підрозділи, а також на складові фонду оплати праці.

Застосування одночасно для групування інформації кількох аналітичних ознак розширяє її аналітичні можливості і дає змогу використовувати у різних процесах (для нарахування заробітної плати, її узагальнення у розрізі структурних підрозділів, складання звітності з праці тощо). Багатоступенева ієрархічна структура робочого плану рахунків забезпечує узагальнення інформації на різних рівнях управління для проведення поглибленого, послідовного аналізу структури, динаміки фонду оплати праці та встановлення впливу факторів на його зміни.

Порівняння чинних і пропонованих рахунків обліку виплат працівникам, що узгоджені з нормами П(С)БО 26 та потребами облікової практики наведено в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Порівняння чинних і пропонованих рахунків обліку виплат працівникам, що узгоджені з нормами П(С)БО 26 та потребами облікової практики

За Планом рахунків	Пропоновані автором
1	2
У складі забезпечень виплат працівникам (поточних і довгострокових)	
471 «Забезпечення виплат відпусток»; 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» 477 «Забезпечення матеріального заохочення»	471 «Забезпечення виплат відпусток та іншого невідпрацьованого часу»; 472 «Забезпечення премій і заохочувальних виплат»; 479 «Забезпечення виплат за програмами звільнення»; 4710 «Забезпечення інших довгострокових виплат працівникам»
У складі довгострокових зобов'язань	
Відсутній рахунок	56 «Довгострокові виплати працівникам»: 561 «Винагороди за програмами із визначеною виплатою»; 562 «Відстрочені виплати працівникам»
Примітка. У П(С)БО 26 «Виплати працівникам» не йдеться про пенсійне забезпечення, а визначено категорію виплат по закінченні трудової діяльності, однією із складових якої згідно з міжнародним досвідом є пенсійні програми.	

Розкриємо зміст інформації, що формується на кожному із

рекомендованих субрахунків: 471 «Забезпечення виплат відпусток та іншого невідпрацьованого часу» – виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню (оплата відпусток, компенсації за невикористану відпустку, накопичувані відгули); 472 «Забезпечення премій і заохочувальних виплат» – премії та інші заохочувальні виплати, що будуть виплачені у майбутньому (щорічні премії за результатами року, за вислугу років); 479 «Забезпечення виплат за програмами звільнення» – виплати при звільненні, передбачені офіційною програмою звільнення працівників (у випадку визначеної чисельності працівників, які приймуть пропозицію про добровільне звільнення); 4710 «Забезпечення інших довгострокових виплат працівникам» – інші довгострокові виплати працівникам (компенсації за період тривалої відсутності чи непрацездатності, з нагоди ювілеїв та ін.); 561 «Винагороди за програмами із визначеною виплатою» – виплати по закінченні трудової діяльності за програмами виплат із визначеною виплатою (пенсійні програми, страхування життя, медичне обслуговування тощо); 562 «Відстрочені виплати працівникам» – виплати при звільненні, виплати інструментами власного капіталу підприємства та інші виплати, які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, в якому працівник виконував відповідну роботу.

Облік праці та її оплати має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, повному використанню робочого часу, зміцненню дисципліни праці, а також правильному обчисленню чисельності працівників для обліку заробітної плати з метою оподаткування.

Окрім того, на підприємстві відсутній графік документообороту який створював би інформаційну основу системи обліку витрат на оплату праці.

В той же час дослідження показало, що відсутня оперативна інформація по витратах робочого часу по кожному підрозділу (а дане підприємство має кілька бригад) на роботи в нічний час, у вихідні, святкові дні. Як правило, аналізується інформація за квартал, коли змінити щось

важко. На нашу думку, такого роду інформація про витрати робочого часу повинна подаватися до аналізу щотижня, що оперативно дозволить коригувати роботу підприємства.

Перше, що хотілося б відмітити, так це відсутність в наказі про облікову політику підприємства окремого розділу, який би регулював питання обліку витрат на оплату праці (рис. 2.5).

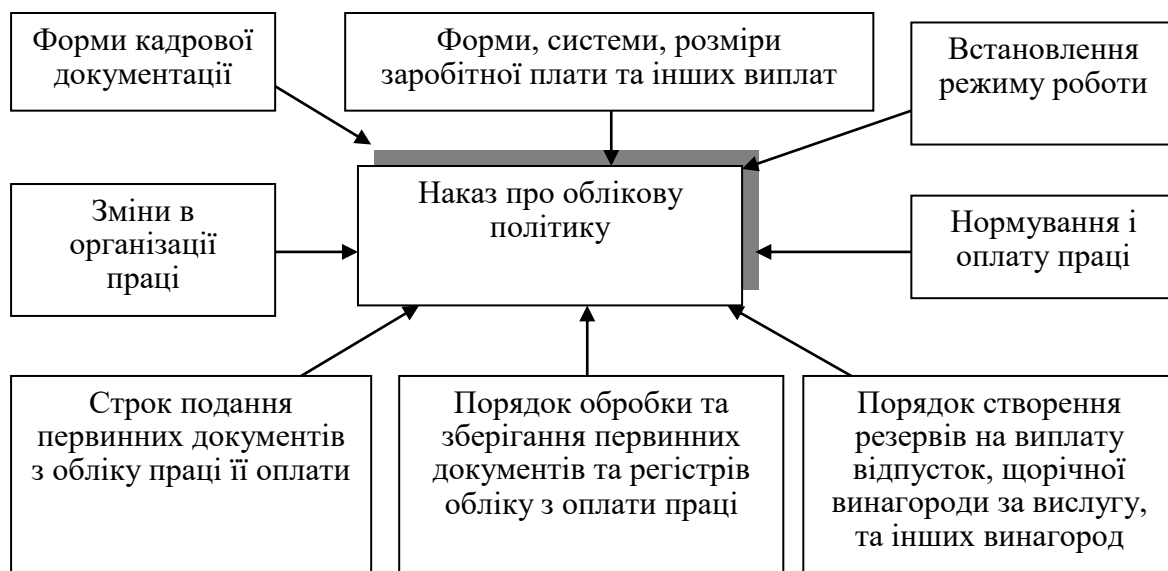


Рис. 2.5 Основні положення з обліку праці та її оплати, що необхідно навести в наказі про облікову політику

Не ведеться порівняння частки витрат на оплату по структурним підрозділам з їхньою часткою в прибутку підприємства, хоча таке порівняння дозволило б аналізувати відповідність таких витрат і шукати шляхи їх розумної економії. Для зручності та своєчасної обробки бухгалтерських документів з обліку праці та її оплати пропонуємо впровадити на підприємстві Графік документообігу (табл. 2.11).

Таким чином, підсумовуючи дослідження методології обліку витрат на оплату праці можна констатувати формальну постановку обліку витрат, яка хоч і ведеться в основному згідно правил ведення бухгалтерського обліку, проте не відповідає завданням обліку як складової частини управління витратами і підприємства взагалі.

Таблиця 2.11

Пропонований графік документообороту з обліку оплати праці для ТОВ «Полтавка-1»

Назва документу	Створення документу				Перевірка документу					Обробка документа		Передача до архіву	
	Кількість примірників	Відповідальний за випику	Відповідальний за оформлення	Відповідальний за виконання	Строк виконання	Відповідальний за перевірку	Хто надає	Порядок надання	Строк надання	Хто виконує	Строк виконання	Хто виконує	Строк виконання
Табель обліку використання робочого часу	1	Табельник	Табельник	Бухгалтерія	В кінці місяця при нарахуванні оплати праці	Головний бухгалтер	Табель	Звітний реєстр	По 3 число наступного місяця	Головний бухгалтер	По 5 число наступного місяця	Бухгалтерія	По закінченні звітного періоду
Наряд	1	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	Механік	2 дні після видачі	Менеджер	Головний бухгалтер	Звітний реєстр	Останній день тижня	Головний бухгалтер	Щоденно	Бухгалтерія	По закінченні звітного періоду
Маршрутний лист	1	Головний бухгалтер	Водій	Водій	Щоденно	Головний бухгалтер	Водій	Звітний реєстр	Щоденно	Головний бухгалтер	Щоденно	Бухгалтери	По закінченні звітного періоду
Розрахункова відомість	1	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	17-го числа при видачі авансу та 2-го числа наступного місяця при видачі зарплати	Директор	Головний бухгалтер	Звітний реєстр	В кінці звітного періоду	Головний бухгалтер	17-го та 2-го числа місяця	Бухгалтерія	По закінченні звітного періоду
Платіжна відомість	1	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	Касир	17-го числа при видачі авансу та 2-го числа наступного місяця при видачі зарплати	Директор	Головний бухгалтер	Звітний реєстр	В кінці звітного періоду	Головний бухгалтер	17-го та 2-го числа місяця	Бухгалтерія	По закінченні звітного періоду

Слід відмітити, про особливості обліку розрахунків з оплати праці на ТОВ «Полтавка-1», а саме, що для обліку розрахунків з оплати праці застосовуються як типові форми первинних документів так і спеціалізовані форми обліку:

- сільгоспблік ф. № 66 «Обліковий листок праці та виконаних робіт»;
- сільгоспблік ф. № 66а «Обліковий листок праці та виконаних робіт»;
- сільгоспблік ф. № 67 «Обліковий лист тракториста-машиніста»;
- сільгоспблік ф. № 68 «Подорожній лист трактора»;
- сільгоспблік ф. № 69 «Розрахунок нарахування оплати праці працівникам»;
- сільгоспблік ф. №70 «Накладна на відрядну роботу (для бригадира)» [35].

Проаналізувавши вищезазначені форми документів з обліку витрат праці, вважаємо за необхідне удосконалити їх шляхом внесення змін. У зв'язку з тим, що облікові листи затверджені ще Міністерством сільського господарства СРСР у 1977 році їх форми є дещо застарілими і не враховують сучасні вимоги документування господарських операцій. Такі уточнення, додавання та вилучення окремих рядків та граф дасть можливість: отримати інформацію щодо структурного підрозділу, що видав документ; здійснювати ведення аналітичного обліку витрат не тільки за структурними підрозділами, а й за центрами відповідальності, а також в розрізі аналітичних субрахунків; вести облік витрат праці та її оплати не тільки за видами культур, а й за окремими сортами; здійснювати оперативний контроль за відхиленнями від норм виробітку, та з'ясувати конкретні причини відхилень.

Більш конкретніше зупинимось на обліковому листі тракториста-машиніста (ф. 67 Б). Обліковий лист тракториста-машиніста (ф. № 67) застосовується для обліку механізованих робіт, що виконуються трактористами-машиністами на тракторах, комбайнах, інших самохідних машинах. Його відкривають на кожного тракториста-машиніст (трактор, комбайн). Лист розрахований на щоденне ведення обліку протягом

календарного місяця. Основну оплату праці визначають як добуток обсягу виконаних робіт на розцінку за одиницю роботи.

Існуючі та пропоновані реквізити до форми 67Б наведено в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

Удосконалена форма облікового листа тракториста-машиніста

№ з/п	Існуюча ф. 67 Б	Стовпчик	Пропозиції щодо удосконалення ф. 67 Б	Мета удосконалення
1	Рік, місяці	1 та 2	За _____ 20__ р.	Зазначення періоду, строком на який виписується обліковий лист
2	Шрифт	4	Ідентифікаційний код ЕДРПОУ	Усунення застарілого і не зрозумілого формулювання
3	Відділення	5	-	Не потрібна інформація
4	Бригада	6	Структурний підрозділ	Врахування видів структурних підрозділів, які одночасно є центрами відповідальності, а не бригадами
5	Шифр марки машини	12	Код марки машини	Усунення застарілого формулювання
6	Найменування культури та виконаної роботи, склад агрегату	16	Найменування культури (сорту) та виконаної роботи, склад агрегату	Надання інформації в розрізі сортів
7	Бригада-замовник	18	Структурний підрозділ-замовник	Врахування видів структурних підрозділів, а не лише бригади
8	Шифр синтетичного та аналітичного обліку роботи	19	Код синтетичного та аналітичного обліку роботи, в т.ч. поділ на Дт та Кт	Усунення застарілого формулювання та уточнення інформації по Дт і Кт рахунку

На нашу думку, удосконалена форма 67Б «Обліковий лист тракториста-машиніста» є прийнятною для використання як госпрозрахунковими підприємствами так і бюджетними установами.

3 АНАЛІЗ ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ НА ТОВ «ПОЛТАВКА-1»

3.1 Оцінка співвідношення між темпом зростання продуктивності праці і середньою заробітною платою

В умовах сьогодення, продуктивність праці є одним з основних чинників конкурентоспроможності підприємств на вітчизняному та міжнародному ринках. Проте на даному етапі розвитку ринкових відносин офіційна українська економічна статистика від оцінки продуктивності як найважливішого показника перейшла до повної ануляції статистичного обліку і звітності по продуктивності праці, які не відновлені до теперішнього часу.

Тому питання регулювання співвідношення продуктивності праці і заробітної плати є досить актуальним, оскільки ефективна економіка припускає дотримання певних пропорцій між фондами накопичення та споживання, які залежать від співвідношення між зростанням продуктивності праці та заробітної плати.

Як уже зазначалося, для розширеного відтворення, отримання прибутку і рентабельності потрібно, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи зростання оплати. Якщо такий принцип не дотримується, то відбуваються перевитрата фонду зарплати, підвищення собівартості продукції і відповідно зменшення суми прибутку. Забезпечення випереджаючих темпів зростання продуктивності праці обумовлює необхідність здійснення регулювання фонду оплати праці, оскільки існує певна можливість втрати стимулюючого ефекту заробітної плати.

Аналіз співвідношення продуктивності праці і заробітної плати наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Аналіз співвідношення продуктивності праці і заробітної плати

№ п/п	Показники	Од. виміру	2017	2018	Відхилення	Темп приросту
1	Об'єм чистої реалізованої продукції	тис. грн	14642,1	15809,60	1167,50	+8 %
2	Чисельність працівників	чол.	47	41	- 6	-12,76 %
3	Об'єм чистої реалізованої продукції на одного працівника	тис. грн.	311,53	385,60	74,07	+23,8%
4	Фонд оплати праці	тис. грн.	1938,90	2113,00	174,10	+ 9 %
5	Середньорічна заробітна плата	тис. грн.	41,25	51,54	+ 10,29	+ 24,94 %

Виходячи з наведених даних у таблиці 3.1, можна зробити висновок, що темпи зростання продуктивності праці не перевищили темпи зростання середньої заробітної плати, але темп приросту продуктивності праці підвищився на 23,8 %, а середня заробітна плата зросла на 24,94 %. Таке випередження не є негативним фактором, не зважаючи на те, що збільшення зарплати одного працівника повинне супроводжуватись зростанням виробленої продукції на одного працівника.

Але ж у нас продуктивність праці теж зростає, тому таке відхилення не є катастрофічним для підприємства. Згідно з наведеними даними темп зростання середньої заробітної плати відносно попереднього року розраховується за формулою за формулою 3.1:

$$I_{зпс} = \frac{ЗП_{с.зв}}{ЗП_{с.мин}}, \quad (3.1)$$

де $I_{зпс}$ – темп зростання середньої заробітної плати;

$ЗП_{с.зв}$, $ЗП_{с.зв}$ – середня заробітна плата за минулий і звітний періоди.

$$I_{зпс} = 51,54 \text{ тис. грн} / 41,25 \text{ тис. грн} = 1,25$$

Розраховуємо індекс продуктивності праці за формулою 3.2:

$$I_{пп} = \frac{ПП_{зв}}{ПП_{мин}}, \quad (3.2)$$

де $I_{пп}$ – темп зростання продуктивності праці;

$ПП_{зв}$, $ПП_{мин}$ – продуктивність праці у минулому і звітному періодах.

$$I_{пп} = 385,60 \text{ тис. грн.} / 311,53 \text{ тис. грн.} = 1,24$$

Наведені дані показують, що на аналізованому підприємстві темпи зростання оплати праці випереджають темпи зростання продуктивності праці на 0,01. Коефіцієнт випередження ($K_{вип}$) дорівнює за формулою 3.3 :

$$K_{вип} = \frac{I_{пп}}{I_{зпс}} \quad (3.3)$$

де $K_{вип}$ – коефіцієнт випередження зростання темпів продуктивності праці та середньої заробітної плати.

$$K_{оп} = 1,24 / 1,25 = 0,99$$

Для визначення суми економії (-E) чи перевитрати (+E) фонду зарплати в зв'язку зі зміною співвідношень між темпами зростання продуктивності праці та її оплати можна використовувати формулу 3.4:

$$+-E = \frac{ФОП_{зв} * (I_{зпс} - I_{пп})}{I_{зпс}}, \quad (3.4)$$

де $ФОП_{зв}$ – фонд оплати праці у звітному періоді.

$$+ E = 2113,00 * (1,25 - 1,24) / 1,25 = + 16,904 \text{ тис. грн.}$$

У прикладі більш високі темпи зростання оплати праці в порівнянні з темпами зростання продуктивності праці сприяли перевитраті фонду зарплати на суму 16,904 тис. грн.

Таким чином, аналізуючи отримані показники можна зробити

висновок, що відносно 2017 року зниження продуктивності праці в 2018 році не випереджає зростання середньої заробітної та становить 0,99 рази.

План з праці і заробітної плати підприємства представлений в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз співвідношення фонду оплати праці до обсягу чистої
реалізованої продукції

№ п/п	Показники	Од. виміру	2017	2018	Відхилення	Темп приросту
1	Об'єм чистої реалізованої продукції	тис. грн	14642,1	15809,60	1167,50	+8 %
2	Чисельність працівників	чол.	47	41	- 6	-12,76 %
3	Об'єм чистої реалізованої продукції на одного працівника	тис. грн.	311,53	385,60	74,07	+23,8%
4	Фонд оплати праці	тис. грн.	1938,90	2113,00	174,10	+ 9 %
5	Рівень ФОП в об'ємі чистої реалізованої продукції	%	13,24	13,4	+ 0,16	+ 1,2 %
6	Середньорічна заробітна плата	тис. грн.	41,25	51,54	+ 10,29	+ 24,94 %

Таким чином, виходячи, з даних таблиці 3.2 можна зробити висновок, що рівень фонду оплати праці до обсягу чистої реалізованої продукції в попередньому періоді був 13,24 %, а в звітному періоді 13,4 % тобто збільшився на 1,2 %.

3.2 Аналіз формування та використання фонду оплати праці на підприємстві

При аналізі формування та використання коштів на оплату праці бухгалтерський облік на промисловому підприємстві повинен забезпечувати

точний розрахунок заробітку кожного працівника відповідно до кількості і якості витраченої праці, діючими формами і системами його оплати і своєчасну виплату, а також правильний підрахунок утримань із заробітної плати. В оперативному обліку групуються і узагальнюються показники чисельності персоналу і витрат робочого часу.

Аналіз оплати праці включає в себе наступні етапи:

- аналіз використання коштів по оплаті праці;
- аналіз участі деяких факторів, які впливають на економію або на перевитрату в оплаті праці;
- аналіз обґрунтування зміни коштів на оплату праці.

Аналіз використання фонду оплати праці починається з оцінки використання фонду зарплати. Порівнюємо фактично нараховану зарплату з планової за місяць, квартал, по наростаючим підсумками з початку року, за рік в цілому і по групах персоналу на підприємстві, а також по цехах, бригадах, дільницях і обчислюємо абсолютну економію або перевитрату коштів на зарплату.

Відзначимо, що абсолютна перевитрата (економія) фонду зарплати всього персоналу, в тому числі промислово-виробничого, без урахування використання плану обсягу виробництва продукції не дає можливості оцінити ефективність використання коштів на оплату праці.

Оскільки фонд зарплати промислово-виробничого персоналу тісно пов'язаний з обсягом продукції і продуктивністю праці, то важливо ще визначити відносну економію (перевитрату) фонду зарплати. Відносна економія (перевитрата) фонду зарплати знаходиться як різниця між фактично нарахованою зарплатою і базисним її фондом, скоригованим на фактичний темп приросту (зниження) обсягу виробництва і продуктивності праці.

При аналізі складу фонду зарплати необхідно вивчити види оплат різних категорій персоналу, визначити його структурні зміни, зіставити фактично нараховані суми за видами оплати з плановими, а також планові перерахунки – за одними видами виплат з фактичним обсягом виплат

виробництва, а за іншими – з фактичною чисельністю персоналу. Джерелами аналізу є показники плану, розрахунки по фондам зарплати, звіти.

Динаміка показників діяльності підприємства представлена в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Динаміка показників діяльності ТОВ «Полтавка-1»

№	Показники	Од. виміру	2017 р.	2018 р.	Відхилення	Темп росту, %
1	Собівартість реалізованої продукції	тис. грн.	10789,80	11965,1	+1175,3	+10,9 %
2	Об'єм чистої реалізованої продукції	тис. грн	14642,1	15809,60	1167,50	+8 %
3	Чисельність працівників	чол.	47	41	- 6	-12,76 %
4	Фонд оплати праці	тис. грн.	1938,90	2113,00	174,10	+ 9 %
6	Прибуток до оподаткування	тис. грн.	1137,10	1014,1	-123	-10,81%
7	Чистий прибуток	тис. грн.	1137,10	1014,1	-123	-10,81%

Таким чином, можна зробити висновок, що обсяг виробництва у 2018 році в порівнянні з 2017 роком збільшився на 10,9 %, а обсяг чистої реалізованої продукції збільшився на 8 %. Чисельність працівників знизилася на 12,76 %. Собівартість реалізованої продукції збільшилась на 10,9 % це, пояснюється, тим, що обсяг виробництва продукції теж збільшився. Фонд оплати праці збільшився на 9 %. Чистий прибуток зменшився на 10,81 %. Спостерігаємо різке погіршення фінансових результатів діяльності ТОВ «Полтавка-1», це пояснюється тим, що собівартість продукції зросла. На підвищення собівартості могло вплинути підвищення цін на паливо, посівні матеріали, погодні умови, що спричинили низький рівень врожаю і т.д.

При порівнянні показників впливу факторів на зміну витрат на оплату праці, розрахованих в процесі аналізу засобів, з даними за попередні періоди виявляють причини змін, що відбулися (фактори, що впливають).

Відносна економія (зниження) коштів може статися за рахунок:

– збільшення роздрібного товарообігу, так як при цьому сума заробітної плати працівників, оплачуваних за почасово-преміальною системою, зростає більш повільним темпом;

– скорочення чисельності працівників;

– підвищення продуктивності праці.

Відносна перевитрата (збільшення) коштів відбувається з наступних причин:

– зміна співвідношень мінімальної заробітної плати та мінімального споживчого бюджету в кращу сторону;

– скорочення обсягів реалізації товарів;

– зміна структури обсягу реалізації (товарообігу);

– збільшення чисельності працівників;

– зниження продуктивності праці;

– необґрунтована зміна розцінок оплати праці;

– збільшення руху товару;

– необґрунтоване встановлення різних доплат, надбавок, преміальних виплат.

Відносна перевитрата (збільшення) коштів на оплату праці тягне за собою в умовах ринку зниження рентабельності суб'єкта господарювання, уповільнення темпів його розвитку.

Слід проводити розрахунок впливу названих чинників на розмір коштів, що спрямовуються на оплату праці.

Розрахунок впливу зміни обсягу реалізації (Т) і рівня витрат на оплату праці (РФОП) розраховують за допомогою методу абсолютних різниць, за формулами 3.5– 3.9. Дані для розрахунків беремо з таблиць 3.2.

Вплив зміни обсягу реалізації розраховується за формулою 3.5

$$\Delta\text{ФОП}_T = \frac{T_{\text{зв}} - T_{\text{мин}}}{100} \cdot \text{РФОП}, \quad (3.5)$$

де $\Delta\text{ФОП}_T$ – вплив зміни обсягу реалізації на фонд оплати праці,

$T_{зв}$, $T_{мин}$ – об'єм чистої реалізованої продукції у звітному і минулому періодах,

РФОП – частка фонду оплати праці у об'ємі чистої реалізованої продукції.

$$\Delta\text{ФОП}_T = (14642,1 - 15809,6) / 100 \cdot 13,24 = - 178,41 \text{ тис. грн.}$$

Вплив зміни рівня витрат розраховується за формулою 3.6

$$\Delta\text{ФОП}_{\text{рфопп}} = \frac{\text{РФОП}_{зв} - \text{РФОП}_{мин}}{100} \cdot T_{зв} \quad (3.6)$$

$$\Delta\text{ФОП}_{\text{рфопп}} = (13,25 - 13,24) / 100 \times 14642,10 = 1,46 \text{ тис. грн.}$$

Вплив зміни чисельності працівників на відхилення розраховується за формулою 3.7 :

$$\Delta\text{ФОП}_ч = (Ч_{зв} - Ч_{мин}) \cdot ЗП_{\text{сер.мин}}, \quad (3.7)$$

де $Ч_{зв}$, $Ч_{мин}$ – чисельність персоналу у звітному і минулому періоді;

$ЗП_{\text{сер.мин}}$ – середньорічна заробітна плата.

$$\Delta\text{ФОП}_ч = (41 - 47) \times 41,25 = - 247,50 \text{ тис. грн.}$$

Вплив зміни середньої заробітної плати працівників на відхилення розраховується за формулою 3.8 :

$$\Delta\text{ФОП}_{\text{зп.сер.}} = Ч_{зв} \cdot (ЗП_{\text{сер.зв}} - ЗП_{\text{сер.мин}}) \quad (3.8)$$

$$\Delta\text{ФОП}_{\text{зп.сер.}} = 41 \times (51,54 - 41,25) = 421,89 \text{ тис. грн.}$$

Найважливішими факторами, що впливають на витрати з оплати праці, як уже вказувалося, є продуктивність праці і обсяг товарообігу.

Розрахунок проводиться, виходячи з формули 3.9:

$$\text{ФОП}_{\text{мин}} = \frac{T_{\text{мин}}}{\text{ПП}_{\text{мин}}} \cdot \text{ЗП}_{\text{сер.мин}} \quad (3.9)$$

$$\text{ФОП}_{\text{мин}} = (14642,1/311,53) \times 41,25 = 1938,76 \text{ тис. грн.}$$

Аналогічний розрахунок і для звітного періоду виходячи із формули 3.9:

$$\text{ФОП}_{\text{зв}} = (15809,60/385,60) \times 51,54 = 2113,14 \text{ тис. грн.}$$

Знайдемо абсолютне вираження економії або перевитрати фонду оплати праці в 2018 році в порівнянні з аналогічним періодом 2017 року:

$$\Delta \text{ФОП} = 2113,14 - 1938,76 = 174,38 \text{ тис. грн.}$$

Таким чином, перевитрата склала 174,38 тис. грн. З'ясуємо з яких причин це сталося.

Вплив зміни обсягу реалізації на витрати з оплати праці розраховується формулою 3.10 :

$$\Delta \text{ФОП}_T = \frac{T_{\text{зв}}}{\text{ПП}_{\text{мин}}} \cdot \text{ЗП}_{\text{с. мин}} - \frac{T_{\text{мин}}}{\text{ПП}_{\text{мин}}} \cdot \text{ЗП}_{\text{с. мин}} \quad (3.10)$$

$$\Delta \text{ФОП}_T = 15809,60/311,53 \times 41,25 - 14642,10/311,53 \times 41,25 = 2093,36 - 1938,78 = 154,58 \text{ тис. грн.}$$

Вплив зміни продуктивності праці на фонд оплати праці розраховується за формулою 3.11 :

$$\Delta \text{ФОП}_{\text{III}} = \frac{T_{\text{зв}}}{\text{ПП}_{\text{зв}}} \cdot \text{ЗП}_{\text{с. мин}} - \frac{T_{\text{зв}}}{\text{ПП}_{\text{мин}}} \cdot \text{ЗП}_{\text{с. мин}} \quad (3.11)$$

$$\Delta \text{ФОП}_{\text{III}} = 15809,60/385,60 \times 41,25 - 15809,60/311,53 \times 41,25 = 1691,25 - 2093,36 = -402,11 \text{ тис. грн.}$$

Вплив зміни середньої заробітної плати розраховується за формулою 3.12 :

$$\Delta \text{ФОП}_{\text{зпс}} = \frac{\text{Тзв}}{\text{ППзв}} \cdot \text{ЗПс. зв} - \frac{\text{Тзв}}{\text{ППзв}} \cdot \text{ЗПс. мин} \quad (3.12)$$

$$\Delta \text{ФОП}_{\text{зпс}} = 15809,60/385,60 \times 51,54 - 15809,60/385,60 \times 41,25 = 2113,14 - 1691,25 = + 421,89 \text{ тис. грн.}$$

Виконаємо перевірку за формулою 3.13:

$$\Delta \text{ФОП} = \Delta \text{ФОП}_{\text{т}} + \Delta \text{ФОП}_{\text{пп}} + \Delta \text{ФОП}_{\text{зпс}} \quad (3.13)$$

$$\Delta \text{ФОП} = 154,58 + (-402,11) + 421,89 = 174,36 \text{ тис грн.}$$

Виходячи з розрахунків, наведених вище, можна зробити наступний висновок:

- за рахунок збільшення обсягу чистої реалізованої продукції фонд оплати праці збільшився на 154,58 тис. грн.;
- за рахунок зміни продуктивності праці відбулася економія фонду оплати праці на 402,11 тис. грн.;
- за рахунок збільшення середньої заробітної плати перевитрата фонду склала 421,89 тис. грн.;
- перевитрата ФОП склала 174,36 тис. грн.

У системі управління підприємством важливе місце займає аналіз витрат з фонду заробітної плати. Своєчасний аналіз дозволяє попередити перевитрату фонду і дає вихідний матеріал для розробки планів по заробітній платі. Метою аналізу є також виявлення непродуктивних витрат по заробітній платі та причин перевитрат її фонду.

Метою проведення аналізу витрат на оплату праці на підприємстві є оцінка доцільності застосування форм та систем оплати праці; активності запровадженої системи матеріального стимулювання; виявлення нераціональних витрат на оплату праці, що потребують удосконалення або ліквідації.

Аналіз використання коштів на оплату праці необхідно проводити в такій послідовності:

- вивчити виконання плану по праці;
- виявити динаміку коштів, що спрямовуються на оплату праці;
- порівняти темпи зростання продуктивності праці працівників з ростом середньої заробітної плати;

При проведенні аналізу слід давати оцінку використання коштів на оплату праці, виходячи з подвійного положення оплати праці. З одного боку, заробітна плата входить до складу витрат обігу, з іншого – є доходами працівників підприємства. Протиріччя, закладене тут, полягає в необхідності зростання доходів працівників і, одночасно, економії витрат обігу. Це протиріччя вирішується за умови забезпечення випередження темпів зростання продуктивності праці в порівнянні з темпами зростання середньої заробітної плати.

- перевірити співвідношення темпів зростання оплати праці і прибутку;
- перевірити правильність використання фонду заробітної плати;
- розрахувати рівень витрат на оплату праці, і зіставити фактичний рівень витрат на заробітну плату з плановим рівнем;
- розраховується сума відносної економії (перевитрати);
- встановлюється середня заробітна плата одного працівника, виходячи з коштів на оплату праці, що відносяться на витрати обігу, і з урахуванням премій та інших виплат, вироблених за рахунок прибутку (середній дохід працівника);
- при оцінці складу коштів слід порівняти плановий кошторис коштів, що спрямовуються на оплату праці, з фактичним кошторисом, визначивши відхилення в питомій вазі кожної статті. Слід враховувати, що основним елементом фонду заробітної плати, що виплачується в грошовій формі, є оплата праці за фактично виконану роботу [58].

Для цілей аналізу весь персонал слід розділити на промислово виробничий і непромисловий персонал. До промислово-виробничого персоналу (ППП) відносять осіб, зайнятих трудовими операціями,

пов'язаними з основною діяльністю підприємства, а до непромислового персоналу відносять працівників установ культури, громадського харчування, медицини тощо., що належать підприємству.

Працівники ППП поділяються на робітників і службовців. У складі службовців виділяють керівників, фахівців та інших службовців (конторський обліковий і т.п. персонал). Робочих підрозділяють на основних і допоміжних.

Усі працюючі на ТОВ «Полтавка-1» діляться на дві групи:

- промислово виробничий персонал (ППП);
- персонал непромислових господарств і організацій.

Для аналізу продуктивності праці такий поділ персоналу просто необхідно.

До промислово - виробничого персоналу належать працівники, зайняті у виробництві та його обслуговуванні. Персонал непромислових організацій, які перебувають на балансі підприємства, складають працівники їдальні і т. д.

Промислово-виробничий персонал складається з:

- робочих (89,5 %);
- керівників (6,9 %);
- службовців (3,6 %).

Аналізу господарської діяльності належить важлива роль в удосконаленні організації заробітної плати, забезпечення її прямої залежності від кількості та якості праці, виробничих результатів. У процесі аналізу виявляються резерви для створення необхідних ресурсів зростання і вдосконалення оплати праці, запровадження прогресивних форм оплати праці працівників, забезпечується систематичний контроль за мірою праці і споживання.

Завданням аналізу заробітної плати є:

- перевірка ступеня обґрунтованості застосовуваних форм і систем оплати праці;
- визначення розмірів і динаміки середньої заробітної плати окремих

категорій і професій працівників;

– виявлення відхилень в чисельності працівників і в середній заробітній платі на витрату фонду заробітної плати;

– вивчення ефективності застосовуваних систем преміювання;

– дослідження темпів росту заробітної плати, їх співвідношення з темпами продуктивності праці;

– забезпечення випереджаючого зростання продуктивності праці в порівнянні з підвищенням його оплати;

– виявлення та мобілізація резервів підвищення ефективності використання фонду заробітної плати.

Джерела інформації для аналізу: звітні дані про чисельність працюючих, обсязі виробництва, продуктивності праці, середньомісячної (квартальної, річної) зарплати, фонду заробітної плати план економічного і соціального розвитку підприємства, статистична звітність з праці форма № 1-ПВ «Звіт з праці» до форми № 3-ПВ «Звіт про використання робочого часу», дані табельного обліку і відділу кадрів [59].

Витрати на оплату праці займають значну питому вагу в собівартості виготовленої продукції.

Формування витрат на оплату праці залежить від категорій працівників, оскільки оплата праці робітників в більшій мірі піддається впливу обсягу виконаних робіт та наданих послуг (при відрядній оплаті праці), або відпрацьованого часу (при погодинній оплаті праці) [65].

Оплата праці службовців проводиться за встановленими посадовими окладами, тобто безпосередньо пов'язана з обсягом виробництва.

Структура витрат у собівартості у відсотках розраховується за формулою 3.14

$$\text{Питома вага} = \frac{\text{витрати}}{\text{собівартість}} \times 100 \quad (3.14)$$

Таблиця 3.4

Питома вага витрат у загальній собівартості у %

Роки	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Інші операційні витрати	Амортизація
2018	63,67	14,86	9,7	6,32
2017	61,5	18,73	6,49	8,37

На підставі даних наведених у таблиці 3.4 для проведення аналізу витрат на оплату праці простежимо графічну інтерпретацію таблиці. На рисунку 3.1 покажемо динаміку витрат підприємства за елементами.

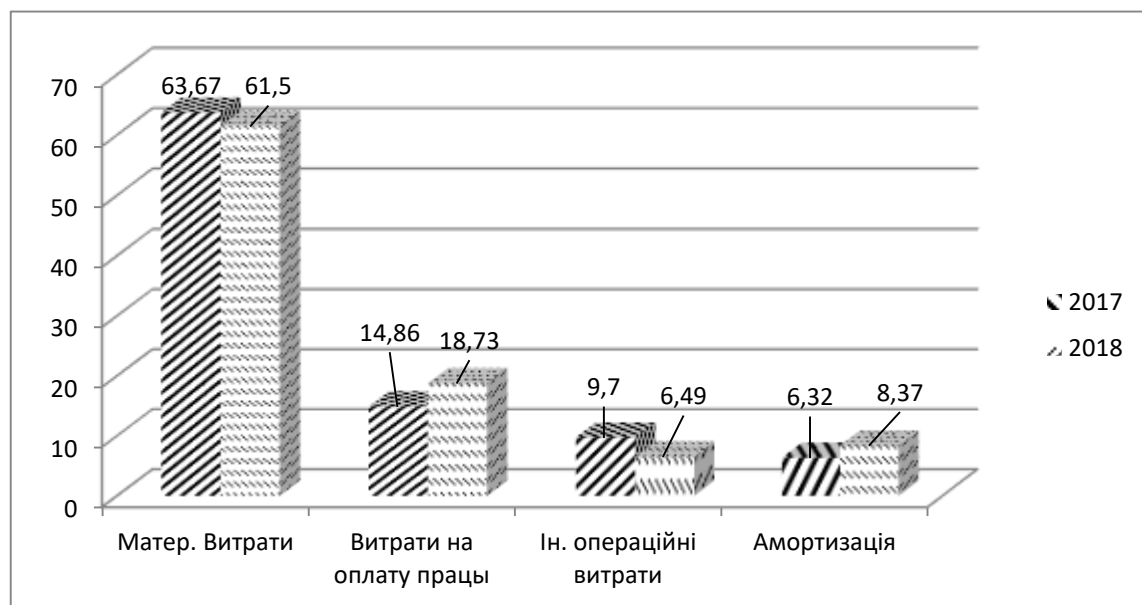


Рис. 3.1 Динаміка витрат підприємства у %

Аналізуючи динаміку витрат ТОВ «Полтавка-1» за елементами його витрат за 2018 рік (рис. 3.1) можна зробити наступні висновки:

- всі витрати підприємства в 2018 році порівняно з аналогічним періодом в 2017 року зменшилися, окрім витрат на оплату праці;
- найбільшу частину витрат займають матеріальні витрати 63,67 % в 2017 р., а в 2018 році знизилися на 2,17%;
- частка витрат на оплату праці зросла на 3,87 %

– амортизація та інші операційні витрати змінилися не суттєво.

Змінна частина витрат на оплату праці включає оплату за відрядними розцінками, виплати премій відрядникам і почасових, так як останні здійснюються за досягнення кращих показників по виконанню робіт, і частина відпускних, що відносяться до змінної частини оплати праці. У таблиці 3.5 наведемо порівняння надбавок і доплат до тарифних ставок і посадових окладів, виплачених у 2018 році у порівнянні з 2017 р.

Аналіз витрат на оплату праці проводиться в 4 етапи:

- аналіз виконання плану і динаміки витрат на оплату праці;
- розрахунок впливу чинників на зміну витрат на оплату праці;
- аналіз джерел фінансування витрат на оплату праці;
- аналіз складу витрат на оплату праці [66].

У процесі аналізу витрачання фонду заробітної плати встановлюють співвідношення в рівнях середньої заробітної плати за професіями і категоріями працюючих і в залежності від умов праці та кваліфікації працівників.

За допомогою аналізу вивчають співвідношення між зростанням продуктивності праці та середньої заробітної плати і в разі випередження зростання середньої заробітної плати розробляють заходи щодо підвищення продуктивності праці та впорядкування організації оплати праці [59].

Для аналізу складу витрат на оплату праці розділимо фонд оплати праці на наступні складові:

- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- інші заохочення і компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад встановлену норму, за трудові успіхи та винахідництво, і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій [64] .

Високий рівень та зростання питомої ваги основної заробітної плати засвідчують 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 засвідчує орієнтування системи матеріального стимулювання на результати діяльності підприємства, передусім, отримання прибутку та участь у ньому найманих працівників, посилення уваги до «не грошових» форм заохочення та закріплення персоналу [67].

Структура фонду заробітної плати ТОВ «Полтавка-1» представлена в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Структура ФОП ТОВ «Полтавка-1»

Показники	2017р.	2018р.	Абсолютні відхилення	Темп росту, у %
ФОП штатних працівників, у т.ч.	1938,90	2113	+174,1	+9
ФОП основної	1556,3	1638,30	+ 82	+5,3
ФОП додаткової	381,7	464,30	+ 82,6	+21,6
в т.ч. – надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів	214,10	249,6	+ 35,5	+16,6
– заохочувальні і компенсаційні виплати	0,9	10,4	+ 9,5	+1055,55
у т.ч: матеріальна допомога	0,9	10,4	+ 9,5	+1055,55

З таблиці 3.5 можна зробити наступні висновки, що величина фонду

оплати праці штатних працівників, збільшилася на 174,1 тис. грн. за рахунок збільшення фонду основної заробітної плати на 82 тис грн. Питома вага фонду основної заробітної плати зменшилась за рік на 2,7%. Також за рахунок збільшення фонду додаткової заробітної плати на 82,6 тис грн., питома вага додаткової заробітної плати у загальному фонді оплати праці в 2017р. становить 19,7 %, а у 2018р. – 21,9%. Аналіз структури фонду додаткової заробітної плати показав позитивну тенденцію, так надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів збільшилися на 35,5 тис. грн. Питома вага заохочувальних і компенсаційних виплат в 2017р становить 0,05%, а в 2018р. – 0,5% .

Для наочності на графіку покажемо питому вагу основної та додаткової заробітної плати, заохочувальних і компенсаційних виплат у загальному фонді (рис. 3.2).

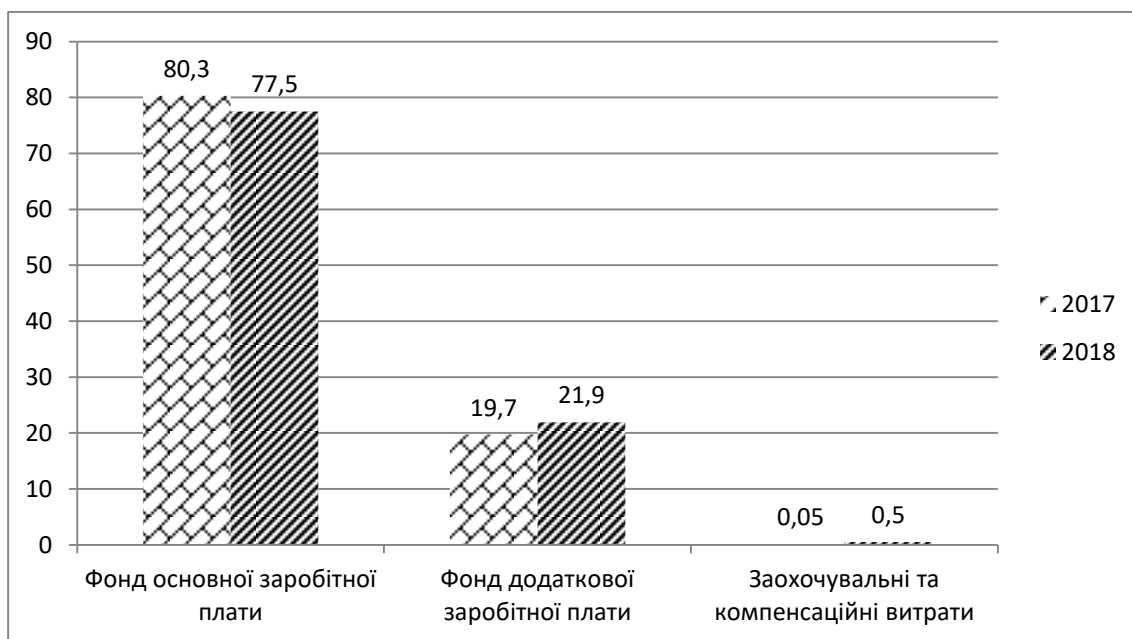


Рис. 3.2 Питома вага у загальному фонді оплати праці

Як видно з рисунку 3.2, основна заробітна плата займає близько 80 % усього фонду, що є нормальним явищем для кризової економіки України.

Але в ринковій економіці питома вага основної заробітної плати повинна складати близько 90 % усього фонду.

Таким чином, аналіз дозволяє оцінити фонд оплати праці працівників виробничого підприємства, а також встановити причини приросту результативних показників за минулі періоди. В цьому зв'язку, рекомендуємо активно використовувати факторний аналіз у практичній діяльності виробничих підприємств.

3.3 Аналіз та напрями ефективного використання трудових ресурсів на підприємстві

Аналізуючи чисельність працівників визначають абсолютну і відносну забезпеченість підприємства робочими кадрами, а також вплив зміни чисельності робітників на виконання виробничої програми. Абсолютна забезпеченість підприємства робочою силою визначається при порівнянні фактичної чисельності робітників з їх чисельністю, передбаченою планом. Відносне відхилення чисельності робітників виявляється зіставленням фактичної їх чисельності з плановою, скоригованою на відсоток приросту продукції за рахунок зміни чисельності робітників. Цей відсоток вираховується відношенням вартості продукції, одержаної за рахунок зміни чисельності робітників, до запланованого обсягу виробництва.

При аналізі кадрового потенціалу на ТОВ «Полтавка-1» вирішують такі завдання:

- оцінюють трудовий потенціал підприємства та його підрозділів;
- визначають ступінь відповідності загальноосвітнього і кваліфікаційного складу кадрів та їх структури до сучасного науково-технічного рівня виробництва і його організації;
- встановлюють рівень забезпеченості виробництва кадрами;

- визначають ступінь обґрунтованості завдань із підвищення продуктивності праці та зниження трудомісткості продукції;
- виявляють резерви підвищення продуктивності праці.

За даними аналізу видно, що собівартість реалізованої продукції на ТОВ «Полтавка-1» у звітному році у порівнянні з минулим зріс на 1175,3 тис. грн., чисельність працівників на підприємстві в цілому знизилася на 12,8%, чисельність працівників адміністрації не змінилась протягом останніх двох років, що є позитивним показником, оскільки працівники робота яких безпосередньо пов'язана з виробничими процесами (експлуатація, ремонт, монтаж, налагоджування обладнання, транспортних засобів, споруд, будівель тощо) та з їх забезпеченням, та прямо пропорційно залежить від кількості виробленої продукції, та від доходу підприємства, а адміністративні витрати, спрямовані на управління підприємством в цілому та його обслуговування (таблиця 3.6).

Таблиця 3.6

Зміна чисельності персоналу та його структури на ТОВ «Полтавка-1»

Показник	2017 рік		2018 рік		Відхилення	
	кількість осіб	%	кількість осіб	%	кількість осіб	%
Персонал основної діяльності, які складають:	47	100,0	41	100,0	-6	
- працівники виробництва	36	76,05	31	75	-5	-1,05
- адміністрація:	8	17,96	7	18,61	-1	+0,65
- керівники	3	5,99	3	6,39	-	+0,4

Скорочення працівників основної діяльності (зокрема робітників) за умов досягнення запланованого обсягу виробництва продукції розглядається як позитивний чинник. Позитивним є незмінна кількість керівного персоналу, якщо це, звичайно, не призводить до погіршення стану організації виробництва та трудової дисципліни, затримки освоєння нових технологій, автоматизації цехів тощо.

Структура кадрів вивчається шляхом зіставлення фактичної і планової

питомої ваги чисельності кожної категорії працівників у загальній чисельності персоналу. При цьому визначають причини зміни структури кадрів, вивчають тенденції цього процесу на передових підприємствах, а також нормативні документи, на підставі чого розробляються відповідні заходи (таблиця 3.6).

При аналізі забезпеченості підприємства робочою силою важливим є вивчення руху робочої сили. З цією метою розраховують коефіцієнти обороту по прийому, вибуттю кадрів та коефіцієнт плинності кадрів.

Коефіцієнт обороту по прийому визначається як відношення прийнятих працівників до середньооблікової чисельності працюючих (формула 3.15):

$$Kon = \frac{Ч_{пр} \times 100\%}{Ч_{со}}, \dots \dots \dots (3.15)$$

де $Ч_{пр}$ – кількість прийнятих робітників за звітний період, чол.

$Ч_{со}$ – середньооблікова чисельність робітників, чол.

Коефіцієнт обороту з вибуття розраховується як відношення кількості працівників, що вибули, до середньооблікової чисельності працюючих (формула 3.16):

$$Kв = \frac{Ч_з}{Ч_{со}} \times 100\%, \dots \dots \dots (3.16)$$

де $Ч_з$ – кількість звільнених працівників за звітний період, чол.

Коефіцієнт плинності кадрів характеризує рух кадрів під впливом негативних причин. Він розраховується як відношення кількості працівників, що вибули за власним бажанням і за порушення трудової дисципліни до середньооблікової чисельності працюючих (формула 3.17):

$$K_{п.к} = \frac{Ч_{з.вб} + Ч_{з.ів}}{Ч_{со}} \times 100\% , \dots\dots\dots (3.17)$$

де $Ч_{з.вб}$ – кількість звільнених працівників підприємства за власним бажанням, чол.;

$Ч_{з.ів}$ – кількість звільнених працівників підприємства з ініціативи адміністрації, чол.

При визначенні плинності кадрів доцільно визначити їх причини і по можливості вжити заходів щодо зменшення цього показника у майбутньому. Як правило, основними причинами звільнень є незадоволення характером праці, житлово-побутовими умовами, заробітком, сезонністю виробництва, недоліками організації праці тощо.

Таблиця 3.6

Зміна чисельності персоналу на ТОВ «Полтавка-1»

Показник	2018
	кількість осіб
- середньооблікова чисельність робітників, чол.	41
- кількість прийнятих робітників за звітний період, чол.	5
- кількість звільнених працівників за звітний період, чол.	3
- кількість звільнених працівників підприємства за власним бажанням, чол.	2
- кількість звільнених працівників підприємства з ініціативи адміністрації, чол.	1

Виходячи з розрахунків коефіцієнт вибуття кадрів на 6,0 % менший ніж прийому, що є позитивним показником оскільки з виникненням дефіциту робочої сили, зменшується кількості виготовленої продукції, що в свою чергу призведе до невиконання плану та інших наслідків. Що стосується коефіцієнту плинності кадрів він складає 2,4%.

При визначенні плинності кадрів доцільно визначити їх причини і по можливості вжити заходів щодо зменшення цього показника у майбутньому. Як правило, основними причинами звільнень є незадоволення характером

праці, житлово-побутовими умовами, заробітком, сезонністю виробництва, недоліками організації праці тощо.

За даними аналізу на ТОВ «Полтавка-1», можна відзначити, що у підприємства задовільний стан використання трудових ресурсів.

Виходячи з цього на підприємстві необхідна автоматизована система що значно полегшить роботу бухгалтера, виключає можливість помилок, які могли б виникнути при ручному розрахунку цим самим забезпечуючи правильність нарахування заробітної плати працівникам підприємства та нарахування обов'язкових платежів до фондів та бюджету. При цьому відпадає потреба в здійсненні перевірок, ревізій, аудиту первинної документації,

В організації праці підприємства постало питання, яким чином зацікавити працівників, як спонукати їх працювати ефективно, своєчасно і якісно. Тому, на нашу думку, основним напрямом поліпшення кризової ситуації у сфері оплати праці визначено мотивацію праці. Соціальний пакет є мотиваційним інструментом, що інтегрує методи матеріального та нематеріального стимулювання праці. Соціальний пакет має бути максимально універсальним і враховувати індивідуальні потреби працівника. Виходячи з цього для раціонального управління витратами на оплату праці на ТОВ «Полтавка-1» необхідно автоматизувати робочий процес адміністративного персоналу, та вмотивувати висококваліфікованих працівників працювати саме на нашому підприємстві, таким чином можливо досягти зниження кількості адміністративного персоналу, та збільшити продуктивність праці, та при збільшити кількість виробничого персоналу.

ВИСНОВКИ

В сучасних умовах господарювання заробітна плата є єдиним фактором мотивації праці людини і чим краще вона працює, чим більший у неї стаж роботи, тим більшу суму вона буде отримувати в результаті своєї діяльності. Заробітна плата є одним із джерел доходів населення і чим він більший, тим краще може жити людина, а також населення певної країни в цілому. Актуальною проблемою сьогодення з наукового і практичного погляду є вдосконалення мотиваційних систем з метою підвищення продуктивності та ефективності праці в різних галузях народного господарства. Сучасне підприємство не може обійтися без залучення найманих робітників, з якими укладаються так звані трудові угоди. З цього моменту і виникає необхідність нарахування і виплати заробітної плати та інших видів оплати працівникам, праця яких використовується в господарській діяльності.

У кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано вирішення комплексу наукових завдань, що полягають в обґрунтуванні теоретико-практичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аналізу оплати праці та ефективності використання трудових ресурсів на сільськогосподарських підприємствах.

Підприємство здійснює організацію та ведення бухобліку оплати праці згідно чинного законодавства. Аналітичний облік розрахунків з персоналом на ТОВ «Полтавка-1» ведеться по кожному працівникові і кожен місяць роздруковуються розрахунково-платіжна відомість на кожного працівника. Дані аналітичного обліку є первинною інформацією для здійснення синтетичного обліку.

На основі комплексного підходу до досліджуваних проблем розроблено наступні теоретичні й практичні висновки та рекомендації щодо удосконалення існуючої практики обліку витрат на оплату праці:

– уточнено дефініцію «заробітна плата», під якою слід розуміти як встановлену за трудовим договором ставку заробітної плати найманому робітнику, рівень якої визначається умовами ринку праці: вартістю робочої сили, умовами найму, попитом, пропозицією і конкуренцією; рівнем кваліфікації і спеціалізації працівника; системами стимулювання й успішністю самої праці, що на відміну від існуючих трактувань ґрунтується на принципі системності та поєднанні різних підходів до її визначення;

– запропоновано впровадити на підприємстві Графік документообігу з обліку оплати праці який сприятиме покращенню всієї роботи на підприємстві та посилить контрольні функції обліку;

– запропоновано внесення уточнень, додавань та вилучень окремих рядків та граф у ф. 67 Б «Обліковий лист тракториста-машиніста», що дасть можливість: отримати інформацію щодо структурного підрозділу, що видав документ; здійснювати ведення аналітичного обліку витрат не тільки за структурними підрозділами, а й за центрами відповідальності, а також в розрізі аналітичних субрахунків; вести облік витрат праці та її оплати не тільки за видами культур, а й за окремими сортами; здійснювати оперативний контроль за відхиленнями від норм виробітку, та з'ясувати конкретні причини відхилень.

Аналіз співвідношення продуктивності праці і заробітної плати показав, що темп приросту продуктивності праці підвищився на 23,8 %, а середня заробітна плата зросла на 24,94 %. Таке випередження не є негативним фактором, не зважаючи на те, що збільшення зарплати одного працівника повинне супроводжуватись зростанням виробленої продукції на одного працівника.

Аналіз співвідношення фонду оплати праці до обсягу чистої реалізованої продукції показав, що рівень фонду оплати праці до обсягу чистої реалізованої продукції в попередньому періоді склав 13,24 %, а в звітному періоді 13,4 %, тобто зріс на 1,2 %.

Спостерігається різке погіршення фінансових результатів діяльності

ТОВ «Полтавка-1», це пояснюється тим, що собівартість продукції зросла. На підвищення собівартості могло вплинути підвищення цін на паливо, посівні матеріали, погодні умови, що спричинили низький рівень врожаю і т.д.

За результатами факторного аналізу видно, що:

– за рахунок збільшення обсягу чистої реалізованої продукції фонд оплати праці збільшився на 154,58 тис. грн.;

– за рахунок зміни продуктивності праці відбулася економія фонду оплати праці на 402,11 тис. грн.;

– за рахунок збільшення середньої заробітної плати перевитрата фонду склала 421,89 тис. грн.;

– перевитрата ФОП склала 174,36 тис. грн.

Аналізуючи динаміку витрат ТОВ «Полтавка-1» за елементами його витрат за 2018 рік видно, що:

– всі витрати підприємства в 2018 році порівняно з аналогічним періодом в 2017 року зменшилися, окрім витрат на оплату праці;

– найбільшу частину витрат займають матеріальні витрати 63,67 % в 2017 р., а в 2018 році знизилися на 2,17%.

– частка витрат на оплату праці зросла на 3,87 %

– амортизація та інші операційні витрати змінилися не суттєво.

Величина фонду оплати праці штатних працівників, збільшилася на 174,1 тис. грн. за рахунок збільшення фонду основної заробітної плати на 82 тис грн. Питома вага фонду основної заробітної плати зменшилась за рік на 2,7%. Також за рахунок збільшення фонду додаткової заробітної плати на 82,6 тис грн., питома вага додаткової заробітної плати у загальному фонді оплати праці в 2017р. становить 19,7 %, а у 2018р. – 21,9%. Аналіз структури фонду додаткової заробітної плати показав позитивну тенденцію, так надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів збільшилися на 35,5 тис. грн. Питома вага заохочувальних і компенсаційних виплат в 2017р становить 0,05%, а в 2018р. – 0,5%.

Аналізуючи зміну чисельності персоналу та його структуру на ТОВ

«Полтавка-1» спостерігається скорочення працівників в цілому по підприємству на 6 чол. та працівників основної діяльності (зокрема робітників) за умов досягнення запланованого обсягу виробництва продукції розглядається як позитивний чинник. Позитивним є незмінна кількість керівного персоналу, якщо це, звичайно, не призводить до погіршення стану організації виробництва та трудової дисципліни, затримки освоєння нових технологій, автоматизації цехів тощо.

Виходячи з розрахунків коефіцієнт вибуття кадрів на 6,0 % менший ніж прийому, що є позитивним показником оскільки з виникненням дефіциту робочої сили, зменшується кількості виготовленої продукції, що в свою чергу призведе до невиконання плану та інших наслідків. Що стосується коефіцієнту плинності кадрів він складає 2,4%.

За результатами проведеного аналізу на ТОВ «Полтавка-1», можна відзначити, що у підприємства задовільний стан використання трудових ресурсів.

Для підвищення ефективності використання коштів на оплату праці та ефективності використання трудових ресурсів на підприємстві пропонуємо залучати високо кваліфікаційних працівників, або проводити роз'яснювальні семінари та стимулювати залучення працівників виробничих професій:

- доставка працівників до місця роботи транспортом;
- соціальні пакети, оздоровчі квитки в санаторії;
- грошові винагороди за переробку, та за перевиконання плану, та ін.

Це дасть змогу керівництву підприємства вчасно отримувати необхідну і достатню інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень. Він має бути зручним для підготовки і реалізації дій з управління витратами на оплату праці, і будувати його треба відповідно до основних завдань системи управління витратами.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Беспяньська, Г. Раціоналізація документообігу на підприємстві. *Секретар-референт*. 2007. № 11. С. 21-25.
2. Бикова, Г. Виплати лікарняних сум працівнику підприємства. *Дебет-кредит*. 2006. № 47. С. 21-24.
3. Боброва, О. Г. Організація і стимулювання праці : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Міністерство освіти і науки України, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. 2-ге вид., без змін. Київ. : КНЕУ, 2006. 145 с.
4. Богиня Д. П., Грішнова О. А. Основи економіки праці: навч. посіб. Київ : Знання-прес, 2000. 313 с.
5. Божко В. М. Розмежування змісту термінів «заробітна плата» і «оплата праці» на основі аналізу наукових праць ХХІ століття. *Вісник Запорізького національного університету*. Юридичні науки. 2010. №4. С. 50-56.
6. Болотіна Н. Б. Трудове право України : підручник. 2-ге вид., стер. Київ : Вікар, 2004. 645 с.
7. Брєзицька К.Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах. *Управління розвитком*. 2011; № (105). С. 30-31.
8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів, 5-те вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2003. 726 с.
9. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. нормативно-практичні матеріали / за ред. Р. Хом'яка. Львів «Інтелект-Захід» 2001 р. 728 с.
10. Валецька О. В. Правове регулювання оплати праці : монографія. Миколаїв : УДУ, 2012. 220с.
11. Вачевська Н. Л. Теоретичні аспекти заробітної плати в умовах ринкової економіки. *Актуальні проблеми економіки*. 2005. № 1. С.177-188.
12. Ващуленко О. С. Тенденції розвитку системи оплати праці в

науковій сфері України. *Проблеми науки*. 2008. № 8. С.18-25.

13. Виплати працівникам : 26 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo/26.htm>

14. Виплати працівникам: 19 Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора. URL : www.minfin.gov.ua/document/265674/25final.pdf.

15. Вороная Н. Щорічна відпустка : нюанси надання. *Податки та бухгалтерський облік*. 2006. № 34. С. 21-24.

16. Дієсперов, В. Оплата праці як похідна від її продуктивності та дохідності. *Україна: аспекти праці*. 2008. № 7. С. 32-38.

17. Дубовська О. В. Теоретичні засади заробітної плати як соціально-економічної категорії та її специфіка у галузі освіти URL : <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/4.1/110.pdf>.

18. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні. Київ : А.С.К., 2002. 419 с.

19. Злупко С. М. Історія економічної теорії: підручник. 2-ге вид., випр. і доп. Київ : Знання, 2005. 719 с.

20. Ільчук, Л. І. Щодо єдиного соціального внеску: точка зору. *Актуальні проблеми економіки*. № 10. 2010. С. 8.

21. Інструкція зі статистики кількості працівників від 28 вересня 2005 р. № 286 URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1442-05>.

22. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс; пер. с англ. А. Г. Милейковського, И. М. Осадчей. Москва : Издательство «Прогресс», 1978. С. 326-342.

23. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз: теорія і практика: підручник / за ред. проф. А.Г. Загороднього. Львів: «Магнолія Плюс», 2006. 428 с.

24. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971р. , No 322-VIII; за станом на 27 березня 2014 р. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.

25. Кожанова Є. П., Отенко І. П. Економічний аналіз : навч. посіб. для

самостійного вивчення дисципліни. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2003. 208 с.

26. Колот А. М. Методологічні аспекти розвитку теорії розподільчих відносин URL : http://ief.org.ua/Arjiv_ET/Kolot408.pdf

27. Колот А. М. та ін. Дослідження проблем оплати праці: порівняльний аналіз (Україна та країни ЄС): монографія : Київ : КНЕУ, 2008. 274 с.

28. Крищенко, К. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці. *Україна: аспекти праці*. № 6. С. 9-17.

29. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік. Київ: ЦНЛ, 2003. 468 с.

30. Марочкіна А.М. Бухгалтерський облік за Національними стандартами. Харків: Торсінг, 2002.

31. Митрофанов Г.В. та ін. Фінансовий аналіз : навч. посіб. За ред. проф. Г.В. Митрофанова. Київ : Київ нац. торг. - екон. ун-т.: 2002, 301 с.

32. Мірошниченко, А. М. Алгоритм розрахунку лікарняних відповідно до ч.3 ст.4 Закону № 2240. *Податки та бухгалтерський облік*. 2008. № 11. С. 169-172.

33. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія. у 3-х т. Т. 1 / Редкол.: С.В. Мочерний Київ : Вид-во «Академія», 2008. 864 с.

34. Мочерний С.В. Політична економія: навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2006. 687 с.

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

36. Островерха Р. Е. Теоретичні засади удосконалення організації обліку заробітної плати. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 797. С. 284-291

37. Павлюк І.М., Бойчак О.В. Бухгалтерський облік основних господарських операцій на підприємствах і в організаціях України з 2000 року: практи.-навч. посіб. Івано-Франківськ : Вид-во ІМЕ.2000.

38. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14. С. 112.

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

40. Попович П.Я. Економічний аналіз та аудит на підприємстві. Тернопіль: Економічна думка, 1998. 472 с.

41. Порядок проведення індексації грошових доходів населення, затверджений Постановою КМУ від 17.07.2003р., № 1078. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-%D0%BF>

42. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. *Нове діло*. 2000. № 15 (34). 13-20 жовтня.

43. Про відпустки: Закон України від 15 листопада 1996 р. №504/96-ВР, із змінами і доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-вр>.

44. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням: Закон України від 18 січня 2001 р. № 2240-III із змінами і доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2240-14>.

45. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати : наказ Кабінету Міністрів України від 13 січня 2004 р. № 5 із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.

46. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати. Постанова Кабінету Міністрів України від 08 лютого 1995 № 100. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/100-95-п>.

47. Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення. Постанова Кабінету Міністрів України від 17 липня 2003 р. № 1078. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1078-2003-п>.

48. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08 липня 2010 р. № 2464-VI // *Инвест-Газета : Нормативна База*. 2011. 21 лютого. С. 4.

49. Про колективні договори і угоди: Закон України від 01 липня 1993р., № 3356-XII. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>.

50. Про оплату праці : Закон України від 19 квітня 2011 р. № 3231-VI (3231-17). *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 42. С. 431.

51. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Сочинения. Москва, 1995. Т.1.

52. Садовников, О. А., Сировой Г. В. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та вдосконалення їх шляхів. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. Науковий журнал. 2011. № 8 (162). С. 16.

53. Семюелсон П., Нордгауз В. Макроекономіка; пер. с англ. за наук. ред. С. Панчишина. Київ : Основи, 1995. 574 с.

54. Сміт А. Добробут націй: дослідження про природу та причини добробуту націй. Київ: Rort-Royal, 2001. 593 с.

55. Сопко В. В., Завгородній В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. Київ : КНЕУ, 2004. 412 с.

56. Тибінка Г. І. Підходи до трактування суті заробітної плати та визначення чинників її формування. *Вісник Львівського університету*. Серія економічна. Випуск 44. Львів: ЛНУ ім. І. Франка. С. 242-248.

57. Ткаченко Н. А. Особливості документального оформлення операцій з обліку праці та її оплати. *Облік і фінанси АПК*. Науково-виробничий журнал. 2011. № 3. С. 79-83.

58. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. Київ : АСК, 2002. 427 с.

59. Холод Н. М. Розподіл доходів та бідність у перехідних економіках : монографія. Львів : Видавн. центр ЛНУ ім. І. Франка, 2009. 442с.

60. Земелько А.Ф. Пушкарь І.В. Сутність оплати праці та пов'язаних з

нею розрахунків в сучасних умовах господарювання. *Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства* : збірник статей молодих вчених. В. 4 / за ред.. А.В. Череп. Запоріжжя : ЗНУ, 2019. С. 49-58.

61. Земелько А.Ф. Сьомченко В.В. Методичні аспекти аналізу трудових ресурсів. *Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства* : збірник статей молодих вчених. В. 4 / за ред.. А.В. Череп. Запоріжжя : ЗНУ, 2019. С. 228-235.

62. Земелько А.Ф., Сьомченко В.В. Трудові ресурси в сільському господарстві – як об’єкт аналізу *Управління соціально-економічним розвитком регіонів та держави* Збірник матеріалів XIII Міжнародної науково-практичної конференції. Запоріжжя 2019. С. 131-132

63. Земелько А.Ф. Облікова політика трудових ресурсів і оплати праці робітникам польового цеху на ТОВ «Полтавка-1» *Облікова політика підприємства: сучасний стан, проблеми формування та шляхи вирішення. Збірник доповідей науково - практичного семінару* / [за ред. Н. М. Проскуріної]. Запоріжжя : Друкарський салон «А+», Вип. 10. 2019. 13 с.

64. Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, Ray H. Garrison. Ray H. Managerial accounting for managers III. Title. 3rd ed.p. см., 2014. 32 p.

65. Howard M. Schilit Financial Shenanigans : How to Detect Accounting Gimmicks & Fraud in Financial Reports. McGraw-Hill, 2010. 304 p.

66. Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel, Donald E. Kieso Managerial Accounting : Tools for Business Decision Making, 2004. 728 p.

67. Kieso Donald E. Paul D. Kimmel, Jerry J Accounting Tools for business decision making. Wiley, 2011. 1458 p.

68. Romney B., Paul J. Steinbart Hardcover Accounting Information Systems by Marshall. Tenth Edition, 2005. 805 p.